

SOSYAL TESİSLER MUHASEBE STANDARTLARI

Erkan KARAARSLAN

www.erkankaraarslan.org

I- TANIMI VE ÖNEMİ

Muhasebe uygulamaları arasında çeşitli farklılıklar görülmektedir. Dünyamızın hızla küreselleştiği bir devirde ülke içindeki farklılıklar o ülke için çok büyük bir olumsuzluktur. Dünya artık her ülkenin benimseyeceği standartların oluşturulması için çaba sarf etmekte, bu amaç için kurumsallaşmaktadır. Standartlara olan ihtiyaç, ilk olarak ülke içinden geldiği için öncelikle ülke içindeki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları gidermek gereklidir. IPSAS ve IFAC/PSC gibi uluslararası kuruluşlar uluslararası devlet muhasebe standartları oluşturmaya çalışmaktadırlar. Bir ülkede genel yönetim sektörünün konsolide edilmiş güvenilir ve sağlıklı mali rapor ve tablolarının hazırlanabilmesi için ortak muhasebe standartları geliştirmek ve bütün kamu idarelerince uygulanmasını sağlamak büyük önem arz etmektedir.

Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç aşağıdaki başlıklarda ele alınabilir:

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- Kamu idaresiyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda genel yönetim sektörü için ortak mali bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak.

Muhasebe sisteminden edinilen bilgiler, diğer kullanıcılar için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmeli ve kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmelidir. Bunun için muhasebe; benzer olayları benzer şekilde ifade etmeli, ürettiği bilgiler doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalı, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki mali tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılmalıdır.

II- STANDARTLARIN KAPSAMI

2006 yılından itibaren sosyal tesisler muhasebe standartları, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli I, II, III ve IV sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri ile mahalli idareleri ve bunlara bağlı veya bunların kurdukları veyahut üye oldukları birlik ve idarelerin sosyal tesislerine uygulanmaktadır. Sosyal tesis; kapsama dahil kamu kurum ve kuruluşlarınca işletilen eğitim ve dinlenme tesisi, misafirhane, kreş, anaokulu, spor tesisi, yemekhane ve benzeri sosyal tesislerdir.

Kapsama dahil her bir sosyal tesisten yıllık gayrisafi hasılat tutarı 500.000,00 YTL' yi aşanlar, muhasebe sistemlerini aşağıda belirtilen ilke, kural ve standartlara göre kurmak zorundadırlar.

Kapsama dahil her bir sosyal tesisten yıllık gayrisafi hasılat tutarı 500.000,00 YTL' nin altında kalanlar da muhasebe sistemlerini aşağıda belirtilen ilke, kural ve standartlara göre kurabilirler. Gayri safi hasılat tutarı 500.000,00 YTL' yi aşmayanlar aşağıdaki ilke, kural ve standartlara bağlı kalmakla birlikte gelir ve gider hesapları dışındaki hesapları kullanmayarak işletme hesabı esasına göre de kayıtlarını tutabilirler. Bu tür sosyal tesisler bilanço esasını veya işletme hesabı esasını seçmekte serbesttirler.

III- SOSYAL TESİSLER MUHASEBE STANDARTLARI

1. Muhasebe İşlemi

Muhasebe işlemi;

- a) Karşılıklı yükümlülük doğuran mübadele ilişkisi,
- b) Bir mal veya hizmetin karşılıksız olarak başka bir kuruma veya diğer üçüncü kişilere devri,
- c) Sosyal tesisin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi gereken ve para cinsinden ifade edilebilen amortisman hesaplanması, yeniden değerlendirilmesi, stokların kullanılması vb. şekillerde gerçekleşir.

2. Muhasebe Kayıt Standartları

a) Çift Taraflı Kayıt Sistemi

Sosyal tesislerden bilanço esasına tabi olanların her türlü muhasebe işlemi çift taraflı kayıt sistemine göre kaydedilir.

İşletme hesabı esasına tabi olan sosyal tesislerin muhasebe kayıtları ise tek taraflı tutulur. Personel harcamaları, mal ve hizmet alımları, sermaye harcamaları ve diğer harcamalar gider, mal ve hizmet satışları ve diğer tahsilatlar ise gelir kaydedilir.

b) Kayıt Düzeni ve Kayıt Düzeltmesi

Bilanço esasında işlemler, yevmiye tarih ve numara sırasına göre ve maddeler halinde yevmiye defterine kaydedilir; buradan da usulüne göre büyük defter hesaplarına sistemli bir şekilde dağıtılır.

Muhasebeleştirme belgesinin yevmiye tarih ve numarası sütunlarına, gerçekleşen işlemlerin kayda geçirildikleri tarih ile hesap döneminin başında "1" den başlayıp, hesap döneminin sonuna kadar devam eden birer numara verilir. Yevmiye defteri ve büyük defter kayıtlarında da bu yevmiye numaraları esastır.

Gerçekleşen işlemler muhasebe fişiyle kaydedilir. Belge olmadan kayıt yapılmaz. Bir hesabın borcuna kaydedilen tutar mutlaka başka bir hesap ya da hesapların alacağına kaydedilir. Yevmiye defterinde her zaman borç ve alacak eşitliği bulunur.

Mali yılın başında bir önceki hesap dönemi kapanış bilanço ve dipnotları esas alınarak açılış bilançosu düzenlenir. Açılış bilançosuna dayanılarak, açılış yevmiyesinin kayıtlarını sağlamak üzere bilançodaki tutarlar düzenlenecek "1" yevmiye numaralı muhasebe fişiyle ilgili hesaplara borç ve alacak kaydedilir. Açılış kaydına ilişkin muhasebe fişine, açılış bilançosunun bir nüshası eklenir. Açılış kaydına esas tutarlar, ilgili hesap için açılacak büyük deftere aktarıldıktan sonra işlemlerin kaydına başlanır.

c) Kayıt Zamanı

Bir ekonomik değer; yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir.

Hesaplar mali yıl esasına göre tutulur. Gelir ve giderler tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilir.

3. İşlemlerin Belgeye Dayanması Zorunluluđu

Bütün işlemlerin kanıtlayıcı belgelere dayandırılması zorunludur. ¹Kanıtlayıcı belge, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen fatura ve fatura yerine geçen belgeler ile Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliđi'nde² belirtilen belgelerdir.

Bilanço esasına tabi olan sosyal tesislerde muhasebeleştirme belgesi olarak aşağıdaki belge kullanılır.

¹ Kamu Harcama Hukuku

² 31/12/2005 tarihli ve 26040 sayılı 3.Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Sosyal tesis faaliyetlerinde kullanılmayan veya ekonomik bir fayda beklenilmeyen maddi duran varlıklar, maddi duran varlıklar defterinden çıkarılır ve gerekli muhasebe kaydı yapılır.

b) Maddi Duran Varlıklar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamalar

Maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı artıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyet, ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edilir ve amortisman hesaplamasında dikkate alınır. Bunların dışında maddi duran varlıklar için yapılan her türlü normal bakım ve onarım harcamaları gider olarak kaydedilir.

c) İç İmkânlarla Üretilen Maddi Duran Varlıklar

Sosyal tesislerin bizzat kendi imkânlarıyla ürettikleri maddi duran varlıkların üretimi için yapılan giderler, işlem tarihindeki maliyet bedeli üzerinden ilgili varlık hesaplarına kaydedilir.

d) Amortisman ve Tükenme Payı Uygulaması

Amortisman, iktisat biliminde sermayenin kar ile yenilenmesi anlamında kullanılmaktadır. Bu kullanım ile iktisadi değerlerin, sermayenin korunması yoluyla ekonomiye yeniden kazandırılması amaçlanmaktadır.³

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Amortisman, bir varlığın maliyetinin, öngörülen hizmet süresi boyunca dönemlere dağıtılması şeklinde tanımlanmıştır.

TMS-9'da Amortisman, bir varlığın öngörülen hizmet süresi boyunca artık değerinden sonraki elde edilme maliyetinin dönemlere dağıtılmasıdır. Dönem amortismanı, ilgili olduğu muhasebe döneminin gelirinden dolaysız veya dolaylı olarak indirilir şeklinde tanımlanırken, **TMS-8'de** duran varlıklarda kullanıma ve teknolojik gelişmeler sonucunda eskime, yıpranma ve demode olma şeklinde beliren değer azalışlarıdır. Diğer bir ifade ile amortisman tabii tutarın hizmet süresine sistemli bir biçimde dağıtımını ifade eder.⁴

Vergi Usul Kanunu'nun 21.01.1983 tarih ve 2791 sayılı Kanununun 6. maddesi ile değişik "Amortisman Mevzuu" başlıklı 313. maddesinde, amortisman ile ilgili, "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, (bunlar; 1.Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı; 2. Tesisat ve makineler; 3. Gemiler ve diğer taşıtlar; 4. Gayrimaddi haklardır.) alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, Bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder." şeklinde bir tanımlamaya gidilmiştir.

Sermaye Piyasası Kanununda amortisman, "Duran varlıklarda, kullanımdan belli bir sürenin geçmesinden ve teknolojik gelişmeler nedeniyle varlığın demode olmasından dolayı ortaya çıkabilecek eskime, yıpranma ve tükenme şeklindeki değer kayıplarını dikkate alarak, duran varlıkların faydalı ömürlerini tahmin etmek ve bu süre içinde söz konusu varlıkların elde etme maliyetini gider olarak muhasebeleştirme" (Seri:XI, No:1, Madde 38),⁴ şeklinde tanımlanmaktadır.

Yukarıdaki tanımlardan anlaşılacağı gibi amortisman, maddi duran varlık bedellerinin giderleştirilmesi için kullanılır. Maliye Bakanlığı'nca aksi kararlaştırılmadıkça amortismanlar

³ Güvemli Oktay, Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Uygulamaları (2. Baskı) (İstanbul: Proje Danış A.Ş. Yayını, Yayın No:2 1998), 3.

⁴ Doç. Dr. Zeki Doğan, "Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi," *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, yıl.4 sayı.12 (Nisan 2004):3

maddi duran varlığın edinildiği dönemin sonunda ve % 100 oranında uygulanır. Bu işlem sonucunda amortismanına tabi maddi duran varlık tamamen giderleştirilerek yok edilmiş olur.

5. Gayrisafilik Esası

Gelir ve giderler, herhangi bir düzenleme veya standart ile aksi kararlaştırılmadığıca netleştirilmeden kaydedilmelidir.

6. Raporlama Birimi

Her bir sosyal tesis raporlama birimidir. Kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı sosyal tesislerin mali raporları bu kurumların merkezinde konsolide edilir ve belirlenen sürelerde Maliye Bakanlığına gönderilir.