



VAKIF ÜNİVERSİTELERİNDE YÖNETSEL AMAÇLI HESAP PLANLARININ TMS'YE GÖRE OLUŞTURULMASI VE HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Metin YILMAZ

Yrd. Doç. Dr., Dumlupınar Üniversitesi İ.İ.B.F., Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, Kütahya, metin.yilmaz@dpu.edu.tr

Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ

Öğr. Gör., SMMM, Fatih Üniversitesi İstanbul MYO, Büyükçekmece / İstanbul, ahgungor@fatih.edu.tr

ÖZET: Vakıf üniversitelerinde faaliyetlerinin üst yönetimin belirlediği hedefler doğrultusunda gerçekleştirilmesi, üniversite içinde etkin bir yönetim kontrol sisteminin kurulması ile mümkün olur. Yönetim kontrol sisteminin istenilen şekilde işleyebilmesi için ise vakıf üniversitelerindeki gider merkezlerinin ve bu gider merkezlerinde ortaya çıkan maliyetlerin doğru olarak tespit edilmesi ve ulaşılması istenilen hedeflerle karşılaştırılarak kontrol sürecinin işletilmesi gerekir. Kontrol sürecinin sağlıklı olarak işletilmesi için ise vakıf üniversitelerinde faaliyetlere ait ayrıntılı hesap planlarının oluşturulması ve bu hesapların kaydedilmesi önem arz eder. Bu çalışmada mevcut vergi kanunları ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) arasındaki farklılıklar üzerinde durularak vakıf üniversitelerinde yönetsel amaçlı hesap planlarının TMS'ye göre oluşturulması ve hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir öneride bulunulmuştur.

Anahtar kelimeler: Hizmet Üretim Maliyeti, Stoklar, TMS, Vakıf Üniversitesi, Hesap Planı

FORMING CHART OF ACCOUNTS FOR EXECUTIVE PURPOSES ACCORDING TO TURKISH ACCOUNTING STANDARDS AND RECOGNITION OF COST OF SERVICE SOLD IN PRIVATE COLLEGES

351

ABSTRACT: In private colleges to achieve executive goals regarding activities is possible through an efficient and sufficient management control system. As for a successful management control system, it is possible through accurately determining expense centers in private colleges and the costs regarding these expense centers, and through running the control system by a comparison of goals and costs. To run an effective control system, it is utmost important to determine and to record detailed chart of accounts regarding activities within private colleges. This study, by contrasting current tax law and TAS, makes a suggestion about forming chart of accounts for executive purposes according to Turkish Accounting Standards (TAS) and recognition of Cost of Service Sold in private schools.

Keywords: Cost of Service sold, Stocks, Turkish Accounting Standards (TAS), Private College, Accounts Charts

GİRİŞ

Vakıf üniversiteleri, 2547 sayılı kanun hükümleri uyarınca, devlet tarafından izin verilerek vakıflar tarafından kurulmuş yükseköğretim kurumlarıdır. Ülkemizde ilk vakıf üniversitesi 1984 yılında kurulmuş ve bugüne kadar toplam yetmiş adet daha vakıf üniversitesi kurulmuştur. Devlet üniversitelerinin çoğunlukta olduğu ülkemizde son yıllarda vakıf üniversitelerinin sayıları gün geçtikçe artmaktadır (<http://yok.gov.tr>, 2013).

Vakıf üniversitelerinde uygulanan mevzuata göre muhasebe kayıt sistemi şu anda muhasebe standartlarına tabi değildir. Fakat Uluslararası Muhasebe Standartları kabul edildiğinde vakıf üniversiteleri de bu standartlara uyması düşünülmektedir. İşletmelerde yönetim eksenli hesap planları hazırlanırken dikkate alınması gereken ilk husus işletmenin üretim, hizmet veya ticari işletme olarak hangi sınıf içinde yer aldığıdır. Zira her üç işletme türünde de maliyet hesapları, gider ve gelir hesapları bir birinden farklılıklar göstermektedir. Ayrıca diğer hesap gruplarında da farklılıklar söz konusu olabilmektedir. İşletme hesap planları oluşturulurken ikinci olarak dikkate alınması gereken konu işletmenin faaliyet alanıdır. İşletmenin faaliyet alanlarındaki farklılıklar özellikle alt hesaplar bazında farklı hesap planlarının hazırlanmasını zorunlu kılar. Ayrıca bazı sektörlerin kendine özgü olarak kullandıkları hesaplar söz konusu olup tüm bunlar dikkate alınarak işletmelerin hesap planları oluşturulmalıdır.



Bu sayede mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulacak bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik nitelikleri korunarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması sağlanabilecektir. Ayrıca hesap planlarının oluşturulması; muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere doğru ve yeterli olarak ulaştırılmasına, mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine, muhasebede terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına, işletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına katkı sağlayacaktır (Çetiner, 2006: 12).

Vakıf üniversiteleri de hizmet işletmesi olduklarından muhasebe sistemleri, ticaret ve üretim işletmelerinden farklıdır. Vakıf üniversitelerinde üretilen hizmetlerin stoklanması veya satış için bekletilmesi mümkün değildir. Vakıf üniversitelerinde muhasebe sistemleri kurulurken bu farklılıklar dikkate alınmalıdır. Çalışmada vakıf üniversitelerinde kullanılan özelliikli hesaplar için TMS’de dikkate alınarak hesap planı oluşturulmaya ve hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine çalışılmıştır.

VAKIF ÜNİVERSİTELERİNDE KULLANILAN ÖZELLİKLİ HESAPLAR

Vakıf üniversiteleri, bir hizmet işletmesi olması nedeniyle muhasebe sisteminin uygulanışı noktasında üretim işletmelerinden farklılıklar göstermektedir. Çalışmada, vakıf üniversitelerinde kullanılan bütün hesaplar incelenmeyecek; sadece vakıf üniversitelerinde kullanılan ve diğer işletmelerden farklılık gösteren hesaplar ve bunların alt hesapları, üç ana başlık altında (özelliikli bilanço hesapları, hizmet üretim maliyeti hesapları, gelir tablosu hesapları) ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Özelliikli Bilanço Hesapları

352

Bilanço, bir üniversitenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıkları ve bu varlıkların elde edildiği kaynakları gösteren finansal tablodur. Bilançonun aktif kısmında, dönen ve duran varlıklar yer alırken, pasif kısmında kısa ve uzun vadeli borçları ile öz kaynaklar yer almaktadır (Akdoğan ve Tenker, 1988: 29). Özelliikli bilanço hesapları, stok hesapları ve tamamlanmamış hizmet stokları olarak ele alınmıştır.

Stok Hesapları

Bir üniversitede hizmet üretimi veya diğer faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan ilk madde ve malzemeler, “150 İlk Madde ve Malzeme Stokları” hesabında izlenir. Üniversite bünyesinde çalıştırılan kantin, kitap satış merkezi vb. birimlerde satılmak amacıyla alınan ve depolanan ticari mal stokları ise, “153 Ticari Mallar” hesabında izlenir (Coşkun ve Akın, 2009: 195).

Tablo 1’de bir vakıf üniversitesinde bulunabilecek stoklara ilişkin örnekler verilmiştir. İlk madde ve malzeme stokları, üniversitenin ilgili biriminin talebi ile veya yönetimin planlaması çerçevesinde satın alınır, depolanır ve ilgili birime ihtiyacı ölçüsünde gönderilir. Stoklardaki malzemelerin, ebatlarına, markalarına veya diğer özelliklerine göre farklılık gösteren her bir çeşidi için bir alt hesap açılmalı ve her bir stok çeşidi ayrı bir stok kartında izlenmelidir.



Tablo 1. Stok Hesaplarının Bölümlendirilmesi

- 150. İLK MADDE MALZEME
 - 150.00. EĞİTİM MALZEME STOKLARI
 - 150.00.00. LABORATUAR MALZEME STOKLARI
 - 150.00.00.00. LABORATUAR GAZLARI
 - 150.00.00.00.00. AMONYAK GAZI
 - 150.00.00.00.01. ARGON GAZI
 - 150.00.00.00.02. AZOT GAZI
 - 150.00.00.00.03. LPG GAZI
 - 150.00.00.00.04. HİDROJEN GAZI
 - 150.00.00.00.05. KARBONDİOKSİTGAZI
 - 150.00.00.00.06. SANAYİ GAZI
 - 150.00.00.00.07. SIVI AZOT
 - 150.00.00.00.99. DİĞER
 - 150.00.00.01. KATI MALZEME STOKLARI
 - 150.00.00.01.00. AMONYUM KARBONAT
 - 150.00.00.01.01. BARYUM KLORÜR
 - 150.00.00.01.02. KALSİYUM KARBONAT
 - 150.00.00.01.03. KOBALT(II) KARBONAT
 - 150.00.00.01.99. DİĞER
 - 150.00.00.02. SIVI MALZEMELER
 - 150.00.00.02.00. DİOKSAN
 - 150.00.00.02.01. PROPANOL
 - 150.00.00.02.02. ANİLİN
 - 150.00.00.02.03. BENZEN
 - 150.00.00.02.99. DİĞER
 - 150.00.01.03. LABORATUAR DENEY HAYVANLARI
 - 150.00.01. KIRTASIYE SARF MALZEMESİ
 - 150.00.01.00. A4 KÂĞIT
 - 150.00.01.01. A 3 KÂĞIT
 - 150.00.01.02. TAHTA KALEMİ
 - 150.00.01.99. DİĞER
 - 150.01. EĞİTİM İLE İLGİLİ OLMAYAN MALZEME STOKLARI
 - 150.01.00. NALBURİYE MALZEME STOKLARI
 - 150.01.00.00. ARMATÜR
 - 150.01.00.01. KAPI KOLU
 - 150.01.00.99. DİĞER
 - 150.01.01. ELEKTRİK MALZEME STOKLARI
 - 150.01.01.00. AMPUL
 - 150.01.01.01. KABLO
 - 150.01.01.99. DİĞER
 - 150.01.02. TEMİZLİK MALZEMESİ STOKLARI
 - 150.01.03. GIDA MALZEMESİ STOKLARI
 - 150.01.04. BAĞÇE MALZEME STOKLARI
- 153. TİCARİ MALLAR
 - 153.00. KANTİN TİCARİ MALLAR
 - 153.01. KİTAP SATIŞ TİCARİ MALLAR

Tamamlanmamış Hizmet Stokları

Mevcut muhasebe sistemimizde hizmet işletmelerinde dönembaşı ve dönemsonunda tamamlanmamış hizmetlerle ilgili muhasebe kaydı yapılmamaktadır. Ortaya çıkan giderler dönemsonunda doğrudan ilgili gider hesabına



aktarılarak kapatılmaktadır. Buna karşılık Türkiye Muhasebe Standartları hizmet işletmelerinde ortaya çıkan hizmet üretim maliyetlerinin aktifleştirilebileceğini öngörmektedir.

TMS 2 Stoklar Standardının 19. paragrafında hizmet işletmelerinde ortaya çıkan stok maliyetleri aşağıdaki gibi tanımlanmıştır. “Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dâhil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez” (TMSK, 2008: 270).

Bu noktada Standartla ilgili şu tespitleri yapmamız yerinde olacaktır.

- Standart, muhasebe teorisi ruhuna uygun olarak, dönemsellik kavramını ön plana çıkarır.
- Hizmet üretim maliyetlerinin, gider olarak yansıtılmadığı durumlarda, stoklanabilir maliyet olarak gösterilmesini öngörür.
- Hizmet üretimi dışındaki giderleri, dönem gideri olarak kabul eder (Güngörmüş ve Boyar, 2008: 133).

Bu tanım gereği TMS 2’ de hizmet işletmeleri için henüz tamamlanmamış, devam eden hizmet üretimleri için yapılan harcamaların izlenmesinde “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti”*; Üretimi tamamlanmış ancak henüz hasılatı doğmamış stok niteliğindeki hizmet maliyetlerinin izlenmesinde “155 Tamamlanmış Hizmet Stokları”** hesaplarının kullanılması önerilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 182-186).

354

Bu bölümde örnek olarak tamamlanmamış hizmet stokları Tablo 2’de gösterilmiş olup, tamamlanmış hizmet maliyeti ile ilgili tablo dikkate alınmamıştır.

* “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti” Hesabı Tek Düzen Muhasebe Hesap Planında olmayıp önerilen bir hesaptır.

** “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyeti” Hesabı Tek Düzen Muhasebe Hesap Planında olmayıp önerilen bir hesaptır.



Tablo 2. Tamamlanmamış Hizmet Stokları

154. TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ
154.00. FEN EDEBİYAT FAKÜLTESİ
154.00.00. KİMYA BÖLÜMÜ
154.00.01. FİZİK BÖLÜMÜ
154.00.02. İNGİLİZ DİLİ VE EDEBİYATI BÖLÜMÜ
154.00.03. SOSYOLOJİ BÖLÜMÜ
154.01. MÜHENDİSLİK FAKÜLTESİ
154.00.00. BİLGİSAYAR MÜHENDİSLİĞİ BÖLÜMÜ
154.00.01. ÇEVRE MÜHENDİSLİĞİ BÖLÜMÜ
154.00.02. GIDA MÜHENDİSLİĞİ BÖLÜMÜ
154.00.03. ENDÜSTRİ MÜHENDİSLİĞİ BÖLÜMÜ
154.02. İKTİSADİ İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ
154.00.00. İŞLETME BÖLÜMÜ
154.00.01. EKONOMİ BÖLÜMÜ
154.00.02. KAMU YÖNETİMİ BÖLÜMÜ
154.00.03. ULUSLARARASI İLİŞKİLER BÖLÜMÜ
154.03. HUKUK FAKÜLTESİ
154.04. MESLEK YÜKSEKOKULU
154.00.00. İŞLETME PROGRAMI
154.00.01. HALKLA İLİŞKİLER VE REKLAMCILIK PRİGRAMI
154.00.02. DIŞ TİCARET PROGRAMI
154.00.03. BİLGİSAYAR TEKNOLOJİSİ VE PROGRAMLAMA
154.05. SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
154.06. FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
154.07. HAZIRLIK OKULU
154.08. SÜREKLİ EĞİTİM MERKEZİ

Hizmet Üretim Maliyeti Hesapları

Hizmet işletmelerinin maliyetlerinin takibi, üretim işletmelerinden farklı şekilde yapılmaktadır. Üretim işletmelerinde ortaya çıkan üretimle ilgili maliyetler “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri”, “720 Direkt İşçilik Giderleri” ve “730 Genel Üretim Giderleri” hesaplarına kaydedilir. Üretim maliyetlerinin mamullere doğrudan ilişkisi kurulabilenler direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri hesabına kaydedilirken; üretimle ilgili direkt giderler dışında kalan diğer tüm giderler genel üretim gideri olarak kabul edilir (Akdoğan, 1998: 53-98).

Hizmet işletmelerinde ise hizmet üretimi ile ilgili olarak ortaya çıkan direkt ve endirekt giderlerin tamamı, “740 Hizmet Üretim Maliyeti” adı altında tek bir hesapta toplanır (Çetiner, 2002: 49). Üniversiteler de, bir hizmet işletmesi olduğu için, hizmet üretiminde kullanılan ilk madde ve malzeme, personel ve genel hizmet üretim giderlerine ait maliyetler hizmet üretim maliyeti hesabında toplanarak kayıt altına alınır. Hizmet işletmelerinde maliyetler, muhasebe tebliğlerinde öngörülen 7/A veya 7/B seçeneklerinden birisi kullanılarak yapılabilir. 7/A seçeneğinde, giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre bölümlenir; gider çeşitleri ve gider yerleri ise yardımcı defterlerde izlenir (Maliye Bakanlığı, 1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1992). 7/B seçeneğinde ise, giderler, defter-i kebirde gider çeşitlerine göre bölümlenir ve giderler dönem sonunda gider dağıtım tablosu düzenlenerek fonksiyonlarına ayrılıp ilgili hizmet maliyetine veya sonuç hesaplarına aktarılır (Büyükmirza, 1998: 90). Üniversitelerde gider merkezlerinde ortaya çıkan giderleri çeşitlerine göre daha ayrıntılı bir şekilde görebilmek için, yönetim 7/A seçeneği, tercih etmelidir.

Vakıf üniversitelerinde, hizmet üretim gider yerleri, yardımcı hizmet üretim gider yerleri, yardımcı hizmet gider yerleri, Tablo 3’te olduğu gibi sınıflandırılabilir.

Tablo 3. Gider Yerleri Tablosu



Hizmet Üretim Gider Merkezi	Yardımcı Hizmet Üretim Gider Merkezi	Yardımcı Hizmet Gider Merkezi
Fen Edebiyat Fakültesi	Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi Bölümü	Yemekhane
Mühendislik Fakültesi	Türk Dili Bölümü	Güvenlik Amirliği
İ.İ.B. Fakültesi	Yabancı Diller Bölümü
Hukuk Fakültesi	Öğrenci İşleri
Meslek Yüksekokulu	Kütüphane	
Sosyal Bilimler Enstitüsü	Toplumsal Duyarlılık Merkezi	
Fen Bilimleri Enstitüsü	Kariyer Planlama	
Hazırlık Okulu	Uluslararası Programlar Ofisi	
Sürekli Eğitim Merkezi	

356

Tablo 4’te verilen örnekteki vakıf üniversitesinde, 7/A seçeneğini uyguladığı için, “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabını kullanmaktadır. Bu örnek hesap planında, hizmet üretim maliyetleri, gider merkezlerine ve her bir gider merkezinde oluşan gider çeşitlerine göre alt hesaplarda izlenmektedir. Tablo 4’deki hesap planında, Fen Edebiyat Fakültesi bölümlerine ait ortaya çıkabilecek gider çeşitleri ile ilgili kullanılacak hesap isimlerinin ayrıntıları verilmiştir. Bu örneğe uygun olarak bir vakıf üniversitesinin her bölümü ve ilgili alt birimlerinde ortaya çıkan giderler, çeşitlerine göre alt hesaplar açılarak takip edilebilir. Esas hizmet üretim birimlerinin dışında kalan, yardımcı hizmet gider yerleri, için de “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabının altında alt hesap ve ilgili hesaplar açılması gerekir. Ancak, bu gider yerlerinde toplanan giderler, daha sonra dağıtım yolu ile esas hizmet üretim gider yerlerine yüklenir.



Tablo 4. Hizmet Üretim Maliyeti Hesabının Bölümlendirilmesi

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740.10. ESAS HİZMET GİDER YERİ
740.10.00. FEN EDEBİYAT FAKÜLTESİ
740.10.00.00. KİMYA PROGRAMI
740.10.00.00.00. LABORATUAR MALZEME GİDERLERİ
740.10.00.00.00.00. LABORATUAR GAZLARI
740.10.00.00.00.00.00. AMONYAK GAZI
740.10.00.00.00.00.01. ARGON GAZI
740.10.00.00.00.00.02. AZOT GAZI
740.10.00.00.00.00.03. LPG GAZI
740.10.00.00.00.00.04. HİDROJEN GAZI
740.10.00.00.00.00.05. KARBONDİOKSİT GAZI
740.10.00.00.00.00.06. SANAYİ GAZI
740.10.00.00.00.00.07. SIVI AZOT
740.10.00.00.00.00.99. DİĞER
740.10.00.00.00.01. KATI MALZEME GİDERLERİ
740.10.00.00.00.02. SIVI MALZEME GİDERLERİ
740.10.00.00.00.03. LABORATUAR DENEY HAYVAN GİDERLERİ
740.10.00.00.00.04. LABORATUAR MALZEME GİDERLERİ
740.10.00.00.00.05. KIRTASIYE MALZEME GİDERLERİ
740.10.00.00.01. PERSONEL ÜCRET VE GİDERLERİ
740.10.00.00.01.00. AKADEMİK PERSONEL ÜCRETLERİ
740.10.00.00.01.00.00. BRÜT ÜCRETLER
740.10.00.00.01.00.01. SSK. İŞVEREN PAYI
740.10.00.00.01.00.02. İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI
740.00.00.01.01.00.03. KIDEM VE İHBAR TAZMİNATI
740.00.00.01.01.00.04. EĞİTİM VE SEMİNER GİDERLERİ
740.10.00.00.01.01. İDARİ PERSONEL ÜCRET VE GİDERİ
740.10.00.00.01.02. HİZMETLİ ÜCRET VE GİDERLERİ
740.10.00.00.01.03. DIŞARDAN GELEN ÖĞRETİM ELEMANI ÜCRETLERİ
740.10.00.00.03. DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
740.10.00.00.03.00. ELEKTRİK, SU VE GAZ GİDERLERİ
740.10.00.00.03.01. HABERLEŞME GİDERLERİ
740.10.00.00.03.02. BAKIM -ONARIM GİDERLERİ
740.10.00.00.03.03. PERSONEL TAŞIMA HİZMETİ GİDERLERİ
740.10.00.00.03.04. TEMİZLİK HİZMET GİDERLERİ
740.10.00.00.03.05. YEMEK GİDERLERİ
740.10.00.00.03.06. GÜVENLİK HİZMETLERİ
740.10.00.00.03.07. MALİ MÜŞAVİRLİK ÜCRETLERİ
740.10.00.00.03.08. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR ÜCRETLERİ
740.10.00.00.03.99. DİĞER GİDERLER
740.10.00.00.04. ÇEŞİTLİ GİDERLER
740.10.00.00.04.00. SİGORTA GİDERLERİ
740.10.00.00.04.01. KİRA GİDERLERİ
740.10.00.00.04.02. SOSYAL GİDERLER
740.10.00.00.04.03. EĞİTİM, KÜLTÜR VE YAYIN GİDERLERİ
740.10.00.00.04.04. YOLLUKLAR VE SEYAHAT GİDERLERİ
740.10.00.00.04.05. BİLİMSEL TOPLANTILARA KATILIM GİDERLERİ
740.10.00.00.04.06. DÜZENLENECEK KONGRE, SEMİNER VE KONFERANS GİDERLERİ
740.10.00.00.04.07. KÜLTÜREL SPORTİF FAALİYETLER VE GEZİ GİDERLERİ



- 740.10.00.00.04.08. KİTAP, DERGİ, GAZETE BASKI GİDERLERİ
740.10.00.00.04.09. ÇEVRE DÜZENLEME VE BAKIM GİDERİ
740.10.00.00.04.99. DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER
740.10.00.00.05. VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
740.10.00.00.05.00. VERGİLER
740.10.00.00.05.01. RESİMLER
740.10.00.00.05.02. HARÇLAR
740.10.00.00.06. AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
740.10.00.00.06.00. MADDİ DURAN VARLIK AMORTİSMANLARI
740.10.00.00.06.00.00. YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZEN
AMORTİSMANLARI
740.10.00.00.06.00.01. BİNALAR AMORTİSMANI
740.10.00.00.06.00.02. TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR
AMORTİSMANI
740.10.00.00.06.00.03. DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI
740.10.00.00.06.01. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK
AMORTİSMANI
740.10.00.01. FİZİK BÖLÜMÜ
740.10.00.02. İNGİLİZ DİLİ VE EDEBİYATI BÖLÜMÜ
740.10.00.03. SOSYOLOJİ BÖLÜMÜ
740.10.01. MÜHENDİSLİK FAKÜLTESİ
740.10.02. İKTİSADİ İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ
740.10.03. HUKUK FAKÜLTESİ
740.10.04. MESLEK YÜKSEKOKULU
740.10.05. SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
740.10.06. FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
740.10.07. HAZIRLIK OKULU
740.10.08. SÜREKLİ EĞİTİM MERKEZİ

740.20. KÜTÜPHANE
740.30. ÖĞRENCİ İŞLERİ
740.40. ATATÜRK İLKELERİ BÖLÜMÜ
740.50. YABANCI DİLLER BÖLÜMÜ
740.60. YEMEKHANE GİDERLERİ
740.70. GÜVENLİK HİZMETLERİ

Hizmet üretimi ile ilgili ortaya çıkan, direkt madde ve malzeme giderleri, direkt personel giderleri ve genel hizmet üretim giderleri “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına kaydedilir. Dönem sonunda 740 hesabının bakiyesi, yansıtma hesabı yardımı mevcut sistemimizde “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılarak dönem gelirinden indirilir. TMS 2. stoklar standardına göre ise yansıtma hesapları aracılığı ile verilen hizmetle henüz tamamlanmamış, devam eden hizmet üretimleri için yapılan harcamaların izlenmesinde “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti”; üretimi tamamlanmış ancak henüz hasılatı doğmamış stok niteliğindeki hizmet maliyetlerinin izlenmesinde “155 Tamamlanmış Hizmet Stokları” hesabı kullanılır. Hasılat ortaya çıktığında “690 Dönem Kârı/Zararı” hesabına aktarılır. Her iki duruma ait işlemler Şekil 1 ve Şekil 2’de gösterilmiştir.



Şekil 1. Mevcut Sistem Hizmet Üretim Maliyet Hesap Akışı

740	←	→	741	→	→	622	→	→	690
Hizmet Üretim Maliyeti			Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma			Satılan Hizmet Maliyeti			Dönem Karı/Zararı

Kaynak: Güngörmüş, 2009: 227

Şekil 2. TMS Hizmet Üretim Maliyet Hesap Akışı

740	←	→	741	→	→	154	→	→	155	→	→	622	→	→	690
Hizmet Üretim Maliyeti			Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma			Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti			Tamamlanmış Hizmet Stokları			Satılan Hizmet Maliyeti			Dönem Karı/Zararı

Kaynak: Güngörmüş, 2009: 227

Özellikli Gelir Tablosu Hesapları

Üniversitenin gelir tablosu, belirli bir dönem içinde üniversitenin elde ettiği gelirleri, bu gelirleri elde etmek için katlandığı giderleri ve üniversitenin net kâr ya da zararını gösteren bir finansal tablodur (Akdoğan ve Tenker, 1988: 73). Bir üniversitenin gelir tablosunu oluşturmak için kullandığımız ve gelir, gider ve maliyetlerin kaydedildiği hesaplar ile bunların alt hesapları sunulan hizmetlerin özelliklerine ve birimlerine göre şekillenir ve sınıflandırılır.

Gelir Hesapları

Eğitim kuruluşlarının gelirleri, yurtiçi satışlar, yurtdışı satışlar ve diğer gelirler olmak üzere üç ana hesap altında kaydedilebilir. Gelirlerin büyük bir kısmını oluşturan yurtiçi satışlar hesabı, Tablo 4’de görüldüğü gibi her bir gelir merkezi için ayrı alt hesaplarda takip edilebilir. Bölümlerin içinde eğer farklı gelir merkezleri varsa bu merkezler için de ayırım yapmak gerekir. Tablo 4’de olduğu gibi, her bir birim için alt hesaplar açılarak bu birimlerin gelirleri bu alt hesaplarda da takip edilebilir (Akıncı ve Ünlen, 1998: 69-71).

Üniversitelerde, hizmet gelirleri haricinde kantin geliri veya kitap satış geliri gibi farklı türden gelirler de elde edilebilir. Ancak, bu gelirlerin “600 Yurtiçi Satışlar” hesabının altına izlenebilmesi için kantin veya kitap satış bölümünün üniversite tarafından işletilmesi gerekir. Eğer bu tip yerlerin işletilmesi, hizmet anlaşması ile bir başka kişi veya kuruma devredildi ise, buradan elde edilen gelirler, “649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabına kaydedilir.

Vakıf üniversitelerinin, yasalar gereği devletten aldığı teşvikler, üniversiteye yapılan bağışlar ve vakıf mütevelli heyeti katkıları “602 Diğer Gelirler” hesabının alt hesaplarında izlenir. Vakıf üniversitelerinde gelir hesapları Tablo 5’te bölümlendirilmiştir.



Tablo 5. Gelir Hesaplarının Bölümlendirilmesi

600. YURTIÇİ SATIŞLAR
600.00. FEN EDEBİYAT FAKÜLTESİ
600.00.00. KİMYA BÖLÜMÜ
600.00.00.00. EĞİTİM GELİRİ
600.00.00.01. DİPLOMA GELİR
600.00.00.02. TRANSKRİPT GELİRLERİ
600.00.00.03. YÖS BAŞVURU GELİRİ
600.00.00.06. DİĞER GELİRLER
600.00.01. FİZİK BÖLÜMÜ
600.00.02. İNGİLİZ DİLİ VE EDEBİYATI BÖLÜMÜ
600.00.03. SOSYOLOJİ BÖLÜMÜ
600.01. MÜHENDİSLİK FAKÜLTESİ
600.02. İKTİSADİ İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ
600.03. HUKUK FAKÜLTESİ
600.04. MESLEK YÜKSEKOKULU
600.05. SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
600.06. FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
600.07. HAZIRLIK OKULU
600.08. SÜREKLİ EĞİTİM MERKEZİ
600.00.01. KURS GELİRLERİ
600.09. KANTİN GELİRLERİ
600.09.00. TİCARİ MAL SATIŞ GELİRLERİ
600.09.99. DİĞER SATIŞ GELİRLERİ
600.10. KİTAP SATIŞ GELİRLERİ
601. YURTDIŞI SATIŞLAR
602. DİĞER GELİRLER
602.00. BAĞIŞ GELİRLERİ
602.01. HAZİNE YARDIMI
602.02. KURUCU VAKIF KATKISI
602.99. DİĞER GELİRLER
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR
649.00. KİRA GELİRLERİ
649.01. ELEKTRİK GELİRLERİ
649.02. TELEFON GELİRİ
649.03. REKLAM VE SPONSORLUK GELİRİ
649.04. KÜTÜPHANE GELİRİ
649.05. ATIK HURDA SATIŞ GELİRİ
649.06. LABORATUAR ANALİZ GELİRİ
649.07. DANIŞMANLIK GELİRİ
649.08. KİTAP SATIŞ GELİRİ
649.99. DİĞER GELİRLER

360

Gider Hesapları

Vakıf Üniversitesi gelir tablosunda, satışların maliyeti, faaliyet giderleri, olağan gider ve zararlar ile olağan dışı gider ve zararlar olmak üzere farklı türden giderler yer almaktadır.

Bir işletmenin gelir tablosunda satışların maliyeti ile ilgili, satılan mamul maliyeti, satılan ticari mal maliyeti ve satılan hizmet maliyeti olmak üzere üç temel maliyet unsuru bulunmaktadır (Yükçü, 1993: 471). Üniversitelerde bir hizmet işletmesi olduğundan dolayı hizmet üretimi için katlanılan maliyetler satılan hizmet maliyeti olarak kabul edilir. Ayrıca eğitim kuruluşlarının kantin, kitap satış gibi birimlerde satışını gerçekleştirdiği ticari malların maliyeti



de, satılan ticari mal maliyeti hesabında izlenir. Satışların maliyeti ile ilgili gider hesapları Tablo 6'daki gibi oluşturulmuştur.

Tablo 6. Satışların Maliyeti ile İlgili Gider Hesapları

- 621. SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ
 - 621.00. KANTİN TİCARİ MAL MALİYETİ
 - 621.01. KİTAP SATIŞ MALİYETİ
- 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ
 - 622.00. FEN EDEBİYAT FAKÜLTESİ
 - 622.00.00. KİMYA BÖLÜMÜ
 - 622.00.01. FİZİK BÖLÜMÜ
 - 622.00.02. İNGİLİZDİLİ VE EDEBİYATI BÖLÜMÜ
 - 622.00.03. SOSYOLOJİ BÖLÜMÜ
 - 622.01. MÜHENDİSLİK FAKÜLTESİ
 - 622.02. İKTİSADİ İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ
 - 622.03. HUKUK FAKÜLTESİ
 - 622.04. MESLEK YÜKSEKOKULU
 - 622.05. SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
 - 622.06. FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
 - 622.07. HAZIRLIK OKULU
 - 622.08. SÜREKLİ EĞİTİM MERKEZİ

HİZMET ÜRETİM MALİYETİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

361

Vergi Kanunlarına Göre Hizmet Üretim Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi

Mevcut muhasebe uygulamasında, hizmet işletmeleri için yarı-mamul ve mamul stok kavramları söz konusu olmadığı için; hizmet üretim maliyetleri, ortaya çıktığı dönemin sonunda tamamı ile giderleştirilir. Bu uygulamaya göre, dönem içerisinde gerçekleşen hizmet üretim maliyetleri, “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında toplandıktan sonra, dönem sonunda “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.” yardımı ile “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılır. Hizmet üretim maliyetlerinin vergi kanunlarına göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki kayıtlarında gösterilmiştir.

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. İLGİLİ HESAPLAR	XXX	XXX
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS. 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.	XXX	XXX
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS. 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	XXX	XXX
690. DÖNEM KARI/ZARARI HS. 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	XXX	XXX

Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hizmet Üretim Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 2, hizmet işletmelerinde hizmetlerle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, hizmet üretim giderlerinin stok hesabına yansıtılmasını öngörmektedir. Hizmet stoklarının maliyeti, “kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri” kapsar. Fakat, satış ve genel yönetim ile ilgili giderler ile üretimle ilgili olmayan diğer maliyetler hizmetin maliyetine dahil edilmez (TMSK, 2008; 270).



TMS 2’de hizmet stokları hesabı ve bunun muhasebeleştirilmesi ile ilgili ayrıntılar belirtilmemiştir. Bu nedenle hizmet stokları ile ilgili kullanılması gereken hesap veya hesapların işleyişi ile ilgili uygulama noktasında farklılıklar söz konusu olmaktadır. Muhasebe uygulamasının farklılaşmasının en önemli nedeni, sağlık, eğitim, hukuk, eğlence, konaklama, inşaat, film, proje ve danışmanlık gibi farklı faaliyet alanlarında hizmet veren hizmet işletmelerinin bulunması ve bunların sundukları hizmetlerin çeşitliliğidir. Film/müzik prodüksiyon ve bilgisayar yazılım şirketleri gibi hizmet işletmelerinde sunulan hizmetler, üretim işletmelerindeki benzer özellik gösterdiğinden dolayı; bu işletmelerde şekil 2’de Hizmet Üretim Maliyet Hesap Akışında belirtilen hesapların hepsi kullanılabilir. Ancak, bu kayıtlar, her hizmet işletmesi için geçerli değildir. Örneğin, bir hukuk, sağlık, eğitim veya danışmanlık şirketinin “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabını kullanması mümkün değildir, çünkü bu işletmelerde hizmetin tamamlanıp satışı için bekletilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, örneğin bir hukuk şirketi devam eden bir dava ile ilgili ortaya çıkan maliyetleri, dönem sonunda “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabında aktifleştirmektedir.

TMS 2 hizmet işletmelerinde, üretimleri devam eden hizmetler için ortaya çıkan hizmet maliyetlerini “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti” hesabı, üretimi tamamlanmış, ancak henüz hasılatı doğmamış stok niteliğindeki hizmet maliyetlerini “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabı aracılığı ile kayıtlara almayı önermektedir (Coşkun ve Güngörmüş, 2009: 25-26).

Hizmet üretim maliyetlerinin TMS’ye göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki muhasebe kayıtlarında gösterilmiştir. Aşağıdaki muhasebe kaydında; hizmet işletmelerde dönem sonunda sonuçlandırılmamış işlerle ilgili oluşan hizmet maliyetleri “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabına, sonuçlandırılmış ancak henüz satışı gerçekleştirilmemiş işlerle ilgili hizmetlere ait maliyetleri, “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabına, hizmet üretimi sonuçlandırılmış ve satışı gerçekleştirilmiş olan hizmetlerle ilgili maliyetler ise “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılmıştır. Ayrıca “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabının “690 Dönem Karı/Zararı “ hesabına aktarılmasının muhasebe kaydı yapılmıştır.

362

154. TAMAMLANMAMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS. 155. TAMAMLANMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS. 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS. 741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.	XXX XXX XXX	XXX
690. DÖNEM KARI/ZARARI HS. 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	XXX	XXX

Önceki dönemde “154 Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyeti” Hesabındaki hizmet üretim maliyetleri, sonuçlanmış fakat satışı gerçekleşmemişse “155 Tamamlanmış Hizmet Üretim Maliyetleri” Hesabında, sonuçlanmış ve satışı gerçekleşmişse “622 Satılan Hizmet Maliyeti” Hesabında izlenir. Her iki duruma ait muhasebe kaydı ve “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabının “690 Dönem Karı/Zararı “ hesabına aktarılmasının muhasebe kaydı aşağıda oluşturulmuştur.

155. TAMAMLANMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS. 154. TAMAMLANMAMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS. Önceki dönemde tamamlanmamış hizmet üretim maliyeti sonuçlanmış fakat satışı gerçekleşmemişse	XXX	XXX
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS. 154. TAMAMLANMAMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS. Önceki dönemde tamamlanmamış hizmet üretim maliyeti sonuçlanmış ve satışı gerçekleşmişse	XXX	XXX
690. DÖNEM KARI/ZARARI HS. 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	XXX	XXX



Önceki dönemde sonuçlandırılmış fakat satışı gerçekleşmemiş olan “155 Tamamlanmış Hizmet Üretim Maliyetleri” Hesabındaki hizmetlerle ilgili giderler maliyetler, satışı gerçekleştiği dönemde aşağıdaki muhasebe kaydı ve “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabının “690 Dönem Karı/Zararı “ hesabına aktarılmasının muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS. 155. TAMAMLANMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS. Önceki dönemde tamamlanmış hizmet üretim maliyeti sonuçlanmış ve satışı gerçekleşmişse	XXX	XXX
690. DÖNEM KARI/ZARARI HS. 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	XXX	XXX

VAKIF ÜNİVERSİTELERİNDE HİZMET STOK MALİYETİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ÖNERİSİ

Vakıf Üniversitelerinde dönem içinde ortaya çıkan tüm hizmet üretim maliyetleri “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına kaydedilmelidir. “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına ait giderlere ait muhasebe kaydı aşağıda belirtildiği gibi yapılabilir.

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.10. ESAS HİZMET GİDER YERİ 740.10.00. FEN EDEBİYAT FAKÜLTESİ 740.10.00.00. KİMYA PROGRAMI 740.10.00.00.00 LABORATUAR MALZEME GİDERLERİ 740.10.00.00.00.00. LABORATUAR GAZLARI 740.10.00.00.00.00.00. AMONYAK GAZI 740.10.00.00.00.00.01. ARGON GAZI 740.10.00.00.00.00.99. DİĞER 740.10.00.00.00.01. KATI MALZEME GİDERLERİ 740.10.00.00.00.02. SIVI MALZEME GİDERLERİ 740.10.00.00.01. PERSONEL ÜCRET VE GİDERLERİ 740.10.00.00.01.00. AKADEMİK PERSONEL ÜCRETLERİ 740.10.00.00.01.01. İDARİ PERSONEL ÜCRET VE GİDERİ 740.10.00.00.01.02. HİZMETLİ ÜCRET VE GİDERLERİ 740.10.00.00.1.03. DIŞARDAN GELEN ÖĞRETİM ELEMANI ÜCRETLERİ 740.10.00.00.3. DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER 740.10.00.00.03.00. ELEKTRİK, SU VE GAZ GİDERLERİ 740.10.00.00.03.01. HABERLEŞME GİDERLERİ 740.10.00.00.03.02. BAKIM -ONARIM GİDERLERİ 740.10.00.00.03.03. PERSONEL TAŞIMA HİZMETİ GİDERLERİ 740.10.00.00.03.04. TEMİZLİK HİZMET GİDERLERİ 740.10.00.00.03.05. YEMEK GİDERLERİ 740.10.00.00.03.06. GÜVENLİK HİZMETLERİ 740.10.00.00.03.99. DİĞER GİDERLER 740.10.00.00.04. ÇEŞİTLİ GİDERLER 740.10.00.00.05. VERGİ, RESİM VE HARÇLAR 740.10.00.00.06. AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI 740.10.00.00.06.01. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK AMORTİSMANI 740.10.00.01. FİZİK BÖLÜMÜ 740.10.00.02. İNGİLİZ DİLİ VE EDEBİYATI BÖLÜMÜ 740.10.00.03. SOSYOLOJİ BÖLÜMÜ 740.10.01. MÜHENDİSLİK FAKÜLTESİ 740.10.02. İKTİSADİ İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ 740.10.03. HUKUK FAKÜLTESİ	XXX	
--	-----	--



740.10.04. MESLEK YÜKSEKOKULU 740.10.05. SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ 740.20. KÜTÜPHANE 740.30. ÖĞRENCİ İŞLERİ 740.40. ATATÜRK İLKELERİ BÖLÜMÜ 740.50. YABANCI DİLLER BÖLÜMÜ 740.60. YEMEKHANE GİDERLERİ 740.70. GÜVENLİK HİZMETLERİ <p style="text-align: center;">İLGİLİ HESAPLAR</p>		XXX
--	--	-----

“740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında toplanan giderlerin dönem sonunda yapılacak muhasebe kayıtlarında mevcut vergi kanunlarında ve TMS 2’ye göre farklılıklar oluşmaktadır.

Vergi Kanunlarına Göre Vakıf Üniversitelerinde Hizmet Üretim Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi Önerisi

Dönem içinde “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına kaydedilen giderler, dönem sonunda “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.” yardımı ile “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılmalıdır. Vakıf üniversitelerinde ortaya çıkan hizmet üretim maliyetleri vergi kanunlarına göre aşağıdaki gibi muhasebeleştirilebilir.

364

622. SATILAN HİZMET MALİYETİ 622.00. FEN EDEBİYAT FAKÜLTESİ 622.00.00. KİMYA BÖLÜMÜ 622.00.01. FİZİK BÖLÜMÜ 622.00.02. İNGİLİZDİLİ VE EDEBİYATI BÖLÜMÜ 622.00.03. SOSYOLOJİ BÖLÜMÜ 622.01. MÜHENDİSLİK FAKÜLTESİ 622.02. İKTİSADİ İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ 622.03. HUKUK FAKÜLTESİ 622.04. MESLEK YÜKSEKOKULU 622.05. SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS 741.10. ESAS HİZMET GİDER YERİ 741.10.00. FEN EDEBİYAT FAKÜLTESİ 741.10.00.00. KİMYA PROGRAMI 741.10.00.01. FİZİK BÖLÜMÜ 741.10.00.02. İNGİLİZ DİLİ VE ED. 741.10.00.03. SOSYOLOJİ BÖLÜMÜ 741.10.01. MÜHENDİSLİK FAKÜLTESİ 741.10.02. İKTİSADİ İDARİ BİLİMLER FAK. 741.10.03. HUKUK FAKÜLTESİ 741.10.04. MESLEK YÜKSEKOKULU 741.10.05. SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	XXX	XXX
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS. 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	XXX	XXX
690. DÖNEM KARI/ZARARI HS. 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	XXX	XXX

Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Vakıf Üniversitelerinde Hizmet Üretim Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi Önerisi



Vakıf üniversitelerinde sunulan hizmetler eğitim öğretim dönemi ile bağlantılı olarak gerçekleşmektedir. Dönem sonunda öğrencilere sunulan hizmetlerin maliyeti eğitim süreci başlamadan önceki tarihte yapılan hazırlıklarla başlar ve eğitim dönemi sonunda eğitim öğretim faaliyetleri ve bunlara ait işlemlerin (mezuniyet işlemleri vb.) tamamlanması ile sona erer. Bu nedenle, TMS 2'ye uygun olarak, vakıf üniversitelerinde sunulan hizmetlerle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, hizmet üretim giderlerinin stok hesabına yansıtılması gerekir.

Vakıf üniversitelerinde, dönem sonunda eğitim hizmetini almış fakat içinde bulunulan eğitim dönemine ait eğitim ücret ödemesini tamamlamamış öğrencilerle ilgili ortaya çıkan maliyetler, aktifleştirilerek “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti” hesabına kaydedilebilir.* Bu hizmetlerin tamamlandığı ve hizmete ait gelirin gerçekleştiği dönem içinde, hizmetle ilgili maliyetler “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılır. Dönem sonunda eğitim hizmetini almış ve içinde bulunulan eğitim dönemine ait eğitim ücret ödemesini tamamlamış öğrencilerle ilgili ortaya çıkan maliyetler, “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabında izlenir.**

Coşkun ve Güngörmüş yaptıkları çalışmada vakıf üniversitelerinde üretimi tamamlanmış, ancak henüz hasılatı doğmamış stok niteliğindeki hizmet maliyetlerinin izlendiği “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabının kullanılması mümkün olmadığını ifade etmişlerdir. Bunun sebebinin vakıf üniversitelerinde hizmetin tamamlanıp satış için bekletilmesi mümkün olmamasına bağlamışlardır (Coşkun ve Güngörmüş, 2009: 26). Fakat uzaktan eğitim veren vakıf üniversitelerinde uzaktan eğitim materyallerinin önceden tamamlanması ve hizmetin sonradan satılması söz konusu olduğundan “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabı kullanılabilir. Bu duruma ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibi muhasebeleştirilebilir.

154. TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ 154.00. FEN EDEBİYAT FAKÜLTESİ 154.01. MÜHENDİSLİK FAKÜLTESİ 154.02. İKTİSADİ İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ	XXX	
155. TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ 155.00. FEN EDEBİYAT FAKÜLTESİ	XXX	
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ 622.00. FEN EDEBİYAT FAKÜLTESİ 622.01. MÜHENDİSLİK FAKÜLTESİ 622.02. İKTİSADİ İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ 622.03. HUKUK FAKÜLTESİ 622.04. MESLEK YÜKSEKOKULU	XXX	XXX
741.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS 741.10.00. FEN EDEBİYAT FAKÜLTESİ 741.10.01. MÜHENDİSLİK FAKÜLTESİ 741.10.02. İKTİSADİ İDARİ BİLİMLER FAK. 741.10.03. HUKUK FAKÜLTESİ 741.10.04. MESLEK YÜKSEKOKULU		
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS. 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	XXX	XXX
690. DÖNEM KARI/ZARARI HS. 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	XXX	XXX

365

“154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabında izlenen hizmetlerle ilgili faaliyetler, eğitimin tamamlandığı ve bu hizmetlerle ilgili gelir kaydının yapıldığı dönem içinde “622 Satılan Hizmet Maliyeti” Hesabına aktarılır ve muhasebe kaydı aşağıda belirtildiği gibi yapılabilir.

* Dönem sonu itibari ile gelir kaydı yapılmamış öğrencilere sunulan hizmetlerle ilgili maliyetler “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabında aktifleştirilerek bir sonraki döneme devredilir.

** TMS 2'ye göre, “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına kaydedilen bölümlerden dönem içinde gelir kaydı yapılan hizmetlerle ilgili maliyetler, “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılır.



622. SATILAN HİZMET MALİYETİ 154. TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ	XXX	XXX
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS. 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	XXX	XXX
690. DÖNEM KARI/ZARARI HS. 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	XXX	XXX

SONUÇ

Bir vakıf üniversitesi yönetimi, kurumunu başarılı bir şekilde yönetmek istiyorsa, kararlarını doğru ve güvenilir bilgilere dayandırmak zorundadır. Doğru ve güvenilir bilgiler de, ancak iyi tasarlanmış ve kapsamlı bir yönetim bilgi sisteminin kurulup işletilmesi sayesinde sağlanabilir. Bu çerçevede yönetim bilgi sisteminin bir alt sistemi olan muhasebe bilgi sisteminin de, giderlerin gider yerlerine ve gider çeşitlerine göre ayrıntılı olarak izlenmesine olanak sağlayacak bir şekilde tasarlanması gerekir. Bu noktada muhasebe sisteminin kurulması ve işletilmesinde muhasebe hesap planları önemli bir yer tutmaktadır. Üniversite yöneticileri maliyet, gider ve gelir bilgilerine bölümler bazında ulaşarak maliyetleri kontrol altında tutabilmeleri için oluşturulan hesap planlarının maliyetlerin ortaya çıktığı departmanlar bazında takip edilmesi gerekir.

Vakıf üniversitelerindeki hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde vergi kanunlarına ve TMS 2'ye göre farklılıklar bulunmaktadır. Mevcut vergi kanunlarına göre yapılan işlemlerde hizmet üretim maliyetleri dönem sonunda gelirin elde edilip edilmemesine bakılmaksızın dönem sonunda gelir tablosu hesaplarına aktarılır. Fakat gelirin elde edilmediği durumlarda sanki gelir elde edilmişçesine kayıt yapıldığından bu durum muhasebede dönemsel ilkesine de ters düşmektedir. Gerçekleşmeyen gelirin gerçekleşmiş gibi gösterilmesi dönem karının fazla çıkmasına neden olarak yanıltıcı olabilmektedir. TMS 2'de ise hizmet gerçekleşmiş fakat gelir elde edilmemişse hizmet üretim giderlerinin stok hesabına yansıtılmasını öngörmekte ve hizmete ait gelir gerçekleştiğinde stoklar hesabındaki giderlerin, gelir tablosu hesaplarına aktarılmasını öngörmektedir. Vakıf üniversitelerinde, dönem içinde eğitim hizmetini alan öğrencilerle ilgili ortaya çıkan maliyetler, "Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti" hesabında izlenebilir. Ancak vakıf üniversitelerinde "Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri" hesabının kullanılması hizmetin tamamlanıp satış için bekletilmesi durumu söz konusu olmadığından mümkün değildir. Fakat uzaktan eğitim veren vakıf üniversitelerinde uzaktan eğitim materyallerinin önceden tamamlanması ve hizmetin sonradan satılması söz konusu olduğundan "Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri" hesabının da kullanılabilmesi hatırlanmalıdır. Bu nedenle vakıf üniversitelerinde TMS'ye göre hesap planının oluşturulması ve muhasebe kayıtlarının yapılmasının daha doğru sonuçlar vereceği belirtilebilir.

Hesap planlarının oluşturulması; muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere doğru ve yeterli olarak ulaştırılmasına, mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine, muhasebede terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına, işletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına katkı sağlayacağından, yönetsel hesap planının oluşturulması sayesinde, vakıf üniversiteleri birim ve hizmet bazında performans ölçümü ve yönetimi yapılabilir; fiyat belirleme, yatırım, hizmet çeşitlemesi, gibi kararlar daha doğru bir şekilde alabilecek; maliyet analizi, bütçeleme, kârlılık analizi gibi çalışmalar daha doğru olarak gerçekleştirilebileceği için üniversitenin performansının artmasına katkı sağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, N. ve TENKER, N. (1998). **Finansal Tablolar ve Analizi**, Ankara: Bizim Büro Basımevi.
- AKDOĞAN, N. ve SEVİLENGÜL, O. (2007). **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara: Gazi Kitabevi.
- AKDOĞAN, N. (1998). **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, İstanbul: İSMMM Odası Yayınları, No:11.
- AKINCI, N. ve ÜNLEN, M. (1998). **Mali Tablolar Analizi**, İzmir: Barış Yayınları.
- BÜYÜKMİRZA, K. (1998). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara: Barış Yayınevi.



COŞKUN, A. ve AKIN A. (Editör). (2009). **Sağlık İşletmeleri Yönetim Rehberi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık. (Coşkun, A. ve Güngörmüş, A. H. “*Özel Sağlık işletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi*” 185-206).

COŞKUN, A. ve GÜNGÖRMÜŞ, A. H. (2009). “*Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi*”, **Mali Çözüm**, 95: 19-34.

ÇETİNER, E. (2002). **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, Ankara: Gazi Kitabevi.

ÇETİNER, E. (2006). **Genel Muhasebe; Teori ve Uygulama**, Ankara: Gazi Kitabevi.

GÜNGÖRMÜŞ, A. H. (2009). “*Film İşletmelerinde Türk Muhasebe Standartları Çerçevesinde Yönetmelik Hesap Planının Oluşturulması*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 252: 221-229.

GÜNGÖRMÜŞ, A. H. ve BOYAR, E. (2008). “*TMS-2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi*”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 27, 322: 132-136.

<http://yok.gov.tr/web/guest/universitelerimiz;jsessionid=114235C8372BDFF01DFD8AC7253E413A>, (01.07.2013).

Maliye Bakanlığı, 1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992).

TMSK. (2008). **Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 2: Stoklar**, Ankara: Türkiye Muhasebe Standartları TMS/TFRS, TSMK Yayınları.

YÜKÇÜ, S. (1993). **Maliyet Muhasebesi**, İzmir: Anadolu Matbaacılık.

