

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**EĞİTİM İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ
ve BİR UYGULAMA**

Nevriye BARLASER

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT**

İSTANBUL, Kasım 2014

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

EĞİTİM İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ
ve BİR UYGULAMA

Nevriye BARLASER
(132008212)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT

İSTANBUL, Kasım 2014

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

EĞİTİM İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ
ve BİR UYGULAMA

Nevriye BARLASER
(132008212)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT _____

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Murat AZALTUN _____

Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN _____

İSTANBUL, Kasım 2014

ÖNSÖZ

Çalışmaya başlarken ilk önce korkularım vardı. Çünkü alanında sadece önceden yapılmış, bir tane tez çalışmasına rastladığım konuyla yola çıkmıştım. Kaynak sınırlı, zaman sınırlı tüm şartlar aleyhimde gibiydi. Fakat sınırsız eğitim ihtiyacımı, sınırlı kaynaklarla en iyi, en kaliteli şekilde karşılamak inancıyla çalışmaya başladım. Birçok kütüphanelere gidererek, birçok internet sitelerinde araştırmalar yaparak ve en sonunda bir eğitim kurumuyla yaptığım röportaj ışığında oluşturulan uygulama ile çalışmayı bitirmiş bulunmaktayım. Elimden gelenin en iyisini yapmaya çalıştığım ve danışman hocam Yrd. Doç Dr. Hüseyin Mert ile oluşturulan, benim için hem eğitim hem mesleki tecrübe alanında katkısı çok büyük olan bu çalışmanın, benden sonraki tüm öğrencilerin tez çalışmalarına da yardımcı olmasını temenni ederim.

Yüksek lisans eğitim hayatımda ve tez çalışmasının her safhasında bana yardımcı olup yol gösteren sayın hocam Yrd. Doç. Dr. Hüseyin Mert'e, hem eğitim hem meslek yaşamımda engin tecrübelerini bir kılavuz olarak kullanacağım değerli hocam Prof. Dr. Targan Ünal'a ve çalışmayı oluştururken stresli geçirdiğim günlerde benden sabır ve desteklerini eksik etmeyen tüm aileme teşekkür ederim.

Nevriye Barlaser

İstanbul, 13.11.2014

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
ÖZET	viii
ABSTRACT	ix
KISALTMALAR.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xii
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
1. GİRİŞ ve AMAÇ	1
2. EĞİTİM ve ÖĞRETİMLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER.....	3
2.1. EĞİTİM ve ÖĞRETİMİN ANLAM VE ÖNEMİ.....	3
2.1.1. Eğitimin Anlamı ve Amacı.....	3
2.1.2. Eğitimin Önemi.....	4
2.2. TÜRKLERDE EĞİTİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	6
2.2.1. İslamiyet Öncesi Dönemde Eğitim	6
2.2.2. İslamiyet Sonrası Dönemde Eğitim	8
2.2.3. Osmanlı Döneminde Eğitim.....	9
2.2.4. Cumhuriyet ve Atatürk Döneminde Eğitim.....	11
2.3. DÜNYADA EĞİTİM	13
2.3.1. A.B.D’de Eğitim Sistemi	13
2.3.2. Fransa’da Eğitim Sistemi	14
2.3.3. Japonya’da Eğitim Sistemi.....	15
2.4. TÜRKİYE’DE EĞİTİM.....	16
2.4.1. Türkiye’de Eğitim Politikaları.....	16
2.4.2. Türkiye’de Eğitim Sistemi	17

2.4.3. Türk Milli Eğitim Kurumu'nun İşleyişi.....	18
2.4.4. Türkiye'de Nüfus, Cinsiyet ve Yoksulluk ile Eğitim İlişkisi.....	20
2.4.5. Küreselleşmenin Eğitim Sistemi Üzerindeki Etkileri.....	22
2.4.6. Avrupa Birliği'ne Katılım Sürecinin Eğitim Sistemi Üzerindeki Etkileri.....	23
2.5. ÖZEL EĞİTİM İŞLETMELERİ.....	24
2.5.1. Özel Eğitim İşletmeleri Hakkında Genel Bilgi.....	24
2.5.2. Özel Eğitim İşletmelerinin Sorunları	26
2.5.3. Özel Eğitim İşletmelerinin Kârlılık Durumu	26
2.5.4. Türkiye'de Özel Eğitim Kurumları Sınıflandırılması	28
2.5.4.1. Vakıf Üniversiteleri	28
2.5.4.2. Özel Okullar	28
2.5.4.3. Özel Eğitim ve Rehabilitasyon Merkezleri	28
2.5.4.4. Özel Dershaneler	29
2.5.4.5. Özel Kurslar	29
2.5.4.6. Özel Öğrenci Yurtları	30
3. EĞİTİM FİNANSMANI ve UYGULANAN TEŞVİKLER.....	31
3.1. EĞİTİM FİNANSMANI	31
3.1.1. Osmanlı Döneminde Eğitimin Finansmanı	32
3.1.2. Cumhuriyet Döneminde Eğitimin Finansmanı.....	33
3.1.3. Dünyada Eğitimin Finansmanı.....	34
3.1.4. Türkiye'de Eğitimin Finansmanı.....	35
3.1.4.1. Türkiye'de Eğitimi Kurumları Finansmanı.....	35
3.1.4.1.1. Okul Öncesi ve İlköğretim.	35
3.1.4.1.2. Yükseköğretim.....	36
3.1.4.1.3. Kurslar ve Dershaneler.....	36
3.1.4.2. Türkiye'de Eğitim Harcamaları.....	37
3.1.5. Türkiye ve OECD Ülkeleri Eğitim Harcamaları Karşılaştırılması.....	39
3.2. EĞİTİM ve ÖĞRETİME YÖNELİK TEŞVİKLER.....	41
3.2.1. Eğitime KOSGEB Tarafından Sağlanan Destekler	41
3.2.2. Eğitime Genel Teşvik Politikaları ile Sağlanan Destekler.....	42
3.2.3. Eğitime Vergi Politikaları ile Sağlanan Destekler	42
3.2.3.1. Kazanç İstinası (Vergi Muafiyeti).....	42
3.2.3.2. Katma Değer Vergi İndirimi	43

4. İŞLETMELERDE MALİYET MUHASEBESİ.....	44
4.1. İŞLETME ve MUHASEBE.....	44
4.1.1. İşletme Kavramı.....	44
4.1.2. Faaliyet Konularına Göre İşletme Türleri	44
4.1.2.1. Ticaret İşletmeleri	44
4.1.2.2. Hizmet İşletmeleri	44
4.1.2.3. Üretim İşletmeleri.....	44
4.1.3. Muhasebe.....	45
4.1.4. İşletmeler için Muhasebe ve Önemi.....	46
4.2. MALİYET MUHASEBESİNE GENEL BAKIŞ	47
4.2.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı, Tarihsel Gelişimi ve Önemi	47
4.2.2. Maliyet Muhasebesinin Özellikleri	48
4.2.3. Maliyet Muhasebesinin Amaçları	49
4.2.4. İşletmeler için Maliyet Muhasebesinin Önemi	49
4.2.5. Maliyet Muhasebesinin Temel Kavramları	50
4.2.5.1. Ürün Kavramı	50
4.2.5.2. Maliyet Kavramı.....	51
4.2.5.3. Gider Kavramı.....	51
4.2.5.4. Harmama Kavramı.....	52
4.2.5.5. Zarar Kavramı.....	52
4.2.5.6. Gider Yeri Kavramı	53
4.2.6. Maliyet Türleri.....	54
4.2.6.1. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Türleri	54
4.2.6.1.1. Tam Maliyet Yöntemi.....	54
4.2.6.1.2. Değişken Maliyet Yöntemi.....	54
4.2.6.1.3. Asal Maliyet Yöntemi.....	55
4.2.6.1.4. Normal Maliyet Yöntemi.....	55
4.2.6.2. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Türleri.....	55
4.2.6.2.1. Standart Maliyet Yöntemi.....	55
4.2.6.2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi	56
4.2.6.2.3. Fiili Maliyet Yöntemi	56
4.2.6.3. Üretim Biçimine Göre Maliyet Türleri.....	56
4.2.6.3.1. Sipariş Maliyet Yöntemi.....	56
4.2.6.3.2. Evre (Safha) Maliyet Yöntemi	57

4.3. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ'NDE MALİYET MUHASABESİNİN HESAPLARI.....	57
4.3.1. 7/A SEÇENEĞİ	57
4.3.2. 7/B SEÇENEĞİ	59
4.4. ÜRETİM MALİYETİNİN UNSURLARI	60
4.4.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	60
4.4.1.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme	60
4.4.1.2. Endirekt İlk Madde ve Malzeme.....	61
4.4.1.2.1. Yardımcı Malzeme	61
4.4.1.2.2. İşletme Malzemeleri	61
4.4.2. İşçilik Maliyetleri	62
4.4.2.1. Direkt İşçilik.....	62
4.4.2.2. Endirekt İşçilik.....	62
4.4.3. Genel Üretim Maliyetleri	63
4.5. HİZMET İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ	63
4.5.1. Hizmet Üretim İşletmeleri Temel Bilgileri	64
4.5.2. Hizmet Üretim İşletmelerinde Maliyetin Genel Esasları	65
4.5.2.1. Hizmet Üretim Maliyeti ve Özellikleri.....	65
4.5.2.2. Hizmet Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesinin Amaçları. 65	
4.5.2.3. Hizmet Üretim İşletmelerinde Gider Kontrol Yöntemleri	66
4.5.2.3.1. Karşılaştırma	66
4.5.2.3.1.1. Sürelere Göre Karşılaştırma	66
4.5.2.3.1.2. Belirli Ölçeklere Göre Karşılaştırma	66
4.5.2.3.1.3. Bütçelerin Ölçek Alınarak Karşılaştırılması.....	66
4.5.2.3.2. Bütçe Kontrolü	67
4.5.3. Hizmet Maliyet Sistemi ve Tek Düzen Hesap Planı	67
4.5.3.1. İç Akımların İzlenmesi	68
4.5.3.2. Hizmetin Üretim Aşaması.....	69
4.5.4. Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyeti	69
4.5.5. Hizmet İşletmelerinde Karşılaşılan Sorunlar	70
5. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ	71
5.1. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE MALİYETİN TANIMI	71

5.2. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI	72
5.2.1. Cari Harcamalar	72
5.2.2. Yatırım Harcamaları	72
5.2.3. Transfer Harcamaları	73
5.3. EĞİTİM MALİYETLERİNİN ÇEŞİTLERİ.....	73
5.3.1. Eğitim Kademelerine Göre Maliyet	73
5.3.2. Harcama Amaçlarına Göre Maliyet	73
5.4. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE GİDERLER.....	74
5.4.1. Ana Malzeme Giderleri	74
5.4.2. Eğitim Ücret ve Giderleri	75
5.4.3. Memur Ücret ve Giderleri	76
5.4.4. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	77
5.4.5. Vergi Resim ve Harçlar	77
5.4.6. Amortisman ve Tükenme Payları	77
5.4.7. Finansman Giderleri	77
5.4.8. Çeşitli Giderler	78
5.5. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE GİDER YERLERİ	78
5.5.1. Esas Hizmet Gider Yerleri	78
5.5.2. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri	78
5.5.3. Hizmet Üretimi Dışında Olan Gider Yerleri	78
5.6. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE GİDER DAĞITIM AŞAMALARI	79
5.6.1. Eğitim İşletmelerinde I. Dağıtım	79
5.6.2. Eğitim İşletmelerinde II. Dağıtım	79
5.6.3. Eğitim İşletmelerinde III. Dağıtım	80
5.7. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE GİDER DAĞITIM ANAHTARLARI.....	80
5.8. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI MALİYET ANALİZİ.....	80
5.9. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİNİN UYGULANMASI	81
5.10. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE RİSK YÖNETİMİ.....	82
5.10.1. Eğitim İşletmelerinde Görülebilecek Riskler	83
5.10.2. Eğitim İşletmelerinde Risk Yönetimi Uygulamaları	84
5.11. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE İNOVASYON.....	84
6. EĞİTİM İŞLETMELERİNDEN ÖZEL BİR KOLEJİN MALİYET MUHASEBESİ AÇISINDAN İNCELENMESİ.....	85

6.1. KOLEJ HAKKINDA GENEL BİLGİ.....	85
6.2. KOLEJ HAKKINDA SAYISAL VERİLER.....	88
6.3. KOLEJİN 01.08.2013 - 30.11.2013 DÖNEMİ GİDER KALEMLERİ.....	90
6.4. KOLEJ MALİYET DAĞILIMLARI.....	91
6.4.1. Öğretmen - Personel Maaş, Sigorta ve Vergi Giderleri.....	92
6.4.2. Öğretmen - Personel Maaş Dağıtımı.....	93
6.4.3. Sigorta Giderlerinin Dağıtımı.....	94
6.4.4. Gelir Vergisi Giderlerinin Dağıtımı.....	95
6.4.5. Ücret Damga Vergisi Giderlerinin Dağıtımı.....	96
6.4.6. Kaynak ve Yardımcı Kitap Giderlerinin Dağıtımı.....	97
6.4.7. Öğretmen Kitap Eğitim ve Malzeme Giderlerinin Dağıtımı.....	97
6.4.8. Kırtasiye Giderlerinin Dağıtımı.....	98
6.4.9. Su Giderlerinin Dağıtımı.....	98
6.4.10. Telefon Giderlerinin Dağıtımı.....	99
6.4.11. Elektrik Giderlerinin Dağıtımı.....	99
6.4.12. Yakıt Giderlerinin Dağıtımı.....	100
6.4.13. Bilgi İşlem Malzeme Giderlerinin Dağıtımı.....	100
6.4.14. İnternet Bağlantı Giderlerinin Dağıtımı.....	101
6.4.15. Bina - Tesis Bakım Onarım Giderlerinin Dağıtımı.....	101
6.4.16. Temizlik Giderlerinin Dağıtımı.....	102
6.4.17. Yemek Giderlerinin Dağıtımı.....	102
6.4.18. Sağlık Giderlerinin Dağıtımı.....	103
6.4.19. Tüm Maliyet Giderlerinin Dağıtımı.....	104
6.5. MALİYET ANALİZİ.....	105
6.6. MALİYET GİDERLERİ.....	105
6.7. MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	108
6.8. KOLEJİN SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU.....	110
6.9. KOLEJİN GELİR TABLOSU.....	111
7. SONUÇ ve ÖNERİLER.....	113
KAYNAKLAR	117
ÖZGEÇMİŞ	124

ÖZET

EĞİTİM İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ ve BİR UYGULAMA

Eğitim; insan hayatını şekillendiren, yön veren bir süreçtir. Eğitimin insan yaşamı boyunca olmazsa olmaz bir yeri vardır. Fakat ülkemizde Avrupa ülkelerine kıyasla istenilen seviyeye ulaşamamıştır. Bir bireyin gelişmesi yönünde bu denli etkili ve önemli bir yere sahip olan bu sürecin, ülkemizde de yeterli değeri görmesi gerekmektedir. Eğitim işletmelerinin, istenilen seviyede topluma hizmet verebilmesi için hem devlet tarafından desteklenmesi hem de kendi bünyesinde devamlılığını sağlayacak stratejiler belirleyip, bu stratejileri uygulamaları ön görülmektedir.

İşte bu bilgiler ışığında yapılmış olan bu çalışmada eğitim işletmelerinin gerçekleştirdiği faaliyet süreçlerinin, yapılan araştırmalarla ve akademik süreçte mevcut olan bilgiler eşliğinde maliyetleri açıklanmış bulunmaktadır. Muhasebe terimine ve maliyet muhasebesinin temel ve modern yaklaşımlarına değinilmiştir. Eğitim işletmelerinin uygulamadaki çalışma faaliyetleri ve bu faaliyetleri gerçekleştirirken hangi maliyet muhasebesi yöntemini kullandıklarını, maliyet muhasebesinin işletme içinde ne kadar zor uygulandığı ama uygulanmasındaki önem ve gerekliliğin gösterilmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise, bir kolej ile yapılan röportaj sonrasında yapmış olduğu faaliyetler ve gider kalemlerini kullanarak maliyet muhasebesinden basit dağıtım ve I. dağıtım yöntemleri uygulanmış olup, elde edilen maliyet sonucuna göre kolejin fiyatlandırma politikalarında ne kadar doğru kararlar alıp uyguladıkları gösterilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maliyet, Maliyet Muhasebesi, Eğitim, Eğitim İşletmesi, Maliyet Dağıtım Yöntemleri.

Tarih: 13.11.2014

ABSTRACT

COST ACCOUNTING IN EDUCATION ENTERPRISES and AN APPLICATION

Education; that shape human life, is a process that direction. Education essential for human life there are a lot. But our country has not reached the desired level compared to European countries. So effective for the development of an individual and which has an important place in this process, it is necessary to see enough value in our country. Business education in order to provide the desired level of service to the community and supported by the state as well as identify strategies to ensure its own continuity applications are foreseen.

That in the light of this study, the activities of business processes, training, research and academic processes with associated costs in existing information disclosed is made. The term basis of accounting and cost accounting and modern approaches are discussed. Education business activities in the application, operation and while performing these activities, which they use cost accounting methods, cost accounting how hard it is applied in the business, but implementation is intended to demonstrate the necessity and importance.

Work in the last part, a college interviews with then have done the activities and expenses using the cost accounting from the simple distribution and I. distribution methods were applied, the resulting costs according to the results of college pricing policies or how accurate decisions take pursued it is shown.

Keywords: Cost, Cost Accounting, Education, Educational Administration, Cost Allocation Methods.

Date: 13.11.2014

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
A.B.D.	: Amerika Birleşik Devletleri
ALES	: Akademik Personel ve Lisansüstü Eğitimi Giriş Sınavı
DİG	: Direkt İşçilik Gideri
DİM	: Direkt İşçilik Maliyeti
DİMM	: Direkt İlk Madde Malzeme
EARGED	: Eğitim Araştırma Geliştirme Derneği
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasılası
GÜG	: Genel Üretim Gideri
IFRS	: International Financial Reporting Standards
IIEP	: International Institute for Educational Planning
KDV	: Katma Değer Vergisi
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli Sanayiye Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KPSS	: Kamu Personel Seçme Sınavı
LYS	: Lisans Yerleştirme Sınavı
M.Ö.	: Milattan Önce
MEB	: Milli Eğitim Bakanlığı
OECD	: The Organisation for Economic Co-operation and Development
ÖSYM	: Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi

SGK	: Sosyal Güvenlik Kurulu
SMMM	: Serbest Muhasebesi ve Mali Müşavir
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UNESCO	: United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization
V.B.	: Ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YDS	: Yabancı Dil Sınavı
YGS	: Yükseköğretime Geçiş Sınavı

ŞEKİLLER LİSTESİ

SAYFA NO

- Şekil 3.1** Türkiye’de Eğitim Harcamalarının Kaynaklarına Göre Dağılımı (2002).....38
- Şekil 3.2** Türkiye’de Eğitim Harcamalarının Hizmet Sunan Kurumlara Göre Dağılımı (2002)38
- Şekil 3.3** Eğitim Seviyelerine Göre, GSYİH Yüzdesi Olarak Eğitim Kurumlarına Yapılan Harcama Miktarı, (2010).....40

TABLolar LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 2.1 Türkiye’de Eğitim Sistemi Tablosu.....	18
Tablo 2.2 Kız Erkek Okuma Oranı.....	21
Tablo 3.1 Türkiye’de Bütçeden Eğitime Ayrılan Pay ve Eğitim Harcamalarının Milli Gelire Oranı (2012).....	37
Tablo 4.1 Hizmet Üreten İşletmelerde Maliyet Akış Şeması.....	68
Tablo 4.2 Hizmet Üretim Maliyeti Unsurları.....	70
Tablo 5.1 Eğitim İşletmelerinde Harcama Amaçlarına Göre Maliyet.....	74
Tablo 5.2 Yıllar İtibariyle Öğretmen Maaşları (29.11.2013).....	76
Tablo 6.1 Gider Kalemleri Tablosu.....	90
Tablo 6.2 Öğretmen - Personel Maaş Tablosu.....	92
Tablo 6.3 Öğretmen - Personel Maaş Dağıtım Tablosu.....	93
Tablo 6.4 Sigorta Giderlerinin Dağıtım Tablosu.....	94
Tablo 6.5 Gelir Vergisi Giderlerinin Dağıtım Tablosu.....	95
Tablo 6.6 Ücret Damga Vergisi Giderlerinin Dağıtım Tablosu.....	96
Tablo 6.7 Kaynak ve Yardımcı Kitap Giderlerinin Dağıtım Tablosu.....	97
Tablo 6.8 Öğretmen Kitap Eğitim ve Malzeme Giderlerinin Dağıtım Tablosu.....	97
Tablo 6.9 Kırtasiye Giderlerinin Dağıtım Tablosu.....	98
Tablo 6.10 Su Giderlerinin Dağıtım Tablosu.....	98
Tablo 6.11 Telefon Giderlerinin Dağıtım Tablosu.....	99
Tablo 6.12 Elektrik Giderlerinin Dağıtım Tablosu.....	99
Tablo 6.13 Yakıt Giderlerinin Dağıtım Tablosu.....	100
Tablo 6.14 Bilgi İşlem Malzeme Giderlerinin Dağıtım Tablosu.....	100
Tablo 6.15 İnternet Giderlerinin Dağıtım Tablosu.....	101
Tablo 6.16 Bina - Tesis Bakım Onarım Giderlerinin Dağıtım Tablosu	101
Tablo 6.17 Temizlik Giderlerinin Dağıtım Tablosu.....	102
Tablo 6.18 Yemek Giderlerinin Dağıtım Tablosu	102

Tablo 6.19 Sağlık Giderlerinin Dağıtım Tablosu	103
Tablo 6.20 Tüm Maliyet Giderlerinin Dağıtım Tablosu	104
Tablo 6.21 Maliyet Analizi Tablosu	105

1. GİRİŞ ve AMAÇ

Eğitim, incelediğinde birden fazla anlamı olduğunu görülebilir. Kelime olarak iki türlü ifade edilebilir. Bunlardan birincisi, Cumhuriyet Dönem'i öncesinde kullanılan "terbiye" diğer anlamı ile ifade etmek gerekirse "ahlâk eğitimi"dir. İkincisi ise, "yönlendirme" yani "düzene sokma" olarak tanımlanabilir.

Eğitim, kişinin doğumu ile başlayıp yaşamı boyunca devam eden sosyal, kültürel, siyasal yönden kişinin kendisini geliştirdiği, değiştirdiği ve yaşama yollarını belirlediği bir süreçtir.

Günümüzde ekonomik ve sosyal kalkınmanın en önemli bileşeni eğitimidir. Eğitim tüm dünyada sürekli değişim ve gelişim içindedir. Özellikle gelişmiş ülkelerde, son yıllarda sıkı bir şekilde eğitimde reform çalışmalarına başlanmıştır.

Üzerine önemle eğinilmesi gereken sektörlerden birisi eğitim sektörüdür. Çünkü önceden devlet tekelinde olan eğitim, son yıllarda özelleştirme ile özel eğitim kurumlarının hızla artması sonucu bir rekabet yarışı içine girmiştir. Bununla birlikte eğitim fiyatlandırma ve maliyet izleme politikaları gündeme gelmiştir. Eğitim işletmeleri bütçe yapma ve maliyet muhasebesi faaliyetlerine önem vermeye başlamışlardır. Fakat hizmetin homojen ve elle tutulur bir nesne olmamasından dolayı üretim işletmelerinde rahatlıkla kullanılan maliyet muhasebesi, hizmet sektöründe aynı rahatlıkla kullanılmamaktadır.

Eğitim sektörü günümüzde her geçen gün gelişmekte, geniş hizmet yelpazesıyla ve sağladığı istihdam ile Türkiye dahil tüm dünyada önemli bir yere sahip olmaya başlamıştır. Çünkü teknolojinin gelişmesi ile üretim ve sanayi şirketlerinde hemen hemen yapılan her faaliyeti otomasyon sistemleri gerçekleştirmeye başlamış insan gücüne duyulan ihtiyaç azalmıştır. Ama bu durum hizmet sektöründe tam tersidir. Hizmet faaliyetleri insan gücü yani emek gücü ile gerçekleştirildiği için oluşturulan istihdam her geçen gün artmakta buda hizmet sektörünü hem milli gelir yönünden hem de iş hacmi açısından ekonomiye katkı sağlayan önemli bir aşamaya getirmiş olmaktadır.

Ekonomik yapı içerisinde bu derece önemli olan eğitim sektörü işletmelerinin, tüm zorluklara rağmen maliyet muhasebesini en iyi şekilde yapmaları gerekmektedir. Böylece doğru ve zamanında maliyetleme yöntemi, yöneticilere yeni fikirler beyan eder, en sağlıklı bütçe kontrolü yapılmasını sağlayarak bunun takibinde doğru fiyatlandırma politikası belirlenmesinde en önemli rolü oynar. Böylece eğitim işletmeleri hem kendi sürekliliklerini sağlarlar hem de global ekonomiye katkıda bulunmuş olurlar.

Çalışmanın birinci bölümünde; giriş ve amaca yer vermiş olmakla beraber, ikinci bölümünde; eğitim ve öğretimle ilgili temel bilgiler, eğitimin tarihçesi, Dünyada eğitim, Türkiye’de eğitim, özel eğitim işletmeleri anlatılmıştır. Üçüncü bölümde; eğitimin finansmanına ve uygulanan teşviklere yer verilmiştir. Dördüncü bölümde; işletmelerde maliyet muhasebesi, muhasebe ve maliyet muhasebesi hakkında temel bilgiler, hizmet işletmelerinde maliyet muhasebesi, gider yerleri ve karşılaşılan sorunlar anlatılmıştır. Beşinci bölümde, eğitim işletmelerinde maliyet muhasebesi, eğitim maliyetlerinin çeşitleri, giderleri, gider yerleri, eğitim işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyet analizi, maliyet muhasebesinin uygulanması, risk yönetimi ve inovasyon konuları anlatılmıştır. Altıncı bölümde, eğitim sektöründen bir işletme ile yapılan bir röportaj ve işletmeye ait maliyet muhasebesi uygulaması yer almaktadır. Son bölüm ise eğitim sektöründe maliyet muhasebesi konusunda varılan sonuç ve öneriler anlatılmaktadır.

2. EĞİTİM ve ÖĞRETİMLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

2.1. EĞİTİM ve ÖĞRETİMİN ANLAM VE ÖNEMİ

Kişilerin amaçlarını, bilgilerini, birikimlerini, tavırlarını, ahlâk değerlerini, davranış biçimlerini değiştirme sürecine eğitim denir. Bir başka tanımlama ile kişinin kendi yaşam tarzı ile bilinçli olarak davranışlarını meydana getirme sürecidir. Eğitimde rol oynayan öğeler; anne-baba, sosyal çevre, okul, medya v.b.

Bireyin hayatı boyunca kullanabileceği ya da tek bir yapacağı iş için gerekli olan bilgi dizinine öğretim denilmektedir.

2.1.1. Eğitimin Anlamı ve Amacı

Eğitimin yerine göre, duruma göre, söyleyenin veya kullananın niyetine göre farklı anlamlar kazanabildiğine de şahit olunabilir. Ancak burada bu anlamlardan en yaygın, yerleşmiş olanları üzerinde durulması tercih ediliyor:¹

Eğitim birinci amacı, insanların yaşam kalitesini arttırarak kişiyi hem kendine, hem topluma faydalı bir birey haline getirmektir. İkinci amacı ise; bir milletin geçmişi ile geleceği arasında bir köprü kurmaktır. Aksi olursa o milleti kimliksiz, bilinçsiz, darmadağın, ortak değerleri olmayan bir kuru kalabalığa çevirir. Bir kişinin ya da milletin geçmişten aldığı bilgi birikiminin geleceğe yansıtması eğitimin en önemli görevidir.

Eğitimi farklı açıdan da iki şekilde incelenebilir: Örgün Eğitim ve Yaygın Eğitim.

¹Hasan Çelikkaya, “Eğitime Giriş (Pedagojik Formasyon Amaçlı)”, Alfa, 1997, s. 19.

Örgün eğitim; İlköğretim, ortaöğretim bir başka deyişle okul içi eğitim. Yaygın eğitim; yetişkinlere okuma-yazma öğretmek, temel bilgiler vermek, en son devam ettiği öğretim kademesinde edindikleri bilgi ve yetenekleri geliştirmek ve hayatlarını kazanmalarını sağlayacak yeni nitelikler kazandırmak amacıyla verilen okul dışı eğitimidir.²

Eğitim insanları belli amaçlara göre yetiştirme sürecidir. Her toplum kendi kültürünün özelliklerini yeni kuşaklara aktarır. Toplumda bireyler doğumundan ölümüne kadar kendi kültürünün istek ve beklentilerine uyacak şekilde kültürlenir. Öyle ki eğitim, bireyin doğumundan ölümüne süregelen bir olgu olduğundan ve politik, sosyal, kültürel ve bireysel boyutları aynı anda içinde bulundurduğundan, tanımının yapılması zor bir kavramdır. Bireylerin toplumun standartlarını, inançlarını ve yaşama yollarını kazanmasında etkili olan tüm sosyal süreçlerdir.³

Toplumun, kişinin önüne koyduğu davranış biçimi, normlar ve yatırımlar eğitimin amacını oluşturur. Böylece kişilerin ve toplumların yetenekleri eğitim ile biçimlenir, sonucunda başarı elde edilir.

Eğitim tüm insanların eşit olarak yararlanması için kurallara ve kanunlara bağlanmıştır. Ama dünyada bu konuda yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Hiç kimsenin “eğitim ve öğretim hakkından yoksun bırakılamayacağı” kurala bağlanmıştır.

2.1.2. Eğitimin Önemi

Dünyanın var oluşundan buyana eğitimin önemi gün geçtikçe artarak devam etmektedir. Sürekli gelişen dünyada bireyin toplumda yer edinebilmesi, temel yeteneklere sahip olmakla birlikte kariyer elde edebilmesi ve çevresi ile iyi ilişkiler kurabilmesi için eğitim en önemli ihtiyaç haline gelmeye başlamıştır.

Eğitimin en öne çıkan özelliği, kişi, işletme ve toplumların geleceğine yatırım yapmasıdır. Eğitim, insanların kendilerini geliştirmesine, disipline etmesine yardımcı olarak kişiye yeni ufuklar açar. Bu konuda iki önemli iktisatçının düşünceleri vardır.

²Mahmut Adem, “Eğitim Planlaması (Kavramlar Yöntemler Teknikler)”, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Eğitim Fakültesi, Eğitim Araştırmaları Merkezi (EFAM), Yayın No:1, 31 Ekim 1981, s. 2.

³Yücel Kayabaşı, “Öğretmen Adaylarının Davranışlarının Demokratik Sınıf Ortamı Açısından Değerlendirilmesi”, Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi, Cilt 31, Sayı 2 (2011), s. 526.

Birincisi Adam Smith “Bir bireyin şahsına bağılı olarak gerçekleştirmiş sermayeye eğitim denir” olarak belirtmiştir. Bir diğer i se, Klasik iktisatçılardan Robert Maltus “İnsan hayatının kalitesinin yukseltilmesi için gerekli olan araca eğitim denir” olarak ifade etmiştir.

Bir toplumun gelişmişlik düzeyini, sahip olduğu eğitim düzeyi belirler. O yüzden toplumlar bilim, kültür, sanat her alanda ağdaş eğitimli bireyler yetiştirmelidir. Aynı zamanda eğitim ile bireyler cömertliği, yardımseverliği, dürüstlüğü kişiliklerini olgunlaştırmak için gerekli birçok olumlu özellikleri kazanırlar. Bir diğer taraftan geçmişi ile geleceğini bağlamak isteyen, kültürünü çağdan çağa sürdürmek isteyen toplumlarda eğitme önem vermelidir.

Eğitimin temel kazançları aşağıdaki şekilde sıralanabilir:⁴

- Çalışma kapasitesi ile emeğin verimliliğini doğrudan doğruya etkileyerek geliştirir.
- Teknolojik gelişme olanağı sağlar ve böylece dolaylı olarak sermayenin verimliliğini etkiler.
- İyi bir eğitim, iş olanaklarında istikrar ve düzen sağlamaya yardım eder.
- İş koşullarındaki değişmelere uyabilme yeteneği, sosyal konum ve saygınlığın kazanılmasını sağlar.

Ekonomik ve sosyal dönüşümdeki stratejik önemi eğitimi; bireyler, firmalar ve ülkeler için en önemli yatırım malı konumuna getirmiş, eğitimin niteliksel ve niceliksel olarak iyileştirilmesi, eğitimde fırsat eşitliğinin sağlanması politika yapıcıların gündemine yerleşmiştir.⁵

Bilim ve teknolojinin baş döndürücü hızla ilerlediği bir dünyada gelişmelere ayak uydurabilmek, maddi ve manevi doyuma ulaşabilmek, dünyaya daha geniş pencereden bakabilmek ve analitik düşünüp fikirler üretebilmek ancak, eğitimle mümkündür. Dolayısıyla, her birey doğumdan ölüme kadar eğitimini sürdürmeli, eğitimin son derece

⁴Ceyda zsoy, “Türkiye’de Mesleki ve Teknik Eğitimin İktisadi Kalkınmadaki Yeri ve nemi”, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No. 1780, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No. 203, Eskişehir, 2007, s. 45.

⁵zsoy, s. 45.

önemli olduğu her toplumda yeterince vurgulanmalıdır. Fransız bilim adamı Paul Richer'in de dediği gibi “ekmekten sonra eğitim bir ülkenin en büyük ihtiyacı”dır.⁶

2.2. TÜRKLERDE EĞİTİMİN TAHRİHSEL GELİŞİMİ

İlk insanın doğumu ile başlayan eğitimin tarihi eski olsa bile, bilim olarak yenidir. İlk modern eğitimin tohumları Orta Çağ'da atılmaya başlanmıştır. İlk üniversiteler Hristiyan kökenlidir. Daha sonra eğitim bir tarihsel süreçten geçerek günümüze kadar gelmiştir.

Eğitim başlangıcı Sümerler'in yazıyı bulması ile başlamaktadır. Yazıyla beraber takvim, matematik, geometri, ölçüm, edebiyat alanlarında ilk eserleri vermişler bunların neslinden nesile aktarılmasını sağlamışlardır.

2.2.1. İslamiyet Öncesi Dönemde Eğitim

İslamiyet öncesinde Türklerde eğitimin gelişmesini sağlayan 3 büyük devletten söz edebilir. Bunlar Hunlar, Göktürkler ve Uygurlar'dır.

Hunlar, tarihin en eski Türk devleti olur. Ötüken ve çevresinde kurulmuşlardır. Atlı göçebe kabilelerinden oluşan, sürü besleyen bir devlettir. Tarihte en büyük düşmanları Çin olmuştur. Bu yüzden hep göçebe yaşamışlardır. Bunun içindir ki eğitim alanında ilk geliştirdikleri alan savaş eğitimidir.

Savaş eğitiminde; yaşamak isteyenler her an savaşa hazır olmalı idiler. Eli silah tutan ve düşmana karşı koyabilecek kimseler, nerede ve nasıl göreve başlayacaklarını çok önceden bilmeliydiler. Kadınları ve çocukları kimlerin nasıl ve nerede koruyacaklarının kesin kaidelerle belirtilmiş olması gerekirdi. Bütün bunları topluma kim öğretebilirdi, sorusunun cevabı arandı. Asırlardan beri devam eden, olgunlaşan töre ve toplumun köklü geleneğinin, askeri dehasının ve eğitim-öğretim metotlarının düzenlenmesi, üzerine taktikler geliştirdiler.⁷

⁶Web_1, (2014), <http://www.gundemturkiye.com/egitim/egitimin-onemi.html>, 11.07.2014.

⁷Sıddık Ünal ve Hakan Öztürk, “İslamiyet'ten Önce Türkler'de Eğitim ve Öğretim”, Fırat İlahiyat Fakültesi Dergisi, 13:2 (2008), s. 90-91.

Savaş eğitiminin yanında, hayvan yetiştiriciliği özellikle at evcilleştirilmesi bu konuda ilk at evcilleştiren topluluktur. Diğer bir alanı bağımsız yaşam azminin diğer nesiller aktarılması düşüncesi, bir diğeri mesleki eğitim; araç- gereç yapımı, usta-çırak ilişkisi vb. konuları kapsamaktadır. Bunun yanında tarım ve ziraat alanında ekip biçmeyi de ihmal etmemişlerdir. Çocuk eğitimi konusunda da önemli yer vermişlerdir. Erkek-kız ayrımı gözetmezler eşit tutarlar. Hatta bazı kızlara daha fazla değer verilir. Hunlar dini de eğitim aracı olarak kullanmışlardır. Din konusunda Şamanlar ön plana çıkmaktadır. Halka yol gösterici konumdadırlar.⁸

İkinci devlet Göktürklerdir. Hunların devamı olarak kurulmuşlar. Hemen hemen birbirlerinin özelliklerini taşımaktadırlar. Göktürkler'de de eğitim alanları çocuk eğitimi, bağımsız yaşam azminin diğer nesiller aktarılması düşüncesi, tarım ve ziraattır. Dini eğitimde yine yol gösterici bir araç olarak kullanmışlardır. Bunların yanı sıra Göktürklerin eğitime kattıkları en önemli eser Orhun Kitabeleridir. Bu belgeler 732'de dikilen Kültegin, 735'te dikilen Bilge Kağan ve Tonyukuk Anıtları'dır. Orhun Anıtları bir anayasa niteliği taşıyarak; daima barışı savunmuş, komşuluk ilişkilerine, devlet felsefesi, devlet yöneticilerine saygıya yer verilmiştir. Hükümdarın özelliklerine değinilmiş. Bilgili, alp olması gerektiği, yöneticiliğin kriterlerini taşıması gerektiğine, halkın refahı ve bağımsızlığı için uğraş vermesi gerektiği konularına yer verilmiştir. Bu yüzden bu anıtlar ders kitabı niteliğindedir.⁹

En son anlatılacak devlet Uygurlar'dır. Uygurları, iki önemli özelliği ön plana çıkmaktadır. Birincisi, göçebe yaşamı bırakıp yerleşik hayata geçmişlerdir, ikincisi ise Mani dinini benimsemişler. Bu dinle beraber et yemeyi bırakıp yemek kültürü alışkanlıklarını değiştirmişlerdir. Kendi dinlerini anlatan kitapları Türkçe diline çevirmişlerdir. Uygurlar zamanında okur yazarlık oranı artmıştır. Uygurlar, bilgi ve kültür düzeyleri yükseldiği için yüzyıllarca çeşitli Türk ve yabancı devletlerin saraylarında katiplik, bürokratik, danışmanlık, tercümanlık, öğretmenlik ve kültür elçiliği yapmışlardır. İki önemli eseri vardır; Şine-Usu ve Karabalsagun Kitabeleri'dir.¹⁰

⁸ Ünal ve Öztürk, s. 93-97.

⁹ Ünal ve Öztürk, s. 98-101.

¹⁰ Ünal ve Öztürk, s. 105.

2.2.2. İslamiyet Sonrası Dönemde Eğitim

Talas Savaşı'nda Türkler Çinlilere karşı Araplara destek vermişlerdir. Bu savaştan sonra İslamiyet yayılmaya başlamıştır. Türklük anlayışı ile Müslümanlık anlayışı çok birbirine benzediğinden hemen kabul edilmiştir.¹¹

İslamiyet ile beraber eğitim anlayışına şu yenilikler katılmıştır; düzenli ve planlı eğitim medreseleri oluşturuldu. Eğitim-öğretim konusunda birçok eserler yazılmıştır. Türk toplumuna yeni din hakkında eğitimler verilmiştir. Alp insan özellikleri yanına “gazi”, “veli” özellikleri eklenmiştir. Bilime gerekli önem verilmiştir. İlk yıllarda camiler, mescitler eğitim mekanı olarak kullanılmıştır. İlerleyen zamanlarda mescit sayıları artırılmış. Buralarda tıp, astronomi ve edebiyat dersleri verilmeye başlanmıştır.¹²

İslamiyet sonrası devletlerin başında Karahanlılar gelmektedir. Yerleşik hayat sürmekte olup eğitim alanı olarak medreselerin sayısını arttırmışlardır. Bilime, tıpa ve felsefeye çok önem vermişlerdir. En iyi iki isim ön plana çıkmıştır. Farabi ve İbnisina. Medreseleri tam bir eğitim alanı haline getirmişlerdir. Medreseler, kütüphanesi, derslikleri, bahçesi vb. alanlara sahiplerdi. Eğitimci ve görevliler vardı. Maaş almaktaydılar. Hatta ilk burslu öğrenci Karahanlılar zamanında okutulmuştur.

Karahanlılar döneminde hükümdarların bilime ve bilim adamına önem vermeleri neticesinde eğitim seviyesi çok yüksek bir düzeye ulaşmış bir bilim ve kültür hayatı gelişmeye başlamıştır.¹³

Farabi (870-950) felsefe ve çeşitli bilimlerdeki bilgisinin ve görüşlerinin derinliği nedeni ile Türk milletinin yetiştirdiği ve insanlığın kendisi ile övündüğü nadir dehalardan biridir. İbn'i Sina'nın Türk ve dünya eğitim tarihinde önemli bir yer tutması başlıca şu nedenlere dayanmaktadır:¹⁴

- 1- Türk bilimine katkıları ve tıp öğretiminin konularını tespit etmesi nedeniyle,
- 2- Ahlak ve fazilet eğitimine ilişkin görüşleri nedeniyle,

¹¹Selçuk Uygun, “*Türk Eğitim Tarihi*”, Kişisel Sunum, s. 3.

¹²Uygun, s. 10-21.

¹³Web_2, (2014), <http://biologmehmet.blogcu.com/egitim-tarihsel-temelleri/11418949%2023.06.2014,16.09.2014>.

¹⁴ Web_2, (2014).

- 3- Hükümdarın siyasal eğitimine ilişkin görüşleri nedeniyle,
- 4- Bilime verdiği büyük önem nedeniyle,
- 5- Beden eğitimi konusundaki görüşleri nedeni ile,
- 6- Çocuğun bakımı, sağlığı, eğitim ve öğretimi ile ilgili görüşleri nedeni ile.

İkinci değinilmesi gereken devlet ise Selçuklulardır. Eğitime-bilime önem vermişlerdir. Medreseler iyice yaygın hale getirilmiştir. Medreselerde kızlar ve erkekler aynı anda eğitim görmezdi. Din ağırlıklı dersler verilir. Ezbere dayalı araştırmadan uzak eğitim anlayışı vardı. Ahilik gibi bir yaygın eğitim kurumu ve atabeylik gibi şehzadelerin yetiştirilmesi için bir uygulamaya geçilmiştir. Selçuklularda ne yazık ki Türklük değerleri yok olmaya başlamış bu durumu Kaşgarlı Mahmut eleştirmiştir. Kuran'ın Arapça oluşundan dolayı Arapça ve Farsça dilleri yayılmaya başlanmıştır. Dönemin önemli eserlerinden biri Dede Korkut Hikayeleri'dir. Bu dönemde, bilim adamlarına, sanatkarlara saygı göstermiş, eğitim ve öğretimin yaygınlaşmasına çalışmışlardır. Örgün ve yaygın eğitim kurumları oluşturulmuştur. Örgün eğitim medreselerde verilmekteydi. Bunlar Nizamiye Medreseleridir. Bağdat Nizamiye Medreseleri Yükseköğretim Kurumlarıdır. Diğer medreseler müderrislerinin durumuna göre orta ve yüksek öğretim sayılmışlardır. Nizamiye Medreseleri din, hukuk, dil öğretimi yapmıştır. Tıp öğretimi ise hastanelerde yapılmıştır. Bu tıp okullarına Darüşşifa denilmektedir. Felsefe ise kaldırılmıştır. Selçuklunun parçalanması ile beraber medreseler ortadan kaldırılmaya başlanmıştır. Yaygın eğitim kurumlarına örnek vermek gerekirse; camiler, kütüphaneler, saraylar, ahilik teşkilatı v.b.¹⁵

2.2.3. Osmanlı Döneminde Eğitim

Osmanlı Devleti, bilim ve ilim alanında iyi çalışmalar yapmış hatta bu yönünün ve yaygın egemenlik dağılımının etkisiyle de cihan devleti adıyla tarihe geçmiştir. Osmanlı'nın ilk dönemlerinde kişinin meslek seçiminde, toplumda yer edinmesinde eğitim çok önemli bir yer tutmaktaydı. Çoğu Batılı eğitimcilerin söylemiş olduğu modern eğitim kriterlerini Osmanlı Devleti zamanında en iyi şekilde işlemiş

¹⁵Uygun, s. 59-72.

uygulamıştır. İyi eğitim olanakları sunarken ırk, din ayrımı gözetmeden eşit bir şekilde bütün vatandaşlara aynı imkanları sunmuştur. Asırlarca süren dünya hakimiyetinin sırrını eğitim tarzında bulanlar dahi vardır. Osmanlı Devleti camilerin yanına inşa ettirdikleri medreselerin dışında Enderun ve Sıbyan adı verdikleri mektepler oluşturmuş buralarda da eğitim vermeye başlamışlardır. Osmanlı Devleti'nde bürokrasisinden, ordusundan, cemiyetine kadar, belli bir dünya görüşüne dayanan bir sistem vardır. Osmanlı kurumlarının, Müslüman olmak kaydıyla zekâ, kabiliyet, çalışma ve liyakat vb. şartlarını taşıyan herkese açık olması ana kaidendir.¹⁶

Tanzimat öncesinde, eğitimde medreseler ön planda olup, din ağırlıklı eğitimler verilmekteydi. Gözlem, araştırma, deney, felsefe gibi bilim dallarından uzak dersler verilmekteydi. Bilim, teknik alanındaki yenilikler medreselerde yer almamıştır. Medreselerde Arap dili milî dil olarak kullanılıyordu. Dil, matematik, tıp alanında uzmanların sınırlı olmasından dolayı yeni reform hareketlerine geçilememiştir. Bu durum savaşlarda alınan başarısızlıklara kadar devam etmiş daha sonra savaş tekniklerini geliştirmek için mesleki ve asgari alanda yeni eğitim reformu oluşturma çabasına girilmiş bu alanda mektepler açılmıştır.

Tanzimat sonrasında, Tanzimat fermanı ile birçok alanda düzenlemeye gidilmiştir. Bundan eğitim azda olsa etkilenmiştir. Mesleki ve asgari alanda ilerleme kaydedilmiş yüksek öğretim veren kurumlar açılmıştır. Bunun yanında tıp alanında eğitim vermeye başlanmış, mühendisler yetiştirilmeye çalışılmıştır. Islahat fermanı ile İlköğretim eğitimi yaygın hale getirildi. Temel eğitim Sıbyan Mekteplerinde vermeye devam edildi. Sıbyan mektepleri padişahlar tarafından yaptırıldığı gibi valide sultanlar ve hayırsever kişiler tarafından da kurulmuştur.¹⁷ Gayrimüslimlere eğitim veren Ecnebi Mektepleri kuruldu. İstanbul'da Darülfünun (üniversite) açıldı. Öğretim teknikleri ve yöntemleri geliştirilmeye başlandı.

Meşrutiyet ve Mutkaliyet döneminde, Kanun-i Esasi ile eğitimde birçok yenilikler yapılmaya başlanmıştır. İlköğretim parasız ve zorunlu hale getirilmiştir. Sayısal alanda

¹⁶Web_3, (2014), <http://www.os-ar.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=501259>, 03.09.2014.

¹⁷Web_4, (2014), Ünal Taşkın, “*Klâsik Dönem Osmanlı Eğitim Kurumları*”, Uluslar arası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2008, s. 345, http://www.sosyalarastirmalar.com/cilt1/sayi3/sayi3_pdf/taskin_unal.pdf, 03.09.2014.

eğitim alanları çoğaltıldı, melek ve sanat okulları açıldı, öğretmenlik mesleğine ilişkin çalışmalar yapıldı. II. Meşrutiyetle artık Cumhuriyet döneminde olacak eğitimin temelleri atılmaya başlandı, batılı düşünce özgürlükçü düşünce yer almaya başlandı. Kızlara ilk kez yüksek öğretim imkânı sağlanıp memur olarak çalışma imkânları sunulmaya başlandı.

2.2.4. Cumhuriyet ve Atatürk Döneminde Eğitim

Yeni Türkiye kurulduğunda, yoğun savaşlardan ve mücadelelerden geçmiş yorgun bir haldeydi. Eğitmen, mimar, mühendis, doktor vb. neredeyse hiçbir alanda uzman kalmamıştır. Bunun üzerine, Cumhuriyet'in ilanından sonra eğitimde çok büyük devrimler yapılmaya başlandı. 3 Mart 1924'de eğitim alanında ilk yasal devrim gerçekleştirildi. Milli Eğitim Bakanlığı'na Vasıf Bey getirildi. Medreseler kapatılmaya, okullar laikleştirilmeye başlandı. Ülkeye yabancı uzmanlar çağrıldı eğitim planları yapılmaya başlandı. Öğretmen okullarının sayısı arttırılmaya başlandı.¹⁸

Yeni tür okul vardır hepsi tek çatı altında toplanarak öğretim birleştirildi. Eğitim örgütlendi, niteliği değiştirildi, eğitim yayma ve kalkındırma planları oluşturuldu.

Cumhuriyet döneminde 1924 Anayasasında İlköğretimin zorunluluğu ve devlet okullarının parasız eğitim vermesi tekrarlanmıştır. İlköğretim süresi 5 yıl olarak belirlenmiştir. Eğitim programı "toplu öğretim", "çevreden hareket", "çocuğa göre öğretim" ilkelerine göre düzenlenmiştir.¹⁹

Kuruluş döneminde ilköğretime ulusal bir yapı getirmek üzere formüle edilen yargılar vardı. Bunlar:²⁰

- Okul ile yaşam arasındaki fark ortadan kaldırılacaktı.
- Ders konuları çevreden alınacaktı.
- Kızlarımızın eğitimlerindeki engeller giderilecekti.
- Tek okul düzeni kurulacaktı.
- Üretici eğitime ağırlık getirilecekti.

¹⁸Web_5, (2014), <http://tarih.sitesi.web.tr/cumhuriyet-donemi-turk-egitim-sistemi.html>, 12.07.2014.

¹⁹Web_5, (2014).

²⁰Web_5, (2014).

- Üretici eğitime ağırlık getirilecekti.

- Kız-Erkek bir arada eğitim göreceklerdi.

-Türkiye'de öğrenim görmek üzere okula gidecek Türk yurttaşı çocuklar bu öğrenimleri için ancak Türk okullarına gideceklerdi.

Bunun takibinde ortaokul, lise ve yükseköğretim kurumları oluşturup, eğitim programları geliştirildi. Cumhuriyetin ilk yıllarında özellikle ilköğretim olmak üzere her kademedeki eğitim kurumlarının değişmesine, bilimsel, laik ve çağdaş bir yapı kazanması yolunda çalışmalar yapılmıştır. Dersler din ve Arap dilinden kurtulmuş laik, çağdaş bir yapıya ulaşmıştır.

Bir ülkenin eğitim sistemini, o ülkenin siyasi, sosyal, kültürel ve ekonomik sistemleri meydana getirir. Eğitim hizmetlerinden beklenen faydanın elde edilebilmesi, bu sistemlerin hem birbirleriyle, hem de toplumun diğer ekonomik ve sosyal şartlarıyla tutarlı ve dengeli olmasıyla mümkündür.²¹ Bu yönde Mustafa Kemal Atatürk'ün eğitim alanında birçok yenilikçi çalışmaları ve inkılâpları olmuştur. Aşağıda şu şekilde sıralanmıştır.²²

* 3 Mart 1924'te Tevhid-i Tedrisat Kanunu ilan edildi. Eğitim öğretim laikleştirildi. Bütün okullar Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlandı. Medrese ve okul ikiliğine son verildi

* 1 Kasım 1928'de Latin alfabesi kabul edildi.

* 15 Nisan 1931'de Türk Tarih Kurumu kuruldu.

* 12 Temmuz 1932'de Türk Dil Kurumu kuruldu.

* 1924'te Topkapı Sarayı müze haline getirildi. Aynı yıl Etnografya Müzesi ve Güzel Sanatlar Akademisi açıldı.

* 1933'te İstanbul Üniversitesi ve Ankara Dil Tarih Coğrafya Fakültesi açıldı.

Büyük eğitimci ve devlet adamı olan Atatürk'ün eğitim ve eğitmenliğine verdiği önemden sonra Türk eğitim modelinin geliştirilmesinde dikkate alınması gereken temel ilkeler vardır. Bu ilkeler incelendiğinde görülecektir ki Atatürk'ün eğitimle ilgili

²¹Ziya Sabır, “*Tarihi Perspektifiyle Dünyada ve Bizde Eğitim*”, İstanbul, Mayıs 2003, s. 93.

²²Web_6, (2014), <http://www.haberpad.com/ataturkun-egitim-alaninda-yaptigi-yenilikler-nelerdir/>, 12.07.2014.

düşünce ve görüşleri bu günden daha moderndir. Eğitimde yol gösteren ilkeler şunlardır.²³

1. Eğitimimiz ulusal olmalıdır.
2. Eğitimimiz bilimsel olmalıdır.
3. Eğitimimiz uygulamalı olmalıdır.
4. Eğitimimiz karma olmalıdır.
5. Eğitimimiz laik olmalıdır.

Bu konu yine Musafa Kemal Atatürk'ün bir sözü ile noktalandırılırsa;

"Devrim, Türk ulusunu son yüzyıllarda geri bırakmış olan kurumları yıkarak, yerlerine ulusun, en yüksek uygarlık gereklerine göre, ilerlemesini sağlayacak kurumları koymuş olmaktadır".

2.3. DÜNYADA EĞİTİM

Global eğitimde öne çıkan ve kalite ile eğitim üretiminin mukayese edilebildiği düşünülen 3 ülke; A.B.D, Fransa, Japonya.

2.3.1. A.B.D'de Eğitim Sistemi

A.B.D. kurulmadan önce eğitim sistemi kilisenin kontrolünde idi. Kilisede eğitimin ana konusu İncil'i ve bağlı olduğu mezhebin ilkelerini öğretmekti. Katolik mezhebi daha sıkı ve merkezîyetçi bir tutum sergilemekte, Protestanlık ise daha serbest ve özgürlükçü bir tutum sergilemekte olup kendilerine ait eğitimde buna göre şekillendiği söylenebilir.

A.B.D.'de inanç, düşünce ve alışkanlıklar kesinlikle engellenmemektedir. Bu yüzden dinin hayata geniş ölçüde etkili olmasının bir sakıncası yoktur. Örneğin, seçilen başkanlar İncil üzerine yemin etmektedirler.

²³Web_6, (2014)

Uzun yıllarca siyah-beyaz ayrımı yapılmıştır. Fakat günümüzde bu ayrımı kaldırmışlardır. Herkese eşit eğitim imkanları sağlanmaktadır. Eğitim sistemleri şu şekildedir: Altı yada sekiz yıl ilkokulu bitiren bir çocuk beş yada altı yıl ortaokula devam eder. 16-18 yaşına kadar herkes eğitim hakkına sahiptir. Eğitim sisteminin temelini okulöncesi eğitim oluşturur. Bu arada çocuklara, özgüven kazandırarak ileriki yaşamında alacağı eğitime hazırlık aşamaları gösterilir. Bu eğitim parasız olup çocuklara aile ile nasıl ilişki kurulacağı, çalışma ve oynama alışkanlıkları benimsetilir.²⁴

Ortaöğretimde ise, gence sosyal yaşama ayak uydurma, düşünme becerisi kazandırma, demokratik yaşama tarzı ve gelecekte öğrencinin nasıl yol alacağı konusunda yönlendirme, mesleki planlama aşamalarıyla ilgili eğitim politikaları vardır. Sonra bu planlarına göre mesleğini seçerek yükseköğretime devam eder.²⁵

A.B.D. Eğitim Sisteminde Genel Eğitim Felsefesi ve Ders Sistemi: Amerika Birleşik Devletleri'nde halen yürürlükte olan eğitim sistemi ve felsefesi öğrencilere katı bir ders programı çerçevesinde tek kitaba ve öğretmenin diktesine dayalı bir takım bilgilerin ezberletilmesi yerine, bağımsız olarak bilgi edinme metotlarının öğretilmesine ve araştırma alışkanlığının kazandırılmasına ağırlık vermektedir. Öğrenciye soru sormaya teşvik etmeden bildiğini okuyan öğretmen, ya da öğretmeni ses çıkarmada dinleyip ancak soru sorulduğunda öğretmenin anlattıklarını ya da kitaptan ezberlediklerini tekrarlayan öğrenci makbul kabul edilmemektedir.²⁶

2.3.2. Fransa'da Eğitim Sistemi

Eğitim'in temel hak haline gelmesi ilk kez Fransız İhtilali'nde kabul edilmiştir. Yine kilisenin baskısından kurtulmak için eğitimde laikleşme ilk kez Fransa'da olmuştur.

Fransa'da zorunlu eğitim 6-11 yaş aralığında ilköğretimde görülür. Daha sonra 11-16 yaş aralığı ortaokulda devam eder. Daha sonra teknik eğitimler verilen ortaokulun 2. dönemi bitirilir. Ayrıca, Nüfusu 2000'i aşan yerleşim yerlerinde okul öncesi kurumları kurularak, çocuklar zorunlu eğitimden önce hayata bu kurumlarda hazırlanmaya

²⁴Nezahat Güçlü ve Mustafa Bayrakçı, "Amerika Birleşik Devletleri Eğitim Sistemi Ve Hiçbir Çocuğun Eğitimsiz Kalmaması Reformu", Gazi Üniversitesi Kırşehir Eğitim Fakültesi, Cilt 5, Sayı 2,(2004), s. 53.

²⁵Güçlü ve Bayrakçı, s. 54.

²⁶Güçlü ve Bayrakçı, s. 53.

başlatılmaktadırlar. Daha sonra 2 veya 4 yıl devam eden yüksekokul ve üniversite ile eğitime devam edilir. Fransa'daki Üniversitelerin eğitim sistemi dünyada önemli bir yere sahiptirler.

Fransa'da yüksek öğrenim, kalitesi ve erişilebilirliğiyle dünyaca ünlüdür. Devlet okullarına devam edenlerin okul ücretleri ve sağlık sigortaları Fransız hükümeti tarafından ödenir.²⁷

Fransa'nın eğitim sistemi merkeziyetçi bir yapıya sahiptir. Eğitimde en yüksek birimi Milli Eğitim Bakanlığı'dır. Bütün eğitim personelinin ücretlerini devlet öder.

2.3.3. Japonya'da Eğitim Sistemi

Japon eğitim sistemi, tüm eğitim girdilerinde işbirliği sağlanarak, yerel yönetim ve özel sektörün katkısıyla oluşturulmaktadır.

Japonya'nın 1604-1807 yılları arasında Samurai adında savaşçı bir sınıfı elinde bulundurmuştur. "Bakufu" denen okullarda eğitim verilmekteydi, bu eğitimin amacı; devlet için savaşçı ve yönetici yetiştirmektir. Başka bir okulda "terekoya" denilen okullardır. Bu okulları tüccar ve halk desteklemiştir.²⁸

Ülkede üç türlü okul vardır.²⁹

- 1- Ulusal okullar hükümetin desteğinde olan okullar
- 2- Kamu okulları il ve belediye yöneticilerince yürütülen okullar
- 3- Özel okullar özel kuruluşların okulları ülkenin %23 ü özel okullardan oluşuyor.

Ülkede okul, sanayi ve toplum arasında bağ oluşturularak eğitim verilmektedir. Ders içeriklerin geneli Japonya milliyetçiliği içerir. Anaokulları zorunlu değildir ama çocukların büyük bir çoğunluğu gitmektedir. Anaokullarında dil, sosyalleşme gibi konuları öğrenir. İlköğretime 6-12 yaş aralığında gidilmektedir. Zorunluluk teşkil etmektedir. Sonra Ortaöğretim gelmektedir. Ulusal ve yerel okullar ücretsizdir. Liseler

²⁷Web_7, (2014), <http://mezun.com/fransa/fransa-hakkinda/egitim-sistemi.html>, 03.09.2014

²⁸Web_8, (2014), <http://www.msxlabs.org/forum/japon-dili-ve-edebiyati/102323-japonyada-egitim-sistemi.html>, 12.07.2014

²⁹Web_8, (2014).

tam gün ise 3 yıl, yarım gün ise 4 yıldır. Japonya'nın eğitim oranı %99'dur. Öğretmenlerle öğrencilerin %70'den fazlası özel okulları tercih etmektedir.³⁰

Japonya'nın kalkınmasının sebebini eğitim sistemine bağlamaktadırlar. Gerekli iş gücü sağlama, lider yetiştirme, tasarruf eğitimi artırma gibi özellikler içermektedir. Japonya'da halkın 12-16. yüzyıldan itibaren eğitime önem vermiş oldukları gözlenmektedir. Konfüçyüs'ün klasiklerinden olan "Hayırlı Evlat" kitabının her evde bulundurulmuş ve okunması alışkanlık haline gelmiştir. Konfüçyüs'ün görüşleri anayasanın yapı taşlarını oluşturmuştur. Japonlar kitap okumayı alışkanlık haline getirmişlerdir ve kişi başına yılda 25 kitap düşmektedir.³¹

2.4. TÜRKİYE'DE EĞİTİM

2.4.1. Türkiye'de Eğitim Politikaları

1980'lerin sonlarından başlayarak küreselleşme hızla yayılmaya başlanmıştır, bu durum Türkiye'de de eğitim politikalarını etkilemiştir. Küreselleşmenin hızlı yayılması okul finansmanı, eğitim sektöründe çalışanların hakları, müfredat geliştirilmesi, özelleştirme, okul ve çevre ilişkileri gibi birçok alanda gelişim ve değişim faaliyetlerinin yapılmasını ön görmüştür. Eğitim politikası sözlüğüne, 'verimlilik', 'performans' ve 'insani sermaye' gibi kelimeler eklenmiştir.³²

Birleşmiş Milletler, OECD ve Dünya Bankası gibi uluslararası örgütlerce küresel eğitim yönünde eğitim politikaları bu yönde nasıl oluşturulacak çok tartışılır hale gelmiştir. Bu süreçte, Türkiye eğitiminde de kapsamlı değişimler yapılmaya başlanmıştır. Bunlar, 4+4+4 sistemi, Fatih projesi, 652 no'lu Milli Eğitim Bakanlığı'nın yeniden yapılandırılmasını öngören Kanun Hükmünde Kararname v.b. Türkiye'deki bu eğitim politikaları küresel eğitim sürecine ne kadar uyum sağlayacak hala tartışma konusudur.³³

Türkiye'de eğitim sisteminde yaklaşık son yirmi yıldır hüküm süren bir dönüşüm yaşanmaktadır. Bu dönüşüm 80'li ve 90'lı yıllarda Dünya Bankası'nın talepleri ile

³⁰Web_8, (2014).

³¹Web_8, (2014).

³²Web_9, (2014), <http://www.tlck.org.tr/turkiyede-egitim-politikalari/>, 13.07.2014.

³³Web_9, (2014).

şekillenirken 2000’li yıllarda temel eksenini Avrupa Birliği oluşturmaya başlamıştır. Türkiye’de eğitim istihdam sorunları bağlamında ele alınmakta ve ekonominin bir alt dalına indirgenmektedir. Kamunun eğitime katkısı azaltılmakta ve ortaya çıkan boşluk özel sektör ve katılımcılarla paylaşılmaktadır. Hem içerik hem de finansman boyutlarında yaşanan bu dönüşüm, eğitim sisteminin tamamına etki etmesi beklenen yaşam boyu eğitim kavramının Türkiye’deki karşılığına da yansımaktadır.³⁴

2.4.2. Türkiye’de Eğitim Sistemi

Türkiye’de mevcut eğitim sisteminin günümüzde tam olarak işlediğini söylenemeyebilir. Çünkü sürekli sistem değiştirilmektedir. Yeni bir tasarım oluşturup uygulanmakta. Fakat olumlu olumsuz sonuç alınmadan bir yenisine geçilmektedir.

Şuan ki Türk eğitim sistemi; 12 yıllık zorunlu kademeli eğitim olarak üç kademeye ayrılmıştır. Birinci kademe dört yıl süreli ilköğretim (1. 2. 3. ve 4. sınıf), ikinci kademe dört yıl süreli ortaokul (5. 6. 7. ve 8. sınıf) ve üçüncü kademe dört yıl süreli lise (9. 10. 11. ve 12. sınıf) olarak düzenlenmiştir.³⁵

İlköğretim; dört yıl süreli ve zorunlu ilköğretim ile 4 yıl süreli farklı programlı ortaokullar ile imam-hatip ortaokullarından oluşur.

Ortaöğretim; dört yıllık ve zorunludur. Düz lise, mesleki lise ve teknik lise, lise düzeyi imam hatip öğretim kurumlarının tümünü kapsar. Bitirenlere ortaöğretim diploması verilir.

Yükseköğretim; lise veya dengi okulları bitirenler, yükseköğretim kurumlarına girmek için aday olmaya hak kazanır. Üniversiteye giriş için, öğrencilerin ÖSYM tarafından yapılan 1. etapta YGS ve 2. etapta LYS sınavlarına girmeleri ve gerekli puanları almaları gerekir.

³⁴Erhan Bağcı, “Avrupa Birliği’ne Üyelik Sürecinde Türkiye’de Yaşam Boyu Eğitim Politikaları”, Ondokuz Mayıs Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 2011, 30(2), s. 164

³⁵Web_10, (2014), <http://www.fulbright.org.tr/PageDetail.aspx?id=105>, 13.07.2014

Tablo 2.1Türkiye’de Eğitim Sistemi Tablosu

Anaokulu	Okul öncesi eğitim (yılı yaş aralığına göre değişmekte)
İlköğretim	4 yıl İlkokul + 4 yıl Ortaokul
Ortaöğretim (Lise)	4 yıl (Bazı okullarda +1 yıl İngilizce Hazırlık)
Meslek Yüksekokulu (Ön Lisans)	2 yıl
Lisans	4 yıl
Lisansüstü	Yüksek Lisans: 2 yıl / Doktora: 3-5 yıl

2.4.3. Türk Milli Eğitim Kurumu’nun İşleyişi

Ükelere göre eğitim sistemleri farklı biçimlerde meydana gelebilir. Türk eğitim sistemi en merkeziyetçi yapılardan birisidir ve bütün düzenlemeler Milli Eğitim Bakanlığınca merkezden yürütülmektedir. Taşralarda ise bu işlemleri bakanlık adına Milli Eğitim Müdürlükleri sürdürmektedir.

Türk Eğitim Sistemi’nin oluşturulmasın da başlıca yasal belirleyiciler şunlardır:³⁶

- Tevhid-i Tedrisat Kanunu (1924)
- T.C. Anayasası (1982)
- Hükümet Programları
- Kalkınma Planları
- Milli Eğitim Şuraları

Türk Eğitim Sistemi 14/06/1973 tarih ve 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu’na göre oluşturulmuştur. Bu kanuna göre başlıca genel ve özel amaçları şu şekilde belirtilir:³⁷

Genel amaçları, Atatürk Milliyetçiliğine bağlı, ailesini, vatanını seven, kanunlara saygılı, insane ve manevi bütün değerleri bilen, demoktarik ve laik Türkiye

³⁶Web_11, (2014), Osman Albayrak, “*Türk Millî Eğitim Sisteminin Yapısı Ve Özellikleri*”, Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Eğitim Fakültesi, Bölüm 10, s. 5, <http://egitimbiliminegiris.files.wordpress.com/2012/09/tc3berk-milli-ec49fitim-sistemi.3.doc>, 13.07.2014.

³⁷Web_11, (2014).

Cumhuriyeti'ne karşı görev ve sorumluklarını bilen, hayata ilgili, bilinçli, çalışkan, özgür düşünebilen, araştırmacı, yapıcı, sorumluluk sahibi, yaratıcı, kabiliyetli, mutlu olan ve mutlu eden, kendine ve ülkesine faydalı mesleklere yönelecek v.b. bireyler yetiştirebilmektir.

Özel amaçları, genel amaçları destekleyici onları hayata geçirebilecek şekilde hazırlanan sistem içine dahil edilen eğitime yön verebilecek şekilde hazırlanan amaçlardır.

Türk Eğitim Sistemi'nin ilkeleri ise şunlardır:³⁸

- Genel ve Eşitlik
- Ferdin ve toplumun ihtiyaçları
- Yönelme
- Eğitim hakkı
- Fırsat ve imkan eşitliği
- Süreklilik
- Atatürk İnkılap ve İlkeleri ve Atatürk Milliyetçiliği
- Demokrasi eğitimi
- Lâiklik
- Bilimsellik
- Planlılık
- Karma Eğitim
- Okul ve ailenin işbirliği
- Her yer de eğitim

³⁸Web_12, (2014), <http://www.dersiam.com/ogretim-ilke/turk-milli-egitimi-nin-ve-egitim-sisteminin-temel-ilkeleri.html>, 03.09.2014.

Günümüzde bu işleyişten uzaklaştığı görülse de, Türk Milli Eğitim Kurumu'nun, şimdiye kadar anlatılan amaçlar ve ilkeler çerçevesinde işleyiş göstermesi gerekmektedir.

Milli Eğitim Kurumu'nun işleyişi için öneriler şu şekilde sıralanabilir:³⁹

* Öğretmenin süreç içindeki deneyiminden program geliştirmede yeterince yararlanamayan mevcut program geliştirme modeli değiştirilmelidir.

* Milli Eğitim Müdürlükleri'ndeki "Program Geliştirme" görev alanı, program geliştirme alanında uzmanlaşmış bir şube müdürü başkanlığında oluşturulacak bir örgütsel yapıyla işlevsel hale getirilmelidir.

* Sistem içinde, bölgelerde programla ilgili bütün alt çalışma alanlarında işleyişleri tüzük ve yönetmeliklerle belirlenmiş program geliştirme komisyonları oluşturulmalıdır.

* EARGED bünyesindeki program geliştirme çalışmaları İl Milli Eğitim Müdürlükleri bünyesinde sürdürülen program geliştirme çalışmaları ile eklemlenecek şekilde yeniden düzenlenmelidir.

2.4.4. Türkiye'deki Nüfus, Cinsiyet ve Yoksulluk ile Eğitim Arasındaki İlişki

Türkiye'de eğitim alanında ilerlemeler gerçekleşmiş olsa dahi ailelerin maddi durumlarına geldiğinde aradaki eşitsizlik eğitimi ciddi boyutta etkilemektedir. Böyle durumlarda Türkiye nüfusunun yarısı olan kadınlar eğitim konusunda erkeklerin gerisine atılmaktadırlar.

UNESCO'nun yaptığı araştırmaya göre yoksulluk ile eğitim arasında doğru orantı vardır. Örneğin, yoksul ailelerin eğitimi erkek çocuklarına sağlayıp kızlara aynı imkanı sunmamalarını, zengin ailelerin ise eşit davranış sergilediklerini vurgulamıştır.⁴⁰

UNESCO'nun raporunda göze çarpan en ilginç nokta ise Türkiye'de en zengin %20'lik kesimde kız ve erkek çocukların eğitime ulaşım imkanları eşit iken, en yoksul

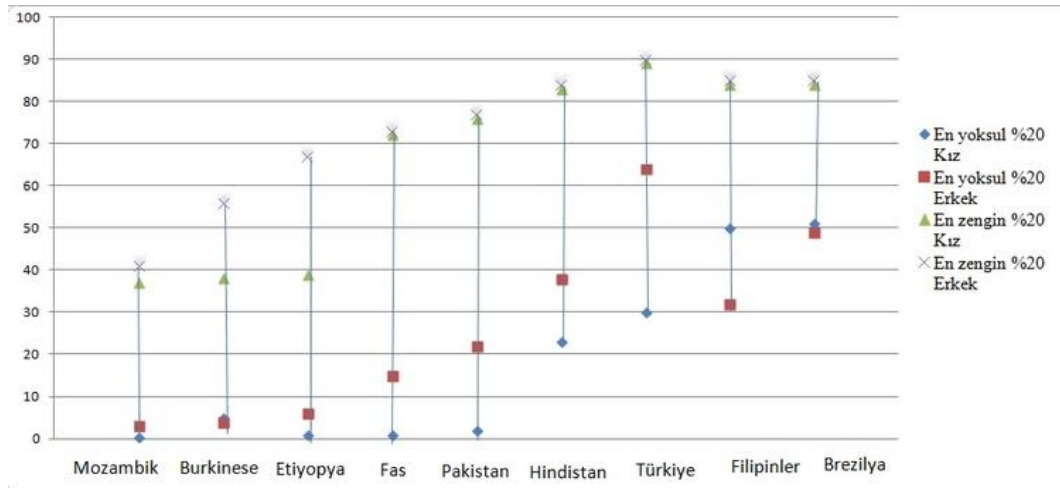
³⁹Web_13, (2014), <http://w3.balikesir.edu.tr/~aturer/programgelistirmemodeli.html>, 03.09.2014.

⁴⁰Web_14, (2014), <http://www.ankarastrateji.org/haber/turkiye-de-yoksul-kesim-kizlarini-okutmuyor-111/>, 14.07.2014.

%20'lik kesimde kız ve erkek çocukların eğitim oranı arasında büyük bir uçurumun bulunmasıdır. Yoksul hane halkı için erkek çocuklarının %64'ü temel becerilere, eğitime ulaşabilirken, kız çocuklarının ise sadece %30'u bu imkanlara sahiptir.⁴¹

Aşağıdaki grafikte az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde en zengin ve en yoksul %20'lik kesimde erkek ve kız çocuklarının temel eğitim oranları verilmektedir. Grafikte verilen dokuz ülke arasında yoksul kesimdeki cinsiyet ayrımının en fazla olduğu ülke Türkiye'dir. Aynı zamanda Türkiye'de zengin ve yoksul ailelerin erkek çocuklarının temel eğitime ulaşma imkanlarında diğer ülkelere oranla daha az bir fark varken, en zengin %20'lik kesimdeki kız çocuğu ile en yoksul %20'lik kız çocuğu arasında büyük bir uçurum vardır.⁴²

Tablo 2.2 Kız Erkek Okuma Oranı⁴³



Türkiye'de özellikle Doğu Bölgeleri'nde baş gösteren kız-erkek ayrımcılığını ortadan kaldırmak için birçok proje girişimlerinde bulunulmuş. "Baba Beni Okula Gönder" bu projelerinin başında gelmektedir. Ama yapılan bu çalışmalar bile Türkiye'deki bu genel tabloyu değiştirememiştir.

⁴¹Web_14, (2014).

⁴²Web_14, (2014).

⁴³Web_14, (2014).

2.4.5. Küreselleşmenin Eğitim Sistemi Üzerindeki Etkileri

Küreselleşme; globalleşme, post modernizm, yeni dünya düzeni vb. gibi ifadelerle de dile getirilir. Anlamına gelirse, kapitalist devletlerin diğer devletleri ortak pazar haline getirme girişimleridir.

Küreselleşmenin, sosyal, kültürel, ekonomi, teknoloji gibi birçok alana ciddi boyutta olumlu ve olumsuz etkileri vardır. Devletleri, zorunlu olarak değişime, yenilenmeye zorlar. Bu alanlardan biri de eğitimidir. Çünkü eğitim toplumun yapısını değiştirebilen, geliştirebilen bir sektördür. O yüzden küreselleşme ile sıkı bir ilişkisi vardır. Örneğin, Batı ile iletişim kurabilmek ve rutin işlerin gerçekleştirebilmesi için evrensel dil olarak kabul edilen İngilizce bilinmek zorunludur. Bu yüzden ki çoğu üniversitelerde tüm dersler İngilizce olarak verilmeye başlandı. İlköğretimlerde zorunlu ders olarak görülmeye başlandı. Böyle olunca yeri gelince ana dilin önüne bile geçmiş oluyor.

Küreselleşmenin diğer önemli etkisi ise eğitimde özelleştirmeyi getirmesi. Devlet üniversitelerine ödenek gittikçe azalmakta böylece bu üniversitelerde eğitim kalitesi düşmekte. Bu ödeneği müşterilerde bulan özel üniversiteler kurulmaktadır. Ülkemizde bu üniversitelere çok örnekler verilebilir.

Küreselleşmenin eğitime en olumlu etkisi bilgisayar kullanımının yaygınlaştırılmasıdır. Böylece dünyanın her yeri ile bağlantı kurabilmekte ve bilgilere hızlı ve rahat ulaşabilmektedir.

Görüldüğü gibi eğitim sektörü küreselleşmeden ciddi boyutta etkilenmiştir. Eğitim programlarının hızlı değişim ve gelişim göstermesinin nedenlerini şöyle sıralamıştır:⁴⁴

- * Nitelikli insan gücüne duyulan ihtiyacın artması,
- * Öğrencilerin ilgi, ihtiyaç ve yeteneklerinin farklılaşması,
- * Birey ve toplum ihtiyaçları arasında ilişkinin kurulması gerekliliği,
- * Bilginin niceliği ve niteliğinin gelişmesi ve yeniden yapılandırılması,

⁴⁴Mehmet Nuri Gömlüksiz ve Hasan Hüseyin Kılınç, “Küreselleşmenin Eğitim Programları Üzerindeki Etkisine İlişkin Akademisyen Görüşleri: Nitel Bir Çalışma”, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt no. 9, Sayı. 17, 2012, s. 399-400

- * Teknolojik gelişmelerin eğitime etkisi
- * Bireyselleştirilmiş eğitim ihtiyacının öneminin artması
- * Yasam boyu eğitim gerekliliği,
- * Bilen ve bildiğini uygulayabilen bireylere duyulan ihtiyaç,
- * Yaratıcı ve üretken insanlar yetiştirmenin gereği,
- * Disiplinler arası anahtar becerilerin gelişmesi
- * Yaşantı yoluyla öğrenme ve öğrenme yerinin örgün eğitim kurumlarının dışına çıkmasıdır.

2.4.6. Avrupa Birliği'ne Katılım Sürecinin Eğitim Sistemi Üzerindeki Etkileri

Avrupa Birliği, üye ülkelerine ve katılım sürecinde olan ülkelerin eğitim sisteminin yapısını serbest bırakmıştır. Ortak bir eğitim sistemi sunmamaktadır. Böylece her ülke kendi eğitim sistemi yapısı ve içeriğinden sorumludur.

Avrupa Birliği'nin amacı çeşitli eğitim sistemlerinden faydalanarak, ulusal, bölgesel ve yerel eğitimcilerin birbirleriyle iletişimini ve iş birliğini sağlamaktır. Bunun sonucunda eğitim politikalarını geliştirmek planlanmaktadır.

Eğitim politikalarının temelini, 7 Şubat 1992 tarihinde Hollanda'da imzalanan Maastricht Antlaşması oluşturmaktadır. Antlaşmaya göre eğitim ve öğretim alanlarında Avrupa Birliği'nin rolü:⁴⁵

* Üye ülkeler arasındaki iş birliğini sağlayarak, ve gerekirse üye ülkelerin faaliyetlerini destekleyerek, eğitimin kalitesinin artmasına katkıda bulunmak (Madde 149),

* Üye ülkelerin faaliyetlerini destekleyen bir meslekî eğitim politikası uygulamaktır. (Madde 150).

⁴⁵Web_15, (2014), Mustafa Bayrakçı, “Avrupa Birliği ve Türkiye Eğitim Politikaları Bilgi ve İletişim Teknolojileri ve Mevcut Uygulamaları”, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Özel Sayı, Sayı 167, 2005, http://dhgm.meb.gov.tr/yayimlar/dergiler/Milli_Egitim_Dergisi/167/index3-bayrakci.htm, 16.07.2014.

Avrupa Birliği'ne katılım sürecinin Türk eğitim sistemine olan etkilerini ele alırsak. Türkiye'de 1973 yılında çıkarılan Mili Eğitim Temel Kanunda yer alan herkesin eğitime katılma hakkı olup eşit imkanlara sahip olunması Avrupa Birliği prensipleri ile örtüşmektedir. Fakat giriş sürecinde Türkiye'nin eğitim politikalarını geliştirmesi ve bu yönde çok çalışıp çaba harcaması üzerinde ciddi bir şekilde durulmuştur. Hatta şuan günümüzde bu çalışmalar üniversitelerde devam edilmektedir.⁴⁶

Türkiye'nin AB'ye girme sürecinde eğitimle ilgili bir rapor hazırlanmıştır. AB'nin Türkiye için hazırladığı raporun içeriği:⁴⁷ “Türkiye'nin eğitim sisteminin genelde AB eğitim politikalarıyla uyumlu olduğu; fakat eğitim hizmeti, dersler, eğitim personeli ve genel personel açısından AB standartlarının gerisinde olması, yoksul kesimdeki eğitim açığının büyük, eğitim imkânları ve yaşam boyu öğrenmeye katılımın düşük olması gibi eğitime erişim konusunda Türkiye ile AB arasında çarpıcı farklılıklar bulunduğu belirtilmiş; her yıl izlenen gelişmelerin sınırlı düzeyde olduğu” vurgulanmıştır.

2.5. ÖZEL EĞİTİM İŞLETMELERİ

2.5.1. Özel Eğitim İşletmeleri Hakkında Genel Bilgi

Gerçek veya tüzel kişiler tarafından kurulan belirli bir maddi bedel karşılığında okul öncesi, ilköğretim, üniversite ve çeşitli kurs programları ile milli eğitim bakanlığı kuralları çerçevesinde eğitim-öğretim hizmeti veren kuruluşlardır.

Özel eğitim işletmelerinin tarihine bakarsak bizde, Islahat ferman ile ilk subyan okullarını ve Darüşşefaka'yı örnek verebilir. Cumhuriyet'imizin ilanı ile Ulu Önder Mustafa Kemal Atatürk, bağımsızlık prensipleri içinde eğitime farklı bir boyut kazandırarak yeni eğitim politikaları geliştirmiştir. Cumhuriyet öncesinde kurulan ve milli benliğimizi zedeleyecek tüm yabancı okulları kontrol altına almış, yenilerinin açılmasını engel olmuştur. Devlet eğitimde maliyeti üstlenmiştir. Ama ülke Kurtuluş

⁴⁶Mustafa Sağlam, Fatma Özüdoğru ve Funda Çıray, “Avrupa Birliği Eğitim Politikaları ve Türk Eğitim Sistemi'ne Etkileri”, Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Eğitim Fakültesi Dergisi, Cilt:VIII, Sayı:1, Aralık 2011, s. 92

⁴⁷Sađlam, Özüdoğru ve Çıray, s. 92

Savaş'ından çıktığı için ekonomik kaynakların yetersizliğinden özel işletmelerden destek istemiştir.⁴⁸

Türk Eğitim Derneği'nin kurulmasıyla eğitimde devlet-özel birlikteliği farklı bir boyut almış. Destek ve teşviklerle de her geçen gün yeni özel okullar açılmaya başlanmıştır.

Özel işletmelerin bazı amaçları şöyle sıralanabilir:⁴⁹

- Günümüzde yaşanan hızlı değişimi takip edebilecek, değişime yön verebilecek,
- Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluş ve varlığının önemini ve değerini kavrayan,
- Bilgiyi öğrenme yollarını keşfeden; bilgiden yeni bilgiler üretebilen,
- Çağın yenilikleriyle, sahip olduklarının sentezini yapabilen,
- En az iki yabancı dili doğru ve etkin bir şekilde kullanabilen,
- Kendini tanıyan ve ifade edebilen,
- Başkalarına saygılı, sorumluluk bilinci gelişmiş, dikkatli, duyarlı ve düşünceli,
- Doğayı tanıyan, doğaya karşı her zaman saygılı olan,
- Kendi sağlığına ve bedenine gereken önemi veren
- Kendisi ile barışık, öz saygısı gelişmiş,
- Kendini geliştirme isteğiyle dolu,
- Sosyal sorumluluk bilincine sahip,
- Sanat ve estetik değerlere duyarlı,
- Bireysel farklılıkları saygıyla karşılayıp, zenginlik olarak algılayan,
- Türkçe'yi seven koruyan ve doğru kullanılmasına özen gösteren,
- Her ne koşulda olursa olsun, dürüstlükten ödün vermeyen,
- Problem değil, çözüm odaklı,
- Girişimci bir yapıya sahip, bireyler yetiştirmek.

⁴⁸Selçuk Uslu, "Türkiye'de Düünden Bugüne Özel Okullara Bir Bakış (Gelişim ve Etkileri)", Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi, Cilt:36, Sayı:1-2, 2003, s. 113,114.

⁴⁹Web_16, (2014), <http://www.ozelokul.info/amaclari.html>, 28.07.2014.

2.5.2. Özel Eğitim İşletmeleri'nin Sorunları

Özel eğitim işletmeleri, günümüzde çok zengin olmasına gerek kalmadan, biraz maddi geliri yüksek olan ailelerin tercih ettiği kurumlar haline gelmiştir. Bunun baş nedenlerinden biri devlet ile özel okul arasındaki öğrenci sayısıdır. Bir sınıfa az öğrenci olması haliyle eğitimin kalitesini arttırmaktadır.

Özel eğitim işletmelerinin özellikle okulların bir takım sorunları bulunmaktadır. Bunların başında bürokrat düzen gelmektedir. Eğitim sistemimiz ne yazık ki merkeziyetçi ve bürokratik bir yapıya sahiptir. Bu yapısı nedeniyle başta öğretmenler olmak üzere toplumun çeşitli katmanlarının görüşü alınarak eğitim sistemimizin sorunlarına, kalıcı çözümler üretilmemektedir. Eğitim sistemimizde zaman zaman yapılan değişiklikler, eğitim sistemimize bütüncül yaklaşmayan, dar eğitim bürokrasisinin yaptığı parçacı düzenlemelerdir.⁵⁰

Milli Eğitim Bakanlığı tarafından oluşturulan bu düzenle sınırlandırıldıkları takdirde istenilen performans elde edilmemektedir. Burada yapılması gereken özel eğitim işletmelerine ayrı bir mevzuat hazırlanmasıdır.

Diğer bir sorun ise maliyet ayağıdır. Arazi, çalışan, öğretmen, ekipman derken epey maliyetin yükseldiği görülmektedir. Devlet burada teşviklerini arttırırsa hem bu işletmeler kalitesi daha yüksek eğitim verebilirler hem de burslu öğrenci sayısını arttırarak daha fazla eğitilmiş birlerin yetişmesine katkı sağlayabilirler.

2.5.3. Özel Eğitim İşletmeleri'nin Kârlılık Durumu

Özel eğitim kurumları piyasa tutunma tutunmak için çok çaba harcamak zorundadırlar. En büyük rakipleri devlet eğitim kurumlarıdır. Çünkü devlete eğitim parasız olduğu için orta gelir grubunun bir kısmı ve düşük gelir grubunun tamamı devlet okullarını tercih etmektedir. Diğer yandan da sürekli açılışları artarak devam eden özel okullar, çeşitli kurslar vb. rekabeti daha da yoğun hale getirmekte. Eğitim de en kalitesini verebilmek için personel, öğretmen hem sayısını hem maaşlarını arttırmak

⁵⁰Web_17, (2014), <http://blog.milliyet.com.tr/egitim-sistemimizin-sorunlari-ve-cozumonerileri/Blog/?BlogNo=4265>, 04.09.2014.

kalan işlemlerin maliyetleri artmakta ve burada kârdan bahsetmek epey zor duruma gelmektedir. Bunun yanında öğrenci elde edebilmek, ismini duyurmak için birçok reklam ve promosyon maliyetlerine de katlanmak zorunda kalmaktadırlar.

Piyasada tabii ki kâr elde eden ve maliyet kontrolünü sağlamayı başarmış kurumlarda vardır. Fakat bu kurumlar rekabetin az olduğu dönemde kurulmuş, ismini duyurmuş, eğitim kalitesini ispatlamış ve bu sektörde yer edinebilmiş sayılı işletmelerdir. Günümüzde örnekleri bulunmaktadır.

Kurumlar bazında gerçek kârlılık oranları incelenirse:

Dershane İşletmeciliği (Karar Tarihi: 03.09.2007): Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Denetim Grup Müdürlüğü'nün 27.08.2007 tarihli yazıda belirtilen dershane işletmeciliğinde ortalama gayrisafi karlılık oranına yönelik konu komitede değerlendirilerek, dershane sayısındaki artış, kurs ücretlerinin düşüklüğü, rekabet ortamının yoğunluğu nedeniyle sektörde çalıştırılacak kişilerin maliyetinin artması, özel ders bürolarının yoğun faaliyetleri nedeniyle emlak, avukatlık büroları adı altında özel derslerin verilmesi, sektörde kayıt dışılığın fazlalığı nedeniyle pek çok işletmenin kar elde etmesinin mümkün olamayacağı belirtilerek, yukarıda belirtilen tüm bu sebepler göz önüne alındıktan sonra %3-%5 arasında bir karlılık oranının olabileceği kararna varılmıştır.⁵¹

Kolej İşletmeleri (Karar Tarihi: 05.05.2008): Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Denetim Koordinasyon Müdürlüğünden gelen 02.05.2008 ve 1721/22 sayılı yazıda belirtilen 06.01.2003-31.05.2004 tarihleri arasında eğitim ve öğretim sektöründe faaliyet gösteren kolej işletmesinin gayri safi karlılık oranı komitede görüşülmüş olup, öğrenci sayısının karlılık oranı belirlemede etken olduğu, 250'nin altında öğrencisi bulunan kolej işletmeleri için karlılık oranının belirlenmesinin mümkün olmayacağı, öğrenci sayısının 250'nin üzerindeki işletmelerde söz konusu oranın %10-15 arasında değişebileceğine karar verilmiştir.⁵²

⁵¹Web_18, (2014), "2004-2009 Dönemi Sektörlere Göre Kar Oranları", <https://www.atso.org.tr/yukleme/dosya/b2a2462895e8017480d3cb0aae4aaf.pdf>, 04.09.2014.

⁵² Web_18, (2014).

2.5.4. Türkiye’de Özel Eğitim Kurumları Sınıflandırılması

Ülkemizde bulunan özel eğitim işletmeleri şu şekilde sınıflandırılabilir:

2.5.4.1. Vakıf Üniversitesi

Vakıf üniversitesi, doğrudan devlete bağlı olmayan, bir vakıf tarafından özerk olarak işletilen üniversitedir. Türkiye’de, kanunlara göre vakıf üniversiteleri, Yükseköğretim Kurulunun önerisi üzerine kanunla kurulur. Bu tür üniversitelerin kurulması, yeni bir üniversite kurma veya kurulmuş bulunan bir yükseköğretim kurumuna üniversite adının verilmesi şeklinde olur. Vakıf Yükseköğretim Kurumu, 2547 sayılı kanun hükümleri uyarınca, devlet tarafından kurulmuş bulunan yükseköğretim kurumudur.⁵³

Türkiye’de ilk 1984 yılında Bilkent Üniversitesi, sonra 1993 yılında Koç Üniversitesi, 1994 yılında Sabancı Üniversitesi kurulmuştur.⁵⁴ Vakıf üniversiteleri günümüzde sayıları artarak kurulmaya devam etmektedir.

2.5.4.2. Özel Okullar

Özel okullar, Milli Eğitim Bakanlığı’nın Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliğinin 5. maddesine göre ve yine Milli Eğitim Bakanlığı’nın iş yeri açma ve çalışma ruhsatı vermesiyle kurulan bünyesinde anasınıfı, ilköğretim, lise ve dengi programları bulunduran bir bedel karşılığı eğitim-öğretim hizmeti veren özel işletmelerdir. Devlet özel okullara yönelik cari ve yatırım teşvikleri vererek kuruluşları için destekte bulunulur.

Yabancıların açtıkları özel okulların ilki olarak 1863 de Amerikalılarca faaliyete geçirilmiş olan Robert Koleji, Türklerinki olarak da 1864 de açılması için hazırlıklarına başlayan Darüşşefaka’yı sayabiliriz⁵⁵

2.5.4.3. Özel Eğitim ve Rehabilitasyon Merkezleri

Özel eğitim ve rehabilitasyon merkezleri, gerçek ve tüzel kişiler tarafından Özel Eğitim Kurumları Yönetmeliği 5. maddesine ilişkin standartlara uygun bir şekilde

⁵³Web_19, (2014), http://tr.wikipedia.org/wiki/T%C3%BCrkiye'de_vak%C4%B1f_%C3%BCniversitele ri, 06.09.2014.

⁵⁴Web_19, (2014).

⁵⁵Hasan Ali Koçer, “Türkiye Modern Eğitimin Doğuşu ve Gelişi”, Ankara, Ağustos 1970, s. 71.

bedensel engelli, görme engelli, konuşma güçlüğü çeken, işitme engelli, özel öğrenme güçlüğü ile gelişimsel bozukluk gibi özel durumu olan kişilere eğitim hizmeti veren kurumlardır.

Rehabilitasyonun gayeleri şunlardır: Fiziki yetersizliği imkan nispetinde tamamıyla ortadan kaldırmak; giderilmesi mümkün olmayan bozuklukların tesirini mümkün olduğunca azaltmak; hastayı fizik yetersizliğinin hudutları dahilinde çalışmaya teşvik etmek ve kabiliyetlerinden istifade etmesini temin etmek.⁵⁶

2.5.4.4. Özel Dershaneler

Dershane: Öğrencileri; bir üst okulun veya yüksek öğretime giriş sınavlarına hazırlamak, istedikleri derslerde yetiştirmek ve bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren özel öğretim kurumlarıdır.⁵⁷

Günümüzde dershanelerin hizmet vermesi kaldırılmış, ancak kanunda belirtilen fiziki şartlara uygun olan dershanelerin hazırlık lisesi olarak isim değiştirerek hizmet verme olanağı getirilmiştir.

2.5.4.5. Özel Kurslar

(Değişik:14/03/2014-28941 RG) Çeşitli kurslar: Ortaöğretime veya yükseköğretime giriş sınavlarına hazırlık niteliğinde olmamak kaydıyla, kişilerin sosyal, sanatsal, sportif, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, dil, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek, isteklerine göre serbest zamanlarını değerlendirmek amacıyla faaliyet gösteren özel öğretim kurumlarıdır.⁵⁸

Özel kurslar, Milli Eğitim Bakanlığı'nın izni ile Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği'nin 5/2 maddesine göre çeşitli genel, mesleki, teknik vb alanlarda maddi bedel karşılığı hizmet veren kurumlardır. Bu kursların belli başlıları şunlardır, SMMM staja başlatma sınavına hazırlık, yeterlilik sınavına hazırlık, yabancı dil, bilgisayar, muhasebe, satış-pazarlama, el becerileri, müzik, dans, KPSS, YDS, Ales, ehliyet vb.

⁵⁶Web_20, (2014), <http://rehabilitasyon.nedir.com/>, 06.09.2014.

⁵⁷Web_21, (2014), Özel Öğretim Kurumları Kanunu, Kanun Numarası: 5580, Kabul tarihi: 08.02.2007, Tanımlar, Madde 2, f bendi, <http://www.sj.k12.tr/index.php/tr/mevzuat-ana-menu/mevzuat-kanunlar/758-ozel-ogre-tim-kurumlari-kanunu-5580-08022007>, 06.09.2014.

⁵⁸Web_21, (2014), Özel Öğretim Kurumları Kanunu, Kanun Numarası: 5580, Kabul tarihi: 08.02.2007, Tanımlar, Madde 2, g bendi, <http://www.sj.k12.tr/index.php/tr/mevzuat-ana-menu/mevzuat-kanunlar/758-ozel-ogretim-kurumlari-kanunu-5580-08022007>, 06.09.2014.

2.5.4.6. Özel Öğrenci Yurtları

Özel öğrenci yurtları, Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği'nin 9. maddesi ve Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği'nin 7. maddesine göre belirlenen şekil ve esaslara uygun bir şekilde açılan, öğrencilere belirli bir bedel karşılığı barınma imkânı sağlayan kurumlardır. Eğitim veren okulların her bölümü için ayrı bina ya da bölümde yurtlar oluşturulmalıdır.

3. EĞİTİM FİNANSMANI VE UYGULANAN TEŞVİKLER

3.1. EĞİTİMİN FİNANSMANI

Eğitimin finansmanı, eğitim hizmeti için fon sağlamak ve sağlanan bu fonları en doğru ve etkin bir şekilde kullanmak olarak tanımlanabilir.

Eğitim ekonomistlerinin çalışma alanları; eğitim ve kalkınma, eğitimin ekonomik sonuçları, eğitim finansmanı, eğitimin verimliliği, eğitimin tüketim ve yatırım özelliği, eğitimin arz talep özellikleri, eğitimde fayda ve maliyet analizi, eğitim, insan gücü ve istihdam olarak saptanmıştır.⁵⁹

Eğitimin finansmanı, eğitim hizmetlerinin sunumu için gerekli parasal kaynaklarının elde edilmesi süreci olduğu gibi, kullanılan kaynakların farklı bölgeler, iller, eğitim tür ve düzeyleri, farklı sosyo-ekonomik düzeydeki bireyler ve gruplara dağılım süreci olarak tanımlanmakta ve belirtilen bu finansman türü kamu fonları, öğrenci harçları, sınav ve kayıt harçları ile kitap ve diğer malzemeler için yapılan özel eğitim harcamaları, özel fon vb. tarafından oluşmaktadır.⁶⁰

Eğitim finansmanı değerlendirilirken de genel olarak üç farklı tür finansman yöntemi karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan birincisi doğrudan finansman yöntemi olup, burada devletin müdahalesi kaçınılmazdır. Devlet, bu malların finansmanını tam kamusal mallarda olduğu gibi vergilerle karşılamaktadır. Diğer finansman yöntemi ise kısmi finansman yöntemidir ve eğitim malının vergi yerine harçlarla karşılanmasıdır. Son

⁵⁹Hakan Koç, “Eğitim Sisteminin Finansmanı”,Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı:20, 2007, s.40.

⁶⁰Gonca Güngör ve Alper Göksu, “Türkiye’de Eğitimin Finansmanı ve Ülkelerarası Bir Karşılaştırma”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi, Cilt: 20, Sayı: 1, 2013, s .61.

olarak dolaylı finansman yöntemi bulunmaktadır. Bu yöntemle göre eğitim mali kamu ve özel sektör tarafından finanse edilmektedir.⁶¹

Eğitim sisteminin finansmanı, tüm çalışma alanları ile iç içe üstün bir çaba gerektirir. Çünkü eğitimin finansmanı, eğitim sektörü için hedeflerini sınırlayan bir sorundur. Bir ülkede sunulan eğitim hizmetinin kalitesi sağlanan ekonomik kaynaklara, sahip olunan eğitim teknolojilerine ve eğitim sisteminin yapı ve işleyişine bağlıdır. Bu bağlamda, eğitim hizmetlerinin iyileştirilmesi ve yaygınlaştırılmasında devlete çok iş düşmektedir.

3.1.1. Osmanlı Döneminde Eğitimin Finansmanı

Osmanlı devleti, Batı karşısında aldığı askeri yenilgiler, yaşadığı yönetsel sorunlar ve bunlara eşlik eden mali bunalım nedeniyle Batılılaşma reformlarına girişmiş ve Osmanlı son döneminde bu yönelim kapsamlı bir modernleşme niteliği kazanmaya başlamıştır. Bu süreç temel eğitim alanında da önemli gelişmeleri beraberinde getirmiştir. Tanzimat Dönemi'nin sonunda, Fransa eğitim modeline uygun olarak çıkarılan Maarif Nizamnamesi ile sistematik bir eğitim reformu gerçekleştirmek hedeflenmiştir. Ancak Osmanlı ekonomik bunalımının yoğunlaştığı, Batı'ya bağımlılığın, Duyun-u Umumiye İdaresi'nin kurulması örneğinde görüldüğü gibi, ağırlaştığı bu dönemde devlet mali açıdan zor durumda kalmış ve eğitim alanına yeterli kaynak ayıramamıştır.⁶²

Osmanlı devletinde, medreseler ve sübyan okulları eğitimde ön plana çıkmaktadırlar. Sübyan mektepleri, ilk temel eğitimi veren okullardır. Medreseler ise, din görevlisi, yargı görevlisi v.b. nitelik gerektiren alanlarda eğitim veren ve öğrencileri bu seçkin bir şekilde yetiştirme yönünde çaba sarf eden okullardır. Bu okulların finansmanları bazı vakıf ve hayırseverler tarafından karşılanmıştır. Öğretmen ücretleri, okulların ısınma ve bina ihtiyaçları halk tarafından karşılanmıştır.

Osmanlı devleti zamanla okulları geliştirmiş, bu yönde talimatlar yayınlamış ama eğitim finansmanı konusunda bir yenilik yapmamıştır. Hala okulları gelen çocukların ailelerin maddi durumlarına göre aylık alınmakta, öğretmen maaşları ve eğitim giderleri

⁶¹Güngör ve Göksu, s. 61.

⁶²Web_22, (2014), Tarık Soydan, “Osmanlıdan Cumhuriyet dönemi Temel Eğitim Gelişmesi Ve Finans Sorunu”, s. 69, www.sbe.giresun.edu.tr, 04.09.2014.

karşılanmaktadır. Sadece ileriki dönemler için devlet öğretmen maaşlarını ödeyeceğini taahhüt etmiştir.⁶³

3.1.2. Cumhuriyet Döneminde Eğitimin Finansmanı

Cumhuriyet döneminde yeni toplumsal ve siyasal yapı inşa etmek için girişilen reformlarla birlikte geliştirilen eğitim düzenlemelerinin başarısı açısından en önemli sorun finansman sorunu olmuştur. Bu dönemde, temel eğitimin en önemli kısmını oluşturan ilköğretim, Osmanlı son döneminde olduğu gibi, “zorunlu” olarak düzenlenir ve eğitimin farklı tür ve düzeyleri belirli bir süreç içinde “parasız” hale getirilirken, eğitim için gerekli kamusal kaynaklar ağırlıkla yerel yönetimler üzerinden karşılanmaya çalışılmıştır. Yerel yönetimler ise önemli yetersizliklerle belirlendiği için temel eğitimin gelişimi istenen hızda ve nitelikte gerçekleştirilememiştir.⁶⁴

Cumhuriyet Dönemi'nin 1950'lere kadar ki yıllarında Türkiye'nin sosyal ve demografik olarak bir “köylü ülkesi” olduğu söylenebilir. Zira, bu dönemde nüfusun yaklaşık % 75 - 80'i köylerde yaşamaktadır. Köylünün eğitim sorunu ise kentlere göre çok daha ağırdır. Köyler için öngörülen ilköğretim süresi üç yıl olmasına rağmen okullaşma oranı oldukça düşüktür. Köy koşullarına uygun öğretmen yetiştirmek ve köye öğretmen göndermek oldukça zordur. Kentlerde sayıları artan devlet daireleri ve okullar köyün elverişsiz sosyal ve ekonomik koşullarına maruz kalan ilkokul öğretmenleri için çekim merkezi haline gelmiştir. Dolayısıyla, 1920'li yılların sonunda açılan köy muallim mektepleri deneyiminden sonra 1930'lu yıllardan itibaren köy eğitim kursları ve eğitsel olduğu kadar “toplum kalkınması”na dönük bir politika olarak köy enstitüleri açılmıştır. Bu uygulamalar kendi sınırları içinde başarılı olmuşsa da köylünün eğitimi sorunu, asıl olarak finansman yetersizliklerinden kaynaklı olarak, varlığını sürdürmüştür.⁶⁵

⁶³Web_22, (2014).

⁶⁴Web_22, (2014).

⁶⁵Web_22, (2014).

3.1.3. Dünyada Eğitimin Finansmanı

Tüm dünya’da temel eğitim verilip bireylerin gelişimi için ilk adım olan ilköğretim kurumları büyük önem taşımaktadır. O yüzden eğitime yapılan yatırımın büyük bir payı ilköğretime yapılmaktadır. O yüzden ilköğretim ve ilköğretimin devamı olan ortaöğretimlerin finansmanında devlet tarafından sağlanması savunulmaktadır.

Meslek, sanat, teknik vb alanlarda eğitim veren kurumların çoğu iş adamları tarafından fon sağlanarak, paralı eğitim sınıfına girmektedir. Bu kurumların içinde yer alan çıraklık okulları çok fazla önemsendiği için finansmanını gönüllü karşılayanlar tarafından verilir.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde son 20 yılda gerçekleştirilen üniversite reformları ve yükseköğretim’le ilgili politika değişikliklerinin odağını da finansman düzenlemeleri oluşturmuştur. Geçen yüzyılın özellikle son çeyreğinde, yüksek öğretime sosyal talep hızla artmış ve eğitime bütçeden ayrılan kaynakların aynı düzeyde artmaması, bu düzenlemelerin temel nedeni olarak görülmüştür.⁶⁶

Devlet, yüksek öğretimdeki finansman kaynağının Japonya’da %40’ını Kanada ve Almanya’da ise %50’den daha az kısmını katkı olarak sağlamaktadır. Yükseköğretim finansmanın önemli bir unsurunu da harçlar oluşturmaktadır. Harçların finansman içindeki ağırlığı; ülkelere göre değişmekte olup, Avustralya’da %20 ve ABD’de ise %25’tir. Dünya’daki uygulamalara bakıldığında, yükseköğretim devlet kontrollü tümü özel fon (harç)’larla ve devletçe yönetilip kamu ve öğrenci harçları ile finanse edilmektedir.⁶⁷

Diğer bir enstrüman ise öğrenci kredileri ve yardım programları (doğrudan öğretim maliyetlerini kapsayan ve kurumlara yapılan ödemeler öğrencilere doğrudan yapılan koşulsuz yardımlar, öğrenciye yönelik burs ve yardımlar, sıfır veya düşük faizli krediler, banka ve özel kurumların devlet garantili kredileri, yarı zamanlı çalışmalar için yapılan ödemeler, yiyecek, barınma ve yolculuk indirimleri ile vergi ayrıcalıkları) dır.⁶⁸

⁶⁶Koç, s. 42

⁶⁷Koç, s. 42

⁶⁸Koç, s. 42

Üçüncü finansman türü üniversitelerin yarattığı fonlardır. Üniversitelerin araştırma işlevleri fon ve teknoloji alanında işletmelerin ihtiyaç duyduğu konularda bilgi üretmeleri ve bu yolla fon oluşturmalarına olanak sağlamaktadır. Ancak, bu yöntemle fon elde etmenin, üniversiteleri piyasa güdümlü hale getireceği görüşü ileri sürülmekte ve otoriter bir yönetsel yapının oluşmasına neden olacağı endişesi dile getirilmektedir.⁶⁹

3.1.4. Türkiye’de Eğitimin Finansmanı

Türkiye’de eğitimin finansmanı, büyük ölçüde kamu kaynaklıdır. Her düzey eğitimde özel kurumlar bulunmakla birlikte; bunların oranı çok düşüktür. Başta nüfus artışına bağlı eğitim talebi, sabit sermaye yatırımlarının sınırlılığı ve öğretmen yetiştirme sistemine bağlı tıkanıklıklar, eğitim sistemini sürdürülemez hale getirmiştir. Devlet finansmanına dayanan eğitimin, bu alandaki görünen yüzü ödenek yetersizliği ile açıklanmaya çalışılmaktadır.⁷⁰

Bu durum, eğitim kurumlarını kendi başlarının çaresine bakmaya itmiştir. Görünürde ise parasız” olan eğitimin, bazı kademe ve ortamlarda özel finansman ile ayakta durduğunu göstermektedir. Eğitim sisteminin hızla gelişen ekonominin nitelikli insan gücü gereksinimi ile halkın eğitim isteminin tam olarak karşılanması ve herkese yetenekleri ölçüsünde eğitim verilebilmesi, sosyal ve hukuk devleti gereklerine uygun yeni finansal yaklaşımları zorunlu kılmaktadır.⁷¹

3.1.4.1. Türkiye’de Eğitim Kurumları Finansmanı

Eğitim kurumlarının kademeleri finansman açısından incelenirse:

3.1.4.1.1. Okul Öncesi ve İlköğretim

Kamu ve özel alanda hizmet verilmektedir. Kamu eğitim kurumlarının finansmanını devlet eğitim için genel bütçeden ayırdığı ödenekten karşılamaktadır. Bunların yanında yapılan halkın yaptığı yardım ve bağışlarla, vakıfların sağladığı fonlarla, hatta tütünden elde edilen gelire devlet kamu okullarına finansman sağlamaktadır. Özel eğitim

⁶⁹Koç, s. 42

⁷⁰Koç, s. 42

⁷¹Koç, s. 42

kurumları ise, yatırımcıların sermayesi ve öğrencilerin ödedikleri eğitim bedelleri ile fon sağlamaktadır.

İlköğretimin finansmanı, MEB bütçesi, yerel idare (Özel idare)' ler ve son düzenleme ile çeşitli kaynaklardan toplanacak “eğitime katkı payları”, yardım, bağış ve uluslar arası kredi desteği şeklindeki finansal kaynaklardan oluşmaktadır.⁷²

3.1.4.1.2. Yükseköğretim

Yükseköğretimde de devlet ve vakıf üniversiteleri olarak ayırım yapılabilir. Devlet üniversitelerinin fon kaynakları, devlet finansmanı başta olmak üzere, öğrenci harçları, danışmanlık ve döner sermaye gelirleri olarak gösterilebilir.

Vakıf üniversitelerinin finansmanı, vakıf sahibinin sağladığı fon, öğrenci ve öğrenim bedelleri ve bazı bağışlar oluşturur. Bunların yanında devletin sağladığı teşvikler yani vergi muafiyetleri de fon kaynağı olarak sayılabilir.

Gelecekte ise zorunlu eğitim sonrası ve isteğe bağlı eğitim kademelerinin finansmanında özel fon kullanımı artacaktır. Özellikle, yükseköğretim bakımından bu durum önemli olup, yeni enstrümanlar ve fon kaynaklarının devreye sokulması kaçınılmazdır.⁷³

3.1.4.1.3. Kurslar ve Dershaneler

Kurslar ve dershaneler çoğunlukla maliyetli ve yatırımcıların açmış olduğu kurumlardır. Tamamen finansmanı yatırımcının sermayesi ve kurs/ders bedellerinden karşılanır.

Bazı belediye kursları vardır. Bunlarda belediyelerin genel bütçesinden ve bağışlardan karşılanarak herkesin faydalanabilmesi için halka eşit ve parasız bir şekilde çeşitli alanlarda eğitim verirler. Buna örnek verilebilirsek, Manisa'da “Elginkan Vakfı”nın vermiş olduğu mesleki kurslar ve İstanbul'daki “İsmek” adındaki eğitim kurumlarının vermiş olduğu mesleki eğitim kurslarıdır.

⁷²Koç, s. 44

⁷³Koç, s. 46

3.1.4.2. Türkiye’de Eğitim Harcamaları

Gelişmiş ülke olma yolunda olan Türkiye’de kamu harcamaları içerisinde en büyük pay eğitim harcamalarına verilmektedir. Ancak eğitimden yararlanmakta olan nüfusun büyüklüğü, eğitim sektörü içerisinde çalışan personel sayısının fazlalığı, bölgelerarası eşitsizlikler, Gayri Safi Milli Hasıla oranı gibi birçok etken, yeterli kaynak ayrılması ve dağılımında sorunlarla karşılaşılmasına neden olmaktadır.⁷⁴

Tablo 3.1 Türkiye’de Bütçeden Eğitime Ayrılan Pay ve Eğitim Harcamalarının Milli Gelire Oranı (2012)⁷⁵

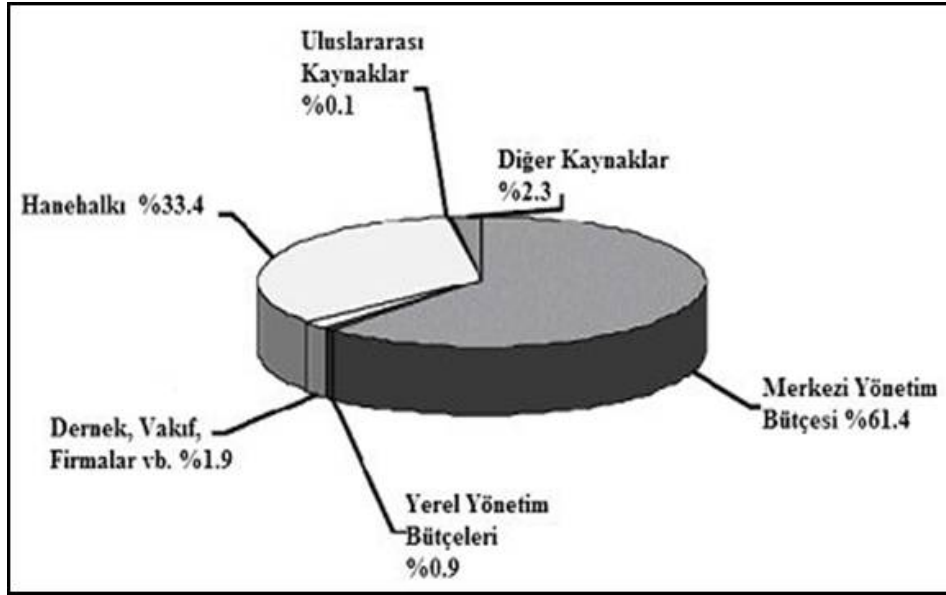
Yıllar	MEB Bütçesinin Merkezi Bütçeye Oranı (%)	MEB Bütçesinin Milli Gelire Oranı (%)
2002	7,61	2,66
2003	6,91	2,85
2004	8,53	3,00
2005	9,53	3,07
2006	9,50	2,95
2007	10,42	3,40
2008	10,51	3,13
2009	10,64	2,51
2010	9,80	2,74
2011	10,92	2,81
2012*	11,16	2,74

Eğitimin birey ve toplum üzerindeki etkileri eğitim harcamalarını önemli kılmaktadır. OECD ülkelerinde eğitim harcamalarının hemen hemen tamamını kamu harcamaları oluştururken, Türkiye’de kamu harcamalarının yeterli olmaması, özel harcamaların oranını artırmaktadır. Türkiye’de eğitim kurumlarına yapılan kamusal harcamaların Gayrisafi Yurtiçi Hasıla (GSYH)’ya Oranı OECD ülkeleri ortalamasının hemen hemen yarısına eşittir. Öğrenci başına yapılan eğitim harcaması açısından Türkiye, OECD ülkeleri arasında son sırada yer almaktadır. Aynı durum okullulaşma oranlarında da görülmektedir. Eğitimden yararlanmakta olan nüfusun büyüklüğü, eğitim sektörü içerisinde çalışan personel sayısının fazlalığı, bölgelerarası eşitsizlikler, Gayri

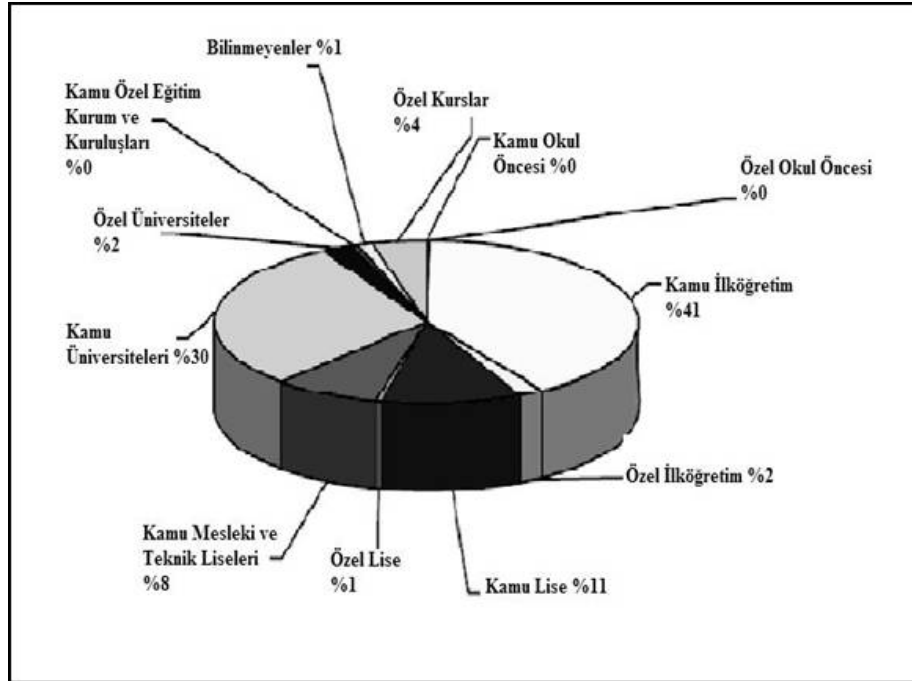
⁷⁴İ. Bakır Arabacı, “Türkiye’de ve Oecd Ülkelerinde Eğitim Harcamaları”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:35, 2011, s. 103.

⁷⁵Web_23, (2014), http://www.egitimsen.org.tr/genel/bizden_detay.php?kod=296#.VGi7LPmsWFU, 04. 09.2014.

Safi Milli Hasıla oranı gibi birçok etken, Türkiye’de eğitime yeterli kaynak ayrılması ve dağılımında sorunlarla karşılaşılmasına neden olmaktadır.⁷⁶



Şekil 3.1 Türkiye de Eğitim Harcamalarının Kaynaklarına Göre Dağılımı (2002)⁷⁷



Şekil 3.2 Türkiye ‘de Eğitim Harcamalarının Hizmet Sunan Kurumlara Göre Dağılımı (2002)⁷⁸

⁷⁶Arabacı, s. 100.

⁷⁷Web_24, (2014), <http://www.mevzuatdergisi.com/2009/10a/02.htm>, 04.09.2014.

⁷⁸Web_24, (2014).

Eğitim harcamalarına hane halkı tarafından bakıldığında durum Şu Şekilde 3zetlenir. Eğitime ayrılan pay diğer harcama grupları arasında sadece %2,3 oranındadır. Yani T3rkiye’de hane halkı yıllık gelirinın 3ok k3çük bir kısmını eğitime ayırmaktadır. Eğitim gibi insan sermayesini doğrudan etkileyen bir kaleme bu kadar az kaynak aktarılması uzun d3nemli b3y3me i3in olumlu bir iŐaret olarak değerlendirilemez.⁷⁹

3.1.5. T3rkiye ve OECD 3lkeleri Eğitim Harcamaları Karşılaştırılması

OECD’nin 30 3yesi bulunmaktadır. Kurucu 3yeleri; T3rkiye, Avusturya, Bel3ika, Kanada, Danimarka, Fransa, Almanya, Yunanistan, İzlanda, İrlanda, İtalya, L3ksemburg, Hollanda, Norve3, Portekiz, İspanya, İsve3, İsvi3re, Birleşik Krallık, ABD’dir. Sonradan 3ye olan 3lkeler ve 3yelik yılları Ő3yledir; Japonya (1964), Finlandiya (1969), Avustralya (1971), Yeni Zellanda (1973), Meksika (1994), 3ek Cumhuriyeti (1995), Macaristan (1996), Polonya (1996), G3ney Kore (1996), Slovakya (2000)⁸⁰ OECD 3lkelerinin 3oğu geliŐimini tamamlamıŐ eğitim alanında da eŐitsizliđi ortadan kaldıracabilecek Şekilde 3alıŐmalarını s3rd3rmeye 3alıŐan 3lkelerdir.

1995, 2000 ve 2004 yıllarını kapsayan bu inceleme sonucunda, T3rkiye’yi karŐılaŐtırdığımızda eğitime 1995 y3zde 2.4 pay ayırırken 2004 yılında y3zde 4.1’e y3kseltmiŐtir ama buna rağmen OECD 3lkeleri ortalamasının gerisinde kalmıŐtır. 3zellikle y3ksek3đretimde herhangi bir artış sađlayamamıŐtır. Bu yıllar arasında baktığımızda T3rkiye’nin yaptığı eğitim harcamaları yatırım yerine maliyeti arttırmıŐ, OECD 3lkelerinde ise harcamalarla beraber milli gelirdede artmıştır. 3đrenci başına yapılan eğitim harcaması ele alındığında 2004 yılında en az harcamayı yapan 3lke T3rkiye’dir.⁸¹

Toplam eğitim harcamalarının genel b3t3e i3erisindeki payının T3rkiye ile OECD ve AB ortalaması mukayese edildiğinde, 3lkemizde bu oranın biraz daha geride kaldığı

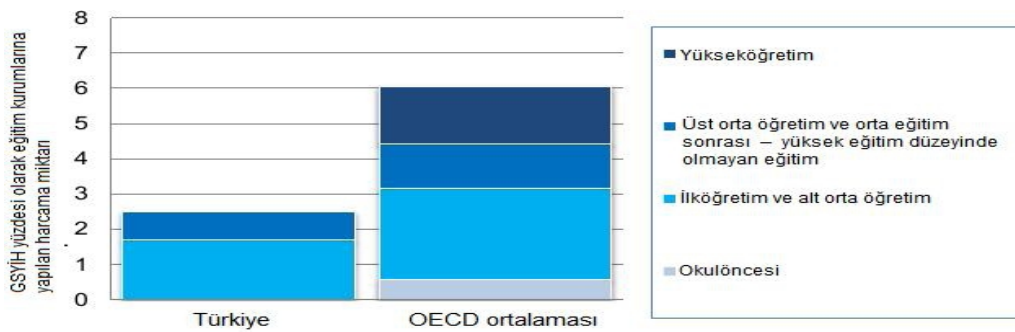
⁷⁹Web_25, (2014), <http://www.ankarastrateji.org/haber/turkiye-hanehalki-egitim-harcamalari-839/>, 05.08.2014.

⁸⁰Mehmet Emin Altundemir, “Eğitim Harcamalarında T3rkiye ve OECD 3lkeleri”, Uludağ 3niversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fak3ltesi Dergisi, Cilt XXVII, Sayı 2, 2008, s. 53.

⁸¹Altundemir, s. 67, 68.

söylenbilir. Ancak son yıllarda Türkiye’ de eğitim harcamalarına verilen önemin artmasından dolayı belirtilen oranın OECD ve AB ülkelerini yakaladığı görülmektedir. Toplam eğitim harcamalarının GSMH içerisindeki payı kalmaktadır. Sadece kamu eğitim harcamalarının GSYİH’ ya oranı ile yapılan kıyaslamada da Türkiye’ nin payı, OECD ve AB üye ülkelerin payına göre yüzde 1-2 daha aşağıda yer almaktadır. Öğrenci başına düşen yıllık eğitim maliyetlerinin tutarı ile ilgili yapılan diğer bir ölçüştürmede ise Türkiye’ de durumun pek iç açıcı olmadığı gözlemlenmiştir. Öyle ki öğrenci başına düşen okul öncesi eğitim ile ilköğretim seviyesindeki eğitim maliyetlerinin çalışmada bahsedilen diğer ülkelere göre çok daha düşük olduğu anlaşılmaktadır. 2023 Vizyonuna göre de eğitim bütçesinin kademeli olarak artırılması ve eğitim ekonomisine daha da ağırlık verilmesi hedeflenmektedir.⁸²

Sonuç olarak bir ülkenin ekonomik gelişmişlik seviyesi ne kadar ileri ise eğitim hizmet kalemine ayırdığı pay da o kadar fazla olmaktadır. Türkiye gibi ekonomisi gelişmekte olan bir ülkede eğitim hizmetlerine gerçek anlamda önem verildiği pek söylenemez. Tabii bu durumun ardında çeşitli faktörler yer almaktadır. Yüksek kamu açıkları ya da kamu gelirlerinin yetersiz kalması, GSMH tutarı, ülkeyi yönetenleri eğitime verdiği önemin derecesi vs. bu duruma sebep olarak gösterilebilir. Ulu Önder Atatürk’ ün de dediği gibi ancak mektep sayesinde, mektebin vereceği ilim ve fen sayesinde ki, Türk milleti, Türk sanatı, Türk ekonomisi, Türk şiir ve edebiyatı bütün güzellikleriyle yükselebilir ve gelişebilir.⁸³



Şekil 3.3 Eğitim Seviyelerine Göre, GSYİH Yüzdesi Olarak Eğitim Kurumlarına Yapılan Harcama Miktarı, 2010⁸⁴

⁸²Güngör ve Göksu, s. 71.

⁸³Güngör ve Göksu, s. 71.

⁸⁴Web_26, (2014), “Eğitim Politikası Genel Görünümü”, http://abdigm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2013_11/15024414_eitimpolitikasgenelgrnmtrkiye.pdf, 13.07.2014.

3.2. EĞİTİM VE ÖĞRETİME YÖNELİK TEŞVİKLER

3.2.1. Eğitime KOSGEB Tarafından Sağlanan Destekler

KOSGEB destekleri, KOSGEB Destekleme Yönetmeliği'nin 8. Bölüm, madde 48-57 arasında kapsayan kısımda anlatılmıştır. KOSGEB Birimlerince yıl içinde uygulanan eğitim programlarında yer almayan konularda, yurt içi özel/kamu eğitim kurum ve kuruluşlarınca düzenlenen ve KOSGEB tarafından uygun görülen eğitim programlarında, KOSGEB'in belirlediği kriterler doğrultusunda katılımcılara verilen desteklerdir.⁸⁵

Eğitim programları aşağıda belirtilmiştir:⁸⁶

a) İşletmelerin eğitim ihtiyaç ve talepleri doğrultusunda düzenlenen Genel Eğitim Programları,

b) Kendi işini kurmak isteyen ve kurulu işletmelerini geliştirmek isteyen girişimcilere, İş Planı hazırlama ve İş Planına dayalı işletme yönetimine geçişlerini sağlamak amacıyla yapılan Genel Girişimcilik Eğitim Programları,

c) Üniversite son sınıf öğrencilerine yönelik olarak gerçekleştirilen Genç Girişimci Geliştirme Programı,

d) Eğitimcilerle formasyon kazandırmak için düzenlenen Eğitimcilerin Eğitimi Programıdır.

KOSGEB Eğitim Programlarına katılan katılımcılara sağlanacak olan destek oranları aşağıda verilmiştir:⁸⁷

a) Süresi on iki saate kadar olan Genel Eğitim Programları % 100 desteklenir; ancak ilgili KOSGEB Biriminin uygun gördüğü durumlarda, bu programlardan %20 oranında katılım ücreti alınabilir. Süresi on iki saati aşan eğitim programları ise %80 desteklenir.

b) Genç Girişimci Geliştirme Programlarına katılım % 100 desteklenir.

⁸⁵Web_27, (2014), <http://birlesmismarkalar.org.tr/bilgibankasidetay/b/3>, 05.08.2014.

⁸⁶Web_27, (2014).

⁸⁷Web_27, (2014).

c) Süresi on iki saatten az Genel Girişimcilik Eğitim Programları'na katılım % 100 desteklenir. Süresi on iki saatin üzerindeki Genel Girişimcilik Eğitim Programlarına katılım % 90 oranında desteklenir.

d) Eğitimcilerin eğitimi programlarına katılım % 50 oranında desteklenir.

e) Başvurusu uygun bulunan İşletmeye ya da girişimciye, farklı eğitim programları için bir yılda toplam 4.000 (dört bin) Euro tutarı karşılığı Türk Lirası olarak destek sağlanır.

3.2.2. Eğitime Genel Teşvik Politikaları ile Sağlanan Destekler

Genel teşvikler içinde, bölgeden bölgeye değişen **yatırım olanakları** sağlanır. Eğitim – öğretim faaliyeti dışında yapmış oldukları diğer yatırımlardan belirli yüzdeler karşılığı vergi muafiyeti uygulanır.

Bir diğeri **arsa yatırımlarıdır**. Üzerine eğitim tesisi açılabilmesi için devletin sağladığı arsa imkanları.

Bir diğere destek ise **eğitim-öğretim desteğidir**. Buda okuldaki öğrenci sayısına göre devlet tarafından eğitim yatırımcılarına sağlanır.

3.2.3. Eğitime Vergi Politikaları ile Sağlanan Destekler

Vergi Politikaları açısından iki destekten söz edebilir.

3.2.3.1. Kazanç İstisnası (Vergi Muafiyeti)

Kazanç istisnası, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1. maddesinde, okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibariyle elde edilen kazançların, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin

faaliyete geçtiği hesap döneminden başlayarak kurumlar vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.⁸⁸

İstisna, okulların eğitim-öğretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacak, kantin-büfe-kafeterya-kitap satışı-özel ders ve kurs gibi işlerden elde edilen kazançlara uygulanmayacaktır.⁸⁹Söz konusu istisna işletmelerden elde edilen kazançta tanınmış olduğundan, eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kişi/kuruma devretmeleri halinde, devralan kişi veya kurum, istisnadan 5 vergilendirme dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanır.⁹⁰

3.2.3.2. Katma Değer Vergi İndirimi

Özel okullar tarafından ilgili dönem kapasitelerinin %10'unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır. Özel okullarda verilen eğitim ve öğretim hizmetleri için uygulanan KDV oranı % 8 'dir. Ayrıca yemek hizmetinin bizzat okul tarafından verilmesi halinde, söz konusu yemek hizmetleri eğitim ve öğretim hizmetleri kapsamı içerisinde bir bütün olarak değerlendirilerek % 8 oranında katma değer vergisi uygulanmaktadır.⁹¹

⁸⁸Maliye Hesap Uzmanları Derneği, "Vergi Dünyası'nda 500 soru-500 cevap", 2. Baskı, Bilnet Basım, Mart 2013, s. 309.

⁸⁹Mehmet Demiroğlu, "Türkiye'de Vergi Mevzuatı ve Uygulaması", Türmob Yayınları-419, s. 157.

⁹⁰Eray Mercan, Mustafa Dünder, "Temel Vergi Hukuku", 1. Baskı, Ankara SMMM Odası, Yayın No: 63, Ocak 2009, s. 187.

⁹¹Web_28, (2014), <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/abbascosar/014/>, 06.09.2014.

4. İŞLETMELERDE MALİYET MUHASEBESİ

4.1. İŞLETME ve MUHASEBE

4.1.1. İşletme Kavramı

Genel anlamda işletme, “insan gereksinmelerini karşılamak üzere mal ve hizmet üretiminde bulunan ekonomik ve teknik birim” olarak tanımlanır.⁹² Böylece toplumun ihtiyaçlarını karşılamak ve fayda sağlamak amacı güden her kuruluş işletme olarak nitelendirilebilir. Ama sağladıkları faydalara ve yapılarına göre işletmelerde çeşitlilik göstermektedir.

4.1.2. Faaliyet Konularına Göre İşletme Türleri

4.1.2.1. Ticaret İşletmeleri

Temel kuruluş amaçları kâr olup, mal alıp satan işletmelerdir. Ticaret işletmelerine; toptancı, yarı toptancı ve perakendecilik yapanları örnek verilebilir.

4.1.2.2. Hizmet İşletmeleri

Somut mal üretmeyen, doğrudan hizmet üretilen, satan işletmelerdir. Örnek vermek gerekirse, eğitim işletmeleri, bankalar, sigorta işletmeleri, avukatlar, doktorlar vb.

4.1.2.3. Üretim İşletmeleri

Somut yani fiziksel mal üreten ve satan ekonomik birimlerdir. İnşaat, tekstil, tarım vb sektörler üretim işletmelerine örnek verilebilir.

⁹²Kamil Büyükmizra, “*Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*”, Gazi Kitapevi, 2013, s. 16

4.1.3. Muhasebe

Bazı insanlar muhasebeyi, profesyonel muhasebecilerin üzerinde çalıştığı kalitesi çok yüksek teknik alan olduğunu düşünürler. Aslında herkes hemen hemen günlük hayatında muhasebeyi pratik eder.

Muhasebe, basitçe ekonomik faaliyetlerin sonuçlarını ölçmek ve tanımlamak olarak açıklanır.⁹³ Muhasebe sıklıkla “iş dili” olarak çağrılır, çünkü yaygın olarak her türlü iş faaliyetlerinin tanımında kullanılır.⁹⁴

Muhasebeyi geniş kapsamlı açıklamak gerekirse; para ile ifade edilebilen işletmelere ait güvenilir bilgileri kaynaklardan toplayan, doğruluklarını saptayan, kaydeden, tasnif eden, raporlayan, analiz ve yorumlamasını yapan bir bilgi sistemidir.

Muhasebeyi bir bilgi sistemi olarak anlamak için, bir sistem kavramını ve bilgi kavramını anlamalıdır.⁹⁵

Muhasebenin bahsettiğimiz fonksiyonları dışında, kendisine ait temel kavramları da vardır:

- * Sosyal sorumluluk kavramı
- * Kişilik kavramı
- * İşletmenin sürekliliği kavramı
- * Parayla ölçülme kavramı
- * Dönemsellik kavramı
- * Maliyet esası kavramı
- * Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı
- * Tutumluluk kavramı
- * Tam açıklama kavramı
- * İhtiyatlılık kavramı

⁹³Robert E. Meigs, diğerleri, “*Accounting: The Basis for Business Decisions*”, The McGraw-Hill Companies, 1996, s. 2.

⁹⁴Meigs ve diğerleri, s. 2.

⁹⁵Frederick H. Wu, “*Accounting Information Systems*”, The McGraw-Hill Companies, 1984, s. 4.

- * Önemlilik kavramı
- * Özün önceliği kavramı

4.1.4. İşletmeler için Muhasebe ve Önemi

Muhasebe, her geçen gün gelişen modern iş hayatı üzerinde işletmeler için önemli bir role sahiptir. İşletmeler sürekli artan insan ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla mal ve hizmet üretmek için çeşitli faaliyetlerde bulunurlar. Örnek vermek gerekirse; hammadde satın alınır bunları işler o sırada işçi maliyetlerine katlanır. Ürettiği mal ve hizmeti satmak için nakliye ve satış sırasında birçok fedakarlıklara katlanırlar. Bunların sonucunda tahsilat işlemleri olur, tedarikçilerine ödeme işlemleri olur, bankalardan kredi kullanmaları gerekebilir vb. birçok işleri rutin olarak gerçekleştirirler. Tüm bu işlemlerin kayıt altına alınması ve geleceğe taşınması gerekir. İşte muhasebe işletmenin yaptığı bu faaliyetleri kayıt altına alır, oluşan değişimleri saptar ve yönetimin yeni kararlar almasında kendilerine bilgiler üreterek yol gösterir fikir sahibi olup gelecek için sağlıklı karar almalarını sağlar.

İşletmelerde basit ve etkili muhasebe sistemi aşağıdaki yaklaşımları kullanır:⁹⁶

- * İşletme faaliyetlerini belirlemek.
- * Faaliyet maliyeti ve performansı belirlemek.
- * Faaliyetin çıkışını belirlemek.
- * Maliyet hedefleri için faaliyet maliyetini izlemek.
- * Kurumsal kısa menzilli ve uzun vadeli hedefleri belirlemek.
- * Faaliyet etkinliği ve verimliliğini değerlendirmek.

Muhasebe bu bilgilere dayanarak işletmelerin faaliyetlerini düzenli bir şekilde örgütlenmesini sağlar ve bunlar eşliğinde yöneticilerin alacağı kararları etkileyerek, işletmenin hayati rolünü üstlenen departmanı haline gelir.

Aynı zamanda muhasebe üçüncü kişilere örneğin; devlete, finans kuruluşlarına ve işletme ile ilişkili diğer işletmelere ilgili olan işletme hakkında bilgi vermektedir.

⁹⁶James Aç Brimson, “*Activity Accounting*”, New York, John WileyandSons, 1991, s. 11.

Günümüzde muhasebe, sadece geçmiş olayları kaydeden bir sistem olmaktan çıkmış, faaliyetlerin önceden, planlanmasına ve sonuçların anlamlı bir biçimde tahliline olanak veren etkili bir yönetim aracı haline gelmiştir.⁹⁷ Aynı zamanda işletmelerin işlemleri çoğaldıkça muhasebenin klasik tutulmasını zorlaştırmış ve hatalar oluşmaya başlamıştır. Bunu da gidermek için muhasebe, özel yapılmış olan muhasebe programları ile bilgisayar ortamında tutulmaya başlanmıştır.

4.2. MALİYET MUHASEBESİNE GENEL BAKIŞ

4.2.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi

İşletmeler ürettikleri mal ve hizmetlerin maliyetlerini ancak bir sistem ile takip edip kontrol altına alabilirler. Bu sistemin adı da maliyet muhasebesidir.

Maliyet muhasebesi şu şekilde tanımlanır: “Bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakarlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri; türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkan verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür.”⁹⁸

Ülkemizde ise maliyet sorunu uzun bir süre “finansal muhasebe” ile çözülmeye çalışılmıştır. Ancak, 1953 yılında “SÜMERBANK”ın kuruluşuyla gerçek ve bilimsel anlamda bir Alman bilim adamı olan Sachremberg tarafından ele alınmış ve ülkemizde kurulan KİT’lerde 1938 yılında bu muhasebe sistemi uygulanmaya başlanmıştır. KİT’lerde 12.03.1964 tarihinde 440 sayılı kanun ile maliyet muhasebesi uygulanmaya başlandı. Daha sonra 1972 yılında hem finans hem maliyet muhasebesi birlikte uygulanmaya başlandı.⁹⁹

⁹⁷Web_29, (2014), Saadettin Salık, “İşletme Yönetiminde Muhasebenin Önemi”, Cumhuriyet Üniversitesi, s.4, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/23MaliCozum/07-SADETTIN%20SALIK32.doc>, 06.09.2014.

⁹⁸Nalân Akdoğan, “Maliyet Muhasebesi Uygulamaları”, Gazi Kitapevi, 8. Baskı, 2009, s.5-6.

⁹⁹Salih Özel, “Maliyet Muhasebesi”, Maliye Hukuk Yayınları, Ocak 2010, s.48.

Günümüze kadar gelen süreçte küreselleşmenin de etkisiyle modern muhasebe sistemi iyice yaygınlaştı ve birçok işletmelerde kullanılmaya başlandı. Şu an günümüzde ise maliyet muhasebesinin tüm aşamaları uygulanır hale gelmiştir.

İşletmelerin büyümesi, piyasaların çoğalması ve aynı malı üreten rakip firmaların ortaya çıkması, yöneticileri maliyete eğilmeye zorlamıştır. Üretilen mal ve hizmetlerin birim maliyetlerinin ne olacağı, maliyetleri düşürme yolları, kâra geçebilmek için üretim hacminin ne olması gerektiği, belli dönemler sonunda olması beklenen maliyetlere ulaşıp ulaşılamadığı, sapmalar varsa, bunların nedenleri gibi konular, işletme yönetiminde ön plâna çıkmıştır. Bu sorulara da cevap bulmak, yönetimin, maliyet muhasebesi verilerinden önemli ölçüde yararlanmasını zorunlu kılmıştır.¹⁰⁰

4.2.2. Maliyet Muhasebesinin Özellikleri

Maliyet muhasebesi, işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin maliyetlerini belirler. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile beraber geniş bir alanı kapsar. Hem zorunlu hem isteğe bağlı bilgiler sunar. İşletmenin tüm bölümlerini detaylı bir şekilde inceler. İşletme yöneticilerine gelecekle ilgili kararlar alması için bilgi sağlar. Maliyet muhasebesinde kayıt ve hesaplamalar önemlidir. Elde edilen tutarlar tahminidir, geleceğe yöneliktir. Maliyet muhasebesinde ölçü değeri para dışında, ölçülerde kullanılabilir. Yani hem tutar hem miktar bilgisi verir.

Maliyet muhasebesinin özellikleri şu şekilde sıralanabilir:¹⁰¹

- * Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini de kapsayan geniş bir alanı vardır.
- * Zorunlu bilgiler olmasının yanında isteğe bağlı olarak bilgiler üretilip kullanılabilir.
- * Tutar bilgilerinin yanı sıra miktar bilgilerini de içerir.
- * Geleceğe dönük ölçümleyici bilgiler kullanılabilir.
- * İşletmelerin bütününden çok, bölümlerin ayrıntıları ile inceler.
- * Kesinliğin yanında çabukluğu bilgi sağlamada esas alır.

¹⁰⁰Selçuk Uslu, “*Maliyet Muhasebesi*”, Ankara: Kalite Matbaası, 1980, s. 2.

¹⁰¹Rüstem Hacırustemoğlu, “*Maliyet Muhasebesi Kayıt Sistemi*”, Ankara: Türmob Yayınları, Sirküler Rapor Yayınları Seri No: 13, 1999, s. 4-5.

4.2.3. Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Maliyet muhasebesinin amaçları şu şekilde özetlenebilir:¹⁰²

* Üretilen mamullerin birim maliyetlerini saptayarak, bilançoda mamul (ve yarı mamul) stoklarının, gelir-gider tablosunda satılan mamullerin maliyetinin belirlenmesini sağlamak,

* Yönetimin kısa vadeli planlama ve mamul fiyatlandırma çalışmalarına ışık tutacak tarihsel (fili) ve tahminsel gider ve maliyetleri belirlemek, gider bütçelerini düzenlemek.

* Yapılan giderleri sorumluluk merkezleri (gider yerleri) itibariyle ayrıntılı bir biçimde izleyerek ve bunları gider standartları ile karşılaştırıp, ortaya çıkmış sapmaları nedenlerine göre çözümleyerek, yöneticilere maliyet kontrolü ve başarı değerlendirmesi için gerekli temel bilgileri sağlamak.

* Uzun vadeli ya da olağan dışı kararlarla ilgili seçeneklerin maliyetlerini saptayıp, karşılaştırılmalı biçimde ortaya koyarak, özel yönetim kararlarına ışık tutmak.

4.2.4. İşletmeler için Maliyet Muhasebesinin Önemi

Birçok işletme kararında yönetimin amacı, maliyet hasılatla uygun biçimde karşılanmasını sağlamaktır.¹⁰³

İşletmelerin faaliyetlerine devam edebilmeleri için, hedeflerini doğru belirleyip ona yönelik çalışmalarda bulunması gerekmektedir. Bu konuda yöneticilere maliyet bilgileri yol göstermektedir. Maliyet bilgileri sayesinde hem geçmişte neler yapmışlar ham de geleceklere nasıl yön verecekler bu konuda bilgi sahibi olurlar.

İşletme yöneticileri, ürün ve hizmet fiyatlandırılmasında, özel sipariş kararlarında, yenileme veya geliştirmeye yönelik kararlarında, yeni ürün fikirlerinde, pazarlama ve reklam faaliyetlerinde, satış politikalarında, büyüme kararlarında sağlıklı bir yöntem

¹⁰²Kamil Büyükmirza, “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi”, Gazi Kitapevi, 2013, s. 82.

¹⁰³Bilgütay Akşit, “Maliyet Muhasebesi Teori ve Problemleri”, 3. Basım, İstanbul: Der Yayınları, 1996, s. 20.

izlemek ve karar alabilmek için maliyet muhasebesine ihtiyaç duyarlar. Ancak zamanında, yeterli ve doğru maliyet bilgileri ile başarılı olabilirler.

Maliyet muhasebesi, işletmelere doğru kararlar alabilme ve sorunların çözebilme aşamasında önemli rol oynar.

İşletme içi sorunlara cevap verebilmesi içim maliyet muhasebesinin de bir takım amaçları olması gerekmektedir: Bu amaçlar:¹⁰⁴

- Birim maliyetleri tesbit etmek,
- İşletme faaliyetlerini ve maliyetleri kontrol etmek,
- Planlamaya yardımcı olmak,
- İşletme kararlarında yardımcı olmaktadır.

Maliyet belirleme hedeflerine ulaşmak için etkin maliyet yönetimi düşünce yöntemleri vardır.¹⁰⁵

* Üst yöneticilerin amaçlarını uygulamak için üstün çaba sarf ederek yöneticileri motive etmek.

* Üst yönetimin hedefleri ile tutarlı kararlar alabilmesi için yöneticilere doğru teşvikler sağlar.

* Karar verme etkinliği, onların çaba ve becerileri için yöneticiler tarafından ödül kazanımları belirlemek.

4.2.5. Maliyet Muhasebesinin Temel Kavramları

4.2.5.1. Ürün Kavramı

Tek düzen hesap planında ürünler; hammadde, yarı mamul ve mamul olarak değerlendirilir. Ürün oluşturulurken kullanılan ilk madde ve ürünün temelini oluşturan maddeye hammadde denir. Üretimi tamamlanmamış ürüne, yarı mamul, üretimi tamamlanıp satış aşamasına gelen ürüne ise mamul denilmektedir. Ana ürün oluşturulurken birde işin gereği olarak yan ürünler oluşur. Ürün üretilirken meydana

¹⁰⁴ Akşit, s. 18.

¹⁰⁵ Edward J Blocher, Kung H. Chen ve Thomas W Lin, “*Cost Management*”, The Mc Graw Hill Companies, 1999, s. 543.

gelen hatalardan dolayı bozulan, kullanılması imkansız olan ürünlere ise fire denilmektedir.

4.2.5.2. Maliyet Kavramı

Bir mal ve hizmeti meydana getirmek amacıyla katlanılan ölçülebilir fedakarlıklara maliyet denilmektedir. Bir mal ve hizmetin üretiminden başlayıp, depolanması, taşınması ve satılmasına kadar yapılan tüm harcamalardır.

Yukarıdaki tanımda bahsedilen ölçülebilir fedakarlık kavramı iki niteliği içirmektedir, birincisi, bir mal veya hizmet satın almak için yapılan nakit ödemesi, mal değişimi ya da satın alma yerine üretim söz konusu ise üretim girdilerinin parasal değeridir. İkincisi ise bir mamul veya hizmeti elde etmek için elden çıkarılan ya da tüketilen ekonomik varlıklarla elde edilebilecek diğer mal ve hizmetlerin piyasa değeridir (alternatif maliyet)¹⁰⁶

Bir ürünün maliyeti hesaplanırken maliyet-fayda karşılaştırılmalıdır. Çünkü üründen elde edilecek fayda önemlidir. Maliyet giderleri hiçbir zaman zarar olarak görülmemelidir. Çünkü katlanılan bu fedakarlıklar ürün ve hizmetin kendisinde toplanır ve satıldığı zaman ise işletmeye geri kazandırılır.

4.2.5.3. Gider Kavramı

Gider kavramı hem gelir yaklaşımı hem bilanço yaklaşımında ayrı ayrı tanımlanmaktadır. Gelir yaklaşımında gider, bir işletmenin varlığını sürdürebilmek, faaliyetlerini gerçekleştirip ve bunun sonucunda gelir elde edebilmek için tükettiği değerlerin parasal tutarına denir.

Bilanço yaklaşımında gider ise, bir işletmenin belirli bir dönemdeki mamul üretimi-teslimi veya hizmet ifası sonucunda varlıklarında gelen azalışlara veya sorumluluklarındaki meydana gelen artışlara denilmektedir.

¹⁰⁶A. Sait SEVGENER, “İşletmelerde Maliyet Kontrolü”, Doçentlik Tezi, İ.İ.T.İ.A. İşletme Fakültesi 1980, s. 12

4.2.5.4. Harcama Kavramı

Harcama değişik şekillerde tanımlanabilir. En dar anlamı, işletmelerin herhangi bir sebeple para ve benzeri ödeme araçları ile üçüncü kişilere yaptıkları ödemelerdir.

Harcama her zaman mal ve hizmet üretmek için yapılmayabilir. Üretimle ilgisi olmadan da yapılabilir. Herhangi bir edim karşılığı olmaksızın yapılan ödemeler, borçlanmalar da olabilir. Bilançonun yapısını etkilemekte olsalar da gider ve maliyetten ayrı bir kavramdır.

Harcama ile maliyet gideri çeşitli yönlerden birbirinden ayrılırlar:¹⁰⁷

* Maliyet giderleri önceden ya da sonradan her hangi bir harcama yapılmadan da doğmuş olabilirler. Örneğin; işletmenin kendi yaptığı yarı mamul ya da ara mamulleri üretimde kullanmasında gerçekte bir ödeme yoktur.

* Harcamayı gerektirmeyen maliyet giderleri bulunduğu gibi, maliyet gideri sayılmayan harcamalar da vardır. Maliyet gideri sayılmayan giderler, ve işletmenin üretimi sırasında ortaya çıkan ve tekrar tüketilen giderler örnek olarak verilebilir.

* Maliyet giderlerinin bir harcamaya dayandığı yerlerde bile bazen harcama ile maliyet giderinin aynı şeyi belirtmediği görülür. Tüketim ile paranın ödenmesinin ayrı zamanlarda ayrı zamanlarda olması gibi. Maliyet gideri harcamadan önce ya da sonra yapılmış olabilir. Maliyet gideri istihlâkin yapıldığı an teşekkül etmelidir.

* Maliyet gideri ile harcama değerlendirme yönünden de ayrılabilir. Maliyet gideri rayiç fiyat ya da ikame bedeli, ortalama fiyatlar gibi çeşitli ilkelerle hesaplanmış olabilir. Harcamada ise ödemeye esas olan para ile değerlendirme diye tek bir değerlendirme vardır.

4.2.5.5. Zarar Kavramı

Zarar kavramı işletme içi, işletme dışı, gelir yaklaşımında zarar, bilanço yaklaşımında zarar olmak üzere farklı alanlarda incelenmektedir. Gelir yaklaşımında zarar, belirli bir dönemde işletmenin varlığını sürdürebilmesi için gelir etmesi dışında

¹⁰⁷Fikret Öcal, “*Maliyet Muhasebesi Temel Bilgiler*”, İstanbul: Fatih Matbaası, 1969, s. 16

meydana gelen olaylardan dolayı varlıkların hasılatтан düşülen, faydası tüketilen azalışlardır.

Bilanço yaklaşımında zarar, belirli bir dönemde bir işletmenin öz sermayesinde, tüm gider ve maliyetler hariç iş harici meydana gelen azalışlardır. Örnek vermek gerekirse, işletme hisse senedi almıştır satışında meydana gelen değer azalışı bu işletme içi, doğal afetlerden dolayı işletmede meydana gelen azalışlar da işletme dışıdır.

4.2.5.6. Gider Yeri Kavramı

Gider yeri; giderlerin gerçekleştirildiği, faydanın tüketildiği yerler olarak tanımlanabilir.

Gider yerleri iki bölümde incelenebilir:¹⁰⁸

A- Üretim Gider Yerleri

* Esas Üretim Yerleri

* Yardımcı Üretim Yerleri

* Hizmet Yerleri

* Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri

B- Dönem Gider Yerleri

* Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri

* Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri

* Genel Yönetim Gider Yerleri

* Finansman Gider Yerleri

¹⁰⁸Büyükmizra, s. 196

4.2.6. Maliyet Türleri

4.2.6.1. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Türleri

Ürün veya hizmetin maliyetini hesaplanmasında hangi giderlerin üretim, hangi giderlerin dönemsel olduğunu tespit etmek gerekmektedir. Giderlerin bu ayrımı kullanılan yöntemlere göre değişiklik gösterir.

4.2.6.1.1. Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet, tüm maliyet unsurlarını kapsar. Dönemin üretim giderlerinin tamamının, bunların direkt, sabit, değişken olmasına bakılmaksızın, dönem de üretilen mamullerin maliyetine, yüklenerek stoklara aktarılması esasına dayanır.¹⁰⁹ En çok uygulanan yöntemdir.

Bu yöntemin faydası, her mamullün satışa fiyatına göre tüm giderler çıkarıldıktan sonra bırakacağı kârı yöneticilere göstermesidir.

Yöntemin sakıncası ise, endirekt giderlerin yüklenmesi buna dayalı bir ölçünün kullanılması zorunluluğunun olması diğer taraftan ise sabit giderler üretim hacimle bağlantılı değildir. Bu da üretimin çok olduğu dönemde birim maliyeti düşürür, az olduğu yöntemde ise birim maliyeti yüksektir. O yüzden sağlıklı sonuç elde edilemeyebilir.

Formül: Mamul maliyeti: DİMM + DİG + Değişken GÜG + Sabit GÜG

4.2.6.1.2. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yöntemi, genel üretim giderlerinden sadece değişken giderleri esas alınarak hesaplandığı maliyet yöntemidir. Bu yöntemde direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, değişken genel üretim giderleri üretilen birimin birim maliyetine yüklenir.

Değişken maliyet yöntemi, yönetimin kâr ile ilgili kararlarını etkileyen bir yöntemdir. Bu yöntemde giderler sabit ve değişken olarak ayrı ayrı hesaplandığından, tam maliyet yönteminde olduğu gibi birim başına düşen maliyetin üretimin hacmine göre değişeceği ve yönetimi yanıltacağı riski ortadan kalkmış olur.

Formül: Mamul maliyeti: DİMM + DİG + Değişken GÜG

¹⁰⁹Akdoğan, s.40

4.2.6.1.3. Asal Maliyet Yöntemi

Asal maliyet yöntemi, birim maliyetine sadece direkt ilk madde ve malzeme gideri ile direkt işçilik giderinin hesaplanıp tüm genel üretim giderlerinin devre dışı bırakıldığı yöntemdir. Bu yöntem genel üretim giderleri maliyet hesaplamasında önemli bir yer tuttuğu için günümüzde çok kullanılmamaktadır.

Formül: Mamul maliyeti: DİMM + DİG

4.2.6.1.4. Normal Maliyet Yöntemi

Normal maliyet yöntemi, üretilen mamullerin maliyetleri bulunurken; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı, sabit genel üretim giderlerinin dönem içinde kullanılan kapasiteye ait olan kısmı maliyetlere yüklenir.¹¹⁰ Türkiye Muhasebe Standartlarından 2 no'lu stoklar standardın da normal maliyet yöntemi kullanılmaktadır.

Yayın kullanılan maliyet yöntemlerindedir. Bu yöntem, üretim hacmindeki değişmelerinden etkilenen maliyet dalgalanmalarını önleyerek dönemler arasında karşılaştırılmasında şirketlere yardımcı olur.

Formül: Mamul maliyeti: DİMM + DİG + Değişken GÜG + (Sabit GÜG x Kapasite Kullanım Oranı) Kapasite kullanım oranı: Üretim Miktarı / Normal Üretim Kapasitesi

4.2.6.2. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Türleri

Ürün veya hizmetin maliyetinin, faaliyetler gerçekleştikten sonra mı ya da gerçekleşmeden önce mi hesaplanacağı esasına dayalıdır. Üç yöntem ile ele alınır:

4.2.6.2.1. Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet yöntemi, birim maliyetin olması gereken tutarı faaliyet gerçekleşmeden önce, önceden bilimsel yöntemlerle saptanıp, muhasebe kayıtlarına işlendiği yöntemdir.

Bu yöntem, direkt ilk madde ve malzeme gideri ve direkt işçilik giderlerini de kapsayan bütüncül bir anlayışla maliyet kontrolünü gerçekleştirir. Bu yöntem gelişmiş ülkelerde çoğunlukla kullanılmaktadır.

¹¹⁰Akdoğan, s. 42-43

4.2.6.2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi

Tahmini maliyet yöntemi, birim maliyetler geçmişe dayalı bilimsel olmayan tecrübelerden ve cari fiyatlarından faydalanılarak önceden tahmin edilmesi buna göre muhasebe kayıtlarına işlenmesi esasına dayanır.

4.2.6.2.3. Fiili Maliyet Yöntemi

Fiili maliyet yöntemi, faaliyetler gerçekleştiikten sonra giderlerin fiilen gerçekleşen tutarları ile hesaplanan bir yöntemdir. Bu hesaplama gerçek verilere dayalıdır. Yeniliklere çok açık bir yöntem değildir.

Bu yöntemin sakıncalı olduğu durum kıyas yapılamamasıdır. Maliyetlerin kontrol olanağı yoktur. Yani fiili maliyetler esas alındığı için standart maliyetler devre dışı bırakılır. Fiili maliyetler gerçek maliyetleri gösterse de yönetimin sağlıklı karar alabilmesi için standart maliyetlere de ihtiyacı vardır.

Bu yöntemde, maliyetlerin etkin olarak kontrol edilmesi mümkün değildir. Maliyet kontrolü için, geçmiş dönem fiili verileri ile yapılabilecek karşılaştırmalarda da, sağlıklı sonuçlara ulaşamaz.¹¹¹

4.2.6.3 Üretim Biçimine Göre Maliyet Türleri

Birim maliyeti etkileyen etkenlerden bir diğeri de üretim biçimleridir. İki yöntemle incelenir:

4.2.6.3.1. Sipariş Maliyet Yöntemi

Sipariş maliyet yöntemi, müşteriden gelen siparişlere göre her partide farklı biçim ve özellikte üretim yapan işletmelerin tercih ettiği maliyet yöntemidir.

Sipariş maliyet sisteminin asıl önemli özelliği, imâl edilecek bir veya birkaç birimin maliyetinin ayrı olarak izlenmesi ve saptanmasıdır.¹¹²

¹¹¹Ali Haydar Güngörmüş ve Ender Boyar, “TMS-2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması”, Kasım-Aralık 2010, s. 114.

¹¹²Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, “Maliyet Muhasebesi İlkeleri ve Uygulama”, 8. Baskı, Der Yayınları, 2000, s. 260.

4.2.6.3.2. Evre (Safha) Maliyet Yöntemi

Evre (safha) maliyet yöntemi, birbirini izleyen ve birbirine bağlı aşamalarda sürekli ve seri olarak kitle halinde mamul elde edilen kullanılır. Bu yöntemde evlere ilişkin maliyetlerin ölçülmesi esastır.¹¹³

4.3. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ'NDE MALİYET MUHASEBESİ HESAPLARI

Tek düzen hesap planında 7. grup hesaplar maliyet işlemleri için kullanılır. 7. grup hesaplar iki ayrı seçenekte kullanılır.

4.3.1. 7/A SEÇENEĞİ

7/A seçeneğinde hesaplar defter-i kebir'e fonksiyon esasına göre bölümlenmiştir. 7/A seçeneğinde hesaplar üç bölümde incelenir.

* Gider hesapları; muhasebe dönemi içinde gerçekleşen ya da tahakkuk eden gider işlemlerinin takip edilir ve borca kaydedilir.

* Gider yansıtma hesapları; giderlerin ilgili hesaplara yüklenmesi (yansıtılması) sırasında kullanılırlar ve alacaklı çalışırlar.

* Fark hesapları; gider ve yansıtma hesapları dönem sonunda ters kaydedilerek kapatılırlar. Bu sırada hesaplar arasında fark olursa bu hesaplar kullanılır. Duruma göre borç duruma göre alacaklı çalışır.

Maliyet Hesapları (7/A Seçeneği)¹¹⁴

70. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları

700. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı

701. Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı

¹¹³Akdoğan, s. 48.

¹¹⁴Web_30, (2014), www.webmuhasebe.com/konular/7-ahesisleys.html, 15.03.2014.

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

4.3.2. 7/B SEÇENEĞİ

Genel küçük ölçekli ve 7/A seçeneğini tercih etmeyen işletmelerin kullandığı hesap grubudur. Maliyet hesapları bu grupta çeşitlerine göre bölümlenir. Bu grupta tek yansıtma hesabı yer alır. Dönem içinde çeşit esasına göre kayıt altına alınan giderler, dönem sonunda fonksiyonel maliyet hesaplarına dönüştürülerek ilgili oldukları hesaplara aktarılırlar.

Maliyet Hesapları (7/B Seçeneği)¹¹⁵

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

¹¹⁵Web_31, (2014), muhasebedersleri.com/hesaplar/ayrintılı-tek-düzen-hesap-planı.html, 15.03.2014

- 795. Vergi, Resim Ve Harçlar
- 796. Amortisman Ve Tükenme Payları
- 797. Finansman Giderleri
- 798. Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı
- 799. Üretim Maliyet Hesabı

4.4. ÜRETİM MALİYETİNİN UNSURLARI

İşletmeler mal veya hizmet üretirken bazı maliyetlere katlanmak zorunda kalırlar. Kimi giderler direkt, kimileri endirekt olarak ürün maliyetine dahil olurlar. Bu üretim maliyetleri üç grupta incelenir.

4.4.1. İlk Madde Ve Malzeme Maliyetleri

Üretime dahil edilirken ürünün temel yapısına dahil edilen direkt yada endirekt malzemelerdir. Ürünün maliyetine dahil edilirken biçim ve miktarlarına göre sınıflandırılırlar. Bunların bazıları direkt ürünün temel yapısını etkiler, bazıları katkı sağlayacak şekilde etkide bulunur, bazıları ise ürünün yapısına girmeden üretimin devamlılığını sağlayan madde ve malzemelerdir.

4.4.1.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme

Bu giderler, üretilen ürünün kendi fiziksel yapılarını değiştirerek mamulün temel yapısını oluşturan madde ve malzemelerdir. Mamulün özünü ve ana yapısını oluştururlar.

Direkt ilk madde ve malzemelerin genel özellikleri şu şekilde özetlenebilir:¹¹⁶

*Ürünün yapısına girerek ürünün temel ögesi olurlar,

* Esas üretim gider yerleri ile ilgilidirler,

¹¹⁶Arif Öksüz, “*Tekstil Sektöründe Ürün Maliyetinin Hesaplaması ve Maliyet Kontrolü*”, Yüksek Lisans Projesi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Ocak 2008, s. 17

* Hangi ürün ya da ürün grubu için ne kadar kullanıldığı direkt olarak direkt olarak tespit edilebilir.

* Ne kadar kullanıldığının tespit edilmesi ekonomik olarak anlam taşır.

DİMM, Maliyet Muhasebesi Sisteminde 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme hesabında izlenir.

4.4.1.2. Endirekt İlk Madde ve Malzeme

Ürün üretilirken ürün maliyetinin temel yapısını oluşturmayan, maliyete direkt değil endirekt dahil edilen giderlerdir. Bu giderler, Genel Üretim Gideri hesabında kayda alınır. İki grupta incelenir.

4.4.1.2.1. Yardımcı Malzeme

Ürünün temel yapısını oluşturmayan ama üretimin devamlılığına katkı sağlayan malzemelerdir. Örneğin, iplik üretimindeki kimyasal maddeler gibi.

Stoklanabilen, mamulün bünyesine giren fakat temelini oluşturan maddedir. Kullanım amaçlı depodan üretime sevk edildiğinde 730. Genel Üretim Gideri'dir.¹¹⁷

4.4.1.2.2. İşletme Malzemeleri

Ürünün ana yapısını oluşturmayan ama üretimin aralıksız devam etmesini sağlayan malzemelerdir. Örnek vermek gerekirse, makine yağları, yedek parçalar vb.

Stoklanabilen, mamulün bünyesine girmeyen, temelini oluşturmayan fakat üretim için büyük öneme sahip sarf malzemeleridir. Kullanım amaçlı depodan üretime sevk edildiğinde 730. Genel Üretim Gideri'dir.¹¹⁸

¹¹⁷Web_32, (2014), Rüstem Hacırüstemoğlu ve Volkan Demir, “*Madde ve Malzeme Maliyetlerine Vergisel Yaklaşım*”, Galatasaray Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü ve Marmara Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü,, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/61MaliCozum/03-61%20V.DEM% C4% B0R%20-%20R.HACIR%C3%9CSTEMO%C4%9ELU.doc>, 06.09.2014.

¹¹⁸Web_32.

4.4.2. İşçilik Maliyetleri

İşçilik maliyetleri, ürün veya hizmetin oluşturulmasında kullanılan emeğin hesaplanarak maddi tutarını ifade eden kısımdır. İşçilik maliyetleri, üretimde harcanan süre dikkate alınır. Saatlik, haftalık, aylık hesaplanarak işçi ücretleri belirlenir.

İşçilik maliyetleri direkt ve endirekt olmak üzere iki bölümde incelenir. Bir işçilik maliyetinin direkt işçilik olarak kabul edilebilmesi için aşağıdaki üç kriteri de sağlıyor olması gerekmektedir:¹¹⁹

1. Kriter: İşçinin mamulün üzerinde resmen çalışması/çalışıyor olması gerekir. Bu çiplak elle olabileceği gibi mamulün üretildiği makinenin operatörlüğü (idaresi) biçiminde de olabilir.

2. Kriter: İşçinin mamulün üzerinde ne kadar çalıştığının (süre olarak: işçilik saati v.b.) ölçülebilir olması gerekir. Veya kaç adet üzerinde çalıştığının sayıca tespit edilebilmesi gerekir.

3. Kriter: Söz konusu işçilik maliyetinin maliyetler içindeki payının ekonomik bakımdan önemli veya anlamlı olması gerekir.

4.4.2.1. Direkt İşçilik

Madde ve malzeme grubunda olduğu gibi ürün veya hizmetin temel yapısını oluşturan ve ürün maliyetine direkt yüklenen işçilik giderleridir. Hammaddenin temel yapısını değiştirirler. Örneğin; inşaat sektöründe beton pompası operatörü, bir okulda verilen öğretmen ücreti v.b.

Üretilen mamullere doğrudan doğruya yüklenebilen ve mamulün temel yapısını oluşturan hammaddenin biçimini, yapısını ve niteliğini değiştiren maliyetlerdir.¹²⁰

4.4.2.2. Endirekt İşçilik

Ürün veya hizmet oluşturulurken direkt işçilik dışında kalan ve ürünün temel yapısını oluşturmayan devamlılığını sağlayan işçilik giderleridir.

¹¹⁹Ahmet Vecdi Can, “*Maliyet Muhasebesi*”, Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 2003, s. 63-64.

¹²⁰Rıfat Üstün, “*Maliyet Muhasebesi*”, 5. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, 1996, s. 140.

Endirekt işçilik de, aynı endirekt hammadde gibi, yardımcı işçilik ve yönetici işçilik olmak üzere ikiye ayrılır. Yardımcı işçilik, üretim faaliyetlerinin düzenli bir biçimde sürdürülmesine yardım eden işçilik olup, bakım ve onarım işçileri, kapıcı ve çırak vb. personele ödenen işçilik maliyetlerinden oluşur. Yöneticilik işçilik de; üretim faaliyetlerini yöneten-ustabaşı, gözlemci, atölye şefi vb. kişilere ödenen maliyetlerden oluşur.¹²¹

4.4.3. Genel Üretim Maliyetleri

Bakım-onarım, enerji, akaryakıt, vergi, resim, harç, amortismanlar, kira giderleri, aydınlanma, ısınma giderleri, sosyal giderler, faiz giderleri, kalite maliyetleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet giderleri, gelecek yıllara ait giderler gibi maliyetler diğer genel üretim giderleri arasında hesaplara dahil edilir ve maliyetler buna göre yüklenir.¹²²

Yönetim, tesise ait tüm giderlerin yanında Genel Üretim Giderleri endirekt ilk madde ve malzeme giderleri ile endirekt işçilik giderlerini de kapsamaktadır. Maliyet hesaplarından 730 Genel Üretim Giderleri hesabında izlenir.

4.5. HİZMET İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ

Hizmet işletmelerinin etkili biçimde yönetilmesi, bu ürünleri üretmek için katlanılan maliyetlerin anlaşılmasını, ölçülmesini ve analiz edilebilmesini gerektirir. Hizmet işletmelerinin hangi hizmetleri, ne kadar ve hangi kalitede üretileceği ve hangi fiyatlardan satacağı, hizmet işletmesinin çeşitli bölümlerinde verimliliğin nasıl denetleneceği, ortak maliyetlerin değişik bölümlere ve ürünlere nasıl dağıtılacağı gibi son derecede önemli plânlama ve kontrol sorunları, ancak etkin bir yönetim ve maliyet muhasebesi sisteminin yardımıyla çözümlenebilir.¹²³

¹²¹Üstün, s. 141.

¹²²Öksüz, s. 24.

¹²³Cudi Tuncer Gürsoy, “Yönetim ve Maliyet Muhasebesi”,3. Baskı, İstanbul, Kasım 2009, Beta Yayınları, s. 16.

4.5.1. Hizmet Üretim İşletmeleri Temel Bilgileri

Hizmet kelimesinin evrensel bir tanımını yapmak zordur. Bunun nedeni de hizmet faaliyetlerinin değişiklik göstermesi yani heterojen olmasıdır. Hizmet işletmelerinin bir özelliği de birebir muhatabının insan olmasıdır.

Bir tanım yapmak gerekirse, üçüncü kişilere bir bedel karşılığında hizmet üreten ve satan işletmelere hizmet işletmeleri denilmektedir. Üretmek için tükettiği malzemeyi satın alan ve hizmet üreterek ürettiği hizmetin üzerine bir katma değer koyarak satan işletmelerdir.¹²⁴

Hizmetin özellikleri:¹²⁵

- * Hizmet alıcısıyla doğrudan temas kurulur.
- * Hizmet siparişe dayalı olarak üretilir.
- * Hizmet fiziksel değildir.

Hizmet üretim işletmeleri şu ana başlıklar altında toplanabilir:¹²⁶

- * Ulaştırma hizmetleri (hava, kara, v.b.)
- * Haberleşme hizmetleri (telefon, internet, v.b.)
- * Dağıtım hizmetleri (kargo, posta, v.b.)
- * Kamu hizmetleri (savunma, belediye hizmetleri)
- * Finans hizmetleri (bankalar, aracı kurumlar, v.b.)
- * Emlak hizmetleri
- * Turizm hizmetleri (oteller, restoranlar, v.b.)
- * Medya hizmetleri (TV, radyo)
- * Sağlık hizmetleri (hastaneler, tıbbi laborantlar, v.b.)

¹²⁴Sait Kaygusuz ve Şükrü Dokur, “*Maliyet Muhasebesi*”, Dora Yayınları, Bursa, 2009, s. 15.

¹²⁵Web_33, (2014), Yaşar Kabataş ve Ayşe Pamukçu, “*TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi*”, Marmara Üniversitesi, s. 191, <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/91/15.pdf>, 06.09.2014.

¹²⁶Web_33, (2014).

- * Kişisel hizmetler (berberler, v.b.)
- * Mesleki uzmanlık hizmetleri (avukatlar, mali müşavirler, v.b.)
- * Tamir ve bakım hizmetleri (araba tamircileri, v.b.)
- * Eğitim hizmetleri (okullar, kreşler, v.b.)

4.5.2. Hizmet Üretim İşletmelerinde Maliyetin Genel Esasları

Günümüzde hizmet işletmeleri hem ülkemizde hem dünya da ekonomide önemli bir yer tutacak kadar yayılım göstermektedirler. O yüzden hizmet üretim işletmelerinde de gün geçtikçe maliyet kavramı ve muhasebesi önem kazanmaktadır.

4.5.2.1. Hizmet Üretim Maliyeti ve Özellikleri

Hizmet sektörü de, sanayi sektörü gibi “üretken” bir sektördür. Üretkenliği daha çok, bedensel ve düşünsel emeğe dayanmaktadır. Ürettiği hizmetlerin niteliği ne olursa olsun ekonomik amaç içeriyor ise o takdirde mutlaka “mal oluşunun” hesaplanması gerekmektedir. Hizmet üretim işletmelerinin kendilerine özgü faaliyet alanı ve özellikleri vardır. Bu özellikler ışığında 01.01.1994 yılında uygulanmaya başlayan “Tek Düzen Muhasebe Sistemi” içinde hizmet üretim işletmelerine ait ayrı bir hesap planı yer aldı.¹²⁷

Hizmet işletmelerinin hizmet üretim maliyetleri dört başlık altında toplanabilir:¹²⁸

- * Hizmetin sunulması için gerekli olan malzeme giderleri,
- * Hizmet sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri,
- * Kontrol hizmet giderleri,
- * Diğer giderler.

4.5.2.2. Hizmet Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Hizmet üretim işletmelerinde maliyet muhasebesinin amaçları; birincisi, hizmetin maloluşunun maliyet bedelini hesaplamak, ikincisi ise muhasebe bilgileri üreterek iç ve

¹²⁷Özel, s. 443

¹²⁸Web_33, (2014).

dış bilgi kullanıcılarına yani iç olarak yönetimi gelecek için yönlendirmek, dış olarak işletmeye kredi sağlayanlara, devlete, işletme çalışanlara, müşterilere, yargı mercilerine v.b. bilgi üretmek.

Hizmet üretim aşamasında sürekli kontroller yapılır, verimlin düşmemesi sağlanır. Özellikle işçilik maliyetleri sıkı takip edilerek kontrol altına alınır. Genel üretim giderleri ise bütçelenir, bütçe sapmaları kontrol edilir ve varsa nedenleri araştırılarak çözümler oluşturulur. Bunların tümü maliyet muhasebesinin amaçları kapsamına girer.

4.5.2.3. Hizmet Üretim İşletmelerinde Gider Kontrol Yöntemleri

Gider kontrol yöntemleri şunlardır:

4.5.2.3.1. Karşılaştırma

Karşılaştırma üç ayrı şekilde yapılır.

4.5.2.3.1.1. Sürelere Göre Karşılaştırma

Belirli dönemler karşılaştırılır. Bu dönemler seçilirken dönem sayısı çok tutulmaz ve birbirine yakın dönemler seçilir. Artış ve azalışlar tespit edilir bu sapmaların nedenleri araştırılarak, çözümler bulunulmaya çalışılır.

4.5.2.3.1.2. Belirli Ölçeklere Göre Karşılaştırma

Hizmet maliyet giderleri özelliklerini genel kabul görmüş standartlar düzeyindeki standartlarla karşılaştırarak sonuca varılır. Bunun sonucunda sapmalar saptanır.

4.5.2.3.1.3. Bütçelerin Ölçek Alınarak Karşılaştırılması

Hem hizmet maliyetleri hem de gelirleri karşılaştırılmasında bu yöntem ayrı ayrı kullanılır. Bütçeler yoluyla saptanan giderler “olması gerekeni” hizmet maliyet muhasebesindeki gerçek hizmet maliyet giderleri ise “olanı” göstermektedir. Olması gereken ile olan arasındaki artı ya da eski farklar ise “bütçe sapmalarını” içermektedir.¹²⁹ Nedenleri araştırılarak gereken önlemler geciktirilmeden alınmalıdır.

4.5.2.3.2. Bütçe Kontrolü

Bütçe kontrolü aşamasında, satış gelirleri bütçesi, hizmet maliyeti bütçesi, satılan hizmet maliyeti işletme malzemesi, işçi + memur ücret ve giderleri, amortisman,

¹²⁹Özel, s. 446

dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet, çeşitli giderler, gider yazılan vergi, resim, harç, finansman v.b.bütçesi faaliyetleri teker teker kontrol edilip planlanır. Daha sonra gerçek ve fiili bütçe karşılaştırmaları yapıp kontrolü sağlanmaktadır.

4.5.3. Hizmet Maliyet Sistemi ve Tek Düzen Hesap Planı

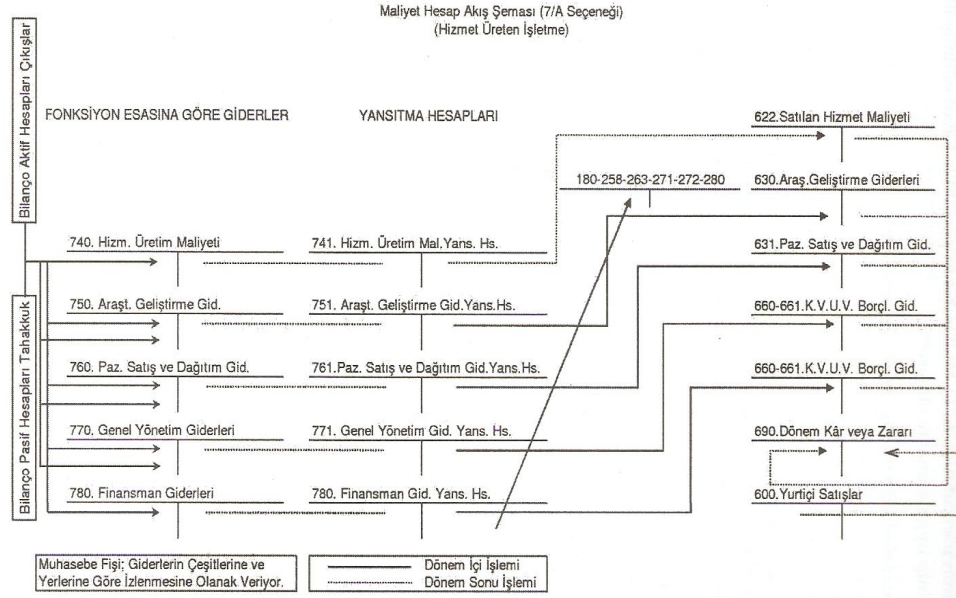
Hizmet üretim işletmeleri Tek Düzen Hesap Planı'nda üretim işletmelerine göre farklı hesap akışı içerisinde izlenir.

Hizmet üretim işletmelerinde hesap akışı şu şekildedir:¹³⁰740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı ile 750, 760, 770, 780 faaliyet giderleri hesaplarına alt kırımalarında gider yeri ve gider türü esasına göre kayıt düşülür. Hizmet üretiminde malzeme kullanıyor ise bunların takibi 150 İlk Madde ve Malzeme Stok Hesabında yapılır. 740, 750, 760, 770, 780 no'lu hesaplar genel muhasebe hesapları ile karşılıklı dönem içinde borçlanarak çalışır. Dönem içinde 740 hesabın borç toplamı kadar 741 yansıtma hesabı alacaklanır ve 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı borçlanır. 750, 760, 770, 780 hesapların borç toplamı kadar 751, 761, 771, 781 yansıtma hesapları alacaklanır ve 630, 631, 632, 660-661 Gelir Tablosu hesapları borçlanır. Dönem sonunda 622, 630, 631, 632, 600-661 hesaplar alacaklanır ve 690 Dönem Kâr/Zarar hesabı borçlanır. Yansıtma hesapları ise, hizmet maliyeti ve faaliyet giderleri hesapları ile karşılıklı kapatılır.

Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS – 2 Stoklar standardında ise hizmet işletmeleri için tamamlanmamış hizmetlerin maliyetinin izlendiği “154 Üretilmekte Olan Hizmetler” hesabı Tek Düzen Hesap Planı'na eklenmiştir.

¹³⁰Rüstem Hacirüstemoğlu, “Maliyet Muhasebesi Uygulamaları”, İstanbul, 2001, Alfa Yayınları, s. 29.

Tablo 4.1 Hizmet Üreten İşletmelerde Maliyet Akış Şeması¹³¹



4.5.3.1. İç akımların izlenmesi

Hizmet işletmelerinde, hizmet üretmek için alınan malzemenin maliyetine eklenen giderler:

- * Satın alınan malzeme
- * Malzeme alım sırasındaki ödenen personel ücretleri
- * Alım sırasındaki ödenen vergi
- * Alım sırasındaki katlanılan finansman gideri
- * Amortisman gideri

¹³¹Hüseyin Mert, “Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları ve Muhasebesi”, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2012, s. 36.

4.5.3.2. Hizmetin Üretim Aşaması

Hizmetin işletmelerinde, hizmetin üretim aşamasında oluşan maliyetler:

- * Hizmetin oluş maliyeti
- * Hizmet üretim aşamasındaki işgücü
- * Hizmet üretim aşamasındaki ödenen vergi
- * Hizmet üretim aşamasındaki katlanılan finansman gideri
- * Hizmet üretim aşamasındaki
- * Hizmet üretim aşamasındaki amortisman gideri

4.5.4. Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyeti

Hizmet; müşterilerin ihtiyacı olan çeşitli faaliyetlerin ya da görevlerin yerine getirilmesi olarak tanımlanabilir. Hizmet işletmelerin diğerlerinden işletmelerden ayıran fark hizmetler elle tutulup, takas edilemez ve stoklanmaz. Toplam maliyetin içinde küçük bir oranda ilk madde ve malzeme maliyeti vardır. Konaklama, sağlık, havayolları, inşaat, banka gibi sektörlerde stok önemli bir maliyettir. Telekomünikasyon, eğitim gibi hizmet işletmelerinde stoğa ihtiyaç duyulmaz.

Hizmet işletmelerinde stok maliyetini, hizmetin sunulmasında, hizmetin kontrol edilmesi sırasında katlanılan tüm işgücü giderleri ile bu sırada katlanılan tüm genel giderler oluşturur.

Hizmet üreten işletmelerde yarı mamul kavramı yerine “yarı üretilmiş hizmet stoku”, mamul kavramı yerine “tam üretilmiş hizmet stoku” kavramı kullanılmaktadır.¹³²

¹³²M. Vefa Toroslu, “Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi”, Ankara: Adalet Yayını, 2011, s. 103.

Tablo 4.2 Hizmet Üretim Maliyeti Unsurları¹³³

Hizmet Üretim Maliyeti Unsurları		
Doğrudan Görev Alan Personelin İşçilik Ücretleri	Doğrudan Görev Alan Personelin Diğer Maliyetleri	Hizmet Üretimi İle İlgili Genel Giderler

4.5.5. Hizmet İşletmelerinde Karşılaşılan Sorunlar

Hizmet işletmelerinde, maliyet muhasebesinin ana amacı sunulan hizmetlerin birim maliyetleri tespit ederek yönetime, bütçe kontrolü, fiyatlandırma politikası ve maliyet kontrolü ile ilgili bilgiler vermektir.

Hizmet işletmeleri birkaç sorunlarla karşı karşıya kalırlar. Karşılaşılan sorunların başında hizmetlerin somut değil soyut oluşudur. Bunun yanında giderlerin ilgili gider yerlerine, sunulan hizmetlere direkt olarak yüklenmesi maliyetlerin sapma riskini arttırmaktadır. O yüzden maliyetin hesaplanması açısından gider yerlerinin ve gider taşıyıcılarının doğru olarak seçilmesi büyük önem taşımaktadır.

¹³³Toroslu, s. 104.

5. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ

5.1. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE MALİYETİN TANIMI

Eğitim işletmeleri, hizmet sektörünün içerisinde yer alan bir faaliyet koludur. Buradaki ticari faaliyet hizmet olduğu için en büyük dezavantajının soyut olup, maliyet unsurlarının zor bir şekilde tespit edilmesidir.

Eğitim maliyetinin, zor tespit edilmesinin yanında hem mali uzmanlar hem de politikacılar açısından çok büyük bir önemi vardır. Bu bağlamda maliyet beraber muhasebeyi de tanımlamak gerekirse: “İşletme faaliyetlerinin tamamen veya kısmen mali nitelik taşıyan ve para ile ifade edilebilen işlemlerine ait bilgileri anlamlı ve güvenilir olacak şekilde toplamak, kaydetmek, tasnif etmek ve analiz edip yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumların bilgi ihtiyacına yönelik raporlar üretilen bir bilgi sistemidir.”¹³⁴

Eğitim sektöründe de maloluşu hesaplarken gider kalemlerinden en büyüğünü öğretmen ve personel maliyeti oluşturmaktadır. Eğitimde maliyetini oluşturan unsurlar içinde en büyük kalem öğretmen ve personel ücretleri olup, devamında ek/özel ders ücretleri, sigorta ve vergi giderleri, kitap giderleri, elektrik, su, telefon, yakıt giderleri, demirbaş giderleri, reklam giderleri, bina bakım-onarım giderleri, sosyal etkinlik giderleri, kırtasiye giderler vardır.

¹³⁴Erkan Karaaslan, “Anaokulları ve Ana Sınıfları Muhasebesi ile Kamu Kurum ve Kuruluşlarınınca İşletilen Eğitim ve Dinlenme Tesisi Misafirhane-Otel Kamp, Kreş ve Kantin Spor Tesisi ve Diğer Tesisler Muhasebesi”, Eylül 2008, s. 2.

5.2. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI

Eğitimde maliyet analizi temelde;

- a. Eğitime ayrılan parasal ve gerçek kaynakları değerlendirmek,
- b. Kaynak kullanımını kontrol etmek ve geliştirmek,
- c. Eğitimin gelişmesi konusunda alınan kararların, ekonomik ve finansal sonuçlarını değerlendirmek,
- d. Aynı amaca dönük, program ve projeler arasından seçim yapmak, için gerekli olmaktadır.¹³⁵

Eğitim işletmelerinde maliyet çeşitleri:

5.2.1. Cari Harcamalar

Cari harcamaları; başta öğretmen ve personel ücretleri kalemi yer alan, eğitim kurumları her türlü bina gideri (bakım-onarım, kira gideri gibi), yakacak-elektrik-su gideri, okul kitapları, kırtasiye malzemeleri, yiyecek-içecek giderleri, ulaşım giderleri, yurt-spor giderleri vb. eğitim araç gereç giderleri oluşturur. Bu harcamalar bir yıl için planlanır ve her yıl yenilenir.

5.2.2. Yatırım Harcamaları

Yatırım harcamaları, bir yıl için değil uzun yıllar faydalanılacak dayanıklı taşınır taşınmaz mallar için yapılan harcamalardır. Bu harcamalar, eğitim binası satın alınması, plan proje, bina yapımı, donatım ve büyük onarım giderleri, eğitim kurumu için araç satın alınması, uzun yıllar kullanılacak olan laboratuvar malzemeleri, makine ve teçhizat vb dayanıklı ve taşınmaz mallardan oluşur.

¹³⁵Selman Yılmaz, “Türkiye’de Eğitim Sektörünün Yapısal Analizi”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Teorisi Anabilim Dalı, İstanbul, 1995, s. 32.

5.2.3. Transfer Harcamaları

Transfer harcamaları cari ve yatırım harcamaları dışında kalan ama eğitim işletmelerinde önemli bir paya sahip olan harcamalardır. Öğrencilerin eğitimlerini rahatça sürdürebilmeleri için yapılan harcamalardır. Bu harcamalar, burslar, öğrenci yardımları, kayıt ve öğrenim harçları, sosyal faaliyet ve spor etkinlik hizmet yardımları v.b.

5.3. EĞİTİM MALİYETLERİNİN ÇEŞİTLERİ

Eğitimde maliyet çeşitlerini eğitim sistem-tür ve harcama amaçları yönünden ayrı ayrı incelemek mümkündür.

5.3.1. Eğitim Kademelerine Göre Maliyet

Eğitim kademeleri yanı, okul öncesi, ilköğretim, ortaöğretim, ve yükseköğretim bazında ayrı ayrı planlanarak maliyet hesaplamaları yapılmalıdır. Bunun yanında teknik ve mesleki okullar, yatılı okullar gibi özelliği olan okullar da göz önüne alınarak maliyetler hesaplamaları buna göre yapılmalıdır.

5.3.2. Harcama Amaçlarına Göre Maliyet

Harcama amaçlarına göre eğitim maliyet çeşitlerini sabit maliyet ve değişken maliyet olarak ayrı ayrı incelememiz gerekecektir. Bu durumu bir tabloda şu şekilde özetlenebilir:

Tablo 5.1 Eğitim İşletmelerinde Harcama Amaçlarına Göre Maliyet

SABİT MALİYET		DEĞİŞKEN MALİYET
CARİ MALİYET	<ul style="list-style-type: none">*Eğitim yöneticisi ücretleri*Öğretmen ve personel ücretleri*Elektrik, su, telefon, yakıt giderleri*Bina bakım ve onarım giderleri	<ul style="list-style-type: none">*Eğitim araç-gereç bakım onarım vb. her türlü giderleri*Yemek ve yurt giderleri*Kitap, dergi, kırtasiye vb. her türlü giderler
YATIRIM MALİYETİ	<ul style="list-style-type: none">*Arsa alımları*Bina alımları (inşaatı)*Mobilya giderleri*Kütüphane demirbaşları	<ul style="list-style-type: none">*Eğitsel araç ve gereçler alımları*Laboratuvar ve sınıf demirbaşları

5.4. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE GİDERLER

Eğitim işletmelerinde Tekdüzen Muhasebe Sisteminde gider çeşitleri 8 ana bölümde incelenebilir.

5.4.1. Ana Malzeme Gideri

Eğitim işletmelerinde, hizmetin toplam maliyetinde malzeme giderlerinin oranı çok düşük düzeydedir. Burada konu hizmet olduğundan, üretim işletmelerinde bahsedilen İlk Madde ve Malzeme hesabından bahsedemeyiz. En doğru grup adı Ana Malzeme Gideri kavramıdır.

Ana malzeme giderlerinde ders araç-gereçleri de sayılabilir. Dergi, ders kitabı ve yardımcı kitaplar gibi yazılı kaynaklar; daktilo, bilgisayar, radyo, televizyon, video,

slayt, tepegöz ve teyp gibi teknik araçlarla karatahta, tebeşir, harita, pano ve çizelgeler eğitim-öğretim sürecinin sürdürülmesi için sisteme giren ders araçları gereçleridir.¹³⁶

5.4.2. Eğitim Ücret ve Giderleri

Eğitim işletmelerinde, eğitim hizmetini gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan eğitimcilere verilen esas ücretleri, primleri, ikramiyeleri, fazla ders ücretleri, sigorta primleri vb kendisi ile ilgili diğer giderleri bu hesapta takip edilir.

Eğitim işletmelerinin en önemli ve yoğun gider kalemi **Eğitmen Ücret ve Giderleri** hesabıdır. Çünkü eğitim hizmetinin meydana getirilip, hızlı ve kaliteli bir şekilde ifa edilmesinde iş gücü en önemli paya sahiptir. Yani insan birebir hizmeti alan kişi ile muhatap olan taraftır.

Maliyet hesaplarından, 740 Hizmet Üretim Maliyeti, 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri, 770 Genel Yönetim Giderleri hesaplarına alt hesaplar olarak “**Eğitmen Ücret ve Giderleri**” detaylı bir şekilde aşağıdaki hesaplarda takip edilir:

- Brüt ücretler
- Fazla Mesai Ücretleri
- Ücrete Bağlı Yasal Ödemeler
- Ek ve Özel ders ücretleri

¹³⁶Rıfat Okçabol, “Türkiye Eğitim Sistemi”, 1. Baskı, Ütopya Yayınları, Mayıs 2005, s. 145.

Tablo 5.2 Yıllar İtibariyle Öğretmen Maaşları (29.11.2013)¹³⁷

Yıllar	Maaş TL	Ek Ders TL	Maaş+Ek Ders TL
2002	470,20	165	635,20
2003	560,09	174	734,09
2004	636,82	195	831,82
2005	698,73	211	909,73
2006	823,73	310	1.133,73
2007	928,13	333	1.261,13
2008	1.196,43	364	1.560,43
2009	1.302,98	396,45	1.699,43
2010	1.387,85	421,14	1.808,99
2011	1.592,89	456,67	2.049,56
2012	1.769,19	507,18	2.276,37
2013	1.894,53	543,39	2.437,92

5.4.3. Memur Ücret ve Giderleri

Eğitim işletmelerinde, “**Eğitmen Ücret ve Giderleri**” dışında hizmetin oluşumuna doğrudan ya da dolaylı bir şekilde katkı sağlayan memur, idari personel, yönetici, öğrenci işleri sorumlusu vb tüm büro personel ücretlerinin tüm giderlerinin takip edildiği hesaplardır.

Memur Ücret ve Giderleri, maliyet hesaplarından, 740 Hizmet Üretim Maliyeti, 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri, 770 Genel Yönetim Giderleri hesaplarında “**Eğitmen Ücret ve Giderleri**” hesabında bahsedilen alt hesaplar ile detaylı bir şekilde takip edilir.

¹³⁷Nabi Avcı, “2014 Yılı Bütçe Sunuşu TBMM Genel Kurulu”, Milli Eğitim Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 15 Aralık 2013, s. 78.

5.4.4. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Eğitim işletmelerinde kullanılan hizmetin oluşturulmasında doğrudan katkı sağlamayıp ama işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla dışarıdan sağlanan faydalar ve hizmetleri kapsayan giderlerdir. Örneğin; elektrik, su, ısıtma, haberleşme, her türlü bakım ve onarım giderleri, taşımacılık giderleri, danışmanlık, konaklama, yeme-içme giderleri vb. Bu giderler kendi adları ile alt hesaplar oluşturularak muhasebeleştirilirler. Aydınlatma ve Isıtma Gideri, Danışmanlık Gideri gibi.

Bu bölümde sistemin fiziksel kaynakları da işlenebilir. Okul binaları, derslikler, işlik, kitaplık ve spor salonları gibi fiziksel ortamlardır. Bu fiziksel kaynakların sağlanması ile bunların bakım onarımları da denetimli girdi özelliğini taşımaktadır.¹³⁸

5.4.5. Vergi Resim ve Harçlar

Eğitim işletmelerinin kanun ve mevzuatlar gereğince, devlete, belediyelere, il özel idarelere vb resmi kuruluşlara faaliyetlerini sürdürürken ödemek zorunda olduğu vergi, harç, resim, fon, stopaj vb tüm vergileri takip ettiği ve gider ismi ile muhasebeleştiği giderlerdir.

5.4.6. Amortisman ve Tükenme Payları

Amortismanlar ve tükenme payları eğitim işletmeleri için önemli bir gider kalemidir ve önemli bir yere sahiptir. İşletmelerin aktifinde bulunan maddi ve maddi olmayan duran varlıklardan kanunun ön gördüğü düzeyde ve sistemde ayrılan tükenme payları olup bu alt hesapta muhasebeleştirilen giderlerdir.

5.4.7. Finansman Giderleri

Eğitim işletmelerinin yatırım veya herhangi bir sebepten dolayı kullandığı kaynaklara bağlı olarak katlandığı kur farkları, faiz ve komisyon v.b. tüm finansman giderleridir. Bu giderler 780 Finansman Gideri hesabında takip edilir.

¹³⁸Okçabol, s. 145.

5.4.8. Çeşitli Giderler

Eğitim işletmelerinde buyana kadar işlediğimiz tüm giderlerin dışında kalan hizmetin meydana gelmesinde dolaylı da olsa katkısı olan ve işletme faaliyetlerinin sürekliliğini sağlayan giderlerdir. Bu giderler Çeşitli Giderler hesabında takip edilir. Örneğin bu hesaplar; Kira Giderleri, İlan Giderleri, Kitap Giderleri, Reklam Giderleri v.b.

5.5. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE GİDER YERLERİ

Maliyet muhasebesinde, gider yerlerinin tespiti çok önemli bir rol oynar. Gider yerlerinde meydana gelen maliyetlerin tespiti bütçe oluşumlarında, fiyatlandırma, üretim yapma, satış politikalarında ve satın alma kararlarında yol gösterici rol oynar.

Eğitim işletmelerinde, gider yerleri 3 grupta incelenebilir:

5.5.1. Esas Hizmet Gider Yerleri

Esas Hizmet Gider Yerleri, ana hizmet konusunun yani eğitim hizmetinin ifa edildiği yer olarak tanımlanır. Bu alanda oluşan giderler “Satılan Hizmet Maliyeti” hesabında takip edilir. Örneğin, sınıf, anfi v.b.

5.5.2. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

Yardımcı Hizmet Gider Yerleri, hizmetin maliyetine doğrudan değil dolaylı etki eden alanlardır. Örneğin, öğrenci işleri, kütüphane v.b.

5.5.3. Hizmet Üretimi Dışında Olan Gider Yerleri

Hizmetin mal oluşundan bağımsız olan gider yerleridir. Bunlar hizmetin maliyetine doğrudan ya da dolaylı eklenen maliyetler değildir. Gelir tablosunda faaliyet gideri olarak takip edilir. Örneğin, eğitim işletmelerindeki muhasebe departmanı, pazarlama ve satış departmanı, yönetim departmanı v.b.

5.6. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE GİDER DAĞITIM AŞAMALARI

Eğitim işletmelerinde, gider dağıtım aşamaları 3 ana başlıkta incelenebilir:

5.6.1. Eğitim İşletmelerinde I. Dağıtım

I Dağıtım'da, gider çeşitleri gider yerlerine dağıtılır. Gider yerlerine ilk dağıtım aklımıza gelen eğitim işletmelerinde maliyette en fazla yer tutan eğitmen ücret ve giderleridir. Ücret ve giderler, genel hizmet giderlerine göre daha rahat dağıtılırlar. Esas gider yerine ait olduğundan “Eğitmen Ücret ve Gider ve Genel Hizmet Gider” kalemlerini gider yerlerine dağıtma yeterli olacaktır. Yardımcı hizmet gider yerlerine dağıtım yapılmaz.

5.6.2. Eğitim İşletmelerinde II. Dağıtım

II Dağıtım'da, yardımcı gider yerlerinde toplanan giderlerin esas gider yerlerine dağıtım yapılmaktadır.

II Dağıtım'da beş dağıtım yöntemi vardır:¹³⁹

- Doğrudan (Basit) Dağıtım Yöntemi
- Kademeli Dağıtım Yöntemi,
- Planlı (Standart) Dağıtım Yöntemi
- Matematiksel Dağıtım

Eğitim işletmelerinde maliyet hesaplamalarında Basit Dağıtım yöntemini kullanılmaktadır. Bunun nedeni, eğitim işletmelerinde konu ürün değil hizmettir. Elde somut bir gider olmadığından maliyetin hesaplanması zor bir aşamadır.

¹³⁹İbrahim Lazol, “Maliyet Muhasebesi”, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın, 2009, s. 81.

5.6.3. Eğitim İşletmelerinde III. Dağıtım

III Dağıtım'da, esas gider yerlerinde toplanan giderlerin ilgili hizmetlere dağıtılması yapılır. Bu aşmada şunu belirtmek gerekirse, üretim işletmelerinde olduğu gibi hizmet işletmelerinde maliyet hesaplamaları yapmak özellikle III. Dağıtım yöntemini uygulamak mümkün olmamaktadır. Bunun nedeni de inceleme konumuz olan eğitim işletmelerinde stok kavramının, özel üretim, sipariş üzerine üretim faaliyetlerinin olmamasıdır.

5.7. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE GİDER DAĞITIM ANAHTARLARI

Eğitim işletmelerinde dağıtım aşamalarında kullanılan dağıtım anahtarları bulunmaktadır:

- * Eğitim hizmetini alanların sayısı (öğrenci sayısı)
- * Gider yerlerinin çalışan sayısı (eğitmen ve memur sayıları)
- * Gider yerlerindeki faaliyetin zaman ölçüsü (ders saati)
- * Eğitimde kullanılmak için alınan malzemenin veya hizmetin değeri (alış değeri)
- * Gider yerlerinin tutar olarak harcamaları (personel ücretleri)

5.8. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI MALİYET ANALİZİ

Gelişen dünya şartlarına uyum sağlayabilmek için işletmelerin piyasadaki varlıklarını koruyarak sürekli kendilerini yenilemesi gerekmektedir. Bu yönde maliyet ve ekonomi faaliyetlerinin düzenli bir şekilde planlanıp uygulanması gerekmektedir. Özellikle bu işletmelerin başında gelenlerden biri de eğitim işletmeleridir. Eğitim işletmelerinde maliyet tespitinin zor bir şekilde tespit edilmesinin yanında maliyetin planlanması da o kadar önemlidir. O yüzden sürekli gelişmek adına bu çalışmalarda yenilikçi yönetim ve maliyet muhasebesi yöntemleri geliştirilmiştir.

Geliştirilen bu araçlar ve yöntemler aşağıda sıralanmıştır.¹⁴⁰

- * Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi
- * Hedef maliyet yöntemi
- * Kısıtlar teorisi
- * Ölçüm kartı tekniği

Bu sıralamadan eğitim sektöründe, kullanımı uygun olan faaliyet tabanlı maliyet yöntemini ele almak doğru olacaktır. Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi, hem maliyet unsurlarının planlanmasını hem de işletmelerin faaliyetleri yapmak için alacakları stratejik kararları yönlendiren bir maliyet sistemidir.

Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi, iki aşamada dağıtım yapılır. Birinci aşamada, eğitim hizmetini oluşturan kaynakların maliyetleri faaliyet havuzunda toplandıktan sonra kullanım sırasına göre dağıtımları yapılır. İkinci aşamada ise havuzda toplanan faaliyet maliyetlerinin, maliyet unsurlarına dağıtım yapılır.

Eğitim işletmelerinde, bu yöntemle oluşabilecek riskler önceden tespit edilip çözümlenme olanağı bulunur. Eğitim faaliyetlerini meydana getiren giderler planlanarak, bütçe kontrolleri yapılır. Doğru fiyatlandırma politikası uygulanır. Böylece daha stratejik kararlar alınarak uygulamaya geçilir ve bunun sonucunda ifa edilen eğitim hizmet kalitesi de daha yüksek olacaktır.

5.9. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİNİN UYGULANMASI

Günümüzde dünyaya ve ülkemize baktığımızda eğitim sektörünün gelişmesi ile ekonomik kalkınma arasında doğru orantı olduğu görülebilir. Bundan dolayıdır ki ülkeler yaptıkları yatırımların içine eğitim yatırımlarını da almaktadır. Böylece eğitim işletmeleri eğitim girdilerini en düşük maliyetler elde edip eğitim çıktılarını en üstün kalite ile alma çabalarına girişmişlerdir. Bu planlamanın kontrollü ve başarılı bir şekilde uygulamada yapılması Maliyet Muhasebesi ile gerçekleşecektir.

¹⁴⁰Sait Kaygusuz, “Yenilikçi Yönetim Muhasebesi Sistem-Araçlar-Yöntemler”, Alfa Aktüel, 2006, s. 111.

Eğitim işletmelerinde daha öncede değindiğimiz gibi en büyük maliyet kalemi eğitmen (ğretmen) ve personel ücretleridir. Eğitim işletmelerindeki maliyet kalemlerini saymak gerekirse; bina kirası, doküman giderleri, ısınma ve aydınlanma giderleri, sigorta ve vergi giderleri, kıdem tazminat giderleri, ek ders ücretleri, reklam giderleri, kırtasiye giderleri ve sosyal etkinlik giderleri vb. Tüm bu maliyet kalemleri iyi bir maliyet muhasebesi ile planlanarak yöneticilerin karar almalarına ve fiyatlandırma politikalarını doğru belirlemeye yardımcı olacaktır. Bunun yanında eldeki kıt kaynaklardan üstün verim sağlayarak üstün hizmet sunabileceklerdir.

Eğitim işletmelerinde maliyet muhasebesi ve analizi konusunda 1968 yılında IIEP adında bir proje oluşturuldu. Bu projeye göre maliyet muhasebesinin eğitim planlanmasına olan katkıları şu şekilde sıralanmıştır:¹⁴¹

- * Genişleme planları, nerileri ya da hedeflerinin ekonomik olabilirliğini test etmek,
- * Eğitim maliyetlerinin gelecekteki düzeyini projelendirmek,
- * Alternatif politikaların ve eğitimde reform ya da yeniliklerin maliyetini tahmin etmek,
- * En etkin ya da ekonomik olanı seşmek için, aynı amaca ulaşmanın farklı yollarını karşılaştırmak,
- * Farklı yatırım projelerinin karlılığını karşılaştırmak,
- * Kaynak kullanımının etkinliğini artırmak.

5.10. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE RİSK YÖNETİMİ

Risk kelimesi daha çok banka ve finans kuruluşlarında rastladığımız ekonomik bir terim olmasına rağmen eğitim işletmelerinde de çok sıkça rastlamakta olup ve buna karşılık eğitim işletmeleri oluşturdukları risk yönetim programları gayet başarılı sonuçlar vermektedir. Eğitim işletmeleri riski ortadan kaldırmak yerine mantıklı ve doğru yöntemlerle kontrol altına alma çabasına giderler.

¹⁴¹Web_34, (2014), Mary Woodhall, “*Eğitimde Maliyet Analizi*”, ev. şakir ınkır, s. 272, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/40/127/890.pdf>, 06.09.2014.

Eğitim işletmelerinde risk yönetimi iki amaç ile yapılır. Birincisi, yöneticilerin eğitim ve öğretim alanında aldıkları kararların olumlu veya olumsuz yönlerinin olmasıdır. Olumlu olursa bir sıkıntı olmaz ama olumsuz olursa bu yönetim ile bu riski baştan üstlenmiş olunmaktadır. İkinci amaç ise, eğiti insan odaklı olması ve eğitim faaliyetlerinin maliyetlerini yüksekliğidir.

Böylece eğitim işletmeleri yapacakları doğru risk yönetimi ile, eğitimde oluşabilecek riskleri önceden saptayıp kontrol altına alarak maliyetleri düşürecek ya da etkin bir maliyet kontrolü ile sınıf ve dersliklere daha fazla bütçe ayırarak daha kaliteli hizmet verecektir. Yöneticiler iyi bir risk yönetimi ile elindeki sınırlı kaynaklarla maksimum fayda elde edebilmektedirler.

Öte yandan, riskleri etkili bir şekilde yönetemeyen yükseköğretim kurumlarından son yıllarda özellikle kaza ve yaralanmayı içeren genel sorumluluk ve işçi çalıştırmayı içeren yasal sorumluluk alanlarına ilişkin davaların giderek arttığı ve bunların maliyetinin çok yüksek olduğu görülmektedir. Açılan tüm davalar ve yükselen sağlık sigorta maliyetleri, eğitim kurumlarının finansal değerlerini tehdit etmektedir.¹⁴² İyi bir risk yönetimi ile bu giderlerde en aza indirilebilir.

5.10.1. Eğitim İşletmelerinde Görülebilecek Riskler

Eğitim kurumlarında karşılaşılabilecek riskler, kurumunun düzeyine, türüne, kurumun özelliklerine ve onun içinde bulunduğu çevre koşullarına göre değişebilmektedir.¹⁴³

Eğitim işletmelerinde, görülebilecek riskler iki boyutta incelenebilir. Birincisi yapı boyutunda görülebilecek risklerdir. Bunlar, sınıf, kütüphane, sanat ve spor salonları, laboratuvar v.b. eğitimin görüldüğü alanlardır. İkincisi ise süreç boyutudur. Beslenme, bilimsel ve soysa - kültürel faaliyetler, servis hizmetleri, konaklama v.b. hizmetler süreç boyutundaki risk alanlarıdır.

İki boyuttaki risklere örnek verilirse: doğal afet riskleri, kaza riski, mal ve maddi hasar riski, zehirlenme riski v.b.

¹⁴²İlknur Maya Çalışkan, “Eğitim Kurumlarında Risk Yönetimi”, Anı Yayıncılık, Ankara: 2011, s. 74.

¹⁴³Çalışkan, s. 75.

5.10.2.Eğitim İşletmelerinde Risk Yönetimi Uygulamaları

Eğitim kurumlarında risk yönetiminin, ya üst düzey yöneticiler ya da tam veya yarı zamanlı çalışan profesyonel risk yöneticileri tarafından yerine getirildiği ve profesyonel risk yöneticilerinin genellikle yönetim, finans, muhasebe, sigorta, güvenlik, komisyonculuk, hukuk ve insan kaynakları eğitimi almış ya da bu iş kollarında yetişmiş bireyler olduğu görölmektedir. Eğitim işletmelerinde maliyeti azaltmak için başvuru alan başka bir uygulamada mal ve maddi hasar ya da kayıplarını belirlemek, yönetmek için sigorta şirketlerinden de yardım alabilirler.¹⁴⁴

5.11. EĞİTİM İŞLETMELERİNDE İNOVASYON

İnovasyon; yeni fikirlere (ürün, metot veya hizmet gibi) değer yaratan çıktılara dönüştürme sürecidir. Bu süreç iki temel basamaktan oluşur. İnovasyon sürecini başlatması bakımından önem arz eden ilk basamak; yeni ve yaratıcı fikirlerin ortaya çıkmasıdır. Emek ve yatırım gerektiren ikinci basamak ise ortaya çıkartılan yeni ve yaratıcı fikirlerin ticarileştirilmesi, başka bir deyişle katma değer yaratan ürün, metot veya hizmetlere dönüştürülmesidir.¹⁴⁵

Eğitim işletmelerinde inovasyonun yeri, önemi her geçen gün giderek artmamaktadır. Çünkü bir toplumun gelişmişlik düzeyini ölçen kıstas olarak eğitim seviyesi gösterilebilir. Eğitimde de yeni fikirler oluşturulmalı, yaratıcı, gelişime açık, yenilikçi özellikler taşınmalıdır. Bu fikirler oluşturulduktan sonra hayata alınmalı sindirilmeli ve eğitim verilen kişilere, yansıtılıp benimsetilmelidir ki istenilen amaca ulaşılabilsin. Oluşturulan hizmete değer katılmış olsun. Böylece hem dün, hem bugün hem yarın daha kaliteli daha seviye düzeyi yüksek olmalı ki gelecek kuşaklara da bu en sağlıklı bir şekilde aktarılmalıdır.

Eğitim seviyesi yüksek, yaratıcı ve yenilikçi fikirleri ile donatılmış ve bu düşünce sistemini benimsemiş bireylerden oluşan toplumlar gelişmişlik düzeyinde daha emin adımlarla ilerleyebilirler.

¹⁴⁴Çalışkan, s. 78.

¹⁴⁵Web_35, (2014), <http://tr.wikipedia.org/wiki/İnovasyon>, 19.08.2014.

6. EĞİTİM İŞLETMELERİNDEN ÖZEL BİR KOLEJİN MALİYET MUHASEBESİ AÇISINDAN İCELENMESİ

Bu bölümde İstanbul’da ve Türkiye’nin birçok ilinde hizmet veren özel bir kolejin Muhasebe Müdürü ile yapılan röportaja yer verilmiştir.

6.1. KOLEJ HAKKINDA GENEL BİLGİ

Kolej, 2010 yılında yine sektörde iyi bir yere sahip olan bir dersane zincirinden ayrılıp, Amerikan bir fon firması ile ortak olarak kurulup eğitim hizmeti vermeye başlamıştır. Kısa zamanda büyüyüp Türkiye’nin en iyi kolejlerinden biri haline gelmiştir. Son iki senede 6 okul ve Türkiye genelinde 30 kampüse sahiplerdir. Hem kendi okullarını açarak hem de franchising vererek faaliyetlerini sürdürmektedirler.

Kolejin vizyonu, eğitimde kaliteye önem vererek ve Türkiye’nin geleceğinin eğitilmiş bireylerle şekilleneceğine inanarak, bundan dolayı çalışmalarını hep eğitim odaklı planlayarak yapılan faaliyetlerden oluşmaktadır.

Öğrenciler koleje her sene yapılan seviye tespit sınavı ile alınan başarı puanına göre kayıt olmaktadır, başarı sağlamış ama maddi açıdan yetersiz öğrencilere burs imkanı sağlamaktadırlar. Burs; Milli Eğitim Bakanlığı’nın öngördüğü bir oran ışığında okulun %3 ‘lük dilimini kapsamaktaymış. Ama kolejde öğrenciye verilen burs derecesi okuldaki mülakata, öğrenci başarısına ve maddi durumuna göre %100, %80, %70 oranında değişmektedir. Bu okul iradesinin belirlediği bir orandır. Burslu öğrencilerden yemek, eğitim hiçbir ücret alınmaz sadece ekstra etkinliklere katılmak isterlerse bunun ücretlendirmesi yapılmaktaymış.

Kurucularının öncülüğünü yaptıkları bir diğer çalışmada “Fen ve Teknoloji Lisesi” imiş. Fen lisesi kapsamında bir lise olup buradaki öğrencilerin tamamı burslu imiş, bir

sınavla, yatılı olarak Türkiye genelinden öğrenciler de alınmakta olup, bu öğrencilerin cep harçlıkları dahil hepsi kolej tarafından karşılanmakta imiş.

Hizmet ve eğitim konusunda çok özverili çalışmakta olup, 2 yabancı dil eğitimi vererek ve başarılı öğrencileri ana okuldan üniversite eğitimine kadar burs verip destekleyerek hatta yurt dışında eğitim olanakları sunmaktalar, çift ana dal eğitim olanakları da bulunmaktadır.

Eğitim sektöründe maliyete gelindiğinde, en büyük maliyet kalemi **personeldir**. Yaklaşık tüm okullar dahilinde 2000 kişi çalışanı vardır. Bunun %70'ini öğretmenler, kalanını idari kesin dediğimiz personeller doldurmaktadır. Sonra sırasıyla **yemek harcaması**, sabit olarak (**elektrik, su, doğalgaz** vb.) harcama kalemleri bulunmaktadır.

Gayri mülk yatırımı yapmayarak, genelde 20-30 senelik kiralamaktaymışlar. Bu durum tapuda bu belirtilmekteymiş. Arsanın üstüne binayı kendileri, kolejın sabit imajına göre yaparak, 20 sene olarak arsayı kiralamaktaymışlar.

Özellikle Anadolu'daki okullarda 3 sene de başa baş noktasına ulaşmaya çalışarak, ancak 3. seneden sonra kâra geçmekteymişler. 3. seneye kadar giderler her zaman gelirden fazla oluyormuş. Bunu göze alarak başlamakta olup 3. senenin sonunda başa baş noktasına geldiklerinde o seneden sonra kâra geçmekteymişler.

Sosyal aktivite olarak; okul içinde bilim müzesi varmış, dışarıda herhangi bir sosyal tesisleri yok imiş. Yazın ve kışın kurslar, geziler, İsviçre kayak kampına giderlermiş. Sosyal aktivitelere kolej olarak önem vermekteymişler. Kurslara işin uzmanı öğretmenler veriyormuş, buna katılmak isteyen öğrencilerden ek ücret alınarak bununla öğretmen ve kurs giderlerinin karşılamaktaymışlar. Sosyal aktiviteler için kayıt yapılırken **eğitim, yemek, avans** (sosyal aktivite) adında kayıt ücretlerinin alınarak, öğrenci her aktivite kullandığında avansından düşülmekteymiş, eğer kotası kalırsa yıl sonunda bu öğrenciye iade edilmekteymiş. Burslu öğrencilerden ücret alınmamakta imiş.

Sabit maliyetler; personel, kira, elektrik, su vb. giderler bütçelenerek Kurumsal İletişim Departman'ı kayıt öncesi velilerle konuştuktan sonra, bunun sonucunda kayıt aşamasına gelinmekteymiş.

Muhasebesel maliyet; kitap, kalem, formalar (logolu) satışları vardır. Toptan alım olduğu için ödenen ücret aynıdır. Gelen malzeme barkotlu gelir. Sistemli bir program kullandıklarından, tüm departmanlar tek bu programdan kayıt ettiğiinden, en son fatura kesilip öğrenciye verilerek işlem tamamlanmış.

Maliyet muhasebesinde sürekli envanter, vardır. Kolej sürekli kullanmakta olup, her satıştan sonra maliyet kaydı yapmıyorlarmış. Satışlar bitip stoklar girildikten sonra, fiili stok ile depodaki stoğu karşılaştırırlarmış. Eğer eksik varsa bunun nedeni varsa araştırılır. Zayi var mı barkotsuz mu vb. bunun sonucunda maliyet dökülür. O senenin satış maliyeti oluşturulmuş.

Okul içindeki kantin işletmesi kolej bünyesinde değil ihale usulü yemek firmasına verilir sadece kolej kira geliri sağlar fakat yemek kalitesini kendileri karar vermekteymişler.

Servis konusu; sadece 2 kolejde kendileri yapıyor, diğerinde ihale usulü yapılıyor. Sonra servis güzergâhı belirleniyor ama öğrencilerden ücreti servis firması toplamaktaymış.

Maliyeti azaltmak için, stokla ilgili sistemli stok programına geçmişler bu epey maliyetleri ve kayıpları azaltmış. Yatırım maliyeti için en fazla 3 seneyi doldurmayı hedefleyip sonrasında kâra geçip maliyetleri karşılayabilmekteymişler. Okul yapmak 12 – 18 milyona çıkmaktaymış. Örneğin; kaba inşaat, sonra okul içi malzeme, yasal izinler... İki kanun VUK ve Milli Eğitim Kanunu eşliğinde çalışmalarını sürdürmekteymişler.

Denetim olarak yoğun bir işletme, tam tasdik kapsamında (3 ayda bir vergisel anlamda) diğeri IFRS denetimi (sene sonunda dönem kapanınca) yapılarak iki kapsamlı denetimden geçiyorlarmış. Dönem sonunda UFRS'ye çevirerek kayıtları tamamlayıp, rapor hazırlarlarmış. Bunun sonucunda firmanın kârını belirlemekteymişler. İç denetim ise kendisi tarafından yapılmaktaymış.

Teknik anlamda hukuk departmanı varmış yasalar hakkında, vergi, patent vb danışman firmalar ile çalışırlarmış. Her şey bütçelenerek gidermiş, ayrı bütçe departmanının bu konu ile ilgili çalışması varmış. Aylık - 3 Aylık – Yıllık Planlar yapırlarmış. Sonra gerçekleşen bütçeyle kıyaslarlarmış. Olumsuzsa nedenlerine bakarlarmış.

Okul açılması ile ilgili faaliyetler rastgele yapılmamaktadır. Fizibilite çalışması yapılır yatırım departmanı ile maliyeti karşılayabilecek yer, taleplere bakılmıştır. Her şey tespit edildikten sonra rapor yönetime sunulmuştur. Sonra inşaat firması ile konuşulur, maliyetler oluşturulmuştur. Sonra yatırım yapılacak yere değişiyor mu değişmiyor mu maliyetler karşılanır mı karşılanmaz mı ona göre karar verilip çalışmalara başlanmıştır.

Maliyetleri azaltmada; devlet teşvikleri önemliymiş. Liseye kadar okullarda; yatırım yeri, kredi faiz, SGK primi almama, kurumlar vergisi %12 vb. Kolej olarak SGK'yı kullanmaktaymışlar. 4. seneden sonra kurumlar vergisini kullanacaklarını çünkü anca kâra geçiyorlarmış. Örneğin; 100 çalışanın SGK primini ödemezse bu ayda 25 bin yılda 600 bin yaklaşık avantaj sağlamaktaymış.

Reklam maliyetleri; ciddi boyutta son iki senede yeni okul açma aşamasında bu kalem epey maliyette yer kaplamaktaymış. Bütçelenerek ve okul bilinirliğini arttırmak için bu maliyete katlanmak zorundaymışlar.

Maliyetle ilgili sorunlar, kolejin öngöremediği maliyetler: devir alınan okul, alındığında incelenir 5 sene öncesine kadar gidilir risk oluşan bir unsur var mı tespit edilmiştir. Ama edilemediği anda bu maliyet açısından gelecekte sorun olarak çıkarmış ya da devir alınan okul öğretmenleri ile almaktaymışlar, o öğretmenlerle çalışmak istenmeye bilir bunlar çıkarıldığı zaman kıdem tazminatları ekstra maliyet yükü olabilmekteymiş. Yasal düzenlemelerden örneğin, devlet şuan teşvik edilen konuyu gelecek sene etmeyebilir bu haliyle plansız olduğu için ekstra maliyet arttırır ya da gözden kaçan vergi hataları cezalara dönüşebilir fakat denetimli gidildiği için bununla çok karşılaşmamaktaymışlar.

6.2. KOLEJ HAKKINDA SAYISAL VERİLER

İstanbul'da faaliyet gösteren bir kolej; **01.08.2013 - 30.11.2013** tarih aralığını kapsayan mizan hesap kalemlerine ve o döneme ait sayısal verilere göre "Basit Dağıtım ve I. Dağıtım" yöntemi kullanılarak maliyet tespiti yapılmıştır.

Kolej'in sayısal verileri:

Toplam öğrenci sayısı : 600 öğrenci

Bir sınıftaki öğrenci sayısı : 24 öğrenci

Kolej bölümleri:

- Ortaokul
- İlkokul
- Anaokulu

Eğitim fiyatları (1 öğrenci için):

- Ortaokul : 23.500 TL
- İlkokul : 21.500 TL
- Anaokulu : 19.500 TL
- Ek/Özel ders : 21.600 TL (108 saat – saat fiyatı 200 TL)

Bölüm sınıf ve öğrenci sayıları:

- | | | | |
|---------------|-----------|-----------------|----------------------|
| - Ortaokul | : 9 sınıf | Öğrenci toplamı | : 216 öğrenci |
| - İlkokul | : 9 sınıf | Öğrenci toplamı | : 216 öğrenci |
| - Anaokul | : 7 sınıf | Öğrenci toplamı | : 168 öğrenci |
| TOPLAM | | | : 600 öğrenci |

Öğretmen ve personel sayıları:

- | | | |
|----------------------------|---|--|
| - Ortaokul Öğretmen | : | 44 kişi (*özel ders veren öğretmen: 24 kişi) |
| - İlkokul Öğretmen | : | 9 kişi |
| - Anasınıfı Öğretmen | : | 7 kişi |
| - İdari Personel | : | 6 kişi |
| - Öğrenci İşleri Personeli | : | 6 kişi |
| - Kütüphane Personeli | : | 4 kişi |
| TOPLAM | : | 76 kişi |

* 44 kişi Ortaokul öğrenmenin içerisinde 24 adet özel ders veren öğretmenlerde bulunmaktadır. Bu dersler; öğrencilerin isteğine göre, saat başı fiyatlandırılan, yüzme, dans, resim, gitar veya keman çalma eğitimi, yoğunlaştırılmış yabancı dil, doğa sporları vb. özel ders kategorisine giren çeşitli dallardır.

6.3. KOLEJ 01.08.2013 - 30.11.2013 DÖNEMİ GİDER KALEMLERİ

Tablo 6.1 Gider Kalemleri Tablosu

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	13.076.959,56 TL
740 01 HİZMET ÜRETİM MALİYET GİDERLERİ	10.644.876,31 TL
740 01 01 Öğretmen Ücretleri ve Personel ücretleri	10.423.157,16 TL
740 01 02 Kaynak ve Yardımcı Kitap Gideri	168.343,47 TL
740 01 03 Öğretmen Kitap Eğitim ve Malzeme Giderleri	53.375,68 TL
740 02 GENEL HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ	2.432.083,25 TL
740 02 01 Kırtasiye Giderleri	54.622,00 TL
740 02 02 Fotokopi ve Ozalit Çekim Giderleri	198.302,10 TL
740 02 03 Su Giderleri	106.608,20 TL
740 02 04 Telefon Giderleri	35.155,41 TL
740 02 05 Elektrik Giderleri	206.789,97 TL
740 02 06 Yakıt Giderleri	79.050,82 TL
740 02 07 Bilgi İşlem Malzeme Giderleri	53.371,58 TL
740 02 08 İnternet Bağlantı Giderleri	61.450,60 TL
740 02 09 Bina-Tesis Bakım Onarım Giderleri	100.432,08 TL
740 02 10 Temizlik Giderleri	1.010.093,04 TL
740 02 11 Yemek Giderleri	506.012,75 TL
740 02 12 Sağlık Giderleri	20.194,70 TL
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	1.098.327,89 TL
760 01 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	1.098.327,89 TL
760 01 01 Reklam Giderleri	715.555,55 TL
760 01 02 Diğer Pazarlama-Satış Giderleri	1.026.772,34 TL
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.244.793,55 TL
770 01 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.244.739,55 TL
770 01 02 Personel Ücret Giderleri	1.175.530,73 TL
770 01 02 Telefon Giderleri	14.099,26 TL
770 01 03 Elektrik Giderleri	3.828,20 TL
770 01 04 Kırtasiye Giderleri	8.291,31 TL

770 01 05 Fotokopi ve Ozalit Çekim Giderleri	24.410,18 TL
770 01 06 Bilgi İşlem Malzeme Giderleri	331,51 TL
770 01 07 İnternet Bağlantı Giderleri	22.687,18 TL
770 01 08 Temizlik Giderleri	5.831,70 TL
770 01 09 Yemek Giderleri	60.377,84 TL
770 01 10 Personel Yol ve Servis Giderleri	40.601,21 TL
770 01 11 Müşavirlik Giderleri	62.847,26 TL
770 01 12 Diğer Genel Yönetim Giderleri	825.903,17 TL
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	1.379.002,65 TL
780 01 FİNANSMAN GİDERLERİ	1.379.002,65 TL
780 01 01 Faiz Giderleri	1.379.002,65 TL

6.4. KOLEJ MALİYET DAĞILIMLARI

Kolej'in esas hizmet üretim gider yerleri ve yardımcı hizmet üretim gider yerleri aşağıdaki gibidir:

Esas hizmet üretim gider yerleri :

- Ortaokul +Ek/Özel Ders
- İlkokul
- Anaokulu

Yardımcı hizmet üretim gider yerleri :

- İdari İşler
- Öğrenci İşleri
- Kütüphane

6.4.1. Öğretmen - Personel Maaş, Sigorta ve Vergi Giderleri

Tablo 6.2 Öğretmen – Personel Maaş Tablosu

Esas Üretim ve Yardımcı Üretim Gider Yerlerine Dağılan Maaş + Sigorta + Vergi Çizelgesi									
Birim	Personel Sayısı	BRÜT MAAŞ	İşçi SGK Payı	İşveren SGK Payı	İşçi İşsizlik Payı	İşveren İşsizlik Payı	Gelir Vergisi	Damga Vergisi	NET MAAŞ
Ortaokul+ Ek/Özel Ders	44	6.034.459,41	844.824,32	1.237.064,18	60.344,59	120.689,19	769.393,57	45.801,55	4.314.095,38
İlkokul	9	1.234.321,24	172.804,97	253.035,85	12.343,21	24.686,42	157.375,96	9.368,50	882.428,60
Anaokul	7	960.027,63	134.403,87	196.805,66	9.600,28	19.200,55	122.403,52	7.286,61	686.333,36
İdari işler	6	822.880,83	115.203,32	168.690,57	8.228,81	16.457,62	104.917,31	6.245,67	588.285,73
Öğrenci İşleri	6	822.880,83	115.203,32	168.690,57	8.228,81	16.457,62	104.917,31	6.245,67	588.285,73
Kütüphane	4	548.587,22	76.802,21	112.460,38	5.485,87	10.971,74	69.944,87	4.163,78	392.190,49
TOPLAM	76	10.423.157,16	1.459.242,01	2.136.747,21	104.231,57	208.463,14	1.328.952,54	79.111,78	7.451.619,29

6.4.2. Öğretmen - Personel Maaş Dağıtımı

Öğretmen ve Personel maaş dağıtımı, maaş bordrolarından alınan net maaşlar I. Dağıtım sütununa yazılarak yardımcı hizmet üretim gider yerlerindeki idari işler, Öğrenci işleri ve kütüphane giderlerinin dağıtımı ortak dağıtım anahtarı olan öğrenci sayısına göre yapılmıştır.

Tablo 6.3 Öğretmen-Personel Maaş Dağıtım Tablosu

	Ortaokul + Ek/Özel Ders	İlkokul	Anaokul	İdari İşler	Öğrenci İşleri	Kütüphane	TOPLAM
I. Dağıtım	4.314.095,38	882.428,60	686.333,36	588.285,73	588.285,73	392.190,49	7.451.619,29
Öğrenci Sayısı	216	216	168	-	-	-	600
İdari İşler- Maaş Dağıtımı	211.782,86	211.782,86	164.720,00	-	-	-	
Öğrenci İşleri- Maaş Dağıtım	211.782,86	211.782,86	164.720,00	-	-	-	
Kütüphane Maaş Dağıtımı	141.188,58	141.188,58	109.813,35	-	-	-	
TOPLAM	4.878.849,68	1.447.182,90	1.125.586,71	-	-	-	7.451.619,29

6.4.3. Sigorta Giderlerinin Dağıtımı

Öğretmen ve Personel sigorta gider dağıtımı, maaş bordrolarından alınan kurumun kendisi tarafından ödenen tutarlar I. Dağıtım sütununa yazılarak, yardımcı hizmet üretim gider yerlerindeki idari işler, Öğrenci işleri ve kütüphane giderlerinin dağıtımı ortak dağıtım anahtarı olan öğrenci sayısına göre yapılmıştır.

Tablo 6.4 Sigorta Giderlerinin Dağıtım Tablosu

	Ortaokul + Ek/Özel Ders	İlkokul	Anaokul	İdari İşler	Öğrenci İşleri	Kütüphane	TOPLAM
I. Dağıtım	2.262.922,28	462.870,45	360.010,36	308.580,32	308.580,32	205.720,20	3.908.683,93
Öğrenci Sayısı	216	216	168	-	-	-	600
İdari İşler- Maaş	111.088,92	111.088,92	86.402,48	-	-	-	
Öğrenci İşleri-Maaş	111.088,92	111.088,92	86.402,48	-	-	-	
Kütüphane Maaş	74.059,27	74.059,27	57.601,66	-	-	-	
TOPLAM	2.559.159,39	759.107,56	59.416,98	-	-	-	3.908.683,93

6.4.4. Gelir Vergisi Giderlerinin Dağıtımı

Öğretmen ve Personel gelir vergisi dağıtımı, maaş bordrolarından alınan kurumun kendisi tarafından ödenen tutarlar I. Dağıtım sütununa yazılarak, yardımcı hizmet üretim gider yerlerindeki idari işler, Öğrenci işleri ve kütüphane giderlerinin dağıtımı ortak dağıtım anahtarı olan öğrenci sayısına göre yapılmıştır.

Tablo 6.5 Gelir Vergisi Giderlerinin Dağıtım Tablosu

	Ortaokul + Ek/Özel Ders	İlkokul	Anaokul	İdari İşler	Öğrenci İşleri	Kütüphane	TOPLAM
I. Dağıtım	769.393,57	157.375,96	122.403,52	104.917,31	104.917,31	69.944,87	1.328.952,54
Öğrenci Sayısı	216	216	168				600
İdari İşler- Maaş Dağıtımı	37.770,23	37.770,23	29.376,85				
Öğrenci İşleri-Maaş Dağıtımı	37.770,23	37.770,23	29.376,85				
Kütüphane Maaş Dağıtımı	25.180,15	25.180,15	19.584,57				
TOPLAM	870.114,18	258.096,57	200.741,79				1.328.952,54

6.4.5. Ücret Damga Vergisi Giderlerinin Dağıtım

Öğretmen ve Personel gelir vergisi dağıtımı, maaş bordrolarından alınan kurumun kendisi tarafından ödenen tutarlar I. Dağıtım sütununa yazılarak, yardımcı hizmet üretim gider yerlerindeki idari işler, öğrenci işleri ve kütüphane giderlerinin dağıtım ortak dağıtım anahtarı olan öğrenci sayısına göre yapılmıştır.

Tablo 6.6 Ücret Damga Vergisi Giderlerinin Dağıtım Tablosu

	Ortaokul + Ek/Özel Ders	İlkokul	Anaokul	İdari İşler	Öğrenci İşleri	Kütüphane	TOPLAM
I. Dağıtım	45.801,55	9.368,50	7.286,61	6.245,67	6.245,67	4.163,78	79.111,78
Öğrenci Sayısı	216	216	168				600
İdari İşler- Maaş Dağıtım	2.248,44	2.248,44	1.748,79				
Öğrenci İşleri-Maaş Dağıtım	2.248,44	2.248,44	1.748,79				
Kütüphane Maaş Dağıtım	1.498,96	1.498,96	1.165,86				
TOPLAM	51.797,39	15.364,34	11.950,05				79.111,78

6.4.6. Kaynak ve Yardımcı Kitap Giderlerinin Dağıtımı

Öğretmenlere verilen kaynak kitap maliyetleri sadece öğretmenlere verildiği için dağıtım anahtarı olarak öğretmen sayısı kullanılmıştır.

$$168.343,47 \text{ TL} / 60 = 2.805,7245 \text{ TL}$$

Tablo 6.7 Kaynak ve Yardımcı Kitap Giderlerinin Dağıtımı Tablosu

Esas Üretim	Öğretmen Sayısı	DAĞITIM
Ortaokul + Ek/Özel Ders	44	123.451,878 TL
İlkokul	9	25.251,5205 TL
Anaokulu	7	19.640,0715 TL
TOPLAM	60	168.343,47 TL

6.4.7. Öğretmen Kitap Eğitim ve Malzeme Giderlerinin Dağıtımı

Öğretmenlere verilen eğitim ile ilgili kitap ve malzeme maliyetleri sadece öğretmenlere verildiği için dağıtım anahtarı olarak öğretmen sayısı kullanılmıştır

$$53.375,68 \text{ TL} / 60 = 889,5946... \text{ TL}$$

Tablo 6.8 Öğretmen Kitap Eğitim ve Malzeme Giderlerinin Dağıtımı Tablosu

Esas Üretim	Öğretmen Sayısı	DAĞITIM
Ortaokul + Ek/Özel Ders	44	39.142,165TL
İlkokul	9	8.006,352TL
Anaokulu	7	6.227,163TL
TOPLAM	60	53.375,68TL

6.4.8. Kırtasiye Giderlerinin Dağıtımı

Kırtasiye giderleri ortak giderler olduğu için ve öğrenciler tarafından kullanıldığı için ortak dağıtım anahtarı olan öğrenci sayısına göre yapılmıştır.

$$252.924,10 \text{ TL} / 600 = 421,54016... \text{ TL}$$

Tablo 6.9 Kırtasiye Giderlerinin Dağıtım Tablosu

Esas Üretim	Öğrenci Sayısı	DAĞITIM
Ortaokul + Ek/Özel Ders	216	91.052,676TL
İlkokul	216	91.052,676 TL
Anaokulu	168	70.818,748TL
TOPLAM	600	252.924,10TL

6.4.9. Su Giderlerinin Dağıtımı

Su giderleri ortak giderler olduğu için ortak dağıtım anahtarı olan öğrenci sayısına göre yapılmıştır.

$$106.608,20 \text{ TL} / 600 = 177,6803... \text{ TL}$$

Tablo 6.10 Su Giderlerinin Dağıtım Tablosu

Esas Üretim	Öğrenci Sayısı	DAĞITIM
Ortaokul + Ek/Özel Ders	216	38.378,952TL
İlkokul	216	38.378,952TL
Anaokulu	168	29.850,296TL
TOPLAM	600	106.608,20TL

6.4.10. Telefon Giderlerinin Dağıtımı

Elektrik giderleri ortak giderler olduğu için ortak dağıtım anahtarı olan öğrenci sayısına göre yapılmıştır.

$$35.155,41 \text{ TL} / 600 = 58,59235 \text{ TL}$$

Tablo 6.11 Telefon Giderlerinin Dağıtım Tablosu

Esas Üretim	Öğrenci Sayısı	DAĞITIM
Ortaokul + Ek/Özel Ders	216	12.655,9476TL
İlkokul	216	12.655,9476 TL
Anaokulu	168	9.843,5148TL
TOPLAM	600	35.155,41TL

6.4.11. Elektrik Giderlerinin Dağıtımı

Elektrik giderleri ortak giderler olduğu için ortak dağıtım anahtarı olan öğrenci sayısına göre yapılmıştır.

$$206.789,97 \text{ TL} / 600 = 344,64995 \text{ TL}$$

Tablo 6.12 Elektrik Giderlerinin Dağıtım Tablosu

Esas Üretim	Öğrenci Sayısı	DAĞITIM
Ortaokul + Ek/Özel Ders	216	74.444,3892 TL
İlkokul	216	74.444,3892 TL
Anaokulu	168	57.901,1916 TL
TOPLAM	600	206.789,97 TL

6.4.12. Yakıt Giderlerinin Dağıtımı

Yakıt giderleri ortak giderler olduğu için ortak dağıtım anahtarı olan öğrenci sayısına göre yapılmıştır.

$$79.050,82 \text{ TL} / 600 = 131,75136... \text{ TL}$$

Tablo 6.13 Yakıt Giderlerinin Dağıtım Tablosu

Esas Üretim	Öğrenci Sayısı	DAĞITIM
Ortaokul + Ek/Özel Ders	216	28.458,2952 TL
İlkokul	216	28.458,2952 TL
Anaokulu	168	22.134,2296TL
TOPLAM	600	79.050,82TL

6.4.13. Bilgi İşlem Malzeme Giderlerinin Dağıtımı

Bilgi işlem malzeme giderleri ortak giderler olduğu için ortak dağıtım anahtarı olan öğrenci sayısına göre yapılmıştır

$$53.371,58 \text{ TL} / 600 = 88.95263... \text{ TL}$$

Tablo 6.14 Bilgi İşlem Malzeme Giderlerinin Dağıtım Tablosu

Esas Üretim	Öğrenci Sayısı	DAĞITIM
Ortaokul + Ek/Özel Ders	216	19.213,7688 TL
İlkokul	216	19.213,7688 TL
Anaokulu	168	14.944,0424 TL
TOPLAM	600	53.371,58 TL

6.4.14. İnternet Bağlantı Giderlerinin Dağıtım

İnternet bağlantı giderleri öğrenciler için kullanılıp, ortak giderler olduğu için ortak dağıtım anahtarı olan öğrenci sayısına göre yapılmıştır.

$$61.450,60 \text{ TL} / 600 \text{ öğrenci} = 102.4176... \text{ TL}$$

Tablo 6.15 İnternet Giderlerinin Dağıtım Tablosu

Esas Üretim	Öğrenci Sayısı	DAĞITIM
Ortaokul + Ek/Özel Ders	216	22.122,216 TL
İlkokul	216	22.122,216 TL
Anaokulu	168	17.206,168 TL
TOPLAM	600	61.450,60 TL

6.4.15. Bina-Tesis Bakım Onarım Giderlerinin Dağıtım

Bina - tesis bakım onarım giderleri ortak giderler olduğu için ortak dağıtım anahtarı olan öğrenci sayısına göre yapılmıştır.

$$100.432,08 \text{ TL} / 600 \text{ öğrenci} = 167,3868 \text{ TL}$$

Tablo 6.16 Bina-Tesis Bakım Onarım Giderlerinin Dağıtım Tablosu

Esas Üretim	Öğrenci Sayısı	DAĞITIM
Ortaokul + Ek/Özel Ders	216	36.155,5488 TL
İlkokul	216	36.155,5488 TL
Anaokulu	168	28.120,9824 TL
TOPLAM	600	100.432,08 TL

6.4.16. Temizlik Giderlerinin Dağıtımı

Temizlik giderleri ortak giderler olduğu için ortak dağıtım anahtarı olan öğrenci sayısına göre yapılmıştır.

$$1.010.093,04 \text{ TL} / 600 \text{ öğrenci} = 1.683,4887 \text{ TL}$$

Tablo 6.17 Temizlik Giderlerinin Dağıtım Tablosu

Esas Üretim	Öğrenci Sayısı	DAĞITIM
Ortaokul + Ek/Özel Ders	216	363.633,4944 TL
İlkokul	216	363.633,4944 TL
Anaokulu	168	282.826,0512 TL
TOPLAM	600	1.010.093,04 TL

6.4.17. Yemek Giderlerinin Dağıtımı

Yemek ortak giderler olduğu için ortak dağıtım anahtarı olan öğrenci sayısına göre yapılmıştır.

$$506.012,75 \text{ TL} / 600 \text{ öğrenci} = 843,354583... \text{ TL}$$

Tablo 6.18 Yemek Giderlerinin Dağıtım Tablosu

Esas Üretim	Öğrenci Sayısı	DAĞITIM
Ortaokul + Ek/Özel Ders	216	182.164,59 TL
İlkokul	216	182.164,59 TL
Anaokulu	168	141.683,57 TL
TOPLAM	600	506.012,75 TL

6.4.18. Sağlık Giderlerinin Dağıtımı

Sağlık giderleri ortak giderler olduğu için ortak dağıtım anahtarı olan öğrenci sayısına göre yapılmıştır.

$$20.194,70 \text{ TL} / 600 \text{ öğrenci} = 33,65783... \text{ TL}$$

Tablo 6.19 Sağlık Giderlerinin Dağıtım Tablosu

Esas Üretim	Öğrenci Sayısı	DAĞITIM
Ortaokul + Ek/Özel Ders	216	7.270,092 TL
İlkokul	216	7.270,092 TL
Anaokulu	168	5.654,516 TL
TOPLAM	600	20.194,70 TL

6.4.19. Tüm Maliyet Giderlerinin Dağıtımı

Tablo 6.20 Tüm Maliyet Giderlerinin Dağıtım Tablosu

TOPLAM	Anaokul	İlkokul	Ortaokul	
7.451.619,29	1.125.586,71	1.447.182,90	4.878.849,68	Maaş
3.377.683,93	59.416,98	759.107,56	2.559.159,39	SGK
1.328.952,54	200.741,79	258.096,57	870.114,18	GV
79.111,78	11.950,05	15.364,34	51.797,39	DV
168.343,47	19.640,0715	25.251,5205	123.451,878	Kaynak-Kitap
53.375,68	6.227,163	8.006,352	39.142,165	Öğretmen Kitap
252.924,10	70.818,748	91.052,676	91.052,676	Kırtasiye
106.608,20	29.850,296	38.378,952	38.378,952	Su
35.155,41	9.843,5148	12.655,9476	12.655,9476	Telefon
206.789,97	57.901,1916	74.444,3892	74.444,3892	Elektrik
79.050,82	22.134,2296	28.458,2952	28.458,2952	Yakıt
53.371,58	14.944,0424	19.213,7688	19.213,7688	Bilgi İşlem
61.450,60	17.206,168	22.122,216	22.122,216	İnternet
100.432,08	28.120,9824	36.155,5488	36.155,5488	Bina Bakım Onarım
1.010.093,04	282.826,0512	363.633,4944	363.633,4944	Temizlik
506.012,75	141.683,57	182.164,59	182.164,59	Yemek
20.194,70	5.654,516	7.270,092	7.270,092	Sağlık
14.891.169,94	2.104.546,07	3.388.559,21	9.398.064,65	Toplam

6.5. MALİYET ANALİZİ

Tablo 6.21 Maliyet Analizi Tablosu

	TOPLAM MALİYET	ÖĞRENCİ SAYISI	BİRİM MALİYET	EĞİTİM FİYATI	ÖZEL DERS FİYATI	TOPLAM EĞİTİM GELİRİ
Ortaokul +Ek/Özel Ders	9.398.064,65	216	43.509,55	23.500	21.600	9.741.600
İLKOKUL	3.388.559,21	216	15.687,77	21.500	-	4.644.000
ANAOKUL	2.104.546,07	168	12.527,06	19.500	-	3.276.000
TOPLAM	14.891.169,94	600				

6.6. MALİYET GİDERLERİ

1. Personel Giderleri

1.1. Öğretmen ve Personel Ücretleri

12.237.367,54 TL

1.1.1 Ortaokul ve Özel Ders

8.359.920,64 TL

1.1.2. İlkokul

2.479.751,37 TL

1.1.3. Anaokul

1.397.695,53 TL

2. Diğer Giderler

2.653.802,40 TL

2.1. Öğretmen Yardımcı Kaynak Giderleri

221.719,15 TL

2.1.1. Ortaokul ve Özel Ders

162.594,043 TL

2.1.2. İlkokul

33.257,8725 TL

2.1.3. Anaokul

25.867.2345 TL

3. Çeşitli Giderler	2.432.083,25 TL
3.1. Kırtasiye Gideri	252.924,10 TL
3.3.1. Ortaokul ve Özel Ders	91.052,676 TL
2.2.3.2. İlkokul	91.052,676 TL
2.2.3.3. Anaokul	70.818,748 TL
2.2.4. Su Gideri	106.608,20 TL
2.2.4.1. Ortaokul ve Özel Ders	38.378,952 TL
2.2.4.2. İlkokul	38.378,952 TL
2.2.4.3. Anaokul	29.850,296 TL
2.2.5. Telefon Gideri	35.155,41 TL
2.2.5.1. Ortaokul ve Özel Ders	12.655,9476 TL
2.2.5.2. İlkokul	12.655,9476 TL
2.2.5.3. Anaokul	9.843,5148 TL
2.2.6. Elektrik Gideri	206.789,97 TL
2.2.6.1. Ortaokul ve Özel Ders	74.444,3892 TL
2.2.6.2. İlkokul	74.444,3892 TL
2.2.6.3. Anaokul	57.901,1916 TL
2.2.7. Yakıt Gideri	79.050,82 TL
2.2.7.1. Ortaokul ve Özel Ders	28.458,2952 TL
2.2.7.2. İlkokul	28.458,2952 TL
2.2.7.3. Anaokul	22.134,2296 TL
2.2.8. Bilgi İşlem Gideri	53.371,58 TL
2.2.8.1. Ortaokul ve Özel Ders	19.213,7688 TL
2.2.8.2. İlkokul	19.213,7688 TL
2.2.8.3. Anaokul	14.944,0424 TL

2.2.9. İnternet Gideri	61.450,60 TL
2.2.9.1. Ortaokul ve Özel Ders	22.122,216 TL
2.2.9.2. İlkokul	22.122,216 TL
2.2.9.3. Anaokul	17.206,168 TL
2.2.10. Bina Bakım Onarım Gideri	100.432,08 TL
2.2.10.1. Ortaokul ve Özel Ders	36.155,5488 TL
2.2.10.2. İlkokul	36.155,5488 TL
2.2.10.3. Anaokul	28.120,9824 TL
2.2.11. Temizlik Gideri	1.010.093,04 TL
2.2.11.1. Ortaokul ve Özel Ders	363.633,4944 TL
2.2.11.2. İlkokul	363.633,4944 TL
2.2.11.3. Anaokul	282.826,0512 TL
2.2.12. Yemek Gideri	506.012,75 TL
2.2.12.1. Ortaokul ve Özel Ders	182.164,59 TL
2.2.12.2. İlkokul	182.164,59 TL
2.2.12.3. Anaokul	141.683,57 TL
2.2.13. Sağlık Gideri	20.194,70 TL
2.2.13.1. Ortaokul ve Özel Ders	7.270,092 TL
2.2.13.2. İlkokul	7.270.092 TL
2.2.13.3. Anaokul	5.654,516 TL

6.7. MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	12.237.367,54 TL
740.01. İşçi Ücret ve Giderleri	12.237.367,54 TL
740.01.01. Ortaokul ve Özel Ders	8.359.920,64 TL
740.01.02. İlkokul	2.479.751,37 TL
740.01.03. Anaokul	1.397.695,53 TL
381 GİDER TAHAKKUKLARI	12.237.367,54 TL

2013 dönemi personel giderlerinin tahakkuku

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	2.653.802,40 TL
740.02. Diğer Giderler	221.719,15 TL
740.02.01. Öğret. Yrd. Kay. Gid.	221.719,15 TL
740.03. Çeşitli Giderler	2.432.083,25 TL
740.03.01. Kırtasiye Gideri	252.924,10 TL
740.03.02. Su Gideri	106.608,20 TL
740.03.03. Telefon Gideri	35.155,41 TL
740.03.04. Elektrik Gideri	206.789,97 TL
740.03.05. Yakıt Gideri	79.050,82 TL
740.03.06. Bilgi İşlem Gideri	53.371,58 TL
740.03.07. İnternet Gideri	61.450,60 TL
740.03.08. Bina Bak. On. Gid.	100.432,08 TL
740.03.09. Temizlik Gideri	1.010.093,04 TL
740.03.10. Yemek Gideri	506.012,75 TL
740.03.11. Sağlık Gideri	20.194,70 TL
000. İLGİLİ HESAP	2.653.802,40 TL

2013 diğer giderlerin tahakkuku

622. SATILAN HİZMET MALİYETİ	14.891.169,94 TL
622.01. Eğitim Hizmetleri Maliyeti	14.891.169,94 TL
741. HİZMET ÜRET. MAL. YAS. H.S.	14.891.169,94 TL
741.01. İşçi Ücret ve Giderleri	12.237.367,54 TL
741.02. Diğer Giderler	221.719,15 TL
741.03. Çeşitli Giderler	2.432.083,25 TL
Giderlerin yansıtılması ve eğitim maliyetlerinin oluşturulması	
741. HİZMET ÜRETİM MAL. YANSITMA H.S.	14.891.169,94 TL
741.01. İşçi Ücret ve Giderleri	12.237.367,54 TL
741.02. Diğer Giderler	221.719,15 TL
741.03. Çeşitli Giderler	2.432.083,25 TL
740. HİZMET ÜRETİM MAL.	14.891.169,94 TL
740.01. İşçi Ücret ve Giderleri	12.237.367,54 TL
740.02. Diğer Giderler	221.719,15 TL
740.03. Çeşitli Giderler	2.432.083,25 TL
Gider ve yansıtma hesaplarının karşılaştırılması ve kapatılması	
690. DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	14.891.169,94 TL
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ	14.891.169,94 TL
622.01. Eğitim Hizmetleri Maliyeti	14.891.169,94 TL
Eğitim maliyetinin dönem kârı veya zararı hesabına aktarılması ve kapatılması	

6.8. KOLEJİN SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU

Ana Madde ve Malzeme	221.719,15 TL
• Kaynak ve Yardımcı Kitap Giderleri	168.343,47 TL
• Öğretmen Kitap ve Malzeme Giderleri	53.375,68 TL
Direkt İşçilik Gideri	12.237.367,54 TL
• Öğretmen Ücret ve Giderleri	12.237.367,54 TL
Genel Üretim Gideri	2.432.083,25 TL
• Kırtasiye Giderleri	54.622,00 TL
• Fotokopi Giderleri	198.302,10 TL
• Su Giderleri	106.608,20 TL
• Telefon Giderleri	35.155,41 TL
• Elektrik Giderleri	206.789,97 TL
• Yakıt Giderleri	79.050,82 TL
• Bilgi İşlem Giderleri	53.371,58 TL
• İnternet Giderleri	61.450,60 TL
• Bina Bakım Onarım Giderleri	100.432,08 TL
• Temizlik Giderleri	1.010.093,04 TL
• Yemek Giderleri	506.012,75 TL
• Sağlık Giderleri	20.194,70 TL
Toplam Hizmet Maliyeti	14.891.169,94 TL
- Hareket yok	-
Tamamlanan Hizmet Maliyeti	14.891.169,94 TL
- Hareket yok	-

Satılan Hizmet Maliyeti	14.891.169,94 TL
- Satılan Ticari Mal Maliyeti	(2.163.920,00 TL)
- Okul Kıyafeti	431.320,00 TL
- Okul Kitapları	1.732.600,00 TL
Satışların Maliyeti	12.727.249,94 TL

6.9. KOLEJİN GELİR TABLOSU

Brüt Satışlar	26.882.802,46 TL
- Satıştan iadeler	(158.400,71 TL)
Net Satışlar	26.724.401,75 TL
Satışların Maliyeti	(12.727.249,94 TL)
Brüt Satış Kârı	13.997.151,81 TL
Faaliyet Giderleri	(3.343.067,44 TL)
- Pazarlama Giderleri	1.098.327,89 TL
- Genel Yönetim Giderleri	2.244.739,55 TL
*Faaliyet Kârı	10.654.084,37 TL
Diğer Faaliyetlerden Doğan Gelir ve Kârlar	111.067,04 TL
- Faiz Gelirleri	13.102,20 TL
- Konusu Kalmayan Karşılıklar	71.283,80 TL
- Kambiyo Kârları	26.681,04 TL
Diğer Faaliyetlerden Doğan Gider ve Zararlar (-)	(397.972,76 TL)
- Karşılık Giderleri	297.162,71 TL
- Kambiyo Zararları	100.810,05 TL
Finansman Giderleri (-)	(1.379.002,65 TL)
- Faiz Giderleri	1.379.002,65 TL
*Olağan Kâr ve Zarar	8.988,176 TL

Olağandışı Gelir ve Kârlar	3.834,18 TL
- Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	3.834,18 TL
Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	(45.404,67 TL)
- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	45.404,67 TL
*Dönem Kârı veya Zararı	8.946.605,50 TL
Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal	
Yükümlülük Karşılıkları(-)	-
*Dönem Net Kârı	8.946.605,50 TL

Kolej ile ilgili, verilen dönemin mizanından alınan bilgilere dayanarak, Basit Dağıtım ve I Dağıtım maliyet yöntemleri kullanılarak maliyetler tespit edildi. Daha sonra kolejın eğitimden elde ettiği gelirler ile bu maliyetler karşılaştırılarak doğru fiyatlandırma yapıp yapmadığı izlenmeye çalışıldı.

Kolejin, İlkokul ve Anaokul bölümlerinde doğru fiyatlandırma yaparak iyi kâr elde ettiği söylenilebilir. Ama Ortaokul bölümünde özel dersler veren öğretmenlerinde bu bölüm içerisinde değerlendirilmesinden dolayı maliyet artışı görülmekte, elde edilen gelir ile karşılaştırıldığında zarar edilmese de diğer okullara nazaran az bir kâr ettiği görülmektedir. Bu yönde, ya yanlış maliyet kontrolü yapılmış ya da uygun bir fiyatlandırma politikasının yapılmadığı söylenilebilir. Çalışmanın devamın da kolejın tüm satış gelirleri – gider kalemleri değerlendirilerek satışların maliyet tablosu ve gelir tablosu yapılmıştır. Satış maliyeti **12.727.249,94 TL** bulunmuş olup, dönemin sonunda dönem net kârının **8.946.605,50 TL** olduğu görülmüştür. Kolej, 2010 yılında faaliyete başlamış olup 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre 5 vergilendirme dönemini aşmadığı için kurumlar vergisinden muafır.

7. SONUÇ ve ÖNERİLER

Çalışma eğitimin tanım ve tarihçesinden başlamış, eğitim sektörünün Türkiye'deki ve Dünya'daki yeri vurgulanmış, devamında eğitim işletmeleri için verilen teşviklere değinilmiş olup ve çalışmanın sonunda yazıldığı amaç doğrultusunda maliyet muhasebesi ele alınarak, bir eğitim kurumu verilerinden yola çıkılarak uygulama çalışmasına yer verilmiştir.

Maliyet muhasebesi, üretim işletmelerinde uygulandığı gibi hizmet işletmelerinde kolaylıkla ne yazık ki uygulanamamaktadır. Bunun nedeni de hizmetin soyut olması, maliyet kapsamına giren gider kalemlerinin rahat bir şekilde tespit edilemeyip, maliyet dağılımının net bir şekilde yapılamamasından kaynaklanmaktadır. Fakat maliyet muhasebesi, firmaların gelişen piyasa koşullarında ve rekabet içinde kaybolmaları için önemsemeleri ve uzmanlıkla yapmaları gerektiği bir alan haline gelmiştir.

Özellikle eğitim işletmelerinde maliyet muhasebesinin yeri ve önemi büyüktür. Çünkü eğitim alanında son zamanlarda özelleştirmeye gidilmiş. Rekabet koşulları temel soruna dönüşmüştür. Bununla beraber gelişen dünya koşullarına ayak uydurabilmek, topluma kaliteli hizmet sunabilmek ve faaliyetlerin sürekliliğini sağlayabilmek için, maliyetlerini doğru tespit etmelidirler. İyi bir bütçe hazırlayarak, yaptıkları geniş çaplı fizibilite çalışmaları sonrasında etkin bir fiyatlandırma politikası oluşturmalıdırlar. Tüm bu anlatılanların yapılabilmesi için eğitim işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulamalarının etkin bir uzmanlıkla yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Eğitim işletmelerinde maliyet muhasebesinin önemini belirleme amacına uygun olarak yapılan bu çalışmada aşağıdaki sonuçlara varılmış ve öneriler geliştirilmiştir:

1. Maliyet muhasebesi süreci ve politikaları belirlenmiş gerektirdiği uygulama akışı çizilmiştir. Gider kalemleri, esas gider yerleri, yardımcı gider yerleri tespit edilmiş. Basit ve I. Dağıtım yöntemleri kullanılarak maliyet dağılımları yapılmıştır. Eğer hizmet değil de üretim işletmesi olsaydı gider kalemlerinin çeşitliğinden ve ürünün somutluğundan dolayı farklı ve gelişmiş dağıtım yöntemleri kullanılabilirdi. Fakat

eğitim işletmelerinde de maliyet muhasebesine daha fazla önem verilip, bu alanla ilgili bir uzmanlık bölümü kadrosu oluşturulmalıdır.

2. Eğitim işletmelerinde en önemli ve en büyük gider kalemi ğretmen ve Personel cretleri olduğu tespit edilmiştir. Maliyet muhasebesi akışı; ilk önce bu gider kaleminin, esas - yardımcı gider yerlerine dağıtımı sonra da gider çeşitlerinin ğrenci sayısı ele alınarak esas gider yerlerine dağıtımı yapılarak gerçekleştirilmelidir.

3. Gider kalemlerinin öğretmenlerle ilgili olanlarının, ğretmen sayısına göre maliyet dağılımları yapılmalıdır.

4. Eğitimle ilgili tüm gider kalemleri tespit edildi. Örneğin, elektrik, su, yemek, kırtasiye vb. Hizmetin ğrencilere verilmesi ve satış gelirinon onlardan karşılanmasından dolayı, tüm gider kalemlerinin ğrenci sayısına maliyet dağıtımları yapılmalıdır.

5. Eğitim işletmelerinde yapılan tüm giderler 740 Hizmet retim Maliyeti Hesabı'nda muhasebeleştirilmelidir.

6. 740 Hizmet retim Maliyeti Hesabı altında gider eşitleri ve gider yerleri alt hesaplar açılarak izlenmelidir.

7. Gider eşitleri ve gider yerleri şu hesaplar kodları ile muhasebeleştirilmelidir.

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.01. İşçi cret ve Giderleri

740.01.01. Ortaokul ve zel Ders

740.01.02. İlkokul

740.01.03. Anaokul

740.02. Diğer Giderler

740.02.01. ğret. Yrd. Kay. Gid.

740.03. Çeşitli Giderler

740.03.01. Kırtasiye Gideri

740.03.02. Su Gideri

740.03.03. Telefon Gideri

740.03.04. Elektrik Gideri

740.03.05. Yakıt Gideri

740.03.06. Bilgi İşlem Gideri

740.03.07. İnternet Gideri

740.03.08. Bina Bak. On. Gid.

740.03.09. Temizlik Gideri

740.03.10. Yemek Gideri

740.03.11. Sağlık Gideri

8. Maliyet dönemi sonunda eğitim hizmet maliyeti 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabının borcuna kaydedilmeli. Karşılığında 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı alacaklandırılmalıdır.

9. Maliyet ve yansıtma hesap kodları ise şu şekilde olmalıdır.

622. SATILAN HİZMET MALİYETİ

622.01. Eğitim Hizmetleri Maliyeti

741. HİZMET ÜRET. MAL. YAS. H.S.

741.01. İşçi Ücret ve Giderleri

741.02. Diğer Giderler

741.03. Çeşitli Giderler

10. Şu ana kadar maddelerde yapılan açıklamalara ışığında eğitim hizmeti ile ilgili piyasa koşullarına uygun etkin bir fiyatlandırma politikası oluşturulmalıdır.

11. Daha sonra eğitim işletmeleri, tüm gider ve gelir kalemlerini kullanarak Satışların Maliyeti Tablosu ve Gelir Tablosunu oluşturarak kâr veya zarar tutarlarını tespit edebilmektedirler.

12. Maliyet muhasebesi çerçevesinde yapılan tüm bu hesaplamalar eğitim işletmeleri açısından bir gider kontrolü ve verimlilik artışı açısından önem teşkil etmektedir.

13. Maalesef çalışmada anlatılan tüm bu maliyet çalışmaları ülkemizde çoğu eğitim işletmesi tarafında uygulanmamaktadır. O yüzden sağlıklı ve verimli çalışmalar yapamamakta bunun sonucunda yanlış fiyatlandırma politikası belirlemiş olmaktadır.

14. Giderek gelişen ve rekabet koşullarının arttığı dünya şartlarında sadece üretim işletmelerinin değil, hizmet işletmelerin de maliyet muhasebesini uygulamaları gerekmektedir. Özellikle tüm dünyada ayrı bir yeri olan ve kültürel boyutta gelişime en büyük katkı sağlan eğitim işletmelerinin kendilerini en iyi seviyeye çıkarmaları gerekmektedir. Bunu da maliyet muhasebesi uygulamalarını bünyelerinde yaparak tespit ettikleri verilerle, sağlıklı sonuçlar elde edip kaliteli hizmet sunmaları ile gerçekleştirebilirler.

KAYNAKLAR

Kitaplar

- [1] Adem M.: (1981), “*Eğitim Planlaması (Kavramlar Yöntemler Teknikler)*”, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Eğitim Fakóltesi, Eğitim Araştırmaları Merkezi (EFAM), Yayın No:1, 31 Ekim 1981.
- [2] Akdoğan N.: (2009), “*Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*”, Gazi Kitapevi, 8. Baskı.
- [3] Akşit B.: (1996), “*Maliyet Muhasebesi Teori ve Problemleri*”, 3. Basım, İstanbul: Der Yayınları, 1996.
- [4] Bursal N., Ercan Y.: (2000), “*Maliyet Muhasebesi İlkeleri ve Uygulama*”, 8. Baskı, Der Yayınları.
- [5] Büyükmirza K.: (2013), “*Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*”, Gazi Kitapevi, 2013.
- [6] Can A.C.: (2003), “*Maliyet Muhasebesi*”, Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi.
- [7] Çalışkan İ.M.: (2011), “*Eğitim Kurumlarında Risk Yönetimi*”, Ankara: Anı Yayıncılık.
- [8] Çelikkaya H.: (1997), “*Eğitime Giriş (Pedagojik Formasyon Amaçlı)*”, Alfa Yayınları.
- [9] Demiroğlu M., “*Türkiye’de Vergi Mevzuatı ve Uygulaması*”, Türmob Yayınları.
- [10] Gürsoy C.T.: (2009) “*Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*”, 3. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- [11] Hacırüstemoğlu R.: (2001), “*Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*”, İstanbul: Alfa Yayınları.
- [12] Hacırüstemoğlu R.: (1999), “*Maliyet Muhasebesi Kayıt Sistemi*”, Ankara: Türmob Yayınları, Sirküler Rapor Yayınları Seri No: 13.

- [13] Karaaslan E.: (2008), “*Anaokulları ve Ana Sınıfları Muhasebesi ile Kamu Kurum ve Kuruluşlarınınca İşletilen Eğitim ve Dinlenme Tesisleri Misafirhane-Otel Kamp, Kreş ve Kantin Spor Tesisleri ve Diğer Tesisler Muhasebesi*”, Eylül 2008.
- [14] Kaygusuz S.: Dokur Ş.: (2009), “*Maliyet Muhasebesi*”, Dora Yayınları, Bursa.
- [15] Kaygusuz S.: (2006), “*Yenilikçi Yönetim Muhasebesi Sistem-Araçlar-Yöntemler*”, Alfa Aktüel.
- [16] Koçer A.H: (1970), “*Türkiye Modern Eğitimin Doğuşu ve Gelişi*”, Ankara, Ağustos, 1970.
- [17] Lazol İ.: (2009), “*Maliyet Muhasebesi*”, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın.
- [18] Maliye Hesap Uzmanları Derneği: (2013), “*Vergi Dünyası’nda 500 soru-500 cevap*”, 2. Baskı, Bilnet Basım, Mart 2013.
- [19] Mert H.: (2012), “*Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları ve Muhasebesi*”, İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- [20] Mercan E., DüNDAR M.: (2009), “*Temel Vergi Hukuku*”, 1. Baskı, Ankara SMMM Odası, Yayın No: 63, Ocak 2009.
- [21] Okçabol R.: (2005), “*Türkiye Eğitim Sistemi*”, 1. Baskı, Ütopya Yayınları, Mayıs 2005.
- [22] Öcal F.: (1969), “*Maliyet Muhasebesi Temel Bilgiler*”, İstanbul: Fatih Matbaası.
- [23] Özel S.: (2010) “*Maliyet Muhasebesi*”, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- [24] Özsoy C.: (2007), “*Türkiye’de Mesleki ve Teknik Eğitimin İktisadi Kalkınmadaki Yeri ve Önemi*”, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No. 1780, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No. 203, Eskişehir.
- [25] Sabır Z.: (2003), “*Tarihi Perspektifiyle Dünyada ve Bizde Eğitim*”, İstanbul, Mayıs 2003.
- [26] Toroslu M.V.: (2011), “*Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi*”, Ankara: Adalet Yayını.
- [27] Uslu S.: (1980), “*Maliyet Muhasebesi*”, Ankara: Kalite Matbaası.
- [28] Üstün R: (1996), “*Maliyet Muhasebesi*”, 5. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi.

Yabancı Kitaplar

- [1] Blocher E.J., Chen K.H., Lin T.W.: (1999), “*Cost Management*”, The Mc Graw Hill Companies.
- [2] Brimson J.A.: (1991), “*Activity Accounting*”, New York, John Wiley and Sons..
- [3] Meigs R.E., diğerleri: (1996), “*Accounting: The Basis for Business Decisions*”, The McGraw-Hill Companies.
- [4] Wu F.H.: (1984), “*Accounting Information Systems*”, The McGraw-Hill Companies.

Dergilerdeki Makaleler

- [1] Altundemir M.E.: (2008), “*Eğitim Harcamalarında Türkiye ve OECD Ülkeleri*”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXVII, Sayı 2, 51-70.
- [2] Arabacı İ.B., “*Türkiye’de ve Oecd Ülkelerinde Eğitim Harcamalar*”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 35, 2011, 107-120.
- [3] Bağcı E.: (2011), “*Avrupa Birliği’ne Üyelik Sürecinde Türkiye’de Yaşam Boyu Eğitim Politikaları*”, Ondokuz Mayıs Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 30(2), 139-173.
- [4] Gömleksiz M.N., Kılınç H.H: (2012), “*Küreselleşmenin Eğitim Programları Üzerindeki Etkisine İlişkin Akademisyen Görüşleri: Nitel Bir Çalışma*”, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt no. 9, Sayı. 17, 397-413.
- [5] Güçlü N., Bayrakçı M.: (2004), “*Amerika Birleşik Devletleri Eğitim Sistemi Ve Hiçbir Çocuğun Eğitimsiz Kalmaması Reformu*”, Gazi Üniversitesi Kırşehir Eğitim Fakültesi, Cilt 5, Sayı 2, 51-64.
- [6] Güngör G., Göksu A.: (2013), “*Türkiye’de Eğitimin Finansmanı ve Ülkelerarası Bir Karşılaştırma*”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi, Cilt: 20, Sayı: 1, 59-72.
- [7] Güngörmüş A.H., Boyar E.: (2010), “*TMS-2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması*”, Mali Çözüm, Kasım-Aralık 2010, 109-126.
- [8] Kayabaşı Y.: (2011), “*Öğretmen Adaylarının Davranışlarının Demokratik Sınıf Ortamı Açısından Değerlendirilmesi*”, Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi, Cilt 31, Sayı 2, 525-549.

[9] Koç H.: (2007): “*Eğitim Sisteminin Finansmanı*”,Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı:20, 39-50.

[10] Sağlam M., Özüdoğru F., Çıray F.: (2011), “*Avrupa Birliği Eğitim Politikaları ve Türk Eğitim Sistemi'ne Etkileri*”, Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Eğitim Fakültesi Dergisi, Cilt:VIII, Sayı:1, Aralık 2011, 87-109.

[11] Uslu S. “*Türkiye’de Düünden Bugüne Özel Okullara Bir Bakış (Gelişim ve Etkileri)*”, Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi, Cilt: 36, Sayı:1-2, 2003, 107-120.

[12] Ünalın S., Öztürk H.: (2008), “*İslamiyet’ten Önce Türkler’de Eğitim ve Öğretim*”, Fırat İlahiyat Fakültesi Dergisi, 13:2, 89-109.

Tezler

[1] Öksüz A.: (2008), “*Tekstil Sektöründe Ürün Maliyetinin Hesaplaması ve Maliyet Kontrolü*”, Yüksek Lisans Projesi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Ocak 2008.

[2] Sevgener, A.S.: (1980), “*İşletmelerde Maliyet Kontrolü*”, Doçentlik Tezi, İ.İ.T.İ.A. İşletme Fakültesi.

[3] Yılmaz S.: (1995), “*Türkiye’de Eğitim Sektörünün Yapısal Analizi*”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Teorisi Anabilim Dalı, İstanbul.

Raporlar

[1] Avcı N.: (2013), “*2014 Yılı Bütçe Sunuşu TBMM Genel Kurulu*”, Milli Eğitim Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 15 Aralık 2013.

[2] Selçuk Uygun, “*Türk Eğitim Tarihi*”, Kişisel Sunum.

İnternet Kaynakları

[1] Web_1, (2014), <http://www.gundemturkiye.com/egitim/egitim-in-onemi.html>, 11.07.14.

[2] Web_2, (2014), <http://biologmehmet.blogcu.com/egitim-in-tarihsel-temelleri/11418949%2023.06.2014,16.09.2014>.

- [3] Web_3, (2014), <http://www.os-ar.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=501259>, 03.09.2014.
- [4] Web_4, (2014), http://www.sosyalarastirmalar.com/cilt1/sayi3/sayi3_pdf/taskin_unal.pdf, 03.09.2014, Ünal Taşkın, “*Klâsik Dönem Osmanlı Eğitim Kurumları*”, Uluslar arası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2008, s. 345.
- [5] Web_5, (2014), <http://tarih.sitesi.web.tr/cumhuriyet-donemi-turk-egitim-sistemi.html>, 12.07.2014.
- [6] Web_6, (2014), <http://www.haberpad.com/ataturkun-egitim-alaninda-yaptigi-yenilikler-nelerdir/>, 12.07.2014.
- [7] Web_7, (2014), <http://mezun.com/fransa/fransa-hakkinda/egitim-sistemi.html>, 03.09.14.
- [8] Web_8, (2014), <http://www.msxlabs.org/forum/japon-dili-ve-edebiyati/102323-japonyada-egitim-sistemi.html>, 12.07.2014.
- [9] Web_9, (2014), <http://www.tlck.org.tr/turkiyede-egitim-politikalari/>, 13.07.2014.
- [10] Web_10, (2014), <http://www.fulbright.org.tr/PageDetail.aspx?id=105>, 13.07.2014.
- [11] Web_11, (2014), Osman Albayrak, “*Türk Millî Eğitim Sisteminin Yapısı Ve Özellikleri*”, Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Eğitim Fakültesi, Bölüm 10, <http://egitimbiliminegiris.files.wordpress.com/2012/09/tc3bcrk-milli-ec49fitim-sistemi3.doc>, 13.07.2014.
- [12] Web_12, (2014), <http://www.dersiam.com/ogretim-ilke/turk-milli-egitimi-nin-ve-egitim-sisteminin-temel-ilkeleri.html>, 03.09.2014.
- [13] Web_13, (2014), <http://w3.balikesir.edu.tr/~aturer/programgelistirmemodeli.html>, 03.09.2014.
- [14] Web_14, (2014), <http://www.ankarastrateji.org/haber/turkiye-de-yoksul-kesim-kizlarini-okutmuyor-1111/>, 14.07.2014.
- [15] Web_15, (2014), Mustafa Bayrakçı, “*Avrupa Birliği ve Türkiye Eğitim Politikaları Bilgi ve İletişim Teknolojileri ve Mevcut Uygulamaları*”, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Özel Sayı, Sayı 167, 2005, http://dhgm.meb.gov.tr/yayimlar/dergiler/Milli_Egitim_Dergisi/167/index3-bayrakci.htm, 16.07.2014,
- [16] Web_16, (2014), <http://www.ozelokul.info/amaclari.html>, 28.07.2014.

- [17] Web_17, (2014), <http://blog.milliyet.com.tr/egitim-sistemimizin-sorunlari-ve-cozumonerileri/Blog/?BlogNo=4265>, 04.09.2014.
- [18] Web_18, (2014), “2004-2009 Dönemi Sektörlere Göre Kar Oranları”, <https://www.atso.org.tr/yukleme/dosya/b2a2462895e8017480d3cb0aaebe4aaf.pdf>, 04.09.2014.
- [19] Web_19, (2014), http://tr.wikipedia.org/wiki/T%C3%BCrkiye'de_vak%C4%B1f_%C3%BCniversiteleri, 06.09.2014.
- [20] Web_20, (2014), <http://rehabilitasyon.nedir.com/>, 06.09.2014.
- [21] Web_21, (2014), Özel Öğretim Kurumları Kanunu, Kanun Numarası: 5580, Kabul tarihi: 08.02.2007, Tanımlar, Madde 2, f bendi ve g bendi, <http://www.sj.k12.tr/index.php/tr/mevzuat-ana-menu/mevzuat-kanunlar/758-ozel-ogretim-kurumlari-kanunu-5580-08022007>, 06.09.2014.
- [22] Web_22, (2014), Tarık Soydan, “Osmanlıdan Cumhuriyet dönemi Temel Eğitim Gelişmesi Ve Finans Sorunu”, www.sbe.giresun.edu.tr, 04.09.2014.
- [23] Web_23, (2014), http://www.egitimsen.org.tr/genel/bizden_detay.php?kod=296#VGi7LPmsWFU, 04.09.2014.
- [24] Web_24, (2014), <http://www.mevzuatdergisi.com/2009/10a/02.htm>, 04.09.2014.
- [25] Web_25, (2014), <http://www.ankarastrateji.org/haber/turkiye-hanehalki-egitim-harcamaları-839/>, 05.08.2014.
- [26] Web_26, (2014), “Eğitim Politikası Genel Görünümü”, http://abdigmmeb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2013_11/15024414_eitimpolitikasgenelgrnmtrkiye.pdf, 13.07.2014.
- [27] Web_27, (2014), <http://birlesmismarkalar.org.tr/bilgibankasidetay/b/3>, 05.08.14.
- [28] Web_28, (2014), <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/abbascosar/014/>, 06.09.14.
- [29] Web_29, (2014), Saadettin Salık, “İşletme Yönetiminde Muhasebenin Önemi”, Cumhuriyet Üniversitesi, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/23MaliCozum/07-SADETTIN%20SALIK32.doc>, 06.09.2014,
- [30] Web_30, (2014), www.webmuhasebe.com/konular/7-ahesisleys.html, 15.03.2014.
- [31] Web_31, (2014), muhasabedersleri.com/hesaplar/ayrintılı-tek-düzen-hesap-planı.html, 15.03.2014.

[32] Web_32, (2014), Rüstem Hacırüstemoğlu ve Volkan Demir, “*Madde ve Malzeme Maliyetlerine Vergisel Yaklaşım*”, Galatasaray Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü ve Marmara Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/mali-cozum/61MaliCozum/03-61%20V.DEM%C4%B0R%20-%20R.HACIR%C3%9CSTEMO%C4%9ELU.doc>, 06.09.2014.

[33] Web_33, (2014), Yaşar Kabataş ve Ayşe Pamukçu, “*TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi*”, Marmara Üniversitesi, <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/91/15.pdf>, 06.09.14.

[34] Web_34, (2014), Mary Woodhall, “*Eğitimde Maliyet Analizi*”, çev. Şakir Çinkır, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/40/127/890.pdf>, 06.09.2014.

[35] Web_35, (2014), <http://tr.wikipedia.org/wiki/İnovasyon>, 19.08.2014.

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve Soyadı: Nevriye Barlaser

Doğum Tarihi: 25.12.1985 **Doğum Yeri:** Manisa **İkametgah Yeri:** İstanbul

Eğitim Bilgileri

Manisa Anadolu Dış Ticaret Meslek Lisesi

Dokuz Eylül Üniversitesi – İMYO – Pazarlama/Satış Yönetimi

Celal Bayar Üniversitesi – Yabancı Dil Eğitimi (İngilizce)

Anadolu Üniversitesi – İşletme Fakültesi

Okan Üniversitesi – Muhasebe Denetim Yüksek Lisans Programı

İş Tecrübeleri

Fiili olarak çalışmaya 2007 yılında başlamış olup, iş hayatımın son 5 yılını şuan hazır beton üretimi yapan özel bir kurumun muhasebe departmanında mali müşavir stajeri olarak çalışarak tamamlamak üzereyim.

Belge ve Sertifikalar

Celal Bayar Üniversitesi Yabancı Dil Başarı Sertifikası

Temel Muhasebe Sertifikası

Kalite İç Denetçi Sertifikası

İş Güvenliği Eğitim Sertifikası

Web Tasarım Sertifikası

Bilgisayar Microsoft Office Sertifikası

Hobiler: Kitap okumak, sinemaya gitmek, bisiklet binmek, gitar çalmak...

Hedefim:

Gelecekte SMMM ruhsatımı alarak, maliyet muhasebesi ve vergi mevzuatı alanında akademik tüm süreçlerin içinde aydın ve eğitime katkı sağlayan bir bilim insanı olmak.