

VAKIFLARDA BÜTÇELEME VE KONTROL

Nezih KIREL

97254

DOKTORA TEZİ

Danışman : Prof. Dr. Fevzi SÜRMELİ

Eskişehir
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ocak - 2000

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

DOKTORA TEZ ÖZÜ**VAKIFLARDA BÜTÇELEME VE KONTROL****NEZİH KIREL****İşletme / Muhasebe Ana Bilim Dalı****Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ocak 2000****Danışman : Prof. Dr. Fevzi SÜRMELİ**

Vakıflarda Bütçeleme ve Kontrol Sisteminin kurularak geliştirilmesini amaçlayan bu çalışma beş bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde vakıf kavramı ve vakıfların kuruluşu, türleri ile vakıfların tarihsel gelişimi konusunda genel bilgiler alınarak vakıflar hakkında ön bilgi oluşturulmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde vakıflarda bütçeleme için muhasebe sistemi irdelenerek, vakıflarda muhasebe sisteminin temel yapısı, vakıflarda fon muhasebesi ve fon transferleri, fonlar arası kaynakların ve paranın aktarılması ile ilgili olarak vakıflarda muhasebe ve bütçeleme ilişkisi üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde vakıflarda bütçeleme kapsamında vakıflarda planlama, planlamanın konusu ve amaçları, süreci ve türlerinden başlayarak, bütçeleme türleri, bütçeleme yaklaşımları ve bütçelemeyi etkileyen faktörler değerlendirildiğinde vakıflarda bütçe sistemi ve çalıştırılması incelenmiştir.

Dördüncü bölümde vakıflarda bütçesel kontrol kapsamında gelir denetimleri, harcama denetimleri ile mali bilgilerin anlaşılması ve raporlanması üzerinde durulmuştur.

Beşinci ve son bölümde ise diğer bölümlerdeki teorik bilgilerden yararlanılarak ESBAV' da uygulanan muhasebe ve bütçeleme sistemleri hakkında açıklamalar yapılmaya çalışılmıştır.

ABSTRACT

This study, consisted of five chapters, aims Budgeting and the establishment and development of Controlling Systems in Foundations.

In the first chapter, the concept of foundations and the establishment of foundations, their types and their historical development are used to create preliminary information about foundations.

The second chapter analyzes accounting for budgeting in foundations, main structure of accounting system in foundations, fund accounting and transfers in foundations and the relationship between accounting and budgeting in foundations in terms of interfund sources and transferring money.

In the third chapter; planning, planning subject and targets in foundations in correlation to budgeting; budgeting types, approaches and effective factors in budgeting during the process and analyzed in budget systems in foundations.

In the fourth chapter, income controlling, expenditure controlling and the understanding of financial information in foundations and reporting are painted out.

In the fifth and the last chapter, theoretical in regard to ESBAV example, which clarifies accounting and budgeting systems, were explained in depth.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Nezih KIREL'in "Vakıflarda Muhasebe ve Bütçeleme" başlıklı tezi 26 Ocak 2000 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalında Doktora tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Fevzi SÜRMELİ
Üye : Prof.Dr.Yılmaz BENLİGİRAY
Üye : Prof.Dr.Hüseyin ERGİN

İmza

[Signature]

[Signature]



Prof.Dr.Enver ÖZKALP
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖZGEÇMİŞ

Nezih KIREL

İşletme / Muhasebe Ana Bilim Dalı

Doktora

Eğitim

Y. Lisans : 1992 Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Lisans : 1986 Anadolu Üniversitesi Kütahya İktisadi ve İdari Bilimler Fak.

Lise : 1980 Eskişehir Atatürk Lisesi

İş

1993 : Öğretim Görevlisi, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi

Kişisel Bilgiler

Doğ. yeri ve yılı : Eskişehir, 21 Mayıs 1962 Cinsiyet : Erkek Yabancı Dil : İngilizce

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Şekil 1. Muhasebe Bilgi Sistemi	21
Şekil 2. Muhasebe Bilgi Akışı	23
Şekil 3. Çoklu Fon Yapısı	43
Şekil 4. Muhasebe Süreci	45
Şekil 5. Bütçeleme Süreci 1. adım	45
Şekil 6. Bütçeleme Süreci 2. adım	45
Şekil 7. Bütçeleme Süreci 3. adım	46
Şekil 8. Bütçesel Baskının Geleneksel Algılanma Biçimi . . .	70
Şekil 9. Kontrol Sürecindeki Temel Aşamalar	83

İÇİNDEKİLER

ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	iv
ÖZGEÇMİŞ	v
ŞEKİLLER LİSTESİ	vi
GİRİŞ	vii

BİRİNCİ BÖLÜM

VAKIFLAR VE TARİHSEL GELİŞİMİ

1. VAKIF KAVRAMI	
1.1. Tanım ve Genel Açıklama	1
1.2. Vakıflarda Amaç	2
1.3. Vakıflarda Mal Varlığı ve Tahsis	4
2. VAKIFLARIN KURULUŞU VE TURLERİ	
2.1. Vakıfların Türleri	5
2.2. Vakıf Senedi	8
2.3. Vakıfların Tescili ve İlanı	10
3. VAKIFLARIN TARİHSEL GELİŞİMİ	
3.1. Vakıfların Dünya Tarihindeki Gelişimi	12
3.2. Vakıfların Türk Tarihi İçindeki Gelişimi	15
3.3. Vakıfların Türkiye’de Şimdiki Durumu	17

İKİNCİ BÖLÜM

VAKIFLARDA BÜTÇELEME İÇİN MUHASEBE SİSTEMİ

1. VAKIFLARDA MUHASEBE

1.1. Vakıflarda Muhasebe Bilgileri Gereksinimi	18
1.2. Vakıflarda Muhasebe Sisteminin Temel Yapısı	20
1.2.1. Vakıflarda Muhasebe ve Bilgi Akışı	20
1.2.2. Muhasebe Sisteminin Öğeleri	25
1.2.2.1. Personel	25
1.2.2.2. Haberleşme Araçları	25
1.2.2.3. Donanım	26
1.2.2.4. Raporlar	26
1.2.3. Temel Kavramlar ve İlkeler	27
1.2.4. Standartlar ve Politikalar	32

2. VAKIFLARDA FON MUHASEBESİ VE FON TRANSFERLERİ

2.1. Vakıfların Muhasebesinde Fonların Rolü.	35
2.1.1. Fon Varlıkları	36
2.1.2. Fon Varlıklarının Türleri	36
2.1.2.1. Genel Fonlar	37
2.1.2.2. Kişisel Destekli Fonlar	37
2.1.2.3. Sınırlı Fonlar	38
2.1.2.4. Sabit Yatırım (Varlık) Fonları	39

3 - FONLAR ARASINDA KAYNAKLARIN VE PARANIN

AKTARILMASI	40
3.1. Dönem İçindeki (Cari Dönemdeki) Kaynakların Aktarımı	41
3.2. Kaynakların Bir Sonraki Yıla Aktarımı	41
3.3. Kalıcı Aktarmalar.	42
3.4. Muhasebe ve Bütçeleme Sistemleri ile Fon Yapısı İlişkisi	42
3.5. Fon Yapısı Yönetimi	44

4 - VAKIFLARDA MUHASEBE VE BÜTÇELEME İLİŞKİSİ 44

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VAKIFLARDA BÜTÇELEME

1. VAKIFLARDA PLANLAMA	
1.1. Vakıflarda Planlamanın Anlamı ve Önemi	48
1.2 . Vakıflarda Planlamanın Konusu ve Amaçları	49
1.3. Vakıflarda Planlama Süreci	49
1.4. Planlama Türleri	50
1.4.1. Stratejik Planlar (Uzun Vadeli)	50
1.4.2. Faaliyet Planları (Kısa Vadeli)	51
2. BÜTÇELEME VE TÜRLERİ	
2.1. Bütçeleme Amaçları ve Yararları	52
2.2. Bütçeleme Sistemi ve Kapsamı	53
2.3. Bütçeleme Türleri	55
2.4. Bütçelerin Düzenlenmesi ve Temel İlkeler	60
3. FARKLI BÜTÇELEME YAKLAŞIMLARI	
3.1. Geleneksel Bütçeleme Yaklaşımı	64
3.2. Program Bütçeleri	65
3.3. Sıfır Tabanlı Bütçeleme	65
3.4. Önceliklerin Belirlenmesi Esasına Dayalı Bütçeleme	66
4. BÜTÇELEME İŞLEVİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER	
4.1. Bütçeleme Sürecinde Yönetimin Kontrolündeki Faktörler	69
4.1.1. Bütçeleme ve Katılım Faktörü	69
4.1.2. Bütçesel Hedeflerdeki Kesinlik Faktörü	70
4.1.3. Bütçelerin Örgüt Tarafından Kullanılma Amacı	71
4.1.4. Bütçeleme ve Geri Besleme Faktörü	71
4.1.5. Bütçeleme ve Örgüt Yapısı Faktörü	71
4.2. Etkileyen Faktörler Değerlendirilmediğinde	
Bütçelerin Dezavantajları	72
4.3. Bütçe ve Amaçlarla Yönetim Tekniği.	72

5. VAKIFLARDA BÜTÇELEME SİSTEMİ	
ÇALIŞMALARI	73
6. VAKIFLARDA BÜTÇE	
6.1. Vakıflarda Bütçeleme ve Önemi	75
6.2. Vakıflarda Bütçeleme Süreci	75
7. VAKIFLARDA BÜTÇE SİSTEMİNİN ÇALIŞTIRILMASI	77

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VAKIFLARDA BÜTÇESEL KONTROL

1. VAKIFLARDA BÜTÇESEL KONTROL	
1.1. Vakıflarda Kontrol Sisteminin Amacı	80
2.2. Vakıflarda Kontrol Sistemi ve Süreç	82
1.2.1. Gerçek Sonuçların Ölçülmesi	83
1.2.2. Gerçek Sonuçların Standartlarla Karşılaştırılması	84
1.2.3. Yönetmelik Eylem	84
2. GELİR DENETİMİ	85
3. HARCAMA DENETİMİ	86
4. MALİ BİLGİLERİN ANLAŞILMASI VE RAPORLANMASI	
4.1. Cari Yıl İşlemleri	
4.1.1. Defterlerin Kapatılması	88
4.1.2. Çalışma Kağıtları	89
4.1.3. Kapanışların yapılması	90
5. GELİRLER, HARCAMALAR VE FONLARDAKİ	
DEĞİŞİKLİKLER RAPORU	90

6. BİLANÇO	90
7. FON DEĞİŞİMLERİ RAPORU	91
8. BÜTÇE SORUMLULUK RAPORLARI	91
9. BÜTÇE FARKLARININ ANALİZİ.	93

BEŞİNCİ BÖLÜM

UYGULAMA

1. GİRİŞ	94
2. EĞİTİM SAĞLIK VE BİLİMSEL ARAŞTIRMA ÇALIŞMALARI VAKFI “ESBAV”	94
2.1. Vakfın Amaçları	94
2.2. Vakfın Faaliyetleri	95
2.3. Muhasebe Sistemi Kullanılan Hesap Planı Mali Tabloların Şekli	96
3. DEĞERLENDİRME	109
 EKLER	 110
 KAYNAKÇA	 148

GİRİŞ

Ülkemizde ve dünyada vakıflar ve işletmelerinin önemi artarken bunların faaliyet alanları ve hizmet şekilleride hızla gelişmektedir. Bu gelişmeye uygun olarak vakıflarda muhasebe sistemlerinin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi ve muhasebe fonksiyonlarının etkinliğinin sağlanabilmesi için yeterince ayrıntılı bilgilere ihtiyaç vardır. Çağdaş işletmecilik anlayışı muhasebenin bir hizmet faaliyeti, çözümleyici bir disiplin ve bilgi sistemi olarak ele alınmasını gerektirmektedir. Bu nedenle çalışmanın birinci bölümünde vakıf kavramı ve vakıfların kuruluşu, türleri ile vakıfların tarihsel gelişimi konusunda genel bilgiler alınarak vakıflar hakkında ön bilgi oluşturulmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde vakıflarda bütçeleme için muhasebe sistemi irdelenerek, vakıflarda muhasebe sisteminin temel yapısı, vakıflarda fon muhasebesi ve fon transferleri, fonlar arası kaynakların ve paranın aktarılması ile ilgili olarak vakıflarda muhasebe ve bütçeleme ilişkisi üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde vakıflarda bütçeleme kapsamında vakıflarda planlama, planlamanın konusu ve amaçları, süreci ve türlerinden başlayarak, bütçeleme türleri, bütçeleme yaklaşımları ve bütçelemeyi etkileyen faktörler değerlendirildiğinde vakıflarda bütçe sistemi ve çalıştırılması incelenmiştir.

Dördüncü bölümde vakıflarda bütçesel kontrol kapsamında gelir denetimleri, harcama denetimleri ile mali bilgilerin anlaşılması ve raporlanması üzerinde durulmuştur.

Beşinci ve son bölümde ise diğer bölümlerdeki teorik bilgilerden yararlanılarak ESBV' da uygulanan muhasebe ve bütçeleme sistemleri hakkında açıklamalar yapılmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VAKIFLAR VE TARİHSEL GELİŞİMİ

1. VAKIF KAVRAMI

1.1. Tanım ve Genel Açıklama

Toplumumuzun töresel, dinsel ve sosyal anlayışı insanları hayır işlemeye, iyilik yapmaya, birbirlerine yardım etmeye özendirmekte, kişinin yalnız kendisini düşünmesini, salt bir kaygı ile yaşamasını ve varlık edinmesini kınamaktadır. Yoksul ve çaresiz insanların varlığının doğurduğu tedirginlik, toplumun bireylerini bütünlüğe ve mutluluğa gölge düşüren oluşumları giderme çabalarına yöneltir¹. İnsanların ihtiyaçlarını gidermek, yardımlaşma olgusunu güçlendirmek, bireyler arasındaki iletişimi artırmak amacıyla günümüzde vakıflar çeşitli hizmet alanlarında giderek çoğalmıştır.

¹ Suat Ballar, **Yeni Vakıflar Hukuku**, (İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. Yayını, 1991), s.4.

Vakıf sözcüğü Arapça kökenli olup “alıkoyma, durdurma, tutuklama, duruş, kımıldamama anlamlarına gelmektedir². Vakıf’ın çoğulu “Evkaf” yani vakıflardır. Vakıf sözcüğü Osmanlı dilinde vakfetmek eyleminin oluşturduğu sonuç, kurum olarak kullanılmış ve günümüze kadar da aynı anlamı sürdürmüştür.

Diğer pek çok kavramların, tanımların aksine vakfın tanımı üzerinde birleşilmiş ve bugüne kadar çerçevesinde bir değişiklik olmamıştır. Bir tanıma göre “Yararı Tanrı kullarına ilişkin olmak üzere belirgin bir varlığın, Ulu Tanrının mülkü gibi, diğer bir kimseye geçirilmesi ya da kendince alınmasının durdurulması ve yasaklanmasıdır”³.

Vakıf İsviçre Medeni Kanunu’nun 80. ve Türk Medeni Kanunu’nun 73. maddesinde, “vakıf başlı başına bir mevcudiyeti haiz olmak üzere bir malın belli bir gayeye tahsisidir” şeklinde ifade edilmektedir⁴.

Bu tanımlamalardan anlaşılacağı üzere vakıf bir amaç kuruluşudur. Özel amaçlı bir mal topluluğu olarak vakıf, belirli bir amaca ulaşmak için kurulur. Bu amaç, hayri veya dini bir amaç olabileceği gibi, sosyal, bilimsel, sportif bir amaç da olabilir. Vakıf sayesinde bir mal topluluğu, bir amaç etrafında kurumlaşmakta, tüzel kişilik kazanmaktadır⁵.

Vakıf, bir amaç kuruluşu olduğu kadar da bir yatırım kuruluşudur. Vakıf kurucusu, belirli bir amacı gerçekleştirmek, belirli bir hizmeti yapmak için belirli bir alana yatırım yapmaktadır. Vakıfların yapacağı hizmetlerin bir çoğu, aslında kamu hizmeti niteliğini taşır. Özellikle hayır vakıflarıyla bilimsel, sosyal ve dini vakıflarda durum böyledir.

1.2. Vakıflarda Amaç

Vakıf kuruluşlardan söz edildiğinde ilk akla gelen unsur vakfın amacıdır. “Amaç”, bütün hukuk sistemlerinde vakıflarda ön planda yer alır. Amaç insanın iç alemi, düşüncesi ile ilgili bir husustur. Bu anlamda amaç bir hedefe yönelme, geleceğe ait gerçekleştirme arzusunun ortaya çıkmasıdır. Amaç düşüncenin, hedeflenen arzusun biçimsel şeklidir. Amaç ile sonuç birbirine uygun ise amaca erişilmiş demektir. Amaç vakfın oluşması için gerekli ana unsurlardan birisidir. Amaç vakfın teşkilatı ve gelecekte alacağı şekil dahil olmak üzere düşünülen faaliyet ve hukuki kaderinin temelini oluşturur⁶.

Genellikle vakıflarda tespit edilen amaç, iyilik yapma, yardım, hayır işleri ve toplum yararına olan hizmet anlamında kullanılır.

² Şaban Erkilet, **Vergi Hukuku - Muhasebe ve Bütçe İlkeleri Açısından Vakıflar ve Derneklerin Vergilendirilmesi**, (Ankara, Mars Tic. ve San. A.Ş. Matbaası, 1991), s. 4.

³ Ballar, (a.g.e.), s.7.

⁴ Erkilet, (a.g.e.), s.4.

⁵ Hüseyin Hatemi, **Medeni Hukuk Tüzel Kişileri I**, (İstanbul, 1979) , s.53.

⁶ Erkilet, (a. g. e.), s. 31 - 32.

Vakıf kurucusunun iradesi ile vakfın, belli amacını açıklaması gerekir. Belli bir amaç kanunda açıklanmamıştır. Amaçlar olanaksız olamayacağı gibi yasaların buyurucu hükümlerine genel ahlaka, ulusal çıkarlara aykırı olamaz. Ayrıca siyasal düşünceleri desteklemek, belli bir ırk ya da toplulukları desteklemek amaçlarının güdülmemesi gerekmektedir. Amacın serbestçe tayin edilmesi, sınırlarının çizilmesi gerekir. Vakıf kurucusunun iradesinin makul bir amacı tespit etmesi ve tahsis edilen malın onun uğruna harcanması esastır. Amaç açık ve net olmalıdır. Tahsis edilen varlığın kullanılmasında ve harcanmasında tereddütler olmamalıdır. Bir malın sadece “hayır işlerine “ veya “kamu hizmetlerine “ tahsisinde açıklık yoktur. 903 sayılı kanundan sonra kurulan kamuya yararlı vakıflarda çeşitli amaçların vakıf senedinde yer aldığı görülmektedir. Bu durum vakfın kurucularının iradesinin türünü olduğu gibi toplum ihtiyaçlarının çokluğuna da dayanmaktadır.

Amaç, kişinin erişmek istediği hedefi anlatmaktadır. Bu bakımdan amaç kavramı ileriye dönük olup gerçekleşmesi önceden kestirilemeyen veya bu konuda bazı engellerin bulunması muhtemel durumları kapsar.

Amaç kavramı tüzel kişiliğe sahip, hukuki birer varlık olan vakıflarda ise gerçek kişilerden çok daha önemli bir rol oynar. Bu nedenle diyebiliriz ki, vakıflarda amaç kavramı onların var oluşunun tam anlamıyla zorunlu bir temel unsuru ve vakıf tüzel kişiliğinin ruhudur.

Vakıflarda amacın sürekli olması kural olarak kabul edilmiş bulunmaktadır. Eski vakıflarda olan sonsuza dek süreklilik yeni vakıflarda söz konusu olmamakla birlikte amacın geçici olmaması gerekmektedir. Yeni vakıflarda süreklilik amacın gerçekleşmesi için gerekli olan en az süredir.

Vakıfların sadece bilimsel, kültürel, hayri, dini amaçlarla kurulabileceği gibi ekonomik amaçla da kurulması mümkündür. İster eskiden kurulmuş ister yeni kurulmuş olsun, vakıflar asıl amaçlarının yanında ekonomik, gelir getirici bir amaç kavramına yer vermek, vakıf amacına erişmek için tahsis edilen mal ve varlıkları işletmek zorundadır. Ekonomik varlığı ve faaliyeti olmayan vakfın varlığını uzun süre devam ettirmesi mümkün olamaz. Vakıflarda ekonomik amacın bulunması da önem taşıyan bir husustur. Vakfın amacı yalnız ideal değil ekonomik de olabilir. Hukukumuzda, bir vakfın ekonomik amaçlar için kurulmasını yasaklayan bir hüküm bulunmamaktadır.

Açıklamalardan da anlaşıldığı gibi vakıflarda amaç oldukça önemli ve üzerinde durulması gereken bir konudur. Sonuçta vakıfların genel olarak topluma hizmet amacı taşımaları gerektiği söylenebilir.

Şimdiye kadar kurulmuş ve günümüze kadar gelen bu vakıfların yerine getirmeye çalıştığı işlevleri de şöyle gruplamak olanaklıdır⁷.

⁷ Erkilet, (a.g.e.), s.28.

- Eğitim - Öğretim
- Sanat ve Kültür
- Sağlık ve Sosyal yardım hizmetleri
- Spor ve Kültür - Fizik
- Sosyal hizmetler
- Ulaştırma hizmetleri
- İktisadi ve imaret hizmetleri
- Milli Savunma hizmetleri
- Hayratların koruma ve bakım hizmetleri
- Dini amaçlı hizmetler

1.3. Vakıflarda Mal Varlığı ve Tahsis

Vakıf Türk Medeni Kanununun 73. maddesinde “vakıf başlı başına mevcudiyeti haiz olmak üzere, bir malın belli bir gayeye tahsisidir. Bir varlığın bütünü, gerçekleşmiş veya gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri ya da ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilir “ şeklinde düzenlenmiştir. Bu temel hükümde belirtildiği gibi vakfın kurulabilmesi için amaca tahsis edilmiş bir malvarlığının bulunması şarttır.

Vakfa mal tahsisi ile vakfın amacı arasında sıkı sıkıya bağlılık vardır. Günümüzde tahsis kolay anlaşılan bir kavram değildir. Eşyanın kullanıldığı bir amaç vardır. O eşyanın ancak kendine has olan özelliğine uygun yerde kullanılması esastır. Tahsis terimi dar anlamda; ayırma, sarf etme anlamında kullanılır. Taşıtlar insan ve yük taşımaya, ev - apartmanlar insanların ikametine, büro - daireler iş ve hizmet yapmaya, radyo - televizyon dinleme ve seyretmeye tahsis edilmesi örneklerinde olduğu gibi, konumuz olan vakıfa mal tahsisi, vakfın amacına uygun büyüklükte belli bir malın ayrılarak sarf edilmeye hazır tutulmasıdır⁸.

Aslına bakılırsa vakıf, belirli bir amaca yönelmiş, tüzel kişiliğe sahip bir mal topluluğudur. Bu nedenle vakfın kurulabilmesi için, vakfedenin öngördüğü amaca belirli bir malı tahsis etmesi gerekir. Amaca tahsis edilen malın, ilke olarak gayrimenkul olması gerekir⁹.

Vakfa tahsis olunacak mal miktarı veya kıymeti hakkında kanunlarda açık bir hüküm yoktur. Ancak tahsis edilecek malların vakfın amacını gerçekleştirmeye elverişli olması esastır. Ancak amacın gerçekleştirilmesine yeterli bir mal tahsisinin zorunlu olması da her zaman istenemez. Zaman içinde vakfa tahsis edilen malların değeri artacağı gibi geliri de artabilir. Ayrıca hizmetlerin maliyeti de artabilir. Bu bakımdan amaç ile mal arasında sıkı bir ilişki kurulması oldukça güç bir konudur. Malların değiştirilmesi Türk Medeni Kanununun Md. 80/A ‘da belirli şartlara bağlanmıştır. Geliri giderini karşılamayan veya kıymetine uygun

⁸ Erkilet, (a. g. e.), s. 32 - 33.

⁹ Fikret Eren, *Osmanlı Dönemi Vakıfları*, (V.G.M. Yayınları, V. Vakıf Haftası, 1987), s. 198.

gelir getirmeyen vakfın mallarını daha yararlı herhangi bir mal veya para ile değıştirilebileceği esası benimsenmiştir.

Tahsis, vakıf amacının gerçekleşmesinde yararlanılacak ekonomik ve parasal değerlerin, vakfedenin varlığından ayırt edilerek vakıf tüzeli kişiliğinin emrine bırakılmasıdır. Tek yanlı hukuksal bir işlem olan tahsis kavramı, vakfın karakteristik unsuru olup malları amaca bağlayan özel bir bağdır.

Vakfın amacının gerçekleştirilmesine yarayacak ve mal kavramına girecek taşınır ve taşınmaz mallar; para, hisse senedi, tahviller, bir işletme, faiz, temettü, kâr payı, intifa hakkı gibi ekonomik unsurlar da mal tahsisi olarak kabul edilmektedir.

Günümüz vakıf anlayışı içinde geniş ve yaygın olan uygulama, kuruluşta vakfa mal varlığı olarak para tahsis edilmesidir. Tahsis edilen para sermaye şirketleri ve ticari işletmelerde ortakların koyduğu sermayeye benzetilebilir. Vakıfta kurucu ortakların ilk kuruluşta vakfa tahsis ettikleri mamelek (para) sabit olmamakta sonradan yapılan ilavelerle veya vakfa yapılan bağışlarla daima değişkenlik göstermektedir. Bu durumda vakfın amacı için kullanılacak para vakfa tahsis edilen paranın sadece banka veya diğer menkul değerlere yatırılmasından elde edilen faiz, temettü, kâr payı gibi gelirlerden ibaret olması esastır. Amacı gerçekleştirmek için gelirlerin bulunması hedeflidir. Gayrimenkullerin kira geliri, hisse senetlerinin kar payından elde edilen gelirler amaca tahsis edilir. Başlangıçta tahsis edilen nakit paranın amacı gerçekleştirme yolunda harcanması sermayenin yitilmesi anlamına gelir. Bu durum ise vakfın temel ilkesine aykırıdır. Vakıflar hakkındaki tüzükte bu husus tam açıklıkla belirtilmemekle beraber genel olarak vakıf yönetiminin elde ettiği gelirleri yönetim ve idame giderlerine, ihtiyata veya vakıf mal varlığını artıracak yatırımlara harcanması veya tahsis etmesi esastır. Bu durum Bakanlar Kurulu’nca vergi muafiyeti tanınan vakıflarda belirtilen harcamaların, vakıf gelirlerinin % 20 sini geçmeyeceği, gelirlerinin % 80 nini de amaçlar için harcanması gerektiği hükme bağlanmıştır. Vakfa Bakanlar Kurulu’nca vergi muafiyeti tanınmamışsa vakıf yönetimi gelirlerini vakıf senedindeki hükümlere göre amacına tahsis edecektir. Bu tür vakıflarda gelirlerin nerelere ne kadar harcanacağı vakıf senedinde hüküm varsa bu hükümlere göre yoksa yönetim organlarının kararları doğrultusunda harcanacaktır.

2. VAKIFLARIN KURULUşU VE TÜRLERİ

2.1. Vakıfların Türleri

Daha önce de belirtildiği gibi vakıfların topluma ve insanlara, devlete yardım etmesi, iyilik yapması temel ilkedir. Böylece hayır yapmak suretiyle ihtiyaçları gidermektir. Bu ihtiyaçlar yerine göre kişilere ait olanlar, yerine göre devlete ait ihtiyaçlar olarak gözüktür. Bu arada, insanların, toplumun ve devletin diğer ihtiyaçları da vakıfların amaçları arasında yer

alır. Buna göre vakıfları, Cumhuriyet dönemi öncesi ve Cumhuriyet sonrası olarak iki ana gruba ayırmak daha anlamlı olacaktır.

Cumhuriyet öncesi kurulmuş bulunan vakıflar aşağıdaki başlıklar altında sınıflandırılmaktadır¹⁰.

A - Vakfedilen Malların Menkul ve Gayrimenkul Oluşlarına Göre Vakıflar

Vakıf kuruluşu için mal varlığı tahsis esastır. Vakfın devamlı olması için mal varlığının da devamlı olması gerekir.

1 - Menkul mal tahsis bakımından vakıflar

2 - Gayrimenkul mal tahsis bakımından vakıflar

a) Sahih Vakıflar; Arazi kanununa göre mülkiyeti tahsis edilen vakıflardır.

b) Sahih Olmayan Vakıflar; Vakıf kurucusunun kendine ait gayrimenkullerini ve menkullerini tahsis etmesiyle kurulan vakıflardır.

B - Vakıf Gelirlerinden İstifade Edenler Bakımından Vakıflar

1 - Hayri Vakıflar; Vakıf bünyesinde toplanan gayrimenkul mallardan toplumda herhangi bir sınıf gözetilmeksizin herkesin yararlandığı vakıflardır.

a) Ayni İle İntifa Olunan Vakıflar; Bu tür vakıflarda mal varlığı doğrudan hayra tahsis edilmiştir.

b) Ayni İle İntifa Olunmayan Vakıflar; Vakfedilen malların kendisinden değil, kira ve diğer gelirlerinin vakıf tarafından belirlenen amaca yönelik harcanan vakıf türüdür.

ba - İcarei Vahideli Vakıflar, Tek kira akdi ile gelir getiren vakıflar.

bb - İcarei Vahideli Kadimeli Vakıflar, Uzun müddetli kiraya verilen vakıf.

bc - Mukatadı Vakıflar, Vakfa tahsis olunan gayrimenkullerin kullanılamaz hale gelen vakıflar.

bd - İcareteynli Vakıflar, Kullanılamaz gayrimenkulün yerine yenisinin yapıp kira geliri olan vakıflar.

2 - Zürri Vakıflar; Kurucularının vakıf gelirlerinden kendi sülalesinden gelenlere de bir kısmını miras olarak bıraktığı vakıflardır.

3 - Avarız Vakıfları; Tamamen veya kısmen belediyeler tarafından yapılması gereken insani ve belediye hizmetlerini yerine getiren yardımlaşma ve dayanışma vakıflarıdır.

¹⁰ Ballar, (a.g.e.), s.7.

C - İdare Bakımından Vakıflar; Vakıflar idare tarzı bakımından iki kısma ayrılır.

1 - Mazbut Vakıflar; Doğrudan doğruya devlet tarafından idare olunan vakıflardır.

a) Selatin Vakıflar; Hanedanlık tarafından kurulan vakıflardır.

b) Mütevellisi Kalmayan Vakıflar; Kurucusunun evlat ve torunlarına bırakılmış olup sonradan bunların ölmesi durumunda Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce (Evkaf Nezareti) idare olunan vakıflardır.

c) İdaresi Zaptedilen Vakıflar; Vakıf senedi gereği mütevellileri tayin edilen kişiler olduğu halde, bunlara belli bir maaş bağlanarak vakıf işlerine karıştırılmayıp Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce (Evkaf Nezareti) idare olunan vakıflardır.

2 - Mazbut Olmayan Vakıflar; Bu vakıflarda ikiye ayrılır.

a) Mülhak Vakıflar; Mütevellileri tarafından yönetilen bununla beraber Vakıflar Genel Müdürlüğü denetimine tabi bulunan vakıflardır.

b) Müstesna Vakıflar; Hükümet ve Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün müdahalesi bulunmayan ve kendi özel mütevellileri tarafından yönetilen vakıflardır.

Cumhuriyet sonrasına, imparatorluk döneminden sadece mazbut (düzgün) vakıflar ile mülhak (katma) vakıflar geçmiştir. Bu vakıfları;

A - Vakfedilen Malların Menkul ve Gayrimenkul Oluşuna Göre,

1 - Hayrattan Olan Mallar (Hayriye Vakıfları); Vakıflar Tüzüğü'nün 16. Vakıflar Kanununun 9. maddeleri kapsamına giren ibadethane, hastane, aşevi, mektep, medrese sair hayrı eserler ve yerlerdir.

2 - Gelir Getiren Mallar; Bu tür vakıflar gelir getiren vakıflardır. Bu vakıflarda gayrimenkulun kendisinden değil gelirinden yararlanılmaktadır.

B - İdare ve Murakabe Bakımından Vakıflar,

Vakıflar Kanununun 1. maddesine göre idare ve murakabe bakımından vakıflar, "mazbut" ve "mülhak" olmak üzere iki ana gruba ayrılmıştır.

1 - Mazbut Vakıflar; Vakıflar Kanunu'nun kabul ettiği mazbut vakıfların hepsinin bir tüzel kişilik altında toplandığı vakıflardır. Vakıflar kanunundan önce kurulmuş vakıflardır.

2 - Mülhak Vakıflar; Mütevellileri tarafından yönetilen vakıflardır. Bu tür vakıfların her birinin ayrı tüzel kişiliği bulunur.

a) Mütevelliliği Kurucusunun iradesine bırakılmış vakıflar; Vakfın yönetiminin vakıf kurucusunun kontrolünde olan vakıflardır.

b) Cemaatlere ve Esnafa Ait Vakıflar; Rum, Musevi ve Ermeni azınlıklar tarafından kurulan vakıflardır.

c) 903 Sayılı Kanuna Göre Kurulmuş Vakıflar; Bu vakıflar iki gruba ayrılır.

ca - Bakanlar Kurulu'nca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar; Genel ve özel katma bütçeli idarelerin bütçelerinde yer alan hizmet veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinen vakıflardır. Bakanlar Kurulu tarafından gerekli inceleme yapıldıktan sonra vergi muafiyeti tanınması gerçekleşir.

cb - Vergi Muafiyeti Tanınmayan Vakıflar; Vakfın yerine getirdiği hizmetler dolayısıyla vergi muafiyeti olmamış vakıflardır.

d) 506 Sayılı Kanunun Geçici 20. Maddesine Göre Kurulan Emekli ve Yardım Sandık Vakıfları; Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesi ile kurulmuş vakıflardır.

e) T.T.K. 468. maddesine Göre Yardım Vakıfları; SSK kurumlarından ayrı özel bir yardım sandığı niteliğindedir.

f) Kooperatifler Kanununun 40. maddesine göre kurulan yatırım sandığı niteliğindeki vakıflar.

g) Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları; Muhtaç durumda bulunan vatandaşlara yardım etmek amacıyla kurulan vakıflardır.

2.2. Vakıf Senedi

Vakıf senedinde bulunması gereken hususlar M.K. Md. 75'de "Vakıf senedinde, vakfın amacı, organları ve bu amaca tahsis edilen mallar ve haklar, vakfın teşkilatı, ikametgahı ve adı gösterilir" şeklinde belirtilmiştir.

21 Eylül 1997, 23117 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tebliğ'de T.C. Anayasa'sının 33., Türk Medeni Kanunu'nun 73 ve devamı maddeleri ile Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tüzüğe dayanılarak Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulan vakıfların kuruluş esasları ve faaliyetleriyle ilgili uyulması gereken usul ve esaslar belirtilmiştir.

Vakıf senedinde vakfın adı (merkez), ikametgah adresi, vakfın gayesi, faaliyetleri, tahsis edilen mallar ve haklar, organları ve teşkilatı gösterilir.

Vakıf, faaliyetlerini senedinde gösterdiği ikametgahında yürütür. Senet tadilini gerektirmeyen ikametgah adresinde, yapılacak değişikliğin 15 gün içerisinde ilgili Vakıflar Bölge Müdürlüğüne bildirmesi gerekir.

Gösterilen veya bildirilen adres, tebligat adresi olarak kabul edilir.

Vakfın amacını gerçekleştirmek için yapacağı iş ve işlemler vakfın faaliyetleri arasında gösterilir. Bunlara amaçlar bölümünde yer verilemeyeceği gibi, faaliyetleri arasında başka amaçlar ile yerine getirilmesi olanaksız iş ve işlemlere de yer verilemez.

Vakfın mal varlığı; kuruluş sırasında tahsis edilenlerle sonradan çeşitli yollardan iktisap edilen ve sağlanan mal, gelir ve ekonomik değere haiz haklardan oluşur.

Kuruluş malvarlığı 1997 yılı için sosyal ve kültür amaçlı vakıflarda beş milyardan, Eğitim ve Sağlık amaçlı vakıflarda on milyardan, diğer vakıf kuruluşlarında yirmi milyardan az olamaz. Bu miktarlar her yıl Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce ocak ayında yeniden belirlenir.

Bundan böyle kamu kurum ve kuruluşları, meslek odaları, sendikalar, mahalli idareler ile üniversiteler bünyesinde kurulan vakıflar söz konusu kurum ve kuruluşlar ile üniversitelerin ismini alamaz, daha önce kurulmuş vakıflar kurulduğu kurum ve kuruluş, mahalli idare, meslek odası sendikalar ile üniversitelerden veya sözkonusu kurum ve kuruluşların verdiği hizmetlerle ilgili olarak gerçek ve tüzel kişilerden her ne ad altında olursa olsun herhangi bir bağış ve yardım alamaz, menfaat sağlayamaz.

Kamu Kurum ve Kuruluşları mahalli idareler, meslek odaları, sendikalar ile üniversitelerce, bünyelerinde kurulan vakıflara yaptığı hizmetler için herhangi bir mal veya para aktaramaz.

Nakit dışında tahsis edilenlerin değerleri, kurucular tarafından kuruluştan önce mahkeme yoluyla tespit ettirilir. İkişer nüsha tespit kararı ve ekleri, kuruculardan teslimi istenilen belgelerle birlikte bir nüshası Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne gönderilmek üzere vakfın tescili talebi ile açılacak davada mahkemeye verilir.

Vakıf senedinde vakfın organı olarak;

Dar amaçlı en fazla 5 kişi tarafından kurulan ve bu kişilerce yürütülmesi öngörülen vakıflarda en az 3 kişiden oluşan bir heyete,

İstihdam edilenlere ve işçilere yardım vakıfları ile benzer üyeli vakıflarda, üye ve temsilcileri tarafından oluşturulacak genel kurul ile yönetim kurulu ve denetim kuruluna, bunların dışında kalan vakıflarda, kurucuların da yer aldığı mütevelli heyete, yönetim kurulu ve denetim kuruluna yer verilir.

Yönetim kurulu 5 ila 9, denetim kurulu 3 ila 5 kişiden oluşturulur. Bu organlara çoğunluk oluşturmamak şartıyla vakıf dışından kişilerin seçilmesi gereklidir.

Organlara seçim usulü, toplantı ve karar nisabı, görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma usullerine vakıf senedinde ayrıntılı şekilde yer verilir. Genel Kurul toplantıları Resmi Gazete'de ve en yüksek baskı yapan mahalli gazetede ilan edilir. Genel kurul toplantılarında Vakıflar Genel Müdürlüğü temsilcisinin bulundurulması zorunludur.

Yönetim Kurulu görev, yetki ve sorumluluklarını vakıf senedinde açıkça belirlemek suretiyle Genel Sekreterlik, Müdürlük veya benzeri yardımcı birimler oluşturabilir.

- Vakfın Sona Ermesi ; Vakfın kurucusu, vakıf senedinde vakfı sona erdirecek sebepleri de gösterebilir. Ancak vakıf ebedi bir kurum olduğuna göre böyle bir hükme yer verilmemelidir. Vakfın hangi hallerde sona ereceğine dair M.K. 81 / A 'de yeterli hükümler mevcuttur.

-Vakıf Yönetim Şeklinin, Amacının ve Mallarının Değiştirilmesi ; Vakfın idare şekli vakfın amacının gerçekleşmesini sağlamada yeterli olmayabilir. Vakfın mallarının korunması, amacın devam ettirilmesinde açıkça bir ihtiyaç doğması halinde, vakıf yönetim organının teklifi ile teftiş makamının (V.G.M.) yazılı görüşü alındıktan sonra yetkili Asliye Mahkemesi vakfın yönetim şeklini değiştirebilir. (T.M.K. Md.79, 80, 80/A)

Vakfın amacı vakfedenin arzusuna uygun bir hizmete gerek duyulmadığında, bu tür hizmetin değişmiş olması halinde, vakfın amacı günün şartlarına uygun olarak değiştirilebilir.

Vakıf mallarının değiştirilmesi mevcut malların daha verimli hale getirilmesine olanak sağlar. Vakıf yönetim organının kararı ile teftiş makamının görüşü alındıktan sonra yetkili Asliye Mahkemesi vakıf mallarını değiştirmeye karar verebilir.

Vakıf resmi senedi, vakfedenler tarafından hazırlanmış metnin noter tarafından noterlik kanununun 89. maddesi uyarınca düzenleme yoluyla yapılmaktadır. Vakfedenler bizzat resmi senedi imzalayacakları gibi Noterlikçe düzenlenecek vekaletnamelerle bir yada birkaç kişi adına imzalamaya, gerekli değişiklikleri yapmaya ve Mütevelliler Kurulu toplantılarına katılıp oy kullanmaya yetkili kılınabilmektedirler.

Resmi senetlerin hepsi daktilo ile yazılmış dört nüshadan oluşması gerekmektedir. Bu dört nüshadan biri Noter'de, biri vakfın kendisinde kalmakta biri Mahkemeye ve biri ise Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne sunulmaktadır.

Resmi senedin tam vakfedenler tarafından imzalanması zorunludur. 1512 sayılı Noterlik Kanununun 84. maddesi hükmüne göre resmi senet noter tarafından düzenlenen bir tutanak biçiminde yapılmaktadır. Bu tutanağın,

- Noterin adı ve soyadı ile noterliğin ismini
- İşlerin yapıldığı yer ve tarih (rakam ve yazı ile)
- İlgilinin ve varsa tercümanın kimlik ve adresini
- İlgilinin gerçek dileği hakkındaki beyanını
- İşleme katılanların imzaları ile Noterin imza ve mühürünü taşıması gerekmektedir.

Ayrıca vasiyet yoluyla vakıf kurulabilmektedir. Vasiyetname, kişinin tek taraflı iradesiyle, kanunun belirttiği biçim ve esaslara bağlı olarak yaptığı ve ölümünden sonra yapılmasını istediği tek yönlü bir hukuksal işlem olup bu suretle vakıf oluşturulabilmektedir.

2.3. Vakıfların Tescili ve İlanı

Vakfedenin sağlığında hüküm ifade etmek üzere kurulan vakıflarda, vakfedenlerden herhangi birisi yada resmi senet hükümleri uyarınca, yetki verilmiş vakıf organlarından birisi tarafından, Mahkemeden tescil talebinde bulunulur. Tescil talebinin, vakıf resmi senedinin düzenlenmesini izleyen 3 ay içinde yapılması gerekmektedir. Üç aylık süre içinde, vakfedenin yada ölümü durumunda mirasçılardan biri, tescil talebinde bulunmadıkları takdirde vakfın

tescili için başvuru Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yapılır. Vakıf kuran tüzel kişi ise, vakıf resmi senedinin düzenlenmesinden sonra ki üç ay içinde tüzel kişiliğin dağılması halinde tescili talep yetkisi yine Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne geçecektir.

Vakıf kurma ehliyetine, vakıf işlemlerinin biçimine, amacın belirtilmesi ile malın tahsisine ilişkin koşullar ve ayrıca vakfın kamu düzenine , genel ahlaka ve milli menfaatlere aykırı olup olmadığı Asliye Hukuk Mahkemesi'nce incelenecektir. Yetkili Mahkeme vakfedenin ikametgahının bulunduğu yerin Asliye Hukuk Mahkemesidir.

Vakfın kuruluşunda aranacak şartlar, 21 Eylül 1997 - 23117 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tebliğde belirtilmiştir.

1 - Affa uğramış olsalar bile;

a - Zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolaylı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istismal ve istihkak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları ve resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma suçlarından biriyle mahkum olanlar;

b- Türk Ceza Kanununun ikinci kitabının birinci babında yazılı suçlardan veya bu suçların işlenmesini aleni olarak tahrik etmek suçlarından biriyle mahkum olanlar;

c- Türk Ceza Kanununun 312. maddesinin ikinci fıkrasında yazılı halkı; sınıf, ırk dil, mezhep veya bölge farklılığı gözeterek, kin ve düşmanlığı açıkça tahrik etme suçlarıyla, aynı kanunun 316, 317, 318 nci maddelerinde yazılı kalpazanlık suçlarından biriyle mahkum olanlar;

d- Türk Ceza Kanununun 536. maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarında yazılı fiillerle aynı Kanunun 537. maddesinin birinci, ikinci, üçüncü, dördüncü, beşinci fıkralarında yazılı fiilleri siyasi ve ideolojik amaçlarla işlemekten mahkum olanlar;

e-İşlediği herhangi bir suçtan dolayı ağır, hapis veya taksirli suçlardan gayri suçlar için altı aydan fazla hapis cezasına mahkum olanlar; Vakıf kuramazlar.

Vakıf kurucuları vakıf kurmak ve tescil ettirmek için;

a- Nüfus cüzdan suretini,

b- İkametgah ilmuhaberini,

c- Yukarıda sayılan suçlardan mahkum edilmemiş olduğuna dair sabıkasızlık belgesini,

d- Varsa çalıştıkları veya bağlı oldukları kurum ve kuruluşlardan temin edecekleri hizmet belgesini, ikişer nüsha halinde hazırlayarak 8 adet vesikalık fotoğrafla birlikte vakfın tescili talebiyle açılacak davada daha önceki bölümde anlattığımız vakıf senedine uygun olarak noterlikçe düzenlenen vakıf senedi ile birlikte dava dilekçesi bir nüshası Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne gönderilmek üzere yetkili mahkemeye verirler.

Vakfın mahkeme siciline tescili ile tüzel kişilik kazanmasından sonra yönetim organı, mal varlığı olarak tahsis edilenlerden nakit olanların Türkiye Vakıflar Bankası veya bir Devlet

Bankasında vakıf adına açılan hesaba aktarılmasını, menkul mal kıymetlerin vakıf tüzel kişiliğine teslim alınmasını, gayrimenkullerin vakıf adına tapuya kesin tescillerinin yapılmasını bir ay içerisinde sağlayarak ilgili Vakıflar Bölge Müdürlüklerine bilgi vermek zorundadırlar¹¹.

Bağış veya çeşitli yollarla elde edilen gayrimenkullerin de vakıf adına tapuya tescili ile Bölge Müdürlüklerine bildirilmesinde aynı yol izlenir.

Asliye Hukuk Mahkemelerinde açılacak tescil davaları çekişmesiz yargıya ilişkin bir konu olup hasımsız olarak görülür. 25.07.1970 tarih ve 7 / 1066 sayılı Vakıflar hakkında tüzüğün 5. Md.'nin 5. bendi "Mahkeme Evrak üzerinde ve gerekirse vakfedeni ve diğer ilgilileri de dinlemek suretiyle inceleme yaparak vakfın tesciline karar verir " hükmünü içermektedir¹².

Asliye Hukuk Mahkemesi ya tescil talebini reddeder ya da vakfın tesciline karar verir. Her iki halde de alınan kararın Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne tebliği gerekmektedir.

Vakfın tesciline karar verilmesi halinde Asliye Hukuk Mahkemesi'nde tutulan özel sicile vakfın kaydı yapılacaktır.

3. VAKIFLARIN TARİHSEL GELİŞİMİ

3.1. Vakıfların Dünya Tarihindeki Gelişimi

Bir görüşe göre en eski vakıf M.Ö. 1280-1293 yıllarında Hitit Kralı Hattusilis tarafından kurulmuş vakıftır. Boğazköy kazılarında çıkarılan tablette yazılı öykü şöyledir. "Kral Hattusilis düşmanı Armadataş'ı yener. Bir ev ile eklentilerini Tanrıça İştar'a tapınmak üzere vakfeder. Oğlu Duthalyas'ı bu vakfın yönetimine memur eder. Bu ev ve eklentilerini her türlü vergi ve salmalardan bağışık tutarak, her türlü saldırma ve elatmalardan korunması koşulunu koyar. Oğlu Dutholyas'ın kral olduktan sonra da bu görevi yapmaktan geri kalmamasını, tüm çocuk ve torunlarının aynı görevi sürdürmelerini ister. Yapmadıkları takdirde Tanrının lanetine uğrayacaklarını söyler." Bu tablette yazılı oluşumun, kamu hukukundan doğan tahsis olduğu kuşkusuzdur. Kral gücü ile yapılan tahsis dışında özel kişilerin yaptıkları tahsislere rastlanmadığı gibi tahsis edilen taşınmazların tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığı da bilinmemektedir. Ayrıca tahsis edilen mallardan sadece Kral köyünün yararlanması olasılığı karşısında diğer insanların bu olanaktan yoksun kalmaları oluşumun vakıf olmayacağı kanısını ortaya koymaktadır¹³.

¹¹ Resmi Gazete, (21 Eylül 1997, S. 23117), s. 13.

¹² Ballar, (a.g.e.), s.36.

¹³ Dini, Hayri ve Kültürel Yönleriyle Vakıflar, (Ankara, T.C. Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları, 1983), s. 4.

Uygurlarda ve göçebe olarak yaşayan Türk topluluklarında ise gerçek anlamda bir vakıf kurumuna rastlanamamaktadır. Sadece devlet gücü ve hükümdar isteği doğrultusunda, özel hukuk tasarrufu niteliğinde olmayan oluşumları vakıf olarak kabul etmek olanağı bulunmamaktadır.

Eski Yunanda, bir kimsenin bir malını diğer bir kişiye, belirleyeceği amacı değiştirmemek koşulu ile bağışlaması ya da vasiyet etmesi vakıfa ulaşmak için kabul edilen bir yoldu. Roma'da Cumhuriyetin sonlarına doğru hayır, güzel sanatlar ve felsefe konuları ile ilgili kurumların kurulması gereksinimi ortaya çıkmış ve vakfı, yükümlülüğü bağış ya da vasiyet biçiminde öngören bir düzenlemeye girilmiştir. Ancak bu düzenlemede tüzel kişilik konusu düşünülmendiğinden kötü uygulamalar önlenememiştir. Bu konuda ileri adım, Bizans hukukçuları tarafından ortaya atıldıktan sonra mallara tüzel kişilik tanınmış ve Roma'da da vakıflar kazandıkları kişilikle amaçlarına uygun olarak topluma hizmet etmeye başlamışlardır.

Cermen hukukunda biraz farklı olarak amaca tahsis edilen malların Tanrıya ya da azizlere bırakılması ya da devam edecek topluluklara geçmesi öngörülmüyordu. Ancak bu sistemde de sakıncalar ortadan kaldırılamıyordu. Bu konudaki çabalar XII. yüzyılda sonuç vermeye başlamış ve kurucu iradesiyle oluşturulan vakıflar tüzel kişilikleri ile sakıncaları yok etmek suretiyle yavaş yavaş bugünkü anlayışta bir vakıf kurumu niteliğine bürünmüşlerdir.

İslamiyetten önce vakıf niteliğine benzer mal tahsislerinin olduğu anlaşılmaktadır. Bu konuda öncelik ise Hz. İbrahim'e verilmektedir. Hz. İbrahim, bir çok hayır kurumu oluşturmuş ve bu arada Allah'ın evi olarak adlandırılan Kâ'be'yi inşa ettirmiştir. Hamurabi ile çağdaş kabul edilen Hz. İbrahim M.Ö. 2067-1961 yaşamış olduğuna göre vakıf kurumuna benzer oluşumların başlangıcını belirtilen tarihlere götürmek mümkün olabilecektir¹⁴.

Kur'an-ı Kerim'de "vakıf" deyimini kullanılmamıştır. Bununla birlikte, vakıflara konu olabilecek hayır, sosyal yardımlaşma ve dayanışma, sadaka, yararlı iş, yoksul, düşkün ve yetimin düşünülmesi gibi sosyal düşünceler Kur'an-ı Kerim'de yer almıştır. Bu gibi konular İslam devletinin görevleri arasında olduğundan özel hukuk alanında girişimlere gerek görülmemiştir. Ancak vasiyet ile ilgili ayetler vakıflar için bir işaret sayılmıştır.

Hadis'de vakıf kurumunu daha yakından ilgilendiren deyimler bulunmaktadır. Örneğin Kur'an'da geçen "sadaka" deyimini, İslam Bilginleri ve Hadis Yorumcuları tarafından "cari sadaka" sürekli sadaka, dolayısıyla vakıf olarak kullanılmıştır. Hz. Peygamber'in bir diğer hadisinde "resulullah (S.A.) vefatında arkasında ne bir gülmüş, ne bir para, ne bir köle, ne de bir şey bıraktı. Yalnız beyaz dişi bir katırla, silahını ve bir de yoksul yolculara vakfettiği Fedek ve Hayber'deki araziye bıraktı" denilmiş ve vakfetmek sözcüğü kullanılmıştır¹⁵.

Hadislerde çokça sayıda görülen vakıf deyimini ile vakıf kurumuna ilişkin tanımlamalar, resmi senet niteliğindeki vakfiye örnekleri, sosyal yardımlaşma düşüncesi, vakıf kaynağının

¹⁴ Ballar, (a.g.e.), s.7.

¹⁵ Ballar, (a.g.e.), s.8.

olmasa da vakfın asıl gelişiminin İslam dini ile birlikte ve Hz. Peygamber'in buyrukları ile başladığı anlaşılmaktadır.

Emeviler döneminde vakıf kurumuna verilen önem nedeniyle birçok vakıflar kurulmaya başlanmıştır. Şam'da Ümeyye Camii için tahsis edilen köy ve mer'alar ilk örneklerden sayılmaktadır. Abbasiler döneminde ise vakıf kurma çabaları daha da artmış ve ayrıca kurumun hukuki ilkeleri saptanmıştır.

Selçuklu imparatorluğunun kurulmasından sonra İslam ve vakıf kurumları büyük bir gelişme içine girmişler hem hukuksal ve hem de yönetsel yönden büyük ilerlemeler kaydetmişlerdir. Osmanlı İmparatorluğu döneminde ise, dünya çapında değeri ve önemi olan büyük eserler vakıflar aracılığı ile meydana getirilmiş ve özellikle vakıf hukuku büyük bir gelişme sürecine girmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti dönemine intikal eden vakıf anlayışı ve kavramı bu kez Türk Medeni Kanunu ile yeni boyutlar kazanmıştır.

Kuşkusuz vakıf, yalnız İslam dinine ilişkin bir kurum olmadığı gibi Türklere has bir kurum da değildir. Vakıf birçok ulusun tarihinde oluşturulmuş ve değişik yöntemlerle halkın gereksinimlerine göre hizmetler vermiş insancıl bir kurumdur. hayır yapma yoksul ve yoksun insana eğilme, şanssız kişilere yardım elini uzatma toplumlarında her zaman örnekleri görülen soylu bir duygu ve düşünce olmuştur. Kişinin sahip olduğu parayı, malı ve mülkü, varlığından ayırarak, başkaları için hayır ve yardım amacıyla bağışlaması veya tahsis etmesi aslında öğütülecek ve özendirilecek bir davranıştır. İnsanlığın yaradılışından bu yana, bu tür davranış sahipleri örnek gösterilerek sayılarının çoğalması özlenmiş ve toplumda sayılamıyacak yararlar sağlamıştır.

Vakıflar zaman zaman, siyasal etkiler, dinsel korumacılıklar ve sosyal akımların elatmalarıyla karşı karşıya kalmıştır. Mal varlıkları kurumun kişiliği ve özendirici nitelikleri çekiciliğin başlıca nedenlerini oluşturmuştur. Ancak inanç ve düşüncelerin güçlülüğü ile kuruluşun sağlam temellere ve kaynaklara dayandırılması vakıfların kararlılık ve süreklilik simgeleri olmuştur. Bununla birlikte, ilgisizlik, aldırılmazlık ve kurumun niteliğine gereken önemin verilmemesi vakıfların karşılaştığı en zorlu güçlükler olmuştur. Bir de bunlara ek olarak, dernek kurma ve çalışmalarının zorluğundan kaçınanların vakıf biçiminde örgütlenme olanaklarından yararlanmak suretiyle vakıfları kullanmalarını sayabiliriz.

Ne var ki Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün 1980 yılından bu yana yapmış olduğu yoğun çabalar ile bilimsel çalışmalar vakıf kurumunun yozlaşmasını önlemiş, kuruluş düzeylerinde yapılan yeterli inceleme ile mahkeme ve yargıtay'daki dikkatli izlemeler fırsatların değerlendirilmesine olanak vermemiştir.

Vakıfların geçmişten aldığı güç, güvenilirlik ve deneyimleriyle tüm görkemini koruduğu ve hatta gelişen yeni türleriyle topluma ve özellikle yoksullara hizmetler verdiği açık ve seçik olarak görülmektedir. Kökeninde Allah rızası, hayır işleme düşüncesi, koruma ve esirgeme

duygusu ile insanlık sevgisi bulunan vakıfların toplumdaki bu değerli yeri vakıf kurumunun yüceliğinden kaynaklanmakla birlikte, islam dininin maddi ve manevi varlıkları gönül rızası ile paylaşmayı özendirmesi de çok önemli bir etken olmuştur¹⁶. Kimsesiz çocukların, yetimlerin, dulların ve yoksulların korunması, yol, kaldırım, köprü yapımı ya da bunların bakımı, kuyular, sarnıçlar, su depoları, su yolları, çeşmeler, okullar, kitabeveleri, camiler, mescitler, hastahaneler, spor tesisleri yapımı ve bunların bakımı daha yüzlerce örnekler sosyal hedefler ve amaçlar yönünden insanımızın ve dolayısıyla toplumumuzun daha verici ve daha bağışlayıcı olmasını özendirmiş ve özendirmeye devam etmektedir.

3.2. Vakıfların Türk Tarihi İçindeki Gelişimi

Daha öncede tanımladığımız gibi Vakıf, bir malın sahibi tarafından kendi rıza ve iradesi ile şahsi mülkiyetinden çıkartılarak, belirli bir şart ve gaye ile bir hayır hizmetine ebediyyen tahsis edilmesidir. Vakıf kuruluşu bugün yapılan bu tanıma gelinceye kadar, toplumlarda uygulama ve kavram olarak çeşitli safhalar geçirdiği, tarihe bakıldığı zaman daha açık olarak ortaya çıkmaktadır. İslamdan önceki Türk Hukukunun ana kaynaklarında yapılan araştırmalar, tarihi olayları çıkarmaya yeterli ise de, toplumların sosyal hayatı hakkında açık belirtiler bulmakta zorluk çekildiği de bir gerçektir. Türk toplumlarının İslam'dan önceki siyasi tarihi ile sosyal hayatına ait araştırmalarda, Orta Asya'da Türk devletlerinde vakıf niteliğinde kuruluşlara açıkça rastlanmamıştır. Ancak Anadolu'da kurulan HİTİT - SÜMER'lerin sosyal hayatları Anadolu'da yerleşmiş ve teşkilatlanmış olması bizi daha yakından ilgilendirmektedir. Türk vakıflarının ilk yazılı metni M.Ö. 1280-1290 tarihinde yazılan ve tabletler haline getirilen HİTİT vakıf senedi olduğu anlaşılmaktadır¹⁷.

Orta Asya'daki Hunlar'da, Göktürkler'de, Moğollar'da kısmen göçebe hayatının hakim olması ve toprağa zamanla yerleşme sebebiyle günümüzdeki vakıf kurumuna benzer teşkilata, açık ve belirgin şekilde rastlanamamıştır.

XII. yüzyılda hüküm süren özellikle Budist Uygur Türkleri'ne ait başka bir vakfiye Doğu Türkistan'da TURFAN kazısında elde edilmiştir. Bez üzerine yazılı bu vakfiye, Vakıflar Genel Müdürlüğü arşivinde saklanmaktadır¹⁸.

Vakıf kurumu yüzyıllar boyunca bütün İslam memleketlerinde çok büyük önem kazanmış ve bu memleketlerin sosyal ve ekonomik hayatları üzerinde derin tesirleri olmuş dini - hukuki kurumlardır. Vakfın hukuki bir kurum olarak ortaya çıkması İslamiyet ile başlamıştır¹⁹.

¹⁶ Ballar, (a.g.e.), s.9.

¹⁷ Ballar, (a.g.e.), s.6.

¹⁸ Erkilet, (a.g.e.), s.7.

¹⁹ Erkilet, (a.g.e.), s.7.

İslamiyet, doğuşundan itibaren ulvi ve insani gayeleri hedef alan her kurumu geliştirmeye çalıştığı için vakıf kurumunu toplum ihtiyaçlarını karşılamada bir araç olarak görmüş ve gelişmesine yardım edilmiştir. İnsanlara yardım ve toplumun ihtiyaçlarını gidermede vakıflar önemli görev almışlar ve başarı ile bu faaliyetlerini sürdürmüşlerdir.

Güntümüzde de bu anlayışa uygun vakıflar kurulmaktadır²⁰. İslam ülkelerinde bilhassa Emeviler zamanında vakıflar çok genişlemiştir. Hicri 88 senesinde Emevi Halifesi Velid Bin Abdülmelik Ümeyye Camii için ilk defa köy ve mezraları gelir getiren bir kaynak olarak vakfetmiştir²¹.

Abbassiler, Büyük Selçuklu Devletinin kurulmasından sonra vakıf kuruluşlarına önem vermişler ve bu kuruluşların kurduğu hayır kurumları büyük mali güce sahip olmuşlardır. Moğol prenslerinin İslamiyeti kabullerinden sonra bilhassa Gazan Han Tebriz'de vakıf şeklinde külliyeler hayır ve yardım kurumları kurdurmuştur.

Osmanlı Devleti'nin kuruluşunda Anadolu'da daha önce kurulmuş, iktisat, ahlak, örf ve adetleri ile yaşamış toplum bulunuyordu. Osmanlılar, Anadolu Selçuklu Devleti'nin idari sistemi yanında toplum yaşayışını da devralmıştır. Böylece daha önce yerleşmiş bulunan kurumlardan yararlanmışlardır. Osmanlı Devleti'nde ilk vakıf kurucusu Orhan Gazi olmuştur. Mekece nahiyesinin tamamını vakfetmiştir. Ayrıca Orhan Gazi İznik'te, Bursa'da, Adapazarı'nda medrese, cami gibi hayır kurumları kurmuştur²².

Öncülüğünü Orhan Gazi'nin yaptığı ve kendisinden gelen Osmanlı Padişahları, Sultanlar, Vezirler, Emirler ve zengin kişiler hayır ve hizmet amacıyla pek çok vakıf kurmuşlardır.

Fatih Sultan Mehmet İstanbul'u fethinden sonra şehrin ihtiyacı, halkın yararlanması, ilim ve fennin yayılması amacıyla vakıflar kurmuştur. Osmanlı imparatorluğu'nun tanzimattan önceki dönemlerinde Kamu hizmetleri vakıflar eliyle yürütülmüştür. Avarız vakıfları yanında asıl imar, kültür ve yardım işleri, Türkiye'de kuruculuk ve yapıcılık, içtimai yardım, güzellik ve temizlik, ilim ve kültür işleri ve ihtiyaçları bu nevi faaliyetleri ifa edecek ve bunlara ait eserleri meydana getirecek kurumları doğurmuş ve bu kurumlar bugünkü umumi menfaatlara uygun olarak kurumlar vakıf şekli altında ortaya çıkmıştır. Osmanlı Hukukunda, vakıf tamamen İslam Hukukunun Fıkıhtaki esaslarına dayanır.

Bu suretle vakıf kurumu, Türklerde yalnız dini ve sınırlı bir sahada ve bir medeni hukuk kurumu şeklinde kalmayarak içtimai bakımdan da büyük bir ehemmiyet kazanmış ve bugünkü

²⁰ Hüseyin Hatemi, **Önceki ve Bugünkü Türk Hukukunda Vakıf Kurma Muamelesi**, (İstanbul, İstanbul Üniv. Yay. No.1434, Hukuk Fakültesi Yayını, No.317, Fakülteler Matbaası, 1975), s.20.

²¹ Ziya Kazıcı, **İslami ve Sosyal Açısından Vakıflar**, (İstanbul, Marifet Yayınları No.42, İslami Araştırmalar Servisi No.17, 1985), s.54.

²² A. Himmet Berki, **Vakfa Dair Yazılan Eserlerle Vakfiye ve Benzeri Eserlerde Geçen İstilah ve Tabirler**, (İkinci Baskı, Ankara, V. G. M. Yayınları, İkbal Basım), s.7.

mana ve ölçüde birer amme hizmeti teşkilatı haline gelmişlerdir. Bu sebepten dolayı vakıf kurumunun geçirdiği istihallerin ve amme hizmetleri sahasında oynadığı rollerin Türk İdari Hukukunda hususi bir yer işgal etmesi tabii zaruridir²³.

Vakıf kurumu temelinde yardım ve hizmeti esas aldığından tarihsel gelişim süreci de daha çok dini çerçevede ele alınmış ve günümüze kadar da bu esaslar vakıflarda belirleyici olmuştur.

3.3. Vakıfların Türkiye’de Şimdiki Durumu

Osmanlı döneminde kurulmuş olan ve Cumhuriyet döneminde Şer’iye ve Evkaf Nezareti ismini alan bu teşkilat 3 Mart 1924 tarih ve 429 sayılı kanun gereği görevleri, Başbakanlığa bağlı olarak teşkil edilen Vakıflar Genel Müdürlüğü’ne aktarılmış ve 1935 yılında kabul edilen 2762 sayılı Vakıflar Kanunu ile de mazbut ve mülhak vakıfları olmak üzere ikiye ayrılarak bu vakıflara yeni bir boyut kazandırılmıştır.

2762 Sayılı Kanuna göre mülhak vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü’nün denetimi altında mütevellileri tarafından ve mazbut vakıflar da doğrudan doğruya Genel Müdürlük tarafından idare edilmektedir²⁴.

2762 sayılı kanuna göre kurulan vakıfların Cumhuriyetin kuruluşundan sonra hukuk alanında yapılan yenilikleri ile daha da gelişmiştir. Bu gün Türkiye’de 2762 Sayılı Kanun ve 903 Sayılı Kanuna göre kurulan vakıflar ile 3294 sayılı kanuna göre kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları toplum ihtiyaçlarını, Devletin kamu hizmetlerini destekleme yolunda çalışmaktadır.

²³ Siddık Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, (İkinci cilt, 3. Baskı, İstanbul, İsmail AKGÜN Matbaası, 1996), s.662 - 663.

²⁴ Feramuz Berkol, *Vakıf Müessesesi Hukuki Mahiyeti ve Tarihi Tekamülü*, (Vakıflar Bülteni I, İstanbul, Milli Eğitim Basımevi, 1970), s.12.

İKİNCİ BÖLÜM

VAKIFLARDA BÜTÇELEME İÇİN MUHASEBE SİSTEMİ

I - VAKIFLARDA MUHASEBE

1.1. Vakıflarda Muhasebe Bilgileri Gereksinimi

Vakıflarda muhasebe bilgilerini kullanan kişi ve grupların bu kuruluşlarla ilişkilerinin nedenleri belirlendiği takdirde, kuruluşun finansal raporlarının türleri, bu raporlarda yer alacak bilgiler ve bu bilgileri elde etmek için gerekli muhasebe prosedürlerini belirlemek mümkün olur.

Muhasebe süreci incelenecek olursa, bu sürecin en belirgin özelliğinin, ekonomide ve çeşitli kuruluşlarda fonların kullanımına ilişkin kararlar alan kişilere finansal nitelikte bilgi iletmek olduğu görülür. Bir bilgi sistemi olarak, muhasebenin fonksiyonu finansal nitelikteki olaylarla ilgili bilgileri belirlemek, kaydetmek ve bilgileri özetleyerek, sonucu ilgili kişilere raporlamaktır¹. Bir kuruluşun muhasebe bilgilerinin, bilgileri kullanacak olan kişilere iletilmesi finansal raporlama olarak tanımlanmaktadır. Finansal raporlama terimi, genellikle

¹ Donald E. Kieso, Jerry J. Weygant, **Intermedia Accounting**, (New York, John Willey and Sons, Inc, 1974), s.3.

muhasebe bilgilerinin, kuruluşların yöneticilerine ve üçüncü kişilere iletişimini ifade eder. Kuruluşun yöneticilerine muhasebe bilgilerinin raporlanması iç finansal raporlama olarak; kuruluş dışındaki kişilere muhasebe bilgilerinin raporlanması ise, dış finansal raporlama olarak ifade edilir.

Muhasebe, kar amacı güden işletmelerin yönetiminde olduğu kadar, kar amacı gütmeyen kuruluşlardan olan vakıflar ile devlet kuruluşlarının yönetiminde de önemli bir araçtır. Muhasebeden sağlanan bilginin desteği olmaksızın, yönetim fonksiyonlarından olan planlama ve kontrolü yürütmek mümkün olamaz².

Muhasebe bilgilerinin vakıf yöneticilerine yardımcı olması isteniyorsa, muhasebe bilgilerinin yönetim karar süreçlerine ilişkin olması gözönünde bulundurulmalıdır. Örneğin verimlilikle ilgili bir karar alınacaksa, muhasebe bilgileri, vakfın gördüğü hizmetler açısından ölçülen sonuçlarla faaliyet girdileri açısından ölçülen çabalar arasındaki ilişkileri mümkün olduğu kadar gösterecek şekilde derlenmelidir. Çünkü sonuca ulaşma gücünün, doğrudan doğruya vakfın mevcut aktiflerine bağlı olduğu kabul edildiğinden bu bilgileri gösteren raporlar üst yönetime iletilmelidir³.

Alt düzey yöneticileri, üst yöneticilerin sahip oldukları bilgilere ihtiyaç duyarlar, hatta üst yönetimin planlarının uygulanmasına yardımcı olacak ayrıntılı bilgileri de almak isterler. Bu nedenle iç finansal raporlama gereksinimi uygulamalarının etkinliğini artıracaktır.

Muhasebe raporları sadece vakıf yöneticilerinin planlama ve kontrol görevlerini yerine getirmeleri için faaliyetlerin verimliliğini ölçmelerinde bir araç olarak kullanılmaz. Muhasebe raporlarının bir amacında yöneticilerin vakfı hedeflerine ulaştırmada varlıkları etkin bir biçimde kullanıp kullanmadıklarına ilişkin yeteneklerini ölçmek ve değerlemek için yararlı bilgileri sağlamasıdır⁴.

Varlıkları etkin bir şekilde kullanma yeteneğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesinin nedeni, önemli bir kısmının bağış ve yardımlarla elde edildiği bu varlıkların vakıf yöneticilerine emanet edilmesi ve kendilerine emanet edilen bu fonlardan dolayı kendilerini seçen veya atayan kişilere hesap vermekle yükümlü olmalarıdır.

Hesap verme yükümlülüğü, vakıf yöneticileri ile kendilerine hesap verilen kişiler arasında bir ilişkiyi gerektirir. Bu ilişki kanun, vakfın tüzük veya sözleşmesiyle doğabilir. Vakıf yöneticileri sorumluluklarından kurtulabilmek için faaliyetlerden dolayı hesap vermekle yükümlü olurlar. Hesap verme yükümlülüğünden doğan ilişkiler vakıf yöneticilerine yüklenen sorumluluk ve verilen yetkilerin ne şekilde kullanıldığını göstermek için, bu yetki ve

² Harry D. Kerrigan, **Fund Accounting**, (New York, Mc Graw - Hill Book Com., 1969), s.4.

³ Emerson O. Henke, **Accounting For Non Profit Organization**, (Belmont California, Wadsworth Publishing Com., Inc, 1966), s.1.

⁴ AKPA, **Study Group on the Objectives of Financial Statements**, (Objectives of Financial Statements, October, 1973), s.50.

sorumlulukların, kullanımının muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar⁵. Vakıf yönetim kurulu üyeleri yöneticilere emanet edilen varlıkların verimli bir şekilde kullanılması için kendilerine sorumluluk yükler; varlıkların verimli kullanılması için gerekli yetki göçeriminden sonra bu kişilerden gerekli muhasebe bilgilerini istemeye hak kazanırlar. Yöneticilerin hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerinde ve vakıf faaliyetlerini yürütmeye gerekli iyiniyet, dikkat ve özen aranır. Gerekli dikkat ve özen aktiflerin korunması, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, faaliyetlerin verimliliğinin artırılması ve belirlenen yönetim politikalarına uygunluğun sağlanması için yeterli bir iç kontrol sisteminin kurulmasını da içerir. Bu sistemin kurulabilmesi için öncelikle vakıflarda muhasebe uygulamasına temel olacak varsayım ve esasların ortaya konulması gerekmektedir.

1.2. Vakıflarda Muhasebe Sisteminin Temel Yapısı

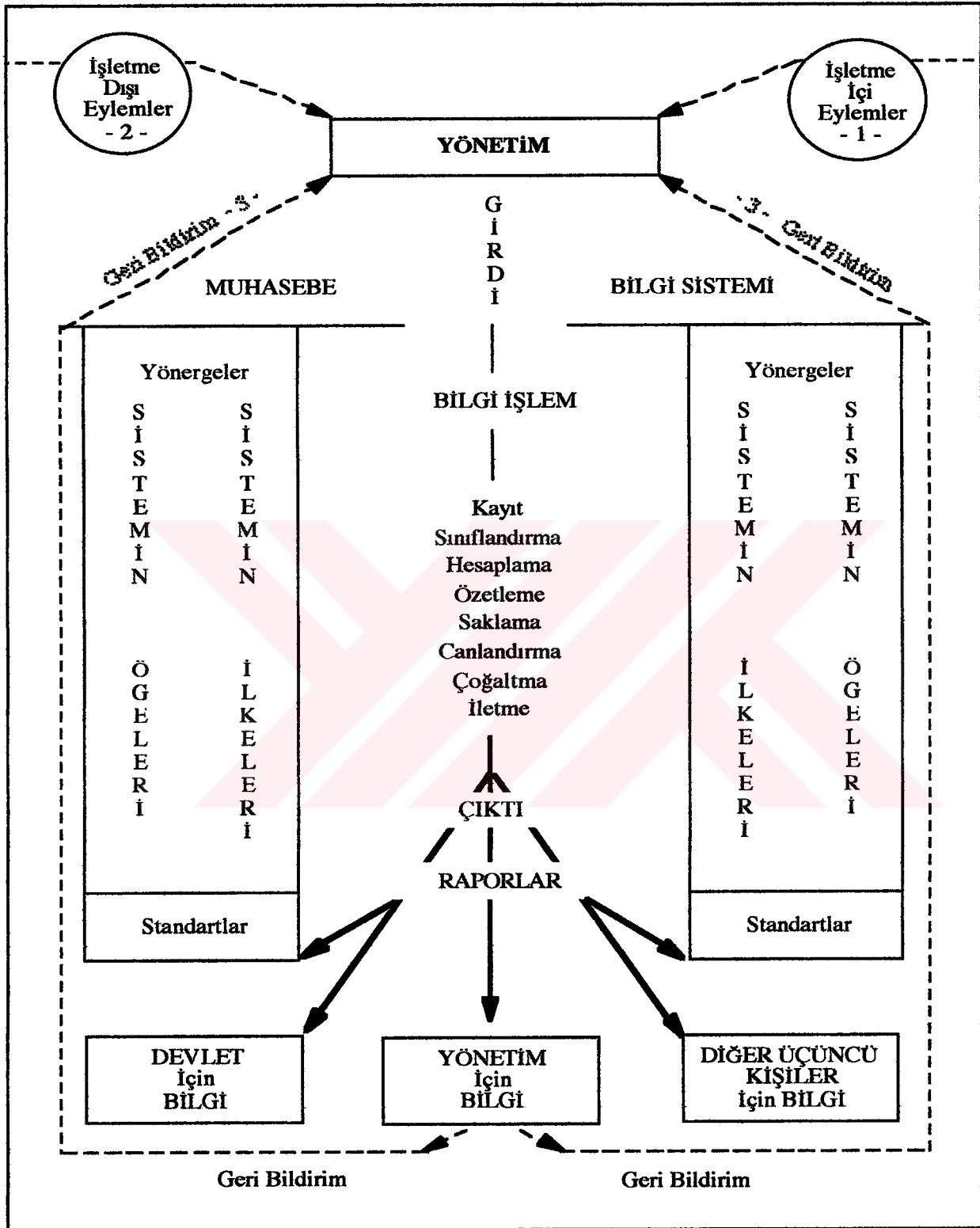
1.2.1. Vakıflarda Muhasebe Kavramı ve Bilgi Akışı

Muhasebe bilgi sistemi temel olarak küçük, büyük bütün kuruluşlar için geçerlidir. Ancak sistemde kullanılan bilgi işlem donanımları ve bunlara bağlı olarak bilgi işlem yöntemleri vakfın koşullarına göre değişiklik gösterir⁶. Şekil - 1 de muhasebe bilgi sistemi kuramsal olarak gösterilmiştir.

⁵ Alvin A. Arens - James Loebecke, **Applications of Statistical Sampling To Auditing**, (New Jersey, Prentice - Hall Inc, 1981), s. 74.

⁶ Fevzi Sürmeli, **Muhasebe Bilgi Sistemi**, (Eskişehir, T.C. Anadolu Üniv. Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No.115, 1996), s.33.

Şekil : 1 Muhasebe Bilgi Sistemi



Kaynak : Fevzi Sürmeli, **Muhasebe Bilgi Sistemi**, (Eskişehir, T.C. Anadolu Üniv. Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No.115, 1996)

Burada görüldüğü gibi, muhasebe bilgi sistemine :

1. İşletme içinden, 2.İşletme ile çevresi arasında oluşan eylemlerden ve 3. Geri bildirimden gelen mali nitelikteki işlemlere ilişkin veriler veya bilgiler, bilgi işlem eylemleri sonucunda çıktılara dönüştürülür ve nihayet bu çıktılar raporlar şeklinde ilgili taraflara iletilir. Muhasebe bilgi sisteminde oluşan bu eylemler, sistemin öğeleri tarafından belirli ilkelere, yönergelere ve standartlara göre yapılır.

Muhasebe bilgi sisteminin açıklanan temel yapısı ve bu yapı içinde verilerin bilgi işlem faaliyetleri sonucunda bilgilere dönüştürülmesi ve bu bilgilerin raporlar şeklinde ilgililere iletilmesi “ vakfın varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan mali nitelikteki ve para ile ifade edilen işlemlere ait bilgileri genel kabul görmüş kavram ve ilkeler çerçevesinde, kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi veya kurumlara raporlar halinde sunmak” şeklinde ifade edilen muhasebe içeriğini açık olarak ortaya koymuş olmaktadır⁷.

Muhasebe bilgi sisteminin şema ile gösterimi doğrultusunda, sistemin veri ve bilgi akışı ortaya konulmalıdır.

Bir bilgi sistemi olarak muhasebe bilgi sisteminde kurulması ve yürütülmesinde her sistemde olduğu gibi “GİRDİ - SÜREÇLEME - ÇIKTI” şeklinde bir akış izlenir. Bu sürecin yürütülmesinde dört aşama bulunmaktadır. Bunların başında muhasebe raporlarından yararlanan kişi ve kuruluşların bilgi ihtiyaçlarının saptanması gelir. Bu bilgilerin sağlanması için gerekli verilerin saptanması ve toplanması ikinci aşamayı oluşturur. Saptanan verilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesi olan üçüncü aşama muhasebe süreci adını alır. Özetlenen verilerin muhasebe raporlarında ve özel raporlarda bilgi olarak yer alışı ise sistemin dördüncü aşaması olan çıktıyı oluşturur⁸.

Uygulamada çoğunlukla aynı anlamda kullanılan bilgi ve veri kavramları aslında iki ayrı nitelik oluştururlar. Bilgi-veri kavramları çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. Bu tanımlamaların birinde veri “değerlendirilmemiş mesaj” olarak bilgi de “değerlendirilmiş ve özel duruma uygun veri” olarak tanımlanmıştır. Bir başka tanımda veri “ gözlenebilen bütün oluşumlar”, bilgi; “özel durumda değeri olan veri” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlardan da anlaşılacağı gibi kişinin sorunlarını saptaması ve verileri toplaması yeterli olmayıp, verileri özel duruma uygun olarak ayıklaması gereklidir. Bunu yaptığı zaman veri, bilgi haline dönüştürülmüş, özel duruma uygulanmış ve karar aracı olarak kullanılmaya hazır hale gelmiş olur⁹.

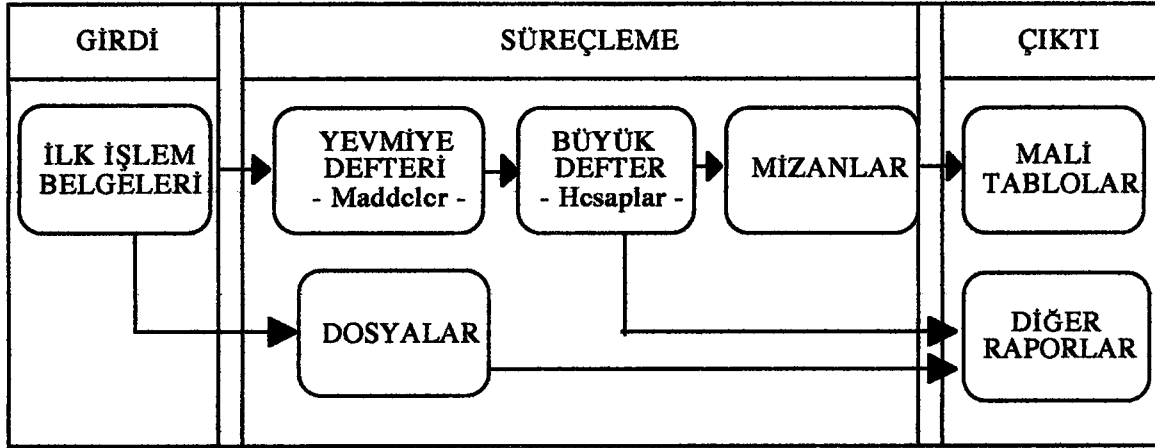
⁷ Sürmeli, (a.g.e.), s. 32.

⁸ Ferruh Çömlekçi - Celal Kepekçi, **Genel Muhasebe ve Dış Denetim**, (Eskişehir, A.Ü., İ.İ.B.F., D.S.İ. Yayınları, No. 1, 1989), s. 7.

⁹ A.Sait Sevgener, **Yönetim Muhasebesi**, (İstanbul, M.Ü. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No.656, 1988), s. 6.

Aşağıdaki tabloda muhasebe sistemindeki geleneksel bilgi akışı gösterilmiştir.

Şekil : 2 Muhasebe Bilgi Akışı



Şekil - 2 de görüldüğü gibi, işletme faaliyetlerine ilişkin kıymet hareketleri, olayları kanıtlayıcı ilk işlem belgeleri ile sisteme dahil edilmekte ve bu belgeler bir taraftan düzenlenerek dosyalanırken diğer taraftan yevmiye defterine geçirilmektedir. Dolayısıyla sistemin Süreçleme aşaması başlatılmış olur. Burada faaliyetlere ilişkin olaylar belgelere dayanarak tarih sırasına göre yevmiye defterine maddeler şeklinde kaydedilir, buradan da büyük deftere, konularına göre hesaplara geçirilir. Nihayet bu işlemin doğruluğunu belirlemek üzere mizanlar çıkarılarak mali tablolar ve gereksinimi duyulacak diğer tablolar düzenlenir¹⁰. Muhasebe bilgi sisteminin bu genel yapısı içinde bilgi süreçleme eylemlerine konu olacak veriler veya bilgiler üç kaynaktan sağlanır. Bunlar;

- Vakıf içi eylemler
- Vakıf dışı eylemler
- Geri bildirim

Vakıf İçi Eylemler vakıfda oluşan ve parayla ifade edilen her türlü olaylardır. Üretime hammadde verilmesi, işçilik kullanımı, amortisman, işletme içi değer hareketleri gibi olaylar işletme içi eylemlere örnek gösterilebilir.

Vakıf Dışı Eylemler, vakfın çevreyle ilişkisinden doğan olaylardır. Örneğin; satın alımlar, satışlar ve bunlara bağlı olarak oluşan borç - alacak ilişkileri, bankalarla olan ilişkiler gibi.

Geri bildirim ise çıktılardan, olayların sonucundan ve yönetim kararlarından oluşan eylemlerdir¹¹. Geri bildirim işlevi veri ve bilgileri işlemek suretiyle yönetime, vakfın içinde bulunduğu durumu ortaya koyar. Bir başka deyişle geri bildirim bilginin verimlilik açısından

¹⁰ Sürmeli, (a.g.e.), s. 33.

¹¹ Sürmeli, (a.g.e.), s. 34.

kabul edilebilirliğinin sağlanmasıdır. Amaçlanan verimliliğe geçmişteki faaliyetin başarılı olması sonucu ulaşılır. Geri bildirim amaçlardan sapmaları önleyecek kontrol işlevi ile doğru orantılıdır. Kontrol işlevi içinde belirli bir olayla ilgili bilgi, geri bildirim işlevi ile olayı kontrol altında tutma olanağını sağlar¹².

Vakıf faaliyetlerine ait verilerin şekil - 2 de gösterilen belgeler, defterler, dosyalar ve raporlardan oluşan kayıt ortamında yönetim için bilgilere dönüştürülmesi amacıyla; kayıt, sınıflandırma, hesaplama, özetleme, saklama, canlandırma, çoğaltma ve iletme işlemleri yapılır.

Kayıt : Veri veya bilgilerin toplanmasını ve daha sonra işleme tabi tutulmak üzere belgelendirilerek sisteme girişlerinin sağlanması işlemidir.

Sınıflandırma : Veri veya bilgilerin belirli sınıf veya kategorilere göre düzenlenmesidir.

Hesaplama : Veri veya bilgilere aritmetik işlemlerin veya sağlanmak istenen bilginin veya raporun özelliğine göre matematiksel modellerin veya analiz tekniklerinin uygulanması işlemidir.

Özetleme : Çok sayıda bilginin daha kullanışlı bir biçime dönüştürülmesidir.

Saklama : Veri veya bilgilerin biriktirilmesi ve ileride tekrar kullanılmak amacıyla ilgili dosyalara yerleştirilmesidir.

Canlandırma : Saklama işlemi ile biriktirilmiş veri veya bilgilerin, tekrar kullanılmak amacıyla hazır duruma getirilmesi işlemidir.

Çoğaltma : Veri veya bilgilerin kopyalar (suretler) şeklinde çoğaltılması işlemidir.

İletme : Veri veya bilgilerin bilgi sistemi içinde bilgi işlem aşamalarına bağlı olarak bir aşamadan diğer bir aşamaya aktarılması, bir defterden diğer bir deftere geçirilmesi, bir bölümden diğer bir bölüme gönderilmesi, vakfın finansal durumu ve faaliyetlerine ilişkin yönetim bilgilerinin, ilgili taraflara sunulmasıdır¹³.

¹² Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi İlkeler - Uygulamalar**, (İstanbul, İ.İ.T.A., Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No. 334 - 567, 1982), s.6.

¹³ Sürmeli, (a.g.e.), s. 35 - 38.

1.2.2. Muhasebe Sisteminin Öğeleri

Bir sistemin öğeleri o sistemin belirlenebilen ve birbirine bağlı olan, sistemi çalışır duruma getiren ve sisteme işlerlik kazandıran değişik somut elemanlardır. Dolayısıyla sistemin işlev görmesi ancak, sistemi oluşturan ve onu meydana getiren öğelerle sözkonusu olabilmektedir. Muhasebe bilgi sisteminde belli başlı dört öğeden söz edilir. Bunlar;

- Personel
- Haberleşme araçları
- Donanım
- Raporlar

Bu öğeler muhasebe bilgi sisteminin işlevini görmesi için sisteme işlerlik kazandıran elemanlar olmaktadır¹⁴.

1.2.2.1. Personel

Muhasebe bilgi sistemi, vakıf yönetiminin ve vakıf ile ilgili diğer kişi ve kurumların bilgi gereksinmelerini karşılamak üzere, vakıf faaliyetlerine ilişkin veri veya bilgileri toplayan, bunları kayıt, sınıflandırma, hesaplama, özetleme, saklama, çoğaltma ve iletme şeklindeki bilgi işlem eylemleri ile işleme tabi tutan ve sonuçta gerekli bilgilere dönüştüren bir sistemdir. Buna göre muhasebe sistemine düşen bu görevin yerine getirilmesi için konuyu bilen ve sistemi çalıştıran personelin var olması gerekir.

Kişinin karmaşık olaylar karşısında etkin ve başarılı karar alması, kullanılabilir bilgilerin niteliğine bağlıdır. Bunun yanında kişinin algılama yeteneği ve tecrübesi bu bilgilerden faydalanma açısını sınırlar. Sistemin insanlar tarafından uygulanacak oluşu, düzenlenen sistemin onu kullanacak kişilerin kişilikleri ile bağdaşmasını zorunlu kılar. Bunun yanında personelin niteliğinde önem taşır. Muhasebe bilgi sistemini yürütecek personelde aranan genel özellikler, mesleki eğitim, iş deneyimi ve kişiliktir. İstenilen deneyime ve mesleki bilgiye sahip olan ve bunlar yanında dürüst ve iş ahlakı olan personelin, sistemin etkinliğini artıracığı unutulmamalıdır.

1.2.2.2. Haberleşme Araçları

Haberleşme araçları, veri veya bilgilerin toplanması ve bilgi işlem faaliyetlerine tabi tutulması için gerekli belgelerdir. Bu belgeler; kayıt, sınıflandırma, özetleme, hesaplama, saklama, canlandırma, çoğaltma ve iletme işlemlerinin yapılması için gerekli kayıt ortamını oluştururlar. Kayıt ortamını ve haberleşme olanağını yaratan haberleşme araçları işlemleri; zaman, nitelik, nicelik, yer, kişi gibi değişik yönleriyle ortaya koymak suretiyle, muhasebe sistemine ilişkin veri veya bilgileri somutlaştırıp kanıtlanabilir duruma getirirler.

¹⁴ Sürmeli, (a.g.e.), s. 38.

Haberleşme araçları genel olarak;

- İlk işlem belgeleri
- Kayıt belgeleri şeklinde ikiye ayrılır¹⁵.

1.2.2.3. Donanım

Muhasebe bilgi sistemi bilindiği gibi veri veya bilgileri yönetsel bilgilere dönüştüren bir sistemdir. Bu dönüşümü sağlamak üzere yapılan bilgi işlem faaliyetleri;

- El ile bilgi işlem,
- Makinalı bilgi işlem,
- Elektronik (bilgisayara dayalı) bilgi işlem, yöntemlerine göre yapılmaktadır. Bu yöntemlerde veri veya bilgilerin toplanması, işleme tabi tutulması sırasında yöntemlere göre, daktilo, kasa tahsil makinaları, basit hesap makinaları, okuyucu, yazıcı, bilgisayar gibi donanımlar işletmenin koşullarına, bilgi işlem eylemlerinin yoğunluğuna ve buna bağlı olarakda benimsenen bilgi işlem yöntemlerine göre değişiklik gösterir¹⁶.

1.2.2.4. Raporlar

Raporlar, muhasebe bilgi sisteminin çıktılarıdır. Sistemin belirlenebilen maddi ürünleridir. Bilindiği gibi raporlar vakıf içi ve vakıf dışı bilgi kullanıcılarına yöneliktir. İç raporlar, yönetimin her düzeyine sunulan ve kontrol amacı taşıyan bütün raporları içerir. Kontrol raporlarında olarak ifade edilen iç raporlar genellikle yöneticilere, vakıf faaliyetlerinin seyrini ve sonuçlarını görme ve planlanan hedeflerle karşılaştırma olanağı sağlarlar. Bu tür raporlara örnek olarak bilanço, gelir tablosu, bütçeler, maliyet raporları, üretim raporları ve satış raporlarını verebiliriz.

Dış raporlar; vakıfla ilgili üçüncü kişilere, vakfın durumu ve çalışmalarından haberdar olmaları için sunulan bilgi raporlarıdır. Dış raporlarda sunulacak kişilere ve ilgili oldukları konulara göre değişiklik gösterebilir. Örnek olarak bilanço, gelir tablosu, yıllık faaliyet raporu, kredi kurumlarına verilen raporlar, sermaye piyasalarına açıklanan raporları verebiliriz.

Muhasebe bilgi sistemi, kişilerin davranışlarını ve kararlarını etkileyecek bilgileri oluşturur. Bu nedenle sistem etkili bilgi akışını sağlayacak anlaşılabilir dilde düzenlenmiş raporların hazırlanmasını sağlamalıdır. Muhasebe bilgi sistemi gerçekleşen olayları ve gelişmeleri bilgi haline dönüştürür. Sistemi oluşturan bilgilerin aynı zamanda karar aracı olması, yada alınan kararları tümüyle değiştirecek nitelikte olması, geri bildirim sistemine dayalı rapor sisteminin varlığına bağlıdır¹⁷.

¹⁵ Sürmeli, (a.g.e.), s. 39.

¹⁶ Sürmeli, (a.g.e.), s. 41.

¹⁷ H. D. Clifton, **Busines Data Systems**, (New York, The Edition, Prentice Hall, 1990), s. 48.

1.2.3. Temel Kavramlar ve İlkeler

Vakıflarda yöneticilerin, kendilerini seçen veya atayan kişilere hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmede muhasebeyi bir araç olarak görmeleri; vakfa destek olan kişi ve grupların da vakfın amaçlarına ulaşır ulaşmadığı açısından yöneticilerin başarısını ölçme ve değerlemede muhasebe verilerini kullanmaları vakıflardaki muhasebe sisteminin kar amacına dönük muhasebe sistemlerinden önemli ölçüde ayrılmasına yol açmıştır.

Kâr amacı gütmeyen vakıfların kâr elde etme yerine, kamu yararı için faaliyette bulunmaları bu kuruluşların muhasebe sistemlerinin kurulmasında, çeşitli ekonomik nitelikteki kararların alınması için gerekli bilgilerin sağlanması yerine, hesap verme yükümlülüklerinin yerleştirilmesi ve yerine getirilmesi için gerekli bilgilerin iletilmesinde, önem verilmesinde başlıca neden olmaktadır. Bu bakımdan muhasebe bilgisinin kendisi kadar, bilginin güvenilir oluşu da önemlidir. Muhasebe bilgisi belgelere ve ayrıntılı kayıt ve raporlama sistemine dayandığı takdirde güvenilirdir. Muhasebe bilgilerinin, her iki alan için güvenilir olması gerektiği kadar, bu bilgilerin, kullanıcılar açısından yararlı, önemli, tarafsız, anlaşılır ve karşılaştırılabilir olması ve ihtiyaç duyulduğunda kullanılmaya hazır bilgiler olması gerekir.

Hesap verme yükümlülüğünün yerine getirilmesi amacıyla vakıfların muhasebe bilgilerinin belirlenmesinde muhasebe varsayımları ve ilkeleri önemli kısıtlayıcılar olmaktadır. Eğer bir kuruluşta muhasebe uygulaması varsa, uygulama için kabul edilen ilkeler ve bu ilkelerin dayanağı olan bazı varsayımlar vardır. Vakıflardaki muhasebe uygulamalarında temel olacak varsayımlar ve esaslar şunlardır¹⁸.

a) Fon Kişiliği Varsayımı :

Kişilik varsayımının üzerinde duruluşunun asıl nedeni, muhasebenin ilgi alanının tanımlanması suretiyle vakfın çeşitli işlemleri ile bunların finansal raporlarda gösterilecek niteliklerini belirlemektir. Bundan başka, kişiliğin niteliğine ilişkin diğer kavramlar kişiliğe ilişkin bilgilerin finansal raporlarda en iyi nasıl gösterileceğinin belirlenmesine yardımcı olur¹⁹.

Kişilik kavramı bir vakfı, vakfın bir bölümünü veya birbirleri ile ilişkisi olan vakıf ve iktisadi işletmelerini kapsayabilir. Uygun “kişi” nin seçimi ve sınıfların saptanması, finansal raporların amaçlarına ve raporlanan bilgiyi kullanan kişilerin ilgi nedenlerine bağlıdır²⁰.

¹⁸ Celal Kepekçi, **Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda Muhasebe Sisteminin Özellikleri**, (Eskişehir, E.İ.T.İ.A. Dergisi, Cilt XVIII, S 1, 1982), s.59.

¹⁹ Eldon S. Henderiksen, **Accounting Theory**, (Revised ed. Richard D. Irwin Inc. Homewood Illinois, 1970), s.93.

²⁰ Özgül Cemacılar - Saime Önce, **Muhasebenin Kurumsal Yapısı**, (Eskişehir: A.Ü. Yayınları No: 1093, İ.İ.B.F. Yayınları No: 150, 1999), s.17.

Vakıflarda yöneticilerin başarılarını ölçme ve değerlemek amacıyla vakfın faaliyetlerini analiz etmede, kendilerine emanet olarak devredilen varlıkların, önceden belirlenen biçimde kullanılıp kullanılmadığını ölçmeye önem verilir. İlgili gruplar varlıkların kaynakları ve kullanılma biçimleri hakkında ayrıntılı bilgi ister. Ayrıntı için bu istek, varlıkların elde edilmesinde ve elden çıkarılmasında kalem kalem kontrolün önemle üzerinde durulması gerekir²¹. Varlıkların kullanımında planlama ve kontrol gereği, devlet kuruluşları kadar vakıflar içinde fon muhasebesi tekniklerinin kullanımını zorunlu kılar. Fon muhasebesinde vakıfların varlıkları fon olarak adlandırılan çeşitli muhasebe birimlerine bölünür. Vakfın işlemlerini kaydetmede ve özetlemede kendi kendini dengeleyen hesaplar grubu olarak işleyen fon kişiliği kavramı, muhasebecinin kişilik kavramına uygundur. Kendi kendini dengeleyen bu hesapların işleyişi çift taraflı kayıt metoduna göre olur. Üçüncü kişilerle ve diğer fonlarla olan işlemler kaydedilirken her fon ayrı bir ticari işletme gibi işler.

Fonun oluşturulduğu mevzuat veya sözleşme kurallarına uygun olarak bir faaliyeti yürütmek veya belirli bir amacı gerçekleştirmek ve bağımsız muhasebe kişiliği oluşturmak için ayrılmış bulunan para ve diğer varlıklar fon olarak tanımlanır²².

Oldukça fazla sayıda fon kişiliğinin kullanılması, muhasebe verilerinin, bölünmesine ve kuruluş düzeyinde yararlı finansal raporlar hazırlamayı engellemeye neden olabilir. Varlıkların bir kısmı ayrı bir fon kişiliğine ayrıldığında hesapların kullanımı yeterli ölçüde olacaksa, yeni bir fon kişiliği kurma yoluna gidilmelidir. Sonuç olarak vakfın muhasebe kayıtlarında aynı adı taşıyan bir çok hesap görülebilir.

b) Kuruluş Faaliyetlerinin Sürekli Olduğu Varsayımı :

Vakıflar genellikle süresiz faaliyette bulunmak için kurulurlar. Vakıfların amacı topluma hizmet olduğu için, muhasebe kayıtları genellikle vakfın gelirlerini, giderlerini ve net karını ölçmek için tutulmaz.

Net karın ölçülmesi önemli olmadığı ve vakfın faaliyetleri sürekli kabul edildiği için muhasebe kayıtlarında tahakkuk esası daha az kullanılır.

c) Faaliyetlerin Dönemsel Olarak Ölçülmesi Varsayımı :

Vakfın faaliyetlerinin sürekliliği kabul edilsede yöneticiler gelecekteki faaliyetleri planlama ve kontrol etme amacıyla, vakfa destek olan kişilerde yöneticilerin başarılarını ölçme ve değerlendirme amacıyla vakfın faaliyetlerini belirli dönemler itibarıyla ölçmeleri gerekir.

Yönetimin başarısını ölçmek için belirli bir dönemin kabul edilmesi, vakfın faaliyetlerinin ve finansal durumunun dönemsel olarak raporlanması olanağını verir. İster

²¹ E. O. Henke, (a.g.e.), s. 4.

²² H. D. Kerrigan, (a.g.e.), s. 18.

faaliyetlerin kontrolü için olsun, ister hesap verme yükümlülüğünün yerine getirilmesi için olsun, muhasebe döneminin ne kadarlık bir süreyi kapsayacağını belirlenmesinde kullanılan ölçü, bunun kullanıcılar açısından ifade ettiği anlama ve faydaya bağlı bulunmaktadır²³.

d) Paranın Ortak Bir Ölçü Birimi Olduğu Varsayımı :

Muhasebe, kuruluşların faaliyetlerinin kaydedilmesinde ve raporlanmasında paranın ortak bir ifade aracı olduğu ve aynı zamanda para biriminin faaliyetleri ölçmek için en uygun esas olduğu varsayımına dayanır²⁴. Çünkü para birimi mal ve hizmetlerin mübadelesinde etkin araçtır. Bu nedenle muhasebe işlemleri bir tek ölçü birimi ile kaydedildiği ve raporlandığı takdirde, bilanço kalemleri, gelirler ve giderler arasında ölçme ve karşılaştırma yapmak olanaklı olur.

Paranın ölçü birimi olarak kullanılmasındaki asıl neden, paranın aynı zamanda sabit bir değer ölçüsü olduğu varsayımdır. Çeşitli yıllardaki faaliyetlerin kaydedilmesinde ve raporlanmasında ölçü biriminin değerinde ortaya çıkan değişiklikler ihmal edilir. Oysa ekonomide mal ve hizmet fiyatları zaman boyunca değiştiği için, hesap vermekle yükümlü vakıf yöneticilerinin, aldıkları kararların ve uygulamalarının vakfın faaliyetlerinde yol açtığı değişiklikler ile para ölçüsünün boyutundaki farklılıkların yol açtığı değişiklikler birbirinden ayıramayacağı için, finansal raporların karşılaştırılmasında ve yorumlanmasında para ölçüsü varsayımı kullanıcı için kısıtlayıcı olmaktadır²⁵.

e) Hasılat ve Maliyetleri Ölçme Esasları :

Belirli dönemlere ilişkin muhasebe bilgilerinin karşılaştırılması zorunluluğu vakıfların hak ve yükümlülüklerini belirlemek için uygulanacak muhasebe esasını önemli yapmaktadır. Muhasebe bilgilerinin ölçülmesi ve karşılaştırılmasının önemli olduğu her yerde, hak ve yükümlülükler ile hasılat ve maliyetlerin doğuşu ve kaydı için uygun bir esasın seçimi önemli olmaktadır²⁶.

Bu varsayımların yanında muhasebenin temel kavramları kısaca şöyle açıklanabilir²⁷.

- Sosyal sorumluluk kavramı
- Kişilik kavramı
- İşletmenin sürekliliği kavramı

²³ TÜRMOB, **Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı**, (Ankara, 1993), s.5.

²⁴ D. E. Kieso, (a.g.e.), s. 23.

²⁵ Donald A. Watne - Peter B.B. Turney, **Auditing EDP Systems**, (New Jersey Prentice Hall Inc, 1984), s. 19.

²⁶ Harold Bierman, Alan R. Drebin, **Managerial Accounting An Introduction**, (New York, Macmillan Company, 1968), s. 313.

²⁷ Bkz, Türmob Yayınları, Cemalcılar, Koç Yalkın.

- Dönemsellik kavramı
- Parayla ölçülme kavramı
- Maliyet esası kavramı
- Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı
- Tutarlılık kavramı
- Tam açıklama kavramı
- İhtiyatlılık kavramı
- Önemlilik kavramı
- Öztin önceliği kavramı

Sosyal Sorumluluk Kavramı

Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme konusundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında, belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

Kişilik Kavramı

Bu kavram, işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

İşletmenin Sürekliliği Kavramı

İşletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu konu mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

Dönemsellik Kavramı

İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır.

Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve yararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

Parayla Ölçülme Kavramı

Parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.

Maliyet Esası Kavramı

Para mevcudu, alacaklar ve maliyetin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade eder.

Tutarlılık Kavramı

Muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ise değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

Tam Açıklama Kavramı

Mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

İhtiyatlılık Kavramı

Muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin gözönüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak işletmeler, muhtemel

giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârları için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.

Önemlilik Kavramı

Bir hesap kalemi veya mali bir olayın nisbi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

Özün Önceliği Kavramı

İşlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu taktirde özün, biçime önceliği esastır.

Genel olarak açıklaması yapılan muhasebenin temel kavramları, vakıflardaki muhasebe uygulamasının da, temel yapısını oluşturmaktadır.

1.2.4. Standartlar ve Politikalar

Önceki bölümlerde vakıflarda muhasebe uygulamasına temel olacak muhasebe varsayım ve esasları ile muhasebenin temel kavramları irdelenmişti. Ancak vakıflarda muhasebe sisteminin oturması için muhasebe politikalarının açıklanmasına da gerek duyulur.

1. Ocak 1997 tarih itibarıyla yürürlükte bulunan ve Türkiye muhasebe Standardı -1 olarak kabul edilen “Muhasebe Politikalarının Açıklanması” standardının amacı; finansal tabloların düzenlenmesinde ve incelenmesinde benimsenen temel muhasebe politikalarının açıklanması konusunu içerir.

Finansal tablolar terimi, bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu, kâr dağıtım tablosu ile bu tablolara ilişkin dipnotları ve açıklamaları kapsar. Bu standart sınai, ticari ve hizmet işletmelerinin finansal tablolarına uygulanır.

Bu standart işletmenin sürekliliği ve tutarlılık kavramları ile tahakkuk esasını temel varsayımlar olarak niteler. Finansal tablolar bu varsayımlara uygun olarak düzenlenmiş ise, bu varsayımlarla ilgili açıklama yapılması öngörülmez. Eğer finansal tablolarda temel muhasebe varsayımlarına uyulmamış ise durum gerekçeleri ile birlikte açıklanır²⁸.

İhtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik temel kavramları muhasebe politikalarının seçimini ve uygulanmasını yönlendirir.

²⁸ **Türkiye Muhasebe Standartları**, (Ankara, Türmob Yayın No 32, Tmudesk Seri No. 1), s.14.

Finansal tabloların içerdiği bütün önemli muhasebe politikaları anlaşılır biçimde ve öz olarak açıklanır.

Uygulanan muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalar, finansal tablolarda bir bütünlük oluştururlar. Bu politikaların açıklanması finansal tabloların bütünlüğü ve tamlığı için temel ilke olarak kabul edilir. Bu politikalara ilişkin açıklamalar, toplu olarak yapılır.

Bilanço ve gelir tablosu ile diğer finansal tablolardaki yanlış ve gerçeğe uygun olmayan işlemler, muhasebe politikalarının açıklanması veya dipnotlarda belirtilmesi yöntemi ile düzeltilmiş olmaz. Düzeltme ancak muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılır ve finansal tablolara yansıtılır. Bu standardın kabul ettiği varsayımlar İşletmenin Sürekliliği Kavramı, Tutarlılık Kavramı ve Tahakkuk esası (Dönemsellik) dır.

Muhasebe politikaları, yöneticilerin finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında benimsediği ilkeleri, esasları, gelenekleri, kuralları, şekilleri içerir. aynı konu ile ilgili olsa bile, birbirinden farklı birçok muhasebe politikaları ile karşılaşmaktadır. Bunun nedeni ise, işletmenin içinde bulunduğu koşullar altında finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru bir şekilde sunabilmesine olanak verecek en iyi politikanın seçiminin ve kullanılmasının karara dayalı olmasından ileri gelmektedir.

Bir işletmenin yönetimi tarafından uygun muhasebe politikalarının seçimine ve finansal tabloların düzenlenmesine yön veren üç temel muhasebe kavramı, İhtiyatlılık Kavramı, Özün Önceliği Kavramı, Önemlilik Kavramıdır.

Finansal tablolar açık ve anlaşılır olmalıdır. Bu tablolar, hem aynı ülkede hem de çeşitli ülkeler arasındaki işletmelerin birbirinden diğerine değişen muhasebe politikalarını yansıtmaktadır. Bu nedenle finansal tabloların doğru bir şekilde anlaşılabilmesi için benimsenmiş olan önemli muhasebe politikalarının açıklanması gereklidir. Politikaların açıklanması finansal tabloları tamamlayan bir unsur olmaktadır. Politikalara ilişkin açıklamalarla finansal tabloların aynı yerde açıklanmış olması ise bu bilgileri kullananlar için kolaylık sağlar. Bilançolarda, benimsenmiş bu yaklaşımın açıklanması her durumda gereklidir, ancak yanlış ve uygun olmayan bir işlem bu şekilde düzeltilmiş olmaz²⁹.

Finansal tabloların içerdiği bilgileri çeşitli kesimler kullanır. Bunların başında ortaklar, alacaklılar ile çalışanlar gelir. Önemli diğer kullanıcı grupları ise satıcılar, alıcılar, ticaret odaları, finansal analistler, istatistikçiler ve vergi örgütleriyle diğer kamu kuruluşlarıdır.

Finansal tabloları kullananlar diğer amaçlarla birlikte değerlendirmelerde bulunmak ve finansal kararları alabilmek için gereksinme duydukları bilgilerin bir bölümü olarak, vakfın uyguladığı muhasebe politikalarını bilmek zorundadırlar.

Finansal tabloların düzenlenmesine esas alınan temel muhasebe politikaları açıkça ortaya konmadıkça finansal tabloları kullananlar bu tablolarla ilgili güvenilir bir yargıya ulaşamazlar.

²⁹ **Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı**, (Ankara, Türmob Yayınları, No. 18, Ümit Yayıncılık Basımevi, 1995), s. 26.

Çeşitli muhasebe alanlarında farklı politikalar benimsenmiş olduğundan, finansal tabloların yorumu oldukça karmaşık bir durum almaktadır. Finansal tablo kullanıcılarının bu farklı politikalara ilişkin olarak yararlanabilecekleri tek bir liste yoktur. Halen benimsenmiş bulunan farklı muhasebe politikaları nedeniyle aynı olaylar ve koşulları içeren tamamen farklı finansal tablolar düzenlenebilir. Bu nedenle uygulanan muhasebe politikalarının açıklanması gereklidir³⁰.

Bazı konularla ilgili uygulanabilecek birden fazla muhasebe politikası vardır ve bu nedenle uygulamada bu konulara ilişkin olarak seçilen politikaların açıklanması gerekir.

Buna ilişkin örnekleri şöyle sıralayabiliriz;

- Yabancı para birimlerinin çevrilmesi ve bu nedenle ortaya çıkan kazanç ve kayıpların dağıtımı

- Genel değerlendirme politikaları
- Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar
- Kiraya verme, kiralama veya taksitli işlemler ve bunlarla ilgili vade farkları
- Vergiler
- Uzun dönemli sözleşmeler
- İmtiyazlar

Varlıklar

- Alacaklar
- Stoklar ve bu kalemle ilgili satışların maliyeti
- Amortismanına tabi varlıklar ve amortismanlar
- Değer kazanan tarım ürünleri
- Parsellenecek Arsalar ve diğer geliştirme giderleri
- Yatırımlar
- Araştırma-Geliştirme
- Patentler ve ticari markalar
- Şerefiye

Borçlar ve Karşılıklar

- Teminatlar
- Taahhütler ve şarta bağlı borçlar
- Kıdem tazminatı karşılıkları
- İhbar tazminatları

Kârlar ve Zararlar

- Gelirin saptanma yöntemleri
- Bakım, onarım ve yenileme
- Varlıkların satışı ile ilgili kazanç ve kayıplar

³⁰ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, (Ankara, Savaş Yayınları, 1992), s. 32.

Finansal tablolarındaki dipnotlar ve açıklamalar bu standarda uygun olarak düzenlenir³¹. Muhasebe politikalarının açıklanması standardına göre mali tabloların doğru düzenlenmesi ve kullanıcılar için yeterli ve net bilgiyi vermesi önem kazanmaktadır.

2. VAKIFLARDA FON MUHASEBESİ VE FON TRANSFERLERİ

2.1. Vakıfların Muhasebesinde Fonların Rolü

Vakıflarda muhasebe ve bütçeleme sistemlerinin işlediği yapı fon adı verilen birimleri bir araya getirerek yaratılır. Temel olarak fonlar vakıfların gelir sağlayan işlevlerini ayrı iş faaliyetlerine ayırmasına yardımcı olan varlıklardır. Bu fonlar; genel fonlar, kişisel destekli fonlar, sınırlı fonlar, sabit yatırım (varlık) fonları olarak sınıflandırılabilir. Vakıfların muhasebesinde fonların rolü için genel fon ile kişisel destekli fonu örnek olarak açıklayabiliriz.

- Genel Fon : Bu fon vakfın genel faaliyetleri için gelir ve harcamaları gerçekleştirmek için kullanılır.

- Kişisel Destekli Fon (Proje Girişim Fonu) : Bu fon vakıf tarafından gerçekleştirilen, mali yapıyı desteklemek için amaca yönelik faaliyetler ile ilgili harcamalar ve kazançları kapsar.

Bu iki fonu kullanan vakıflar, kurumun genel faaliyetlerini genel fon ile, diğer kendini destekleme faaliyetlerini de girişim fonu da denilen destekleme fonundan yürütürler. Bu yüzden bu faaliyetler iki ayrı kurummuş gibi yürütülmelidir. Bunun tek istisnası vakfın ana amaçlarına ulaşmak için gerekli faaliyeti de iki tür faaliyeti sağlaması durumunda gerçekleşir³². Vakıflar farklı ihtiyaçları karşılamak için farklı fon varlıkları kullanır. Bu şekilde fonlar bir mali yapı oluştururlar; her fonun içinde bir muhasebe ve bir bütçeleme sistemi olur. Vakıf ihtiyaçları farklı olduğu için yapıyı oluşturmak için kullandıkları fonlar da farklı olacaktır. Bütçe ve muhasebe sistemlerinin temel yapısı benzer de olsa bu fonlar aynı olmayacaktır. Fon varlıkları küçük iş birimi veya departman gibi hareket ettikleri için, vakfın aktivitelerinin artmasını mümkün kılacaktır. Bu durum hem bir faaliyetin mali bütünlüğü ve denetimi ile sorumlu olan yönetici hem de vakıf faaliyetlerinin artması yönünden önemlidir. Bir vakıf misyonunu genişlettikçe yada değiştirdikçe, fon yapısı ve fonlar da ona göre değiştirilebilir.

³¹ Türkiye Muhasebe Standartları 1. (a.g.e.), s. 15.

³² R. Anthony, *Closing the Loop Between Planning and Performance*, (Washington D.C., In R.E. Brown, *Accounting and Accountability in Public Administration*, American Society for Public Administration, 1988), s. 107.

2.1.1.Fon Varlıkları

Fonların vakıflar ve vakıflar gibi kar amacı gütmeyen kurumlar tarafından kullanılması yeni bir olay değildir. Fonlar için bazı formal tanımlar yapılmıştır. Bu tanımlar birbirine benzemektedir. Ancak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre en uygun tanım; fon, mali faaliyetler bütçe raporları ve varlık için mali ifadeler sunan ve özel faaliyetler ile amaçlar doğrultusundaki faaliyetler için kaynakları ayıran kendini dengeleyen hesaplara sahip olan bir mali varlıktır.

Diğer bir deyişle fon;

- 1- Ayır bir muhasebe ve bütçeleme sistemine sahip olmalıdır.
- 2- Çift girişli muhasebe yöntemini kullanır.
- 3- Muhasebe sistemi yardımıyla ayrı kayıtlar, raporlar ve ifadeler hazırlar.
- 4- Kaynakları faaliyetler ve amaçlar için bölüştürür.

Bu yüzden her fonun onama ve işleme konma için gerekli olan bütçe teklifleri için özel faaliyetleri ve amaçları vardır. Gelir veya kazanç alındığında, bir fonun içinde muhasebe sistemine yerleştirilir ve bütçe sistemi tarafından tahsis edilir, daha sonra harcamalar, muhasebe sistemi tarafından gelir ve kazanç karşı gerekli işlem yapılır.

Yıl boyunca fon tarafından alınan gelir ve kazançların miktarını açıklamak amacıyla bütçe raporları hazırlanır. Bu bütçe raporlarını hazırlamanın diğer bir amacı ise fonun harcamalarını ve faturalar ile harcamalar arasındaki farkları açıklamak ve ortaya koymaktır. Eğer fonun bakiyesi kalırsa yıl sonunda da gelir ve kazançlar, muhasebe sisteminde gösterilecek ve fonun muhasebe ifadelerinde raporlanacaktır. Bu rapor ayrıca toplam fatura ve harcamaları geride kalan kaynakları ve fonun borçlarını da gösterecektir. Ancak burada ayırd edilmesi açısından önemli bir husus bulunmaktadır. “Fon” teriminin kullanılışında genellikle iletişim sorunları yaşanır. Örneğin “fonlar” kelimesi genellikle toplam para miktarı için kullanılır, burada ise para anlamında kullanılmaz. Ayrıca bir fon varlığına “Fon Hesabı” da denir. Aslında “fon hesabı” fon varlığındaki özel bir fon hesabıdır. Örneğin “nakit fon hesabı” gibi. Dahası fon varlığı kullandıkları için vakıflar tarafından kullanılan muhasebe sistemine “fon muhasebesi” denir.

Fon muhasebesi fonsuz bir bütçe kullanımını ve bir çift girişli muhasebe sistemini tanımlamak için genellikle kullanılır. Bu vakıf sadece bir bütçe ile faaliyet gösteriyorsa, bu sisteme tek girişli metod yada (check book) muhasebe sistemi denir, fon muhasebesi değil³³.

2.1.2.Fon Varlıklarının Türleri

Burada fon varlıklarının türleri tanımlanacaktır. Ancak bunların her kurum tarafından kullanılmak zorunda olduğu anlamına gelmemelidir. Her vakıf bireysel ihtiyaçlarına göre uygun fon türlerini kullanmalıdır. Fonlara verilen isimler bir fondaki kaynakların bir

³³ L.P. Bailey, *Governmental G.A.A.P Guide 1990*, (San Diego, California, 1990), s. 78.

vakıf tarafından nasıl kullanılabileceği konusunu belirtmelidir. Bu yüzden vakıflar fonların amacını belirten kendi buldukları isimleri kullanabilirler.

Vakıflar mali ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla istedikleri kadar fon oluşturabilirler. Bir fon içinde hesaplar aktiviteleri ayırmak için ayarlanabilir. Bir vakıf yasal olarak kendinden istenen minimum sayıda fonu kullanmalıdır. Bu uygun rakam vakıftan vakıfa değişebilir, ve yönetim kurulu tarafından alınan subjektif bir karardır. Fonlar içinde kullanılacak muhasebe ve bütçe sistemlerinin uygulamaları genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine de uygun olmalıdır. Bir vakfın kaynaklarını manipule etmek için fonları kullanmak konusunda yaratıcı düzenlemeler yapılmamalıdır. Fonlar şöylece sınıflandırılabilir.

Genel Fonlar

Kişisel Destekli Fonlar

Sınırlı Fonlar

Sabit Yatırım (Varlık) Fonları

2.1.2.1. Genel Fonlar

Genel fon bir vakıf tarafından kullanılan ana fondur. Bu fondaki kaynaklar, vakfın amacını gerçekleştirebilmesi için gerekli olan hizmet ve faaliyetleri sağlamak için kullanılır. Faaliyetler için yıllık tahsisatların yapıldığı fon bu fondur. Bu fon için kullanılabilecek başka bir isim “Hediye fonu”dur. Çünkü bu fon için yapılan bütçeye “faaliyet bütçesi” denir. Ayrıca bu fondaki paranın kullanımı sınırlandırılmış olmadığı için “Sınırlanmamış fon” adını da alabilir. Aslında vakıflar sınırlı ve sınırsız olmak üzere iki tür fon kullanırlar.

Genel olarak , genel fon için alınan gelir mali yıl içinde ya da vakfın senedi yada kanunlar tarafından belirlenmiş süre içinde harcanmalıdır. Eğer bu gelir genel fondan bir diğer fona transfer edilirse bu gelir belirlenen dönem içinde harcanmalıdır.

Örneğin; bir vakıf yıl sonuna kadar harcanması gereken geliri, paraya ihtiyaç duyulacağı, zamana kadar faiz geliri elde etmek amacıyla bir başka fondaki tasarruf hesabına transfer edebilir. Bu diğer fonda elde edilen gelir bir sonraki yıla aktarılabilir, ama genel fondaki gelir yine genel fona döndürülmeli ve mali yılın sonuna kadar harcanmalıdır.

2.1.2.2. Kişisel Destekli Fonlar

Vakıflar mali yapılarını güçlendirmek için asıl faaliyet konularının yanında gelir getiren bazı işleri de yürütürler. Bu işlerden elde edilen gelirler destekleme fonuna aktarılır. Vakfın kendi mali yapısını destekleyen bu fonlar, her vakıfta değişik adlardır. Bir vakıf ona sadece “gelir fonu” diyebilir veya verilen hizmete göre isim verilebilir. Bir fon yapısı aynı türden birden çok fonu içerebilir. Bu durum özellikle iki ya da daha çok gelir getiren

faaliyetler gerçekleştiren vakıflar için geçerlidir. Her bir faaliyet için ayrı hesap, bütçe raporu ve mali tablolar oluşturabilmek için, vakıf bu faaliyetler için ayrı isimlerde ayrı fonlar yaratabilir. Bazı vakıflarda, vakfın ana amacının önemli bir parçası olan bir hizmet için az gelir elde edip, genel fondaki gelir ile desteklenebilir. Bu durumlarda ayrı bir destekleme fonu yaratmaktansa gelir, genel fonda ayrı hesaplara yerleştirilebilir. Bu düzenlemelerde bu gelir ve yıllık tahsis için yönetim kurulu tarafından ayrı bütçeler onayı işlemeye konulacaktır. Böyle bir faaliyet örneği; düşük gelirli insanlara sağlık hizmeti sunmak için devletten yıllık tahsisatlar olan vakıf kuruluşlarıdır. Bazen belirlenen miktarın üstünde gelire sahip olan bir kişi de hizmetten yararlanmak isteyebilir. Bu insanı, geri çevirmek yerine, hastane gelirine göre bu kişiden fiyat talep edecektir. Buradan elde edilen gelir genel fona aktarılıp, bu fondaki özel hesap grupları yardımıyla yönetilir. Bu yıllık gelir tahsisati için olan bütçe ise ek olarak hastane hesabı için bir bütçe hazırlanması demektir.

Eğer kendi kendini destekleyen bir faaliyet, masrafları çıktıktan sonra gelir kârına sahip olursa, bu kâr gelecek yıla aktarılabilir. Kâr elde edildiğinde yöneticiler bu fazlalığı yönetim kuruluna rapor etmelidir, böylece bu kârın nasıl kullanılacağına resmi olarak karar verilir. Bu yönetim kurulunun yasal otoritesinin tanınmasını ve misyonunun devam ettiğinin göstergesidir.

Yöneticiler bu kârın elde tutulması konusuna hassasiyet göstermelidirler. Bazı yönetim kurulları ve yöneticiler kendi kendini destekleyen aktiviteleri ve ilgili kârları kurumların yaratıcı olması, paranın tahsis edilmediği ihtiyaçları karşılaması, eleman alımı, ve hizmetlerin artırılması gibi konularda bir fırsat olarak görürler. Diğer bir grup ise, eğer para bir kurumun sunduğu hizmetleri destekleyecekse, yıllık geliri sağlayan kurul veya resmi kişilerce bu kârın kullanım şeklinin onanması gerektiğine inanmaktadırlar³⁴

2.1.2.3. Sınırlı Fonlar

Sınırlı fonlar, paranın ve ondan elde edilen faizin nasıl kullanılabileceği üzerine kısıtlamalar getirilmiş olan fonları ifade eder. Bunun içine yönetim kurulu ve yönetimin faiz kazanmak için geçici olarak yatırım yapmak istediği parada dahildir. Bu tür fonlara “bağış fonu”, “yatırım fonu” tasarruf fonu” da denilebilir.

Bir vakfa para bağışlanıp, sınırlı bir fona yerleştirilirse, bu şarta bağlı bir bağış olarak kabul edilir. Onun kullanımı ile ilgili yapılabilecek dört düzenleme vardır. Birincisi; paranın harcanamayacağı, sadece yatırım yapılabileceği ve yatırımdan gelecek gelirin nasıl harcanacağını sınırlandırılmasıdır. Bu tip düzenlemeyle katılımlar bağış olarak adlandırılır ve vakıf bu bağışları ayırmak için ayrı bir bağış fonu yaratabilir. Bağış yapana ve de vakfa

³⁴ R. Berne, *Accounting for Public Programs*, (San Francisco, J.L. Perry, Handbook of Public Administration. 1989), s.17.

kanuni ve vergisel olarak farklı faydalar getirebilecek bağışın yaratılabileceği farklı yollar vardır.

Bir vakıf birden fazla bağış aldığında, yönetim her bağış için ayrı hesapları olan bir bağış fonu kurabilir. Ancak büyük bir bağış alınırsa, bu katılım için ayrı bir bağış fonu açılıp o fona bağışı yapan kişinin veya ne için kullanılacağı ona isim olarak verilebilir³⁵.

İkinci tür düzenlemeyle, bağışlar sadece yatırım amaçlı yapılır, ancak yatırımdan elde edilen gelirin nasıl kullanılabileceği konusunda bir kısıtlama yoktur. Bu durumda vakıf yönetimi yatırımlardan elde edilen geliri en uygun gördükleri şekilde harcayabilirler.

Üçüncü tür düzenleme ile para, bağışı yapan kişi yada kurum tarafından belirlenen şekilde harcanabilir.

Son olarak dördüncü tip bağış vakfa yönetim kurulunun harcama yetkisine bırakılarak bağışlanır.

Bağışlar hakkında iki türlü değerlendirme yapılabilir. Eğer vakfa para yerine varlık bağışlanırsa örneğin, bir bina, değerli bir sanat eseri gibi, bu varlığın piyasa değeri belirlenip, fonun hesaplarında ulusal para birimi karşılığında değeri kaydedilir. İkinci değerlendirmede çoğu durumlarda bağışları alırken ortaya çıkan masraflar bağışı yapanlara yüklenebilir. Eğer bu masraflar bir şekilde yapılacaksa bağışı yapanla da karşılıklı anlaşılmalıdır. Bu tür olaylar önemlidir, çünkü bağışların nasıl karşılandığı vakfın anlayışını belirtir. Bağışlar için uygun hesapları ve bütçe birimleri olan bir fon oluşturmak da son derece önem kazanır.

Sınırlı bir fon yatırım amaçlı veya diğer bir fon için emanet olarak kullanılabilir. Bir vakfın belli bir süre için elindeki parayı bir kenarda yedek olarak tuttuğu pek çok durum olabilir. Örneğin gelirini 3 aylık ya da 6 aylık ödemelerle olan bir vakıf büyük bir kısmını maaşlar için kullanıp gerisini 3 aylık vergi ödemelerine bırakabilir. Bu parayı genel fondaki hesaplarda tutmaktansa, vakıf bu parayı geçici olarak bir sınırlı fona transfer edebilir. Elde edilen faiz geliri yönetimin insiyatifinde kullanılmak üzere sınırlı fonda bırakılır. Yönetim onunla yatırım yapabilir, harcayabilir, yada başka bir fona transfer edebilir. Bu tür yatırımlar kapsamlı bir mali yönetim programının önemli bir bileşkesi olmuştur. Bu ayrıca muhasebe ve bütçeleme sistemleri tarafından üretilen ve kaydedilen doğru bilgi kadar uygun düzenleme yapılmış bir fon yapısınada bağlıdır³⁶.

2.1.2.4. Sabit Yatırım (Varlık) Fonları

Sabit yatırım fonu uzun süre kullanılan ve sahip olunan, arsa, ekipman ve diğer büyük varlıklar için kullanılmalıdır. Sabit varlıkların bakımı için harcanan paralar bu varlığın değerini arttırsada bu fonda yer almamalıdır.

³⁵ C. William Garner, *Accounting and Budgeting and Nonprofit Organizations*, (San Francisco, Jossey-Bass Inc Publishers, 1991), s.20-41.

³⁶ Garner, (a.g.e.), s. 22 - 40.

Bir sabit varlığı satın almak için para sağlandığında, sabit varlık fonundan yada genel fon dışında bir fondan satın alınabilir. Eğer sabit varlık diğer bir fondan alınır, alındıktan sonra sabit varlık fonuna transfer edilir. Örneğin vakfa bir ana bilgisayar almak için bağış yapılırsa, para sınırlı fona yerleştirilecek, alım bu fondan yapılacak ve bilgisayar sabit varlık fonuna transfer edilecektir. Bu yüzden sınırlı fonda kalıcı bir alış kaydı olacaktır ve bilgisayar sabit varlık fonunda açıklanacaktır. Burada muhasebe hesabıyla amorti edilecektir³⁷.

Diğer yandan eğer bilgisayar için para verilirse ve gelir tahsisi genel fonda yerleştirilirse, gelir daha sonra sabit varlık fonuna transfer edilir ve bilgisayar bu fondan alınır. Eğer bilgisayar genel fondan alınır, bu büyük harcama yıl sonunda genel fondaki bütçede gösterilir. Bir kurul üyesi, seçilmiş bir kişi veya yönetici mali raporu okuduğunda genel fondan harcanan toplam miktarın niçin önceki yıldan fazla olduğunu sorabilir. Raporları okuyan kişi büyük toplamların farkında olsa bile yıl yıl, yıllık gelir ve harcama toplamlarını karşılaştırmak zordur.

Gelir genel fondan sabit varlık fonuna sabit varlığın alımı için transfer edildiğinde genel bütçe tarafından harcanan miktar azaltılır ve yıl için istisnai büyüklükte harcama elimine edilir, ancak nakit hesabı ve sabit varlık fonunun bakiye toplamı artırılır. Ekipman alındığında, fondaki nakit toplamı azaltılır. Ekipman her yıl amortisman edilirse, bu durum muhasebe kayıtlarındaki bilgisayarın görünen değerini azaltır ve sabit varlık fonundaki bakiye toplamını azaltır.

Bu düzenlemeyle, sabit varlık fonu arazinin, binaların, ekipmanın ve vakfın diğer varlıklarının defter değerlerini gösterir ve sabit varlık fonunun bakiye toplamı vakıf tarafından tutulan tüm sabit varlıkların toplam defter değerine eşit olur. Ek olarak, ekipman alımı ve amortisman gideri genel fonda vakfın genel faaliyet bütçesinde yıllık gider olarak gözükmeyiz.

3. FONLAR ARASINDA KAYNAKLARIN VE PARANIN AKTARILMASI

Gelir ve kaynakların bir fondan diğerine aktarılması (transferi), fonlardaki paranın muhasebe sistemi yardımıyla, gelir dağıtımı ile ilgili yasal yolları ve politikaları değiştirmeyecek şekilde gerçekleştirilmelidir. Örneğin gelir tahsisinin kullanımı için varolan zaman kısıtlamalarının önemi nedeniyle bir yönetici fonlardaki paranın planlandığı gibi yıl sonundan önce harcandığından emin olmak ister. Bunun nedeni ise bir genel fondan sınırlı bir fona transfer yapıp kullanılmadan kalırsa, hesapların kapatılması sırasında bu durum problem yaratabilir. Fonlar arası aktarımlarda yaşanacak hatalara karşı yöneticiler gerekli tedbirleri almak zorundadırlar. Temel olarak fonlar arası üç tip aktarma vardır. Bunlar;

³⁷ Garner, (a.g.e.), s. 22 - 40.

- 1- Yıl içinde yada hemen kısa bir süre sonra harcanması, kullanılması ve geri ödenmesi gereken paranın yada kaynakların transferi,
- 2- Cari yıldan sonra herhangi bir zamanda geri ödenecek olan aktarmalar,
- 3- Paranın ve kaynakların kalıcı aktarımı.

Yapılan aktarımların türünü anlamakla, yönetici paranın ortaya çıkan harcamalar için geri dönüp dönmeyeceğini, aktarımın belli bir süre için olup olmayacağını ve paranın bir fondan diğer bir fona kalıcı olarak gönderilip gönderilmediğini belirleyebilir. Buna göre aktarımlar bir fonun harcamalarından ve gelirlerinden ayrı olarak sınıflandırılmalıdır. Yani para fonlar arasında aktarıldığında, muhasebe sistemi aktarımların gelir makbuzları yada harcamalarla karşılaştırılmasını sağlamalıdır. Bunu gerçekleştirmenin en uygun yolu muhasebe sistemi içinde farklı tür aktarımlar için özel hesap isimleri kullanılmasıdır.

3.1. Dönem içindeki (Cari Dönemdeki) Kaynakların Aktarımı

Cari yıl sonuna kadar yada hemen kısa bir süre sonra harcanması ve geri ödenmesi gereken para ve kaynakların aktarımı muhasebe kayıtlarında ve ilgili her fonun bütçe raporlarında görünmelidir.

Paranın veya kaynağın aktarma yapıldığı fonda gelen miktar özel bir hesap olarak yer almalıdır. Bir fonun diğerine borçlu olduğu muhasebe hesaplarında gözükmelidir.

Bu tür bir aktarıma örnek, genel fondan bakım onarım fonuna bilgisayar tamiri için sipariş verilmiş olsun. Tamirat yapıldığında genel fon bakım fonuna, tamirat için borçlanır. Bu borcun kaydı bakım fonu adındaki hesap kullanılarak gösterilir. Aynı anda bakım fonu bu işleri genel fon adlı hesap adında kaydeder. Genel fon, bakım fonuna parayı ödediğinde karşılıklı hesaplar kapatılır. Daha sonra tamir masrafı bakım fonunun değil genel fonun bütçesinde kaydedilir.

Bakım fonu bu ödemeyi gelir aktarımı olarak gösterir. Bu alınının genel fondan alınmış gelir gibi kaydedilip, raporlanmaması gerekir. Örneğin “gelir” yada “kazanç” olarak adlandırılan hesaplar yerine, bakım fonu muhasebe sistemi tarafından kaydedilen ismi “gelirler - hizmet ücretleri” olabilir.

Cari dönemdeki aktarımın diğer bir örneği genel fondan, sınırlı fona yatırım amacıyla kredi verilmesidir. Kredi verildiğinde genel fon sınırlı fon hesabında kredi kaydı gösterir. Sınırlı fonda, genel fon hesabında bir kayıt gösterir. Genel fon paraya ihtiyaç duyduğunda para sınırlı fondan genel fona geri aktarılır ve karşılıklı hesaplar kapatılır.

3.2. Kaynakların Bir Sonraki Yıla Aktarımı

Vakıflar birçok sebepten dolayı gelirleri yada kaynakları bir fondan diğerine, cari yıldan sonraki bir dönem için aktarabilirler. Muhasebe ilişkisi ilgili fonlar arasında özel hesap isimleri kullanılarak fonlardan alacak ve borç olarak kayıtlanabilir.

Bir fondan diğerine uzun vadeli kredinin verildiği duruma bir örnek verilirse, sınırlı fonun faiz gelirini bir iç fona bilgisayar alımı için aktarılınsın. Bu fon örneğin amacı dolayısıyla “Bilgisayar hizmet fonu” hesabı adını alacaktır. Aktarım sırasında ilgili miktar sınırlı fonda bilgisayar hizmet fonu adı altında kaydedilir. Bu da “Bilgisayar Hizmet Fonu” nun verilen krediyi sınırlı fona geri ödemesi gerektiğini gösterir. Bu hesaplar kredi geri ödeninceye kadar muhasebe kayıtlarında ve mali ifadelerde görünür. Eğer iki yıl içinde bilgisayar hizmet fonu sınırlı fona ödeme yapmak için gerekli nakdi bulursa bir aktarım yapılır ve hesaplar karşılıklı kapatılır.

3.3. Kalıcı Aktarmalar

Aktarımı yapan fona geri ödenmeyecek paranın veya kaynakların aktarımı iki türdür. İlk tür, aktarımın, vakfın geliri aldığı zaman yapılmasıdır. Bütçe gelirin bir kısmının bir fonda diğer kısmının farklı bir fonda kullanılmasını gerektirir. Bu bir fondan belge karşılığında kalıcı gelir aktarımı ile mümkündür. Örneğin faaliyet bütçesinin bir kısmı bir tahvili ödemek için kullanılabilir ve ödenek alındıktan sonra borç fonuna kalıcı olarak aktarılmalıdır. İkinci tür aktarım, yönetim kurulunun özel amaç için bir aktarımı onayladığı zaman yapılır. Örneğin bilgisayar hizmetleri biriminden bir bilgisayarın sabit varlık fonuna kalıcı olarak transferi yapılsın. Bazı durumlarda genel fondan diğer bir fona aktarım sözleşmeyle yapılabilir, buda kalıcı aktarımı zorunlu kılar. Bu aktarımlara bazen zorunlu aktarımlar da denir³⁸.

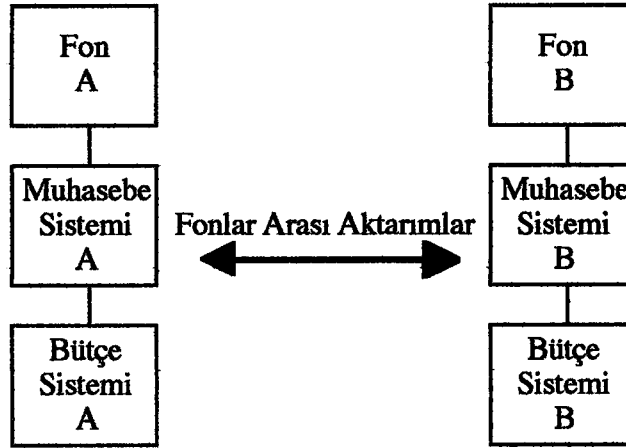
Kalıcı aktarımlar yapıldığında, hesaplara ilgili fonların aktarım fonu adı verilir. Örneğin bir bilgisayar, bilgisayar hizmetlerinden sabit varlık fonuna aktarıldığında, bilgisayar hizmet fonunda kullanılan hesabın ismi sabit varlık aktarım fonu hesabı olur.

3.4. Muhasebe Ve Bütçeleme Sistemleri İle Fon Yapısı İlişkisi

Bir fonun yapısı birden çok fon varlığından oluşursa, herbirinin kendi muhasebe ve bütçe sistemi olacaktır. Aşağıdaki şekilde görüldüğü gibi,

³⁸ R.E.Brown *Control Aspects of Accounting*, (Washington D.C., Accounting and Accountability in Public Administration, 1988), s. 102.

Şekil : 3 Çoklu Fon Yapısı.



A ve B fonu arasında bir aktarım varsa, bu muhasebe sistemi yardımıyla iki fonda yürütülür. Aktarımlardan sonra, bilgi her fon için bütçe raporlarına muhasebe sistemi tarafından gönderilir.

Gelir ve kazanç hesaplarına paranın kaynağını belirten isimler verilir. Gelir alındığında ve birden fazla fona yerleştirildiğinde her fon içindeki gelir kaynağı için aynı hesap ismi kullanılabilir. Gelir iki yada daha çok fona yerleştirilirse parayı alan bütçe ona göre bölümlenmelidir. Örneğin bir vakıf faaliyetleri için genel fonu ve binalar ve ekipman için sabit varlık hesaplarını kullandığını düşünelim. Bu vakıf bir yerden 100.000.000.000.-TL. bağış almıştır, bunun % 85 i faaliyetler için % 15 i bina ve bina içindeki ekipmanın yenilenmesi için verilmiştir. Yönetici bu paranın % 85 ini genel fona yerleştirmeli ve bu miktarla ilgili bütçeyi harcama planına göre (maaşlar, ekipman ve malzemeler) yapmalıdır. % 15 lik kısım ise sabit varlık fonuna gitmeli ve % 5 lik kısımda ekipman için kullanılacağını gösteren bütçe tahsisi olmalıdır. Faaliyet harcamaları genel fondaki hesaplar dahilinde yapılmalı, bina ve ekipman için olan para ise sabit varlık fonundaki hesaplar dahilinde harcanmalıdır.

Eğer bir vakıf iki yada daha fazla gelir tahsisi alırsa ve bunları genel fonun mali ifadelerinde ayrı ayrı göstermek isterse, iki ayrı hesap oluşturulmalıdır. Her hesap için ayrı gelir ve harcama kayıtları ve bütçe raporları oluşturulmalıdır³⁹.

Örneğin eğitim işleriyle uğraşan bir vakıf kurduğu okul için, özel bir eğitim programı için ödenek alırsa ve bu parayı yıl sonunda ayrı bir mali raporda göstermesi gerekirse, bir hesap özel eğitim parası için, diğer hesapda alınan ödenek için kullanılmalıdır.

Eğer özel eğitim parasının yıl sonunda ayrı olarak açıklanması gerekmemişse, gelir tahsisi özel eğitim için olan bütçeye yapılır. Özel eğitim programının harcamaları, bütçede kaydedilir. Muhasebe sistemi yardımıyla geliştirilen mali ifadeler özel eğitim programının

³⁹ G.H.Cope *Budgeting Methods For Public Programs*, (SanFrancisco, Handbook of Public Administration, 1989), s. 57.

ödeneğini ayrı bir hesapta gösterebilir, harcamalar fondaki diğer harcamalarla birleştirilir ve bakiye gösterilmez. (Bu diğerleri ile beraber bütçe raporunda birleştirilir.)

3.5. Fon Yapısı Yönetimi

Fon yapısı, bir vakfın mali kaynaklarının etkili yönetimi açısından önemlidir. Bir fon yapısını oluşturup yönetirken, yöneticiler büyüklükleri kadar, vakfın farklı faaliyetlerini de dikkate almak zorundadırlar. Çok fazla fona sahip olmak muhasebe sistemlerini işletmede ve vakfın genel mali durumunu yansıtmada problemler yaratabilir. Bir fon yapısı kompleks hale geldiğinde muhasebe ve bütçe sistemlerinde bazı sorunların olması ve kayıtların onların içinde kaybolması kaçınılmazdır. Bu tür sorunları engellemek için yöneticiler, vakıf tarafından bir fon yaratıldığında onun garantili, iyi tanımlanmış ve uygun biçimde düzenlenmiş olduğundan emin olmalıdırlar.

Bir fonun bir çok hesap ayrıntısı ve bütçe birimi varsada bazı problemler oluşabilir. Daha önce belirtildiği gibi, bir fon özel faaliyetler ve amaçlar için kullanılacak kaynakları olan bir tanımlanmış varlıktır. Bir yöneticinin perspektifinden fon, fon amaçlarına ulaşmak, fon faaliyetlerini gerçekleştirmek ve yönetmek için gerekli olan ihtiyaçlar açısından incelenmelidir. Bu şu demektir, bir fonun amacı ve hedefleri faaliyetleri gerçekleştirmek için gerekli personeli tanımlamalıdır. Ancak sınırlı fon, borç fonu, sabit varlık fonu vakfın içinde veya dışındaki insanlara direkt olarak hizmet sunmazlar. Bunlar için gerekli personel, vakfın misyonu için gerekli olan personelin sahip olması gereken uzmanlıktan farklı bir uzmanlığa sahip olmalıdır⁴⁰.

Bir fon tarafından sağlanan, sunulan faaliyetin tipini ve amaçlarını anlayarak, bir vakıf bu fondaki personel ve yöneticilerin ihtiyaç duyduğu uzmanlık ve görevleri belirleyebilir. Genellikle uygun yetileri olmayan profesyonel personel istihdam edilir. Örneğin kurumun sağladığı hizmetlerle ilgili profesyonel ön bilgisi olan bir kişi yeterli ön hazırlığı yapmadığı takdirde bir yatırım yöneticisinin sorumluluklarını almaya hazır değildir. Benzer şekilde vakfın ana misyonu ile ilgili hizmetlerin dağılımında bir bilgiye ve deneyime sahip olmayan bir kişiden profesyonellerin önceliklerini takdir etmesi yada bilmesi beklenemez. Vakfın yapısındaki tüm fonlarla çalışmak ve onları gözlemek zorunda olan yöneticiler ve personel, tüm fonların faaliyetleri ile ilgili formel yada informal geniş bilgiye sahip olmalıdırlar.

4. VAKIFLARDA MUHASEBE VE BÜTÇELEME İLİŞKİSİ

Bir sistemin yada alt sistemin faaliyeti sırasında bilgi girdisi, bir çıktı almak amacıyla süreçlemeye girer. Sistemin herhangi bir parçasındaki değişiklik, girdi - süreçleme yada çıktı, diğer parçaları etkileyecektir. Örneğin ihtiyaç duyulan girdinin türü, sistemin hedeflerine

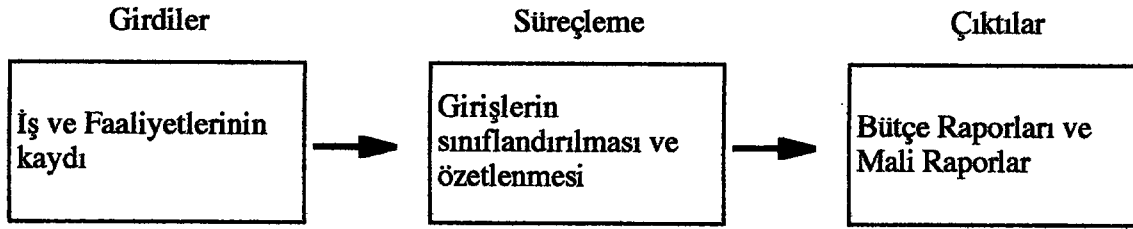
⁴⁰ W.T. Hartman, *School District Budgeting*, (Newjersey, Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1988), s.78.

hangi tür çıktının uyacağına bağlıdır. Bu girdi hatasız olmak ve uygun bir çıktı için uygun bir şekilde işlenmelidir. Eğer süreçlemede iyi işlenmezse hatasız bir girdinin bile bir anlamı yoktur⁴¹.

Muhasebe ve bütçeleme faaliyetleri bir sistem formatında yer almışsa, bu format süreçleme ve çıktı için kullanılan girdi yanında çıktıların da açıkça belirtmelidir.

Muhasebe sistemi için olan format aşağıdaki gibi gösterilebilir.

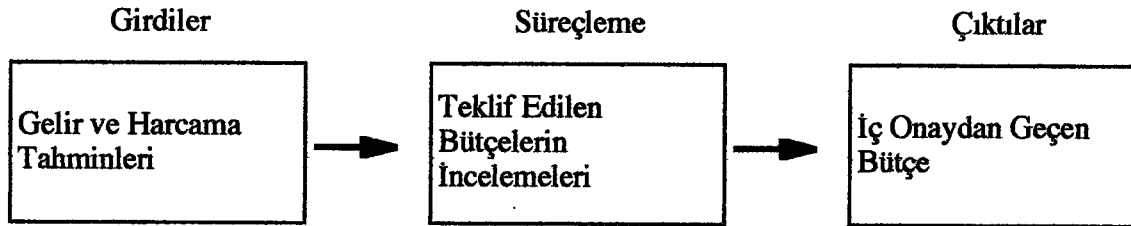
Şekil : 4



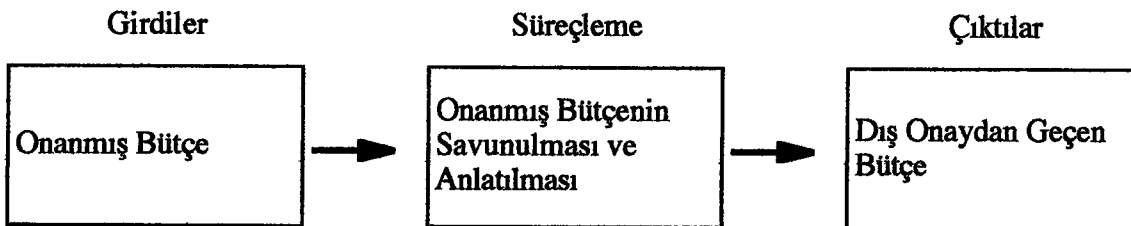
Şekilde görüldüğü gibi muhasebe girdileri vakfın faaliyetlerinden gelir (nakit ödemeler, gelirler, bütçe revizyonları, Fatura ödemeleri, maaş ödemeleri v.b.) - Girdinin kaydı faaliyetin evrakına göre yapılmalıdır.

Denetim amacıyla direkt girdi imzalanmış, onaylanmış faaliyet belgesi olmadan kayda girilmemelidir. Girdi kayıt altına alındıktan sonra yardımcı girdiler tarafından süreçlemeye girer, gerekirse bir yardımcı defter, destekler ve bunlar bir an önce ön bilançoda özetlenir. Bu özetlemeden sonra bütçe raporları ve mali raporlar hazırlanabilir. Bütçeleme sistemi grafik ile 3 alt sistem olarak Şekil : 5 - 6 - 7'deki gibi gösterilebilir.

Şekil : 5



Şekil : 6



⁴¹ C.William Garner, (a.g.e.), s.22.

Diğer üç nokta muhasebe sistemi tarafından sağlanır.

	MUHASEBE SİSTEMİ	BÜTÇE SİSTEMİ
4. Nokta	Hesaplar özetlenir.	Bütçe raporları hazırlanır.
5. Nokta	Muhasebe Defterleri yıl sonunda kapanır.	Bütçe kapanır.
6. Nokta	Muhasebe mali tabloları hazırlanır.	Yıllık bütçe raporu hazırlanır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VAKIFLARDA BÜTÇELEME

1. VAKIFLARDA PLANLAMA

1.1. Vakıflarda Planlamanın Anlamı ve Önemi

Planlama hedefleri belirleyen ve bu hedeflere ulaşma yollarını değerlendiren yönetsel bir süreçtir. Bu süreçte, örgütsel hedefler geliştirilerek, bu hedeflere erişmek için benimsenebilecek alternatifler belirlendikten sonra, vakıfların içsel ve dışsal yönden güçlü ve zayıf olduğu yönler doğrultusunda izlenmesi gereken alternatif saptanır¹.

Planlar, belirli amaçları gerçekleştirebilmek için, önceden formüle edilen yöntemlerdir. Planların “ne yapılması gerektiği” ve “nasıl yapılması gerektiği” sorularına yanıt üretebilmesi gerekir. Yönetsel planlama, sürekli gerçekleştirilmesi gereken bir süreçtir; çünkü koşullar değiştiğinde ve yeni bilgiler elde edildiğinde, mevcut durum yeniden gözden geçirilmelidir².

¹ Gary Dessler, **Management Fundamentals**, (Virginia, Prentice Hall International Editions, Fourth Edition, 1985), s.29.

² S.A.Moscove and M.G. Simkin, **Accounting Information Systems, Concepts and Practice for Effective Decision Making**, (New York, 1987), s.274.

1.2. Vakıflarda Planlamanın Konusu ve Amaçları

Günümüzde küreselleşme, doyma noktasına ulaşan piyasa yapısı ve hızlı teknolojik değişimler işletmeleri olduğu gibi vakıfları da etkilemektedir. Bu koşullarda vakıfların uzun dönemde varlıklarını koruyabilmeleri, içsel ve dışsal tehdit faktörlerine yönelik gerekli tepkileri üretebilecekleri planlama sistemlerini oluşturabilmelerine bağlıdır³.

Planlama süreci, vakıf etkinliklerine bir yön vermesi, örgüt içinde gerçekleşen değişikliklerin etkisini azaltması, gereksiz tekrarları ve ziyanı önlemesi ve kontrol sürecini kolaylaştıran standartları belirlemesi nedeniyle vakıfdaki bütün yöneticilerin etkin katılımını gerektirir⁴.

Planlama sürecinin yöneticileri yönlendirmesi nedeniyle bütün yöneticiler örgütün nereye doğru gittiğini ve belirlenen hedeflere ulaşabilmek için hangi katkılarda bulunmaları gerektiğini bilirler, bu nedenle planlama süreci, vakıf içinde ekip çalışmasını ve eşgüdümlü çalışma koşullarını yaratır.

Yöneticileri ileriye doğru bakmaya yönlendiren planlama etkinliği, yöneticiler arasında değişiklikleri bekleme, bu değişikliklerin örgütsel etkileri üzerinde düşünme ve uygun tepkileri oluşturma eğilimlerini geliştirir. Planlama etkinliğinin hedefleri ve bu hedeflere nasıl ulaşılacağı konularını belirlemiş olması, örgüt içinde verimsizliğe yol açan gereksiz tekrarları ve ziyanı ortadan kaldırır.

Planlama sürecinde hedeflerin belirlenmesi, kontrol sürecinde, performansın gerçekleşen düzeyinin hedeflerle karşılaştırılmasını kolaylaştırır. Önemli düzeyde sapmalar belirlenirse, gerekli düzeltici önlemler alınır. Planlama süreci gerçekleşmeksizin kontrol işlevi yerine getirilemez.

Burada önemli sonuç, vakfın amaçlarıyla, planlanan amaçlar arasında bir uyumsuzluk olmamalı, özellikle finansal konularda vakfın amaçlarını gerçekleştirmede tam bir destek sağlanmalı ve hiç bir zaman vakıf amaçlarının dışına çıkma eğilimi gösterilmemelidir.

1.3. Vakıflarda Planlama Süreci

Vakıflarda planlama süreci dört temel aşamadan oluşur. İlk aşamada planlara temel oluşturan tahminler yapılarak , varsayımlar oluşturulur. Vakıf faaliyetlerine, amaçlara yönelik faaliyetlere, ekonomik etkinliklere, satışlara ve teknolojik gelişmelere ilişkin yapılan tahminler planlama süreci için önemlidir. İkinci aşamada, vakfın “nereye doğru gittiği” somut hedefler ve amaçlar temelinde belirlenir. Planlar başarılması istenilen sonucu açık bir biçimde ortaya koyar. Planlamanın üçüncü aşamasında, tahminler yapıp vakfın kaynakları değerlendirildiğinde genellikle, amaçlara ulaşabilmek için bir kaç değişik alternatif yol

³ R.V.Freeman, C.D. Soulders, E.S.Lynn, **Governmental an Non Pratic Accounting, Theory and Practice**, (New Jersey, Englewood Cliffs, Prentice Hall, 1988), s.327.

⁴ P.H. Coombs, J.Hallak, **Cost Analysis in Education**, (Baltimore, Md, Johns Hopkins University Press, 1987), s.83.

belirlenir. Planlamanın son aşamasında, yöneticiler, mevcut alternatifler arasında bir seçim yaparak ilgili planı geliştirirler⁵.

1.4. Planlama Türleri

Planlamada en önemli özellik, planlamayı etkileyen vakıf içi ve vakıf dışı faktörlerin saptanmasıdır. Bu faktörlerin bir kısmı alınacak önlemlerle giderilebilir. Vakıf dışı faktörlerin önemli bir kısmı piyasa ve ekonomik koşullarla ilgilidir. Vakfın finansal gücü, örgüt yapısı, denetlenebilir bir yapıda olup olmaması vakıf içi faktörlere en iyi örnektir. Plan türünün ve amacının belirlenmesinde bu vakıf içi ve dışı faktörlerin gözönünde tutulması gerekmektedir. Planlar zaman bakımından uzun vadeli Stratejik planlar ve Kısa vadeli faaliyet planları olarak düzenlenebilir ancak planlama faaliyetlerinde esas olan sürekliliktir. Elde edilen olanaklarla en uygun sonuçlara ulaşabilmek için yöneticilerin sürekli olarak geleceği değerlemeleri yani stratejik (uzun vadeli) ve faaliyet planları (kısa vadeli) düzenlemeleri gerekir.

1.4.1.Stratejik Planlar (Uzun Vadeli)

Vakıfların hedeflerine ve spesifik amaçlarına erişebilmesi için planlar üst yönetim tarafından geliştirilir. Daha uzun bir zaman dilimine yönelik olarak hazırlanan bu planlar daha geniş kapsamlıdır ve özel bir duruma özgü ayırt edici özelliklerle daha az ilgilenmektedir⁶. Stratejik planlar, karakterleri gereği hem kısa hemde uzun dönemli planları içerir; bununla birlikte, stratejik planların asıl vurgusu, uzun dönem üzerinedir. Stratejik plan, birbirinden ayrı fakat birbirine bağımlı iki ayrı incelemeden kaynaklanır; Dış çevresel etkilerin ve içsel olanakların (kaynakların) incelenmesi. Her örgütün güçlü ve zayıf yönlerini dışsal tehdit ve fırsatlar ile uyumlaştıran kendi koşullarına özgü bir stratejik planı vardır. Bir başka deyişle vakfın stratejisi; piyasa ve rekabet koşullarının daha iyi kavranmasını sağlamak, vakfın hangi alanlarda büyüme olanağının ve faaliyet üstünlüğünün olduğunu ortaya koymaktır⁷.

Stratejik yönetim, bir örgütün belirlenen hedeflerini başarabilmek için, tasarımılanan stratejilerin planlanması, geliştirilmesi ve değerlendirilmesi sonucunu veren kararların alınmasını ve eylemlerin yapılmasını gerektirir⁸.

Stratejik planlama ise stratejik yönetim sürecinin ilk aşamalarından biridir; Stratejik yönetim kavramının temel ilkesi olan stratejik planlama bir kuruluşun değişen koşullarda

⁵ Dessler, (a.g.e.), s.32 - 33.

⁶ Gareth Owen, *Accounting For Hospitality, Tourism Leisure*, (Pitman Publishing, London, 1995), s.274.

⁷ Öztin Akgüç, *Finansal Yönetim*, (Genişletilmiş 6. Baskı, İstanbul, Muhasebe Enstitüsü Yayını No: 63, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Yayın No.15, 1994), s.168.

⁸ Robert H. Woods, *Strategic Planning A Look At Ruby Tuesday*, (The Cornell H.R.A. Quarterly, June 1994, s. 41 - 49'dan John D. Pearce ve Richard B. Robinson, Jr. *Strategic Management*, Third Edition, HomewoodI.L. Irwin, 1988), s. 6.

kaynakları ve olanakları arasında optimum uygunluğun sağlanması ve kavranmasına yönelik bir yönetim sürecidir.

1.4.2.Faaliyet Planları (Kısa Vadeli)

Faaliyet planları stratejik planlara kıyasla daha kısa bir zaman dilimini kapsar. Bu planlar planlama işleminin en önemli dökümanları olup, vakfın planlama döneminde yapacağı işleri ve ayrıntıları gösteren aksiyon planlarıdır⁹. Faaliyet planları bir kere kullanılan planlar ve kalıcı planlar olarak iki ayrı kategoride incelenebilir. Faaliyet planları çoğu kez kısa dönemlidir¹⁰.

Birkez Kullanılan Planlar

Örgütün temel amaçlarının nasıl başarılabileceğini belirten ve spesifik bir amaç için geliştirilip o amacın gerçekleşmesiyle birlikte işlevini tamamlayan planlardır. Bütçeler ve programlar, bir kere kullanılan planların en yaygın olanlarıdır. Bir kez kullanılan planlar, uzun vadeli stratejik plan çerçevesi içinde vakfın mevcut üretim üretim ve örgüt yapısından kısa vadeli planlama, uzun vadeli planlamanın aksine stratejik tedbirlerden çok hemen uygulanabilir tedbirler üzerinde durur.

Belirli bir zaman parçası, örneğin bir yıl için düzenlenen kısa süreli dönem planı zamanı, mamul ve sorumluluklar bakımından ayrıntıya girebilir.

Vakfın tüm faaliyetlerin kapsayan bu plan faaliyet bütçesi, finansal bütçe ve çeşitli fon ayırma bütçeleri olmak üzere bir ayrıma tabi tutulabilir.

Kalıcı Planlar

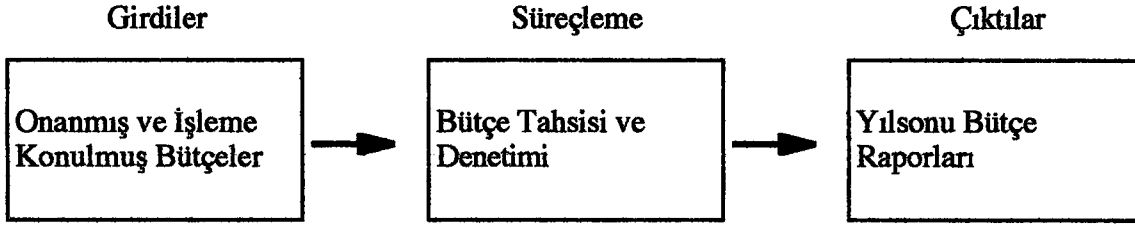
Örgüt için üretilen politikalar, prosedürler ve kurallar planların özel bir türü olan kalıcı planları (programlanmış kararlar) oluşturur. Bu planların içerdiği spesifik düzeyi birbirinden farklıdır. Politikalar örgüt için daha geniş kapsamlı bir yönlendirici işlev görürken, prosedürler, spesifik bir durum gerçekleştiğinde, hangi yolun izlenmesi gerektiğini ortaya koyar. Kurallar ise belirli durumlara özgü yönlendiricilerdir. Bütün bu planların ortak niteliği ilgili durumlarda hemen kullanılabilmesidir.

Uzun dönemli ve kısa dönemli planlar finansal bağlamda kullanıldığında, kısa dönemli planlar, bir yıldan daha az olan dönemleri, uzun dönemli planlar ise beş yıldan daha uzun olan dönemleri belirtir. Ne varki bu tanım önemli örgütsel farklılıkları yansıtmaktan uzaktır. Bu nedenle planların yöneticilere sunduğu esnekliği yansıtan tanımlar tercih edilmektedir. Uzun dönemli planlar söz konusu olduğunda, örgütsel bütün değişkenlerin değişebilir olduğu kabul edilerek, örgütün mevcut hiç bir bağımlılığı sabit olarak değerlendirilmemektedir. Uzun vadeli planlar geleceğin şekillendirilmesi amacıyla yapılan çevre şartlarını, çevredeki değişimleri ve vakfın durumunu sistematik bir şekilde inceleyerek vakfın gaye ve hedeflerinin tesbitini, bu

⁹ John R. Montanari, Cyrill P. Morgan, Jeffrey S. Bracker, **Strategic Management. A Choice Approach**, (Chicago, The 'Drden Press, 1990), s.4.

¹⁰ P. Robbins, **The Administrati ve Process**, (Englewood Cliffs, N.J. Prentice Hall, 1986),s 120-121.

Şekil : 7



İlk alt sistemde (Şekil : 2) girdi, alınacak gelir yada elde edilecek kazancın tahmini ve her bütçe birimi tarafından yapılacak harcama tahmininden oluşur.

Bu alt sistemde bütçe metodlarından birisiyle teklifler hazırlanır incelenir ve gerekirse değiştirilebilir. Bu sistem için istenen çıktı, varsa yönetici kurul tarafından iç onaydan geçer.

İkinci alt sistemde (Şekil : 3), girdi; ilk alt sistemde onaylanan bütçedir. Bu onaylanan bütçe savunulmalı ve anlatılmalıdır ki, bütçe bir dış organ tarafından onaylansın. Ayrıca Bütçe bir takım planlanmış tarihleri takip ediyorsa bir bütçe takvimi yaratılabilir.

Üçüncü alt sistem (Şekil : 4) için girdi; onanmış ve işleme konulmuş bütçelerdir. Bu alt sistemde de süreçleme üç özel faaliyeti kapsar.

- Kurum içindeki birimlere bütçenin tahsisi (Onanmış bütçe)
- Gelirin alınmasında denetim (İşleme konulan bütçe)
- Harcamaların kontrolü.

Bu alt sistem için çıktı, yıl sonu bütçe raporudur.

Bir kurum için sadece muhasebe ve bütçeleme sistemlerini kurmak yeterli değildir. Bu sistemler formal olarak birbirleriyle etkileşmelidirler. Eğer iki ayrı muhasebe ve bütçeleme sistemi etkileşmezse, bunlardan elde edilecek yararlar azalabilir.

Muhasebe ve Bütçeleme sistemlerinin birbiriyle etkileştiği altı nokta vardır. İlk üç nokta bütçe sistemi tarafından başlatılır.

	BÜTÇE SİSTEMİ	MUHASEBE SİSTEMİ
1. Nokta	Bütçe onaylanır.	Formal (resmi) kayıt yapılır.
2. Nokta	Bütçe işleme konur.	Resmi kayıt yapılır.
3. Nokta	Gelir alınır ve bütçe harcamaları yapılır.	Resmi kayıt yapılır.

hedeflere uygun alternatif stratejilerin belirlenmesini, seçilen alternatife göre operasyon planlarının hazırlanmasını kapsayan analitik bir süreç ve yönetim tarzıdır¹¹. Kısa dönemli planlar ise yöneticilerin esnekliğini en aza indirger. Kısa dönemli planlar çerçevesinde, örgütsel yapıya ve stratejilere ilişkin pek çok faktör sabit olarak kabul edilir. Yöneticiler kısa dönemli planlarda, yalnızca kaynakların kullanımı ve teknolojinin spesifik etkinliklere göre programlanması konularında etkili olabilirler¹².

2. BÜTÇELEME VE TÜRLERİ

2.1. Bütçelemenin Amaçları ve Yararları

Ekonomik gelişme sürecine koşut olarak gerçekleşen teknolojik gelişme ve pazarların büyüüp genişlemesi, işletmelerin çok karmaşık bir yapıya bürünmesi sonucunu doğurmuştur. Bu gelişmelerin olumsuz yanları vakıfları da etkilemiştir. Vakıfların çalışma alanları, dolayısıyla da vakıf yönetiminde alınacak kararların etki alanları sürekli büyümüştür. Bu gelişmeler sonucunda vakıf yönetiminden beklentiler işlevlerindeki çeşitlenmeyle birlikte artmıştır.

Vakıflarda yönetimin ve çalışmaların birlikte tam bir başarıya ulaşabilmesi “vakıf hedeflerinin belirlenmesi ve planlama”, “örgütlenme” ve “kontrol” olmak üzere üç temel yönetim işlevine bağlıdır. Günümüzde etkin bir yönetim tekniği olarak “bütçeleme” de tüm yönetim sistemlerinin temel araçlarından biridir¹³.

Bir planlama etkinliği olan bütçeleme, yöneticilerin geleceğe ilişkin karar verme sürecinde işlevseldir. Bütçelerin uzun dönemler için oluşturulması zaman içinde değişime uğrayan pek çok değişkenin etkileşiminin değerlendirilmesini gerektirmesi nedeniyle kaçınılmaz olarak daha güçtür. Bütçeleme etkinliklerinin temel amaçlarını şöylece sıralayabiliriz¹⁴.

1- Geleceğe ilişkin gelirlerin, giderlerin işgücü gereksiniminin ve donatım gereksiniminin tahmin edilerek dönemlere yada departmanlara göre dağılımını oluşturmak.

2- Gerek uzun dönemli gerekse kısa dönemli politikaları eşgüdümlü olarak ve öncelikle muhasebe terimleriyle oluşturmak.

3- Gerektiğinde, bütçesel planların ve düzeltimlerin gerçek sonuçlarla karşılaştırılmasını sağlayacak bir kontrol sistemi oluşturmaktır.

¹¹ Gündüz Pamuk, **Uzun Vadeli Planlama**, (İstanbul, Boğaziçi Üniversitesi Yayın No. 143, 1978), s.6.

¹² Robbins, (a.g.e.), s.121 - 122.

¹³ Selçuk Uslu, **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, (Ankara, Gazi Üniversitesi Yayınları No.170, 1991), s. 309.

¹⁴ Michael M. Colman, **Hospitality Management Accounting**, (Second Edition, Boston, Publishing Company Inc., 1982), s.268.

Yöneticiler kar planlaması ve kontrol sürecini, strateji geliştirebilmek için gerekli bir süreç olarak değil, yalnızca finansal bir uygulama olarak değerlendirmektedirler¹⁵. Oysa vakıflarda da geçerli olduğu gibi yöneticilerin formalleşmiş bir bütçe sistemini oluşturması, vakfın uzun dönemli başarısı için bir zorunluluktur¹⁶.

1- Bütçeleme etkinlikleri, yönetimin belirli bir yönetsel karar verilmeden önce alternatif tercihleri incelemesini gerektirmektedir.

2- Bütçeleme vakıflara bir kıyaslama standardı sağlamaktadır. Bütçeler muhasebe döneminin sonunda, yönetime gerçek faaliyet sonuçlarını formal bir planla karşılaştırmak olanağını sağlar. Her ne kadar bütçelerin hazırlanması, bütçesel kontrol işlevinden bağımsız ise de, kontrol amacıyla kullanılmayan bütçeler, bütçeleme sürecinden verimsiz bir biçimde yararlanılmasına neden olur.

3- Özellikle stratejik planlama sözkonusu olduğunda, bütçeleme, yönetimin ileriye dönük kestirimlerde bulunmasına olanak sağlar. Vakıf gerek içsel gerekse dışsal değişim ve dönüşümlere sadece sonradan uyum sağlamaya çalışmak yerine, içinde bulunduğu dışsal ve içsel koşulları etkilemeye çalışır.

4- Katılımcı bir bütçeleme anlayışı benimsendiğinde, bütçeleme süreci, bütün yönetim kademelerindeki yöneticilerin bütçeleme sürecine katılmalarını gerektirir. Katılımcı bütçeleme, alt kademe yöneticilerinin katkısını da gerektirdiğinden onları motive etmektedir.

5- Bütçeleme süreci, vakıf hedeflerinin alt kademe yöneticilerine iletiildiği bir iletişim kanalının oluşturulmasını sağlar. Bütçe bir kıyaslama standardı olarak kullanıldığında, faaliyet sonuçları alt kademe yöneticilere iletilir. Bu geri besleme sürecinde, alt kademe yöneticileri faaliyet sonuçlarını periyodik olarak planlarla karşılaştırabilirler. Sonuçta hedeflerden önemli sapmalar gerçekleşmişse, ilgili yöneticilerden sapma nedenlerini açıklamaları ve hangi önlemlerin alınması gerektiğine ilişkin görüşlerini ortaya koymaları istenir.

6-Sonuç olarak, bütçeleme süreci gelecekte gerçekleşecek giderlerin tahmin edilmesini sağlayarak, yöneticilerin ürün ve hizmet fiyatlarını ilgili giderlerle ilişkili olarak belirleyebilmelerine yardımcı olur.

2.2. Bütçeleme Sistemi ve Kapsamı

Vakıflarda, yönetim sürecine daha büyük güvenilirlik ve tutarlılık getirmek amacıyla geliştirilen sistematik ve somut bir yaklaşım kapsamlı bütçelemedir. Vakıf bütçe sistemi kapsamlı bir sistem olup, yönetim sürecinin tüm yönlerini koordine edilmiş bir bütün haline getirebilmekte ve yönetim karar ve faaliyetlerinin güç yanlarını özenle bir araya toplayabilmektedir.

¹⁵ Lloyd L. Byarr, **Strategic Management Planning and Implementation Concepts and Cases**, (New York, 1987), s. 158.

¹⁶ S. Raymond Schemidgall, **Hospitality Industry Managerial Accounting**, (Michigan, The Educational Institute of the American Hotel and Motel Associations, 1986), s. 355.

Ancak bütçelerin rolünün ne olduğunun yöneticiler tarafından algılanışında bir karmaşa sözkonusudur. Ayrıca pek çok vakıf ve örgüt geleneksel bütçe sistemlerini amaçlara göre yönetim yaklaşımına uyarlamaya çalıştıklarında başarısızlıkla karşılaşmıştır. Amaçlara göre yönetim yaklaşımında, genel hedefler spesifik düzeyde tanımlanarak, ilgili birimlere bildirilir; karar alma sürecinin katılımcı olduğu bu yaklaşımda, her bir amacın başarılması gereken zaman dilimi belirlidir ve sürece katılanlar performanslarına ilişkin olarak geri besleme işleyişinden yararlanırlar¹⁷.

Bütçelerin işlevi tam olarak anlaşıldığında ve vakıf yönetiminde gerektiği biçimde kullanıldığında, bütçeler, vakfın başarıya erişmesinde oldukça önemli bir işlev görür¹⁸. Bütçeleme genellikle örgüt içinde yöneticilerin etkinliklerini planlamalarını sağlayan, örgüt içindeki değişik kademeler arasındaki iletişimi gerektiren ve gerek bir bütün olarak örgütün, gerekse tek tek yöneticilerin performanslarını değerlemede etkin olan oldukça işlevsel bir süreçtir.

Bütçelerin hazırlanması ve yürütülmesi süreci, vakıf yönetiminde oldukça önemli bir rol üstlenmektedir¹⁹.

1 - Bütçeler, yöneticileri gelecek koşullar üzerinde düşünmeğe ve bu doğrultuda uygun stratejiler geliştirmeğe yönlendirerek, güncel gereksinimlerin dışındaki planlama konuları üzerinde yoğunlaşmalarını gerektirir..

2 - Bütçeler yöneticilere, olası problemlerin önceden belirlenerek gerekli çözümlerin üretilmesi olanağını tanır.

3 - Bütçelerin önemli rollerinden biriside üst yönetimin finansal faaliyetlere ilişkin hedeflerinin beklentilerinin alt düzey yöneticilere iletilmesine yönelik bir iletişim aracı oluşudur.

4 - Bütçeler, yönetimin gelecek faaliyet dönemine ilişkin olarak belirledikleri önceliklerin, ilgili birimlere iletilmesi işlevini de görmektedir.

5 - Bütçeler, ilgili yöneticilere bütçesel hedeflere ulaşılabilmesi için gereken fonları harcayabilme yetkisini vermektedir.

6 - Son olarak bütçelerin en önemli rollerinden birisi de performans değerlemesi için kullanılan değerlendirme ölçütleri arasında önemli bir konuma sahip olmasıdır.

¹⁷ Don M. Guy, **Auditing**, (New York, Harcoust Brace Javanovich Inc, 1987), s. 157.

¹⁸ Dale D. McConney, **The Position and Function of Budgets in an MBD System"** **Reading In Accounting Budgeting and Control**, (Ohio, Ed William E. Thomas, 6th Edition, South Western Publishing Com., 1983), s. 123-124.

¹⁹ Shane Moriarity - Carl P. Allen, **Cost Accounting**, (Third Edition, John Wiley & Sons Inc, 1991), s. 282.

Vakıflarda bütçeleme sisteminin önemli üç unsuru bulunmaktadır.

1 - Vakıf Sisteminin İşleyişi

Sistemin bu yönü, bütçe çizelgelerinin hazırlanması; bu çizelgeleri tamamlamanın yöntemleri ve tekdüze hesaplamalar gibi konularla ilgilidir.

2 - Vakıf Bütçe sisteminin Teknikleri

Teknikler, yönetimin karar verme sürecinde kullanılması için gerekli verilerin geliştirilmesine yarayacak özel yaklaşımlar ve yöntemlerle ilgilidir.

3 - Vakıf Bütçe Sisteminin Temelleri

Temeller, oldukça karmaşık çabalarda, yönetim sürecinin etkin bir biçimde uygulanması ile doğrudan doğruya ilgilendirilir. Önemli temeller şöylece sıralanabilir.

- Yönetimin ilgilenmesi,
- Örgütsel uyum,
- Sorumluluk muhasebesi,
- Amaca yönlendirme,
- Tam haberleşme,
- Gerçekçi bekleyişler,
- Kesin zaman çizelgelerine uyulması,
- Esnek uygulama,
- Bireyin ve grupların tanınması,
- İzleme

2.3. Bütçeleme Türleri

Bütçelerin zaman boyutu açısından uzun yada kısa dönemli olarak düzenlenmesine, esnek yada sabit oluşuna, konusuna, departmanlar düzeyinde yada ana (genel) bütçe olarak hazırlanmasına göre farklı gereksinimlere yanıt vermek üzere, farklı amaçlarla oluşturulduğu görülmektedir.

a- Kısa Dönemli Bütçeler

Vakıflarda bütçeleme etkinliklerine başlamadan önce bütçe döneminin saptanması gereklidir; genel olarak bu sürenin bir yıl olduğu düşünülmektedir. Vakıflarda yıllık bütçelerin hazırlanması, planlama süreci etkinliklerinin yalnızca bir kısmını oluşturur. Yıllık faaliyet bütçeleri, yönetimin faaliyetleri izlemede bütçelerden daha etkin olarak yararlanmasını sağlayabilmek için, aylık planlar olarak yeniden bölümlendirilebilir. Aylık planların bir diğer özelliği de, yönetimin örgütün performansını bir bütün olarak aylara göre değerlendirmesine olanak tanınmasıdır. Aylık planların bazı kısımları ise haftalar ve günler düzeyinde incelenmek üzere yeniden bölümlendirilebilir²⁰.

²⁰ Schemidgal, (a.g.e.), s.356.

b- Uzun Dönemli Bütçeler

Uzun dönemli bütçeler, yaygın olarak, beş yıl ve üzeri için hazırlanır. Beş yıllık uzun dönemli bütçeler, beş ayrı yıllık bütçeden oluşur. Beş yıllık uzun dönemli bütçelerin ikinci yılından itibaren planlar, cari yılın planına kıyasla çok daha az ayrıntı taşır. Stratejik planlama olarak da adlandırılan uzun dönemli planlama vakıflar için kontrollü büyüme kaydedebilmeleri açısından önem taşır. Uzun dönemli planlar oluşturulurken, yıllık planlarda olduğu gibi, yalnızca gelir ve giderler değil vakıflara uzun dönemli bir yön sağlayacak temel alternatifler de değerlendirilir²¹.

c- Sürekli Bütçeler

Yılda bir kez bütçe hazırlanmasının yarattığı en önemli sorun, bütçenin hazırlandığı dönemde normal faaliyetlerde aksamaya neden olmasıdır. Ayrıca yıl içinde bir kez hazırlanan bütçeleri bir performans değerlendirme aracı olarak geçersiz kılacak gelişmeler de olabilir. Bu sorunları önlemek amacıyla sürekli bütçe yaklaşımı geliştirilmiştir. Bu bütçeleme yaklaşımında her üç aylık dönem sonrası, bütçeler yeniden gözden geçirilerek güncelleştirilir. Üç aydan oluşan ara dönem bitiminde, gerçek faaliyet sonuçları ilgili dönemin bütçesiyle karşılaştırılır. Bu karşılaştırmadan elde edilen sonuçlara ve ilk ara döneme ilişkin elde edilen yeni bilgilere bağlı olarak diğer üç ara dönemin bütçeleri güncelleştirilir. Ayrıca yeni bir dördüncü ara dönem bütçesi hazırlanarak gelecek dört ara dönemin bütçesini oluşturmak üzere, kalan üç aylık ara dönemin bütçesine eklenir. Bu bütçeleme anlayışı, örgütün bütçeleme faaliyetini bütün bir yıla yaymaktadır. Ayrıca koşullara göre güncelleştirilen bu bütçeler, daha gerçekçi varsayımlar temelinde oluşturulmaktadır²².

d- Sabit Bütçeler

Hazırlanan bir bütçe, yalnızca belirli bir faaliyet düzeyine ilişkinse sabit bir bütçe adını alır. Örneğin bir vakıfta gelirlerin en büyük olasılıkla ulaşabileceği düzey belirlenerek, vakfın faaliyet hacmine yönelik gelirleri planlanır. Bazı nedenlerden dolayı faaliyet gelirleri ile önceden belirlenen düzey arasında farklılıklar olabilir, bu koşullarda gerçek sonuçlarla, planlanan sonuçların karşılaştırılmasıyla, vakfın verimliliğini belirlemeye çalışmak pek anlamlı değildir. Bütçelenen verilerle gerçek faaliyet sonuçları arasında gerçekleşen farkın iki temel nedeni olabilir. Bunlar;

-Vakfın faaliyet hacminde olumlu yada olumsuz yönde bir değişiklik gerçekleşmiştir.

-Vakfın yöneticilerinin yada diğer çalışanlarının verimliliğinde bir değişiklik gerçekleşmiştir.

²¹ Schemidgal, (a.g.e.), s.357.

²² J.Owen Cherrington, E. Dee Hubbard ve David H. Luthy, **Cost Accounting A Managerial Approach**, (West Publishing Company, St. Paul, MN. 1988), s.142 - 143.

e- Esnek Bütçeler

Ana bütçeler, planlama etkinlikleri açısından işlevsel olduğu kadar performans değerlemesi açısından işlevsel değildir, çünkü faaliyetlerin gerçekleşen düzeyi büyük olasılıkla ana bütçede planlanandan daha farklı olacaktır. Bu durumda, performans değerlemesi amacıyla kullanılmak üzere ulaşılan gerçek faaliyet düzeyini yansıtan bir başka bütçeye gereksinim duyulur. Değişken bütçe yada esnek bütçe olarak adlandırılan bu bütçe belirli bir faaliyet aralığında gerçekleşebilecek faaliyet hacmine ilişkin gider düzeylerini belirlemek için kullanılan bir grup gider ilişkisinden oluşmaktadır. Esnek bütçe kavramı, belirli bir faaliyet düzeyi için bütçelenen giderleri, değişen faaliyet düzeyi doğrultusunda, doğru biçimde yansıtabilmek için değişken giderlerin düzeltilmesi gereğini ortaya koymaktadır. Belirli bir faaliyet aralığında, iş hacmi düzeyinde bir artış gerçekleşse bile bütçelenmiş sabit giderlerde bir artış gerçekleşmeyecektir. Esnek bütçeler performans değerlemesi amacıyla kullanılabilir.

f- Faaliyet Bütçeleri

Faaliyet bütçeleri bir vakıfta gelir tablosunu etkileyen gelir ve gider kalemlerini planlar. Örneğin vakfın iktisadi işletmesinin belirli bir aya ilişkin satış gelirlerinin tahmin edilmesi, faaliyet bütçesini oluşturur. Benzer olarak bir iktisadi işletmenin bir yıllık toplam işçilik giderlerinin tahmin edilmesi de bir faaliyet bütçesi örneğini oluşturur.

Bir diğer deyişle faaliyet bütçesi, özet gelir tablosunda içerilen bütün gelir ve gider kalemlerini kapsamaktadır. Faaliyet bütçeleri yönetimin kontrol amaçlı kullanımına yönelik olarak, aylara göre düzenlenebilir ve bazı bütçesel veriler günlük düzeye indirgenebilir. Böylece faaliyet bütçeleri yönetimin iki temel işlevi olan planlama ve kontrol etkinliklerinin yerine getirilebilmesine katkıda bulunur²³.

g- Fırsat Bütçeleri

Kısıtlı kaynakların gittikçe daha fazla özelleşmiş stratejilere tahsis edilmesine verilen önem arttıkça, kontrol işleviden daha çok bütçesel işlemler yoluyla gerçekleşir. Faaliyet bütçelerine ek olarak bir başka bütçe türü fırsat bütçeleridir. Sınırlı kaynakların elde edilmesi ve tahsisi konularında, yöneticilerin ilgilerini ve zamanlarını belirli bir zaman sürecinde, beklenen fırsatlardan yararlanılabilmesi için uzun vadede hangi kaynaklara gereksinim duyulacağını belirlemek üzerinde yoğunlaştırmalarını gerektirir²⁴.

²³ Schemidgall, (a.g.e.), s.355 - 356.

²⁴ Andrew D. Szilagy, *Management and Performance*, (California, Good year Publishing Oc. Inc., 1981), s.693.

h- Tahmin ve Ödenek Tipi Bütçeler

Vakıflarda gider bütçeleri iki ayrı kategoride sınıflandırılabilir. Tahmin tipi bütçe ve ödenek tipi bütçeler. Tahmin tipi bütçelerde, gider düzeylerinin belirlenmesinde gelecek döneme ilişkin planlanan faaliyet düzeyi esas alınırken, ödenek tipi bütçelerde, bütçedeki gider düzeyi ile faaliyet düzeyi arasında doğrudan bir ilişki yoktur²⁵.

1- Departman Bütçeleri

Herhangi bir bütünleşik bütçeleme sürecinin başlangıç noktasını departman bütçeleri oluşturur. Faaliyet departmanlarında elde edilen sonuçlar, bütçeleme sürecinin diğer kısımlarında etkiler. Örneğin bir vakfın gelir tablosuna gönderme yapılmaksızın bağımsız olarak bilanço hazırlanamaz. Nakit bütçelerinin hazırlanmasında departman gelir ve gider bütçelerinden elde edilen bilgilere bağlıdır.

i- İşgücü Bütçeleri

Günümüzde işletmeler gibi vakıflar açısından da alınması gereken stratejik kararlardan biriside işgücü planlamasına ilişkindir. İşgücü planlamasının amacı, gerektiğinde istenilen bütün beceri ve niteliklere sahip yeterli sayıda personele sahip olunabilmesidir. Bir vakıf gerek kısa dönemli gerekse uzun dönemli planlarını oluştururken, kaçınılmaz olarak işgücünü gözönünde bulundurmalıdır. İşgücü planlama süreci, üç aşamada gerçekleştirilir. Personel gereksiniminin tahmin edilmesi, nitelikli personel adayları arzının analiz edilmesi ve arz ile talep arasında uyum sağlanmasıdır²⁶.

j- Yatırım Bütçeleri

Yatırım harcamaları, fonların gelecek dönemlerde gelir sağlanabilmesi için, gereken varlıkların elde edilmesi yada gelecek dönemlerde oluşacak giderlerin azaltılması amacıyla kullanılmasıdır. Bu harcamalar bina, donatım, arazi ve patent gibi sabit varlıkların elde edilmesine yöneliktir. Sabit varlıkların satın alınmasıyla ilgili bir plan bazen sermaye harcamaları bütçesi yada sermaye bütçesi veya genel olarak yatırım bütçesi olarak adlandırılmaktadır²⁷. Sermaye harcamaları yatırım olarak değerlendirilmektedir, çünkü bu harcamalar gelecekte ekonomik bir yarar elde edilebilmesi için kaynakların bugünden yatırılmasını gerektirir. Maddi ve maddi olmayan sabit varlıklardan, vakıf faaliyetlerinde bir yıldan daha uzun bir süreyle kullanılacak varlıklara yönelik harcamalar, yatırım bütçelerinin konusunu oluşturur.

²⁵ Yüksel Koç - Yalın, **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**, (Ankara, Turhan Kitabevi, 1989), s.12.

²⁶ Karen Eich Drummond, **Human Resource Management For the Hospitality Industry**, (New York, VNR, 1990), s. 103.

²⁷ Moore - Joedicke, (a.g.e.), s.706 - 707.

Yatırım harcamalarının planlanması ve kontrolü aşamalarında, vakfın uzun dönemli hedefleriyle ilgili öneriler belirlenmektedir. Bu çerçevede hem hedeflerin hem de ilgili yatırım harcamaları önerilerinin belirlenmesi gerekir. Yatırım harcamalarına tahsis edilen fonların geriye dönüşünün olmaması, bu harcamalara ilişkin plan ve projelerin yönetim tarafından dikkatli bir biçimde incelenmesini gerektirir²⁸.

k- Nakit Bütçeleri

Vakıf giderlerinin çıktılara dönüştürülmesi sürecinin etkin ve verimli bir biçimde gerçekleşmesinin en önemli koşullarından birisi de nakit yönetiminin gerçekleştirilmesidir²⁹.

Nakit bütçesi, ana bütçenin önemli bir kısmını oluşturur, çünkü geniş kapsamlı bir bütçenin geliştirilmesinin nedenlerinden birisi de nakit gereksiniminin (nakit çıkışları) nakit girişleriyle nasıl ilişkilendirilebileceğini belirleyebilmektir.

Bu tür bütçeler nakit akımlarının kontrol edilmesini, nakit gereksiniminin belirlenmesi ve nakit fazlasının etkin bir biçimde kullanılmasına yardımcı olur.

1- Ana (Genel) Bütçe

Ana bütçe, yönetimin belirli bir faaliyet döneminin faaliyet sonuçlarına ilişkin beklentilerini yansıtır. Faaliyetlerin bütün aşamalarının programlanan sonuçlarını, bütçesel döneme ilişkin finansal tablolar çerçevesindeki finansal terimlerle ifade eden, birbiriyle eşgüdümlü program grupları, ana bütçeyi oluşturur³⁰. Bütçeleme amacı planlama ve kontrol sürecini gerçekleştirmektir. Bu amacı gerçekleştirebilmek amacıyla farklı sorumluluk merkezleri düzeyinde yürütülen planlama ve kontrol işlevlerinin, ayrıca bir genel bütçe içinde de düzenlenmesi gerekir.

Ana bütçe gelir ve giderleri içeren faaliyet bütçesi ile vakfın finansal durumunu belirten finansal bütçeden oluşur. Vakıfların faaliyetleri temelinde yada departmanlar düzeyinde hazırlanan bütçeleri birleştirilmesiyle elde edilen genel bütçe bir yönüyle, bütçelenmiş çalışmaların sonuçlarını aylara göre ve bütçe dönemi sonu açısından toplu olarak gösteren tahmini bir gelir tablosu niteliğindedir. Genel bütçenin bir diğer yönü de yatırım bütçesi, nakit bütçesi, bütçelenmiş bilanço ve bütçelenmiş nakit akım tablosunu içermesidir. Finansal bütçeler üst başlığında sınıflandırılan bu bütçeler, vakfın finansal durumuna ilişkin bilgi vermektedir. Ana bütçe hem faaliyetlere ilişkin kararları hem de finansman kararlarını içerir.

²⁸ Jones - Trentin, (a.g.e.), s.136.

²⁹ Melih Erdoğan, **İşletmelerin Nakit Yönetiminde Nakit Bütçelerinin Hazırlanması ve Bağlantılı Tablolar**, (Eskişehir, T.C. A.Ü. Yayınları No.322, İ.İ.B.F. Yayınları No.71, 1989), s.12 - 13.

³⁰ Henke - Spoede, s.545.

m- Bütçelenmiş (Proforma) Finansal Tablolar

Bütçelenmiş finansal tablolar, bazen proforma tablolar olarak adlandırılmaktadır³¹. Bütçelenmiş finansal tablolar, yönetim tarafından geliştirilen çeşitli bütçelerin yaratacağı sonuçları toplu bir biçimde gösteren teknik araçlardır ve vakıf tarafından düzenlenen tüm bütçelerin koordinasyonuna olanak sağlar. Sonuç olarak bütçelenmiş finansal tablolar gerek finansman kurumları açısından gerekse vakfa yatırım ve destek sağlayacak kişi ve kuruluşlar açısından yönlendirici bir işlev görür.

Bütçelenmiş bilanço faaliyet planlarının vakfın varlıkları, borçları ve özkaynakları üzerindeki etkisini gösterir. Bütçelenmiş bilanço ve fon akım tablosu, vakıfların gelecek dönemlerdeki finansman gereksinimlerini ortaya koyar.

Bütçelenmiş gelir tablolarının hazırlanması vakıflara gelecekteki karlılık durumunun öngörülebilmesi olanağını sağlar.

Bir diğer deyişle, proforma gelir tablosu, çeşitli gelir ve gider bütçelerini birleştirir³².

2.4. Bütçelerin Düzenlenmesi ve Temel İlkeler

Bütçeleme yapılırken vakfın tüm işlevleri ve faaliyetleri birbirleriyle ilgili olarak ele alınır. Vakıf bütçeleri birçok kişinin gayretleri bir araya getirilerek hazırlanır. Vakfın alt kademelerinden en üst kademesine kadar tüm çalışanların büyük bir bölümünün bütçe hazırlanmasındaki katılımı, faaliyetlerin etkin bir şekilde yürütülmesinde büyük öneme sahip bulunmaktadır.

Bütçe vakfın tümünü ilgilendiren bir çalışma olduğu için, tüm birimlerin katkısıyla hazırlanması gerekir. Dikkat edilirse bütçe düzenlenmesinde en önemli unsur ilgili tüm birimlerin katkısının sağlanmasıdır. Bilindiği gibi bütçeler kontrol ve başarı değerlendirmesinde en önemli dayanaktır. En önemli unsur olan takım çalışması sağlandıktan sonra, bütçenin hazırlık safhalarını şu şekilde sıralayabiliriz.

- Tüm birimlere bütçe hazırlık çalışmalarının başladığının bildirilerek, ön bilgi çağrısının yapılması,
- Ön bilgilere göre bütçe taslağının hazırlanması,
- Bütçe taslağının bölümlerinin ilgili birimlere gönderilerek görüşlerinin alınması,
- Alınan görüşlere göre gerekli düzeltmelerin ve revizyonların yapılması,
- Bütçenin tümü ve vakıf hedefleri dikkate alınarak birimler arası koordinasyonun sağlanması,
- Bütçenin üst yönetime onay için sunulması,
- Bütçenin uygulamaya konulması,

³¹ Charles T. Horngren - George Foster, *Cost Accounting A Managerial Emphasis*, Prentice Hall Inc., 1991), s.176 -177

³² Welsch, Hilton ve Gordon, s. 16 - 17; Carl L. Moore ve Robert K. Jaedicke, *Yönetim Muhasebesi*, (2. Baskı, Çev. Alparslan Peker, İstanbul 1988), s. 144 -147.

Vakıfda kurulan bütçe sisteminin yarar sağlayabilmesi ve kendisinden bekleneni yerine getirebilmesi için temel bazı ilkelerin yerine getirilmesi gerekir. Aksi takdirde bütçeden beklenen yararların sağlanması mümkün olmaz³³.

Bütçelemedeki temel ilkeler şu başlıklar altında toplanabilir.

- Bütçe yönetim tarafından desteklenmelidir. Yönetimin desteklemediği ve benimsemediği bir sistem başarısız olmaya mahkumdur.
- Vakıfda sorumluluk muhasebesi sistemi kurulmalı ve giderler kontrol edilebilen ve edilemeyen olarak sınıflandırılmalıdır.
- Sorumlu yöneticiler bütçenin hazırlanmasına katılmalı ve belirlenen hedefleri benimsemelidir.
- Bütçenin kapsadığı süre etkin bir yönetim faaliyetine yetecek uzunlukta olmalıdır.
- Bütçede yer alan verilerle, fiili durumu belirleyen muhasebe verileri aynı şeyleri ifade etmelidir.
- Bütçe hedefleri ulaşılabilir olmalıdır. Moral bozukluğu yaratacak ölçüde ulaşılması imkansız, önemsenmeyecek kadar da ulaşılması kolay olmamalıdır.
- Bütçe kontrolü istisnalarla yönetim ilkesini sağlamalıdır.
- Bütçenin sağlayacağı yarar, getireceği yükten az olmamalıdır.
- Bütçe tahminlerinin gözden geçirilmesi, üst yönetimce yapılmalıdır. Aksi durum üst yönetimin bütçeyle ilgilenmediği gerçeğini ortaya koyar.
- Bütçenin onaylanması kesin olmalı ve bütçenin onaylandığı tüm organizasyona duyurulmalıdır.

Bütçeler, vakıf yönetiminin, başarı değerlemesi ve kontrolünde kullandığı bir araç olması nedeniyle bütçe düzenleme süresinin her vakfın kendi yapısına uygun bir biçimde geliştirilmesi gerekir. Ancak vakıfların temel yapısı ne olursa olsun, temel bazı işlevlerin yerine getirilmesi gerekir. Bütçe düzenlenmesinde de yerine getirilmesi gereken ön koşulları şu şekilde sıralamamız olanaklıdır.

- Bütçe ünitesi ilk önce bir bölümdemi yoksa vakıf genelinde mi başlatılmalıdır.
- Bütçe yöneticisinin seçimi
- Bütçe yöneticisinin görevleri ne olmalıdır?
- Uygulanacak bütçe türü ne olmalıdır?
- Bütçe süresi ne olmalıdır?
- Bütçe takviminin uygulanması³⁴.

33 Robert N. Anthony, **Management Accounting**, (Homewood Illinois, Richard D. Irwin Inc.,1964), s. 393 - 394.

34 Rufus Wixons, Budsetory Couterl, **Modern Businees**, (New York, Alexander Hamilton Enstitute, 1977), s. 20.

Vakıf ilk olarak bütçeyi bir bölümde uygulayıp sonuçları almayı ve sonra bunu vakıf geneline yaymayı tercih edebilir veya başlangıç olarak bütçeyi vakıf genelinde uygulamayı tercih edebilir. Kuşkusuz bu seçeneklerin kendilerine göre yarar ve sakıncaları vardır.

Bütçenin bölüm düzeyinde uygulanmasının yararları.

- Vakıf, tüm bölümlerde bir karışıklık yaratmadan, bütçeyle yararlı neler yapıp yapamayacağını görebilir.
- Gerekli teknik yeteneklerin neler olduğu ve sistemin geliştirilmesinden önce bu yeteneklerin geliştirilmesine yönelebilir.
- Gerekli teknik bilgilerin neler olduğu ve kaynaklar önceden saptanabilir.
- Faaliyet ve maliyetlerle ilgili standartlar geliştirilebilir.
- Yatırımlar sınırlı olacaktır.

Bütçenin başlangıç olarak bir bölümde uygulamaya konulmasının en büyük sakıncası ise bütçenin koordinasyon amacının zedelenmesidir. Bütçenin vakıf genelinde uygulamaya konulmasının yararları ise şunlardır.

- Eğer bütçe kontrolü, belirlenen hedeflere ulaşmada yönetimin yararlanacağı bir araç ise, bunun tüm vakfa uygulanması gerekir.
- Planlamanın vakıf genelinde ele alınması, ast ve üstlerin takım çalışmasının yararlarını anlamasını sağlar.
- Yönetimin, genel plarlardan olan sapmaların etkisini görmesini sağlar.

Bütçenin işletme genelinde uygulamaya konulmasının en büyük sakıncası, hazırlık evresinin uzun bir süreyi kapsaması ve başlangıçta, fiili sonuçların bütçeden büyük sapmalar oluşturması durumunda yöneticilerin hayal kırıklığına uğramalarıdır.

Bütçe yöneticisinin kim olacağı, vakfın büyüklüğüne göre farklılık gösterir. Bütçe yöneticisi vakfın içinden bir yönetici olabileceği gibi, dışardan bu konunun uzmanı olan bir kişide yönetici olarak istihdam edilebilir. Bütçe yöneticisi ister vakıf içinden ister vakıf dışından olsun bir koordinatör ve danışman olarak çalışmalıdır.

Bir vakıfdaki bütçe yöneticisinin görevleri, görevlerin yoğunluğu, personel ihtiyacı gibi hususlar vakfın niteliğine ve büyüklüğüne göre farklılık gösterir. Ancak bir bütçe yöneticisinin yerine getirmek zorunda olduğu tipik görevler de şu şekilde sıralanabilir.

- Bölüm yöneticilerinden bütçe dönemine ilişkin, bölümleriyle ilgili tahminleri ister.
- Bölüm yöneticilerine, tahminlerde yardımcı olacak vakıf faaliyetleriyle ilgili geçmiş verileri ve istatistikleri sağlar.

Bu veriler hem vakıf içi hemde vakıf dışı durumlarla ilgilidir.

- Bölümlerce gönderilen tahminleri inceler ve bunları vakfın tümünü ilgilendiren genel bütçede birleştirir.
- Genel bütçeyi ve önerileri üst yönetime veya bütçe komitesine onay için sunar.
- Onaylanan tahminleri ve/veya değişiklik önerilerini bölüm yöneticilerine iletir.

- Bütçe dönemine ilişkin bölüm başarı raporlarını alır inceler ve bütçe verileriyle karşılaştırır.
- Üst yönetime fiili faaliyet sonuçları, planlanan sonuçlar ve sapmaların analizine ilişkin bilgiler verir.
- Koşullar gerektirdiği takdirde, bütçelerin revize edilmesini üst yönetime önerir.
- Bütçe verilerinin revize edilmesi durumunda değişiklikleri ilgili bölüm yöneticilerine bildirir.

Vakıfda uygulanacak bütçe türünün seçimi, kuşkusuz bütçe sisteminden beklenen amacın gerçekleştirilmesi için önemli bir unsurdur. Seçilecek bütçe türünü etkileyen en önemli husus planlanacak faaliyetin niteliğidir. Bir başka deyişle her faaliyet için aynı tür bütçenin seçilmesi zorunlu değildir. Çeşitli faaliyet türleri için seçilebilecek bütçe türleri temel olarak üç grup altında toplanabilir.

- Tahsisat bütçeleri
- Sabit bütçeler
- Esnek bütçeler

Şu halde, vakıf bir faaliyet için tahsisat bütçesini, bir başka faaliyet için sabit bütçeyi, diğer bir faaliyet türü için de esnek bütçeyi benimseyebilir.

Vakıfların çoğunda faaliyet bütçeleri bir yıllık olarak düzenlenmektedir. Buna karşılık sermaye bütçeleri bir yıldan daha uzun bir süreyi kapsayabilir³⁵.

Yıllık bütçeler, kendi içinde daha küçük parçalara da ayrılabilir. Örneğin aylık veya üç aylık gibi.

Bazı vakıflar ise, her üç ayda bir, bir yılı kapsayacak yeni bütçe hazırlıyabilirler. Bu uygulamadan her üç ayda bir tamamlanmış üç aya ilişkin bütçe verileri bütçeden çıkarılır, geri kalan üç adet üç aylık döneme ilişkin veriler, gerekiyorsa revize edilir ve dördüncü üç aylık dönem de bütçeye eklenir. Böylece her üç ayda bir bütçe gözden geçirilir ve son üç aylık dönem bütçeye eklenmiş olur.

Bu tür bütçeye “sürekli bütçe” veya “tekrarlanan” bütçe adı verilmektedir.

Bütçe ile ilgili tüm bu anlatılan işlemler kararlaştırıldıktan sonra, bütçe yöneticisi bölüm bütçelerinin düzenlenmesi, toplanması, birleştirilmesi ve üst yönetime sunulması gibi süreçlerin ne zaman yapılacağını belirleyen bir takvim düzenler ve bu takvimi uygulamaya koyar.

35 Robert N. Anthony ve Glenn A. Weisch, **Fundamental of Management Accounting**, (Illinois, Richard D. Irwin Inc. 1981), s. 462 - 463.

3. FARKLI BÜTÇELEME YAKLAŞIMLARI

3.1. Geleneksel Bütçeleme Yaklaşımı

Geleneksel yaklaşımda bütçeler gelecek dönemlere ilişkin gelir ve giderlerin bir tahmini olarak görülür. Bütçeler ağırlıklı olarak kontrol amacıyla oluşturulur. Geleneksel bütçeleme sürecinde, az sayıda kişiden oluşan üst düzey yöneticiler, diğer yöneticilerin uygulamakla sorumlu oldukları bütçeleri hazırlarlar. Örgüt içi bilgi akışının genellikle tek yönlü olduğu bu sürecin, iletişim genellikle sınırlı oluşu nedeniyle, hız açısından bir üstünlüğü bulunmaktadır.

Geleneksel bütçeleme anlayışının iki temel ayırıcı özelliği bulunmaktadır. İlk aşamada vakıf fonları departmanlara yada örgütsel birimlere aktarılır. Bu bölümlerin yöneticileri de aktarılan fonları uygun gördükleri etkinliklere tahsis ederler. Her bir döneme ilişkin bütçe hazırlanırken, bir önceki dönemin bütçesinden referans noktası olarak yararlanılır³⁶. Bütçelemeye geleneksel yaklaşım benimsendiğinde, yönetimin ilgisi, geçen yılın harcama düzeyine göre, önerilen değişiklikler üzerinde odaklaşmaktadır. Bu özel odaklaşma sonucunda, yürütülecek etkinlikler, ulaşılması hedeflenen başarımlar düzeyi gözden geçirilebilecek isteğe bağlı hizmetler ve bunların sonucunda ortaya çıkabilecek tasarruflar yada sonuçlar hakkında yeterince bilgi elde edilememektedir. Geleneksel bütçeleme yaklaşımında, bütçeler, geçen yılın harcama düzeyine yeni etkinlikler için makul sayılan bir artış eklendikten sonra, yeni enflasyon faktörüyle düzeltilerek gerçekleştirilir³⁷.

a- Geleneksel Bütçelemeye Kontrol Güçlükleri

Geleneksel yaklaşımda, oluşturulan her bütçenin başlangıç noktası bir önceki yıla ilişkin bütçedir. Birim yöneticileri bu bütçeye, beklenen enflasyon düzeyini ve izlemeyi gerçekleştirmeyi amaçladıkları yeni etkinliklerin düzeyini düşünerek, yeni eklemeler talep ederler. Fonlar örgütsel birimlere tahsis edildiğinde ilgili birimler içindeki etkinlikleri kontrol etmek güçleşir, çünkü birimlerde yada departmanlarda izlenen çeşitli amaçlar doğrultusunda pek çok etkinlik yürütülmektedir. Geleneksel bütçeler, bu etkinlik çeşitliliğini değerlendirmekte yetersiz kalabilmektedir. Bu çerçevede, geleneksel yaklaşım, farklı amaçları eş önemde saymakta ve birim yöneticilerinin bu amaçlara erişmek konusunda farklı ölçüde başarı şanslarının bulunduğunu gözardı etmektedir. Bu koşullarda geleneksel bütçeler, bir kontrol aracının sahip olması gereken spesifiklik düzeyinden ve ilgili noktalar üzerinde odaklanabilme özelliklerinden yoksundur³⁸.

³⁶ Robbins, s. 456.

³⁷ Jonathan N. Rounce, **Priority Base Budgeting**, (Stephen F. Wittve Luiz Moutinha, Tourism and Marketing Management Book, University Press Cambridge, 1989), s. 311 - 313.

³⁸ Robbins, (a.g.e.), s. 456.

b- Geleneksel Bütçeleme Yönetim Tarafından Benimsenmemesi

Bazı durumlarda, geleneksel bütçeleme modellerinin öngörülen bütçeleri uygulamakta sorumlu yöneticiler tarafından benimsenmediği gözlenmektedir. Uygulayıcılar, bütçelerin hazırlanması sürecine aktif olarak katılmadıklarında, bütçelerin uygulanmasında bazı sorunlarla karşılaşılması kaçınılmazdır. Bu koşullarda bütçesel gereklere karşı gelişen direnç ve bütçeye uymama eğilimi belirgindir; sonuçta uyum sağlanmasının çok sıkı denetim koşullarının yaratılmasını gerektirmesi, yönetsel giderlerin çok yüksek düzeyde gerçekleşmesine neden olmaktadır³⁹.

3.2. Program Bütçeleri

Program bütçeleri sabit miktardaki fonların spesifik bir amacı yada grup başarmak üzere tahsis edilmesini gerektirir. Bu bütçesel yaklaşım en yaygın olarak araştırma - geliştirme, pazarlama, mühendislik, önleyici koruma, eğitim ve halkla ilişkiler gibi “programlanmış” etkinlikler için kullanılır. Bu alanlardaki programlara tahsis edilmiş bütçeler, bir grup projenin toplam maliyetini içerir⁴⁰. Program bütçeleri geleneksel bütçelerin temel problemlerinden birini önlemek amacıyla geliştirilmiştir; bu doğrultuda fonlar, etkinlikler düzeyinde tahsis edilmektedir. Bu bütçelerin geliştirilmesi ile elde edilen en iyi örnek A.B.D. Savunma Bakanlığı tarafından geliştirilen, planlama - programlama - bütçeleme (PPBS) sistemidir. Planlama - programlama - bütçeleme sistemi bütçeleme sisteminin iyileştirmek için geliştirilen sistemlerden birisidir. Bu sistemde amaçlar, bir departmanın temel etkinliklerini yansıtmak üzere belirlenir. Programlar belirlenen amaçların başarılabilmesi için olağan alternatifleride içermek üzere oluşturulur. Daha sonra bütçeler, tek tek departmanlar yerine ilgili programlara tahsis edilir. Sonuç olarak bir programdan elde edilen çıktılar, önceden belirlenen amaçlara göre değerlendirilir. Planlama - programlama - bütçeleme sisteminin arkasında yatan temel düşünce, fonların sadece ilgili bölümler arasında dağıtımını düzenlemekle kalmayıp, özellikle amaçlara ne ölçüde ulaşıldığının belirlenmesi üzerine de yoğunlaşır. Bu yaklaşım, amaçlar arasında bir seçim yapılmasını gerektirirken, aktarılan fonlar karşılığında ne elde edildiğinin kesin olarak belirlenmesini de gerektirir⁴¹.

3.3. Sıfır Tabanlı Bütçeleme

Sıfır tabanlı bütçeleme, yönetimin örgüt içindeki farklı düzeylerde, mevcut kaynakların tahsisine ilişkin olarak alternatif yolları incelediği, öncelikleri saptadığı ve bütün bu sonuçlar doğrultusunda da hedefleri belirleyecek performans ölçütlerini oluşturduğu bir süreçtir. Gerek

³⁹ Selwin Becker - David Green, *Budgeting and Employer Behavior*, (Mc Graw Hill New York, 1962); Daugles Mc Gregor, *Do Management Control Systems Achieve Their Purpose* *Management Review*, (February, 1967), s.43.

⁴⁰ Jones and Trentin, (a.g.e.), s.31.

⁴¹ Dessler, (a.g.e.), s. 397.

amaçlara göre yönetim sisteminin gerekse sıfır tabanlı bütçeleme yaklaşımının ortak paydası, örgüt içinde kilit noktalarda bulunan yöneticilerin katılımıyla bütçelerden yararlanılarak etkinliklerin eşgüdümlemesidir⁴². Bir başka deyişle sıfır tabanlı bütçeleme, “geleneksel bütçeleme eksik yanlarını gidermek ve karların düştüğü, maliyetlerin arttığı örgütlerin fon yetersizliği ile karşı karşıya kaldığı ekonomik kriz dönemlerinde, sınırlı mali kaynakların rasyonel bir biçimde dağılımını gerçekleştirmek üzere geliştirilmiş bir yöntem tekniğidir.

Sıfır tabanlı bütçeleme anlayışı, yöneticilerin talep ettikleri bütün fonları sağlayacağı fayda ve maliyet oranına göre gerekçelendirmelerini ve bütçesel harcamaların kontrol altında tutulmasını sağlar⁴³. Bu yöntem yöneticilerin üstlendikleri programları sıralamalarını ve bu sıralamayı, üst yönetime karşı savunmalarını gerektirir. Bu zorunluluk üst yönetime, yürütülmekte olan programları yeniden gözden geçirme ve değerlendirme fırsatı verir. Üst yönetimin yaptığı değerlendirmeler doğrultusunda, vakıf fonlarının çeşitli programlar arasında öncelik esasına göre dağıtılması sağlanabilir⁴⁴.

3.4. Önceliklerin Belirlenmesi Esasına Dayalı Bütçeleme

Önceliklerin belirlenmesi esasına dayalı bütçeleme, yönetimin geleneksel bütçeleme anlayışından kaynaklanan sorunlarını aşmak amacıyla geliştirilmiştir. Bu yaklaşım genel giderlerin ve diğer etkinliklerin planlanması ve bütçelenmesi amacını taşıyan ve ilgili alanların sorumluluğunu doğrudan yüklenen yöneticiler tarafından yürütülen bir süreci içerir. Öncelikler esasına dayalı bütçeleme anlayışı, örgütsel hedefleri gerçekleştirebilmek için, kaynakların daha etkin dağılımını amaçlar, verimliliği artırarak giderlerin düşürülmesini sağlar; amaca ulaşmak için gereken değişikliklerin yapılmasını, performans hedeflerinin sağlanmasını ve kaynak kullanımında etkinliğin sağlanmasını gerçekleştirir⁴⁵.

Bu yaklaşımda, sürece katılan yöneticilerden sorumlu oldukları alanlarda gerçekleşen etkinlikleri radikal bir tarzda yeniden değerlendirmeleri istenir ve üst düzey yöneticilerinin değerlendirmesine sunulmak üzere, öneriler oluşturması beklenir. Bunları gerçekleştirebilmek için, katılımcı yöneticilerin, sorumlu oldukları etkinliklerin amaçlarını belirlemeleri, bu amaçlara ulaşabilmesini sağlayabilecek alternatif yöntemleri değerlendirmeleri gerekir. Bu çerçevede maliyet açısından en verimli olabilecek yöntemler değerlendirilir. Hazırlanan bütçe önerilerinin farklı iş hacmi düzeylerine göre hazırlanması ve her bir düzeyin beraberinde getireceği yarar ve maliyetlerin belirlenmesi gerekir. Bu bütçe önerilerinin geliştirilebilmesi sürecinde, yöneticilerin, önerilerini üst düzey yöneticilerle ve sunulan hizmet yada hizmetlerin

⁴² Yejdi K. Bhada, *Intergrate zbb In to Your MBO Framework*, (6th Edition, Readings In Cost Accounting Budgeting and Control, Ed. William E. Thomas, SouthWestern Publishing Com. Ohio, 1983), s.220.

⁴³ Moriarity ve Allen, (a.g.e.), s.294.

⁴⁴ Dessler, (a.g.e.), s.397.

⁴⁵ Rounce, (a.g.e.), s.311 - 313.

geneli temsil edici özelliklere sahip potansiyel kullanıcılarıyla tartışmaları gerekir. Önerilerin tutarlı ve gerçekçi olmasının amaçlandığı bu aşamadan sonra, öneriler bir değerlendirme kuruluna sunulur. Değerlendirme kurulunda öneriler bir bütün olarak ve maliyet açısından verimliliklerine göre değerlendirilerek, talep edilen fonlar önceliklerine göre sıraya koyulur. Sonuçta elde edilen öncelikleri belirten liste, üst yönetimin, hangi planları onaylayıp bir bütçe ve eylem planı oluşturacağını yönlendiren bir işlev görür⁴⁶.

4. BÜTÇELEME İŞLEVİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Bütçeler, gelecek dönem etkinliklerine ilişkin olarak, niceliksel düzeyde tanımlanmış planlardır. Ancak bütçeler kontrol, planlama ve motivasyon aracı olarak kullanıldığında, işlevsel yada işlevsel olmayan sonuçlar yaratır⁴⁷. Bütçelerin işlevselliği üzerinde pek çok faktör etkilidir. Bu faktörlerden rekabetin derecesi gibi faaliyet gösterilen çevreye, örgütte yaşanan moral düzeyi gibi iş koşullarına, başarıma duygusunun yoğunluğu gibi örgüt içinde çalışan bireylerin durumuna ilişkin olanlar bütünüyle yönetim kontrolü altında değildir⁴⁸.

Bazı koşullarda bütçelere kesin bir bağımlılık daha olumlu sonuçlar yaratırken, diğer koşullarda bütçeler özellikle vakıflarda faaliyetlerin yönlendirilmesinde bir rehber işlevi görmektedir. Bütçesel ortam koşullarına ilişkin pek çok değişkenin varlığı durumunda, en iyi alternatifin seçilmesi oldukça güçtür. Örneğin; teknolojik gelişmelerin çok hızlı gerçekleştiği ve girdi ile çıktı arasındaki ilişkilerin nispeten sabit kaldığı koşullarda, bütçelere sıkı bağımlılık daha etkin sonuçlar vermektedir. Söz konusu ilişkilerin daha değişken olduğu koşullarda, bütçesel varsayımların kısa zamanda geçersiz kalması nedeniyle, bütçesel hedefleri karşılama çabası olumsuz sonuçlar yaratabilmektedir⁴⁹. Bütçelerin yönetsel bir araç olarak kullanımının, çevresel koşullara, örgütsel yapıya ve teknolojik yapıya bağlı bulunduğu bilinmektedir⁵⁰.

Bütçeyi etkileyen çevresel koşulları ve ilgili bütçesel sonuçları yansıtan bir tablo aşağıda sunulmuştur. Bu tablo yönetim tarafından kontrol edilebilen, etkilenebilen ve etkilenemeyen değişkenleri sistematik bir tarzda sınıflandırmaktadır:

⁴⁶ Rounce, (a.g.e.), s.311 - 313.

⁴⁷ Rounce, (a.g.e.), s.311 - 313.

⁴⁸ V. Bruce Irvine, **Budgeting: Functional Analysis and Behavioral Implications**, Der. Alfred Rapaport, (New Jersey, Information for Decision Making Readings in Costound Managerial Accounting, Prentice - Hall, Inc., 1982), s.193.

⁴⁹ Moriarity - Allen, (a.g.e.), s.295.

⁵⁰ Stephene R. Lyne, **The Role of the Budget in Medium and Large Companies and the Relationship with Budget Pressure and Participation**, (Accounting and Business Research, Vol.18, No.71, 1988), s.195 - 212.

Tablo : 1 Bütçeyi Etkileyen Çevresel Koşullar ve Bütçesel Sonuçlar

Çevre

Yönetim Tarafından Kontrol Edilen Değişkenler

- (1) Katılımın derecesi
- (2) Hedeflerin kesinliği
- (3) Bütçenin rolü
- (4) Bütçeden etkilenen kişilere sağlanan geri besleme
- (5) Örgütsel yapı

Çalışanlar ve Çevresel Değişkenler

- (1) Grup bağlılığı
- (2) Motivasyon ve güçlü istek duyma
- (3) Değerlendirme sistemine, işe ve örgüte yönelik tutum
- (4) Ego katılımı
- (5) Moral
- (6) Bütçesel hedeflerin erişilebilirliğinin algılanması
- (7) Bütçenin kabul edilmesi

Çalışanlar ve Çevresel Değişkenler

Yönetim Tarafından Etkilenemeyen Değişkenler

- (1) Grup ve birey olarak bütçeye yönelik tutum
- (2) Faaliyet çevresi üzerindeki kontrolün algılanması
- (3) Başarma gereksinimi
- (4) Statü
- (5) Çalışmanın belirsizlik derecesi
- (6) Ekonomik ve çevresel koşullar

Bütçesel Koşullar

İstenilen Koşullar

- (1) Planlama
- (2) İletişim
- (3) Değerlendirme
- (4) Darboğazdan kaçınma

İstenmeyen Koşullar

- (1) Azalan Performans
- (2) Huzursuzluk ve boşa çıkma duygusu
- (3) Güvensizlik ve direnç

- (4) Yanlış anlama
- (5) Eleştiri ve karşılıklı şikayet
- (6) İşe gelmeme ve istifa
- (7) Kaynakların yanlış dağıtılması
- (8) Muhasebe verilerinin maniple edilmesi
- (9) İş ilişkilerinin kötüleşmesi
- (10) Bütçedeki aşırı gevşeklik

Kaynak : Dennis H. Ferguson ve Florence Berger, "The Human Side of Budgeting", The Cornell H.R.A. Quarterly, August 1986, s.88.

4.1. Bütçeleme Sürecinde Yönetimin Kontrolundaki Faktörler

Bütçeyi etkileyen bütün değişkenler, yönetimin kontrolunda değildir. Yönetim, bütçeleme etkinliğinin, tartışılmaz bir biçimde bütçeyi uygulamakla yükümlü kişilerin bütçeye yönelik tutum ve davranışlarından etkilendiği gerçeğinden hareket ederek, kendi kontrolundaki değişkenleri belirlemeli ve en olumlu bütçesel sonuçlara ulaşmayı amaçlamalıdır. Yönetimin kontrolundaki bu faktörler şunlardır⁵¹.

- Çalışanları yürütülmesiyle sorumlu oldukları bütçelerin hazırlanması sürecine ne ölçüde katılabildikleri
- Bütçesel hedeflere ulaşmanın güçlük düzeyi
- Bütçelerin vakıf tarafından bir performans değerlemesi aracı olarak yada bir motivasyon aracı olarak kullanım biçimi
- Bütçe sistemine katılan kişilerin bütçesel sonuçlara ilişkin olarak geri besleme sürecinden ne ölçüde yararlandıkları
- Örgüt yapısı

4.1.1. Bütçeleme ve Katılım Faktörü

Bütçeleme etkinliği, tartışılmaz bir biçimde, bütçeyi uygulamakla yükümlü kişilerin bütçeye yönelik tutum ve davranışlarından etkilenmektedir. Bütçeleme sürecinde katılımcı bir anlayış benimsendiğinde, hem bütçe uygulayıcılarının kişisel olarak bütçeye bağlılık duyması sağlanacak hemde onların kendi etkinliklerini kendilerinin kontrol etmesinin sağlayacağı tatmin duygusu yaratılmış olacaktır⁵². Eğer bütçe sistemi personeli kontrol etmek ve değerlemek için kullanılıyorsa, ilgili kişiler kendilerine tahsis edilen konuda hem yetki hemde sorumluluk sahibi olmalıdır⁵³.

Kuramsal olarak bütçelemede katılımcı yaklaşımın yöneticilerin motivasyonunu

⁵¹ Ferguson ve Berger, The Cornell H.R.A. Quarterly, August 1986, s.87 - 90.

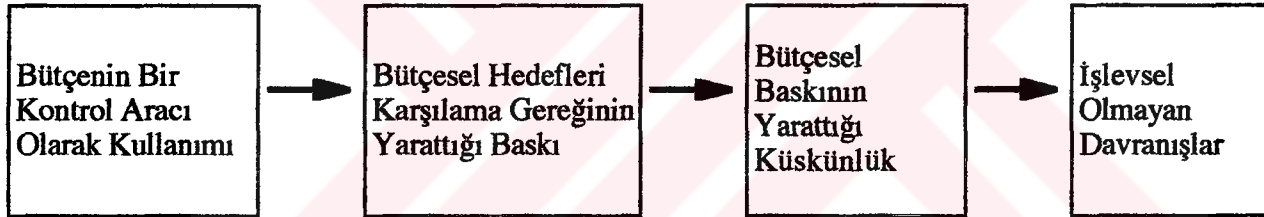
⁵² Colling - Willingham, (a.g.e.), s.265 - 270.

⁵³ Irvine, (a.g.e.), s.195.

arttırması beklenir; çünkü bütçeleri uygulamakla yükümlü yöneticilerin, bütçesel hedeflerin tanımlanması sürecine katılımı, onların hedeflere ulaşılmasına yönelik kaygılarını azaltacaktır. Ortadüzey ve altdüzey yöneticilerin bütçeleme sürecine katılmasının, en azından iki temel yararı olduğu düşünülmektedir. Bunlardan ilki, katılımın örgüt içindeki bilgi asimetrisini azaltmasıdır. Bu süreçte üst düzey yöneticiler alt ve ortadüzey yöneticilerin çevresel ve teknolojik koşullara ilişkin çok daha spesifikleşmiş bilgilerinden yararlanma olanağı bulurlar. Diğeri ise katılım sürecinin, yöneticilerde, bütçesel hedefleri karşılamaya yönelik bağlılık duygusunu arttırmasıdır⁵⁴.

Kuramsal düzeyde bu sonucu beklemek doğalsa da, katılımın etkilerine ilişkin deneysel çalışmalarda birbiriyle çelişen bulgulara rastlanmaktadır. Bütçelemede katılım süreci, genel olarak bütçe hazırlama sürecine katılan bireyler arasındaki grup bağlılığını arttırmaktadır. Grubun bütçesel hedeflere yönelik tutumunun pozitif olduğu durumlarda motivasyon artarken, negatif olduğu durumlarda motivasyon düşmektedir. Katılım genellikle, bütçeleme sürecine katılan kişilerin başarıma duygusunu arttırmakta, vakfın değerlendirme sistemine yönelik tutumlarını ve iş yaşamı koşullarını olumlu yönde etkileyerek, morallerini yükseltmektedir⁵⁵. Aşağıda bütçesel baskının geleneksel algılanma biçimini yansıtan bir şekil sunulmuştur.

Şekil : 8 Bütçesel Baskının Geleneksel Algılanma Biçimi



Kaynak : Stephen R. Lyne, The Role of the Budget in Medium and Large UK Companies and the Relationship with Budget Pressure and Participation, Accounting and Business Research, Vol,18, No. 71, s. 206.

4.1.2. Bütçesel Hedeflerdeki Kesinlik Faktörü

Yönetimin kontrolunda bulunan değişkenlerden biriside, bütçenin yürütülmesiyle sorumlu yöneticilerin, gerilim altında olmalarını etkileyen bütçesel hedeflerin kesinlik düzeyidir. Belirli sınırlar içinde kalmak koşuluyla, yapılan araştırmalar daha katı olarak belirlenen bütçesel hedeflerin, yöneticilerde güçlü bir başarıma isteği yaratarak, performans düzeyini arttırdığını ortaya koymaktadır. Ne varki bu stratejinin başarılı olabilmesi için, yöneticilerin ilgili bütçesel hedefleri başarabilme olasılıklarının en azından % 40 düzeyinde olması gerekmektedir⁵⁶.

⁵⁴ Welsch, Hilton ve Gordon, (a.g.e.), s.98.

⁵⁵ Ferguson ve Berger, (a.g.e.), s.87 - 90.

⁵⁶ Ferguson ve Berger, (a.g.e.), s.88 -96.

4.1.3. Bütçelerin Örgüt Tarafından Kullanım Amacı

Bütçelerin motivasyon, performans değerlemesi ve bir planlama ve kontrol aracı olarak kullanılmasının dışında bir diğer önemli yönü de bütçelerden eğitim amacıyla yararlanılmasıdır. Hazırlanan bütçeler, yöneticilere departmanlarının gelir ve gider yapısını öğrenmeleri olanağını sağlayarak, performansın nasıl geliştirileceğini analiz etmelerini ve bir bütün olarak örgütlerini daha iyi tanımlarını gerektirmektedir. Ne varki bütçelerin motivasyon, performans değerlemesi, planlama, kontrol ve eğitim aracı olarak belirlenen olumlu işlevlerinin tümünün en iyi yönetsel sonuçları üretmesini beklemek gerçekçi olmayabilir. Planlama ve motivasyon işlevleriyle yada motivasyon ve performans değerlemesi işlevleri arasında çelişki olabilir⁵⁷.

4.1.4. Bütçeleme ve Geri Besleme Faktörü

Bütçeleme sürecinde katılımcı bir yaklaşımın benimsenmesi olumlu sonuç vermektedir. Ancak katılımcı yaklaşım tek başına uygulandığında beraberinde, performansa yönelik sorumluluğun gelişmesini de getirmemektedir; bu nedenle katılım sürecinin geribesleme mekanizmasının uygulanmasıyla güçlendirilmesi gerekmektedir.

4.1.5. Bütçeleme ve Örgüt Yapısı Faktörü

Bütçeleme konusundaki literatüre yapılan katkılarının çoğu, bütçelerin kullanım biçiminin örgütsel yapıyla olan ilişkilerini vurgulamaktadır⁵⁸. Vakıflarda bütçeleme sistemlerinin başarılı olabilmesi için iyi bir örgüt yapısının gerçekleştirilmesi gerekir. Plan ve bütçelerin bireysel görev ve sorumluluklar temelinde geliştirilmesi nedeniyle, görev ve sorumlulukları belirleyen iş tanımlarının organizasyon yapısını desteklemesi gerekir.

Bütçeleme sisteminin etkinliğini belirleyen faktörlerden birisi de örgüt içinde ademi merkeziyetçi bir yönetim anlayışının benimsenmesi konusunda yapılan tercihtir. Büyük ve ademi merkeziyetçi bir organizasyon yapısını benimseyen vakıflarda, katılımcı bütçeleme sistemi daha etkin bir biçimde yürütülebilmektedir⁵⁹. Merkeziyetçi bir örgüt yapısını benimseyen vakıflarda, bütçesel sürece üst yönetim dışındaki yönetsel kademelerin de katılma girişini başarısızlığa uğramaktadır, çünkü merkeziyetçi örgüt yapısı bütçesel katılımın özünü oluşturan bilginin yayılması ve akışı sürecini zorlaştırır⁶⁰.

⁵⁷ Ferguson ve Berger, (a.g.e.), s.87 - 90.

⁵⁸ Lyne, Accounting and Business Research, Vol.18, No.71, s. 195 -212.

⁵⁹ Ferguson ve Berger, (a.g.e.), s.87 - 90.

⁶⁰ Ferdinand A. Gull, Judy S.L. Tsvi, Steve C.C.Fong and Helen Y.L.Kwok, **Decentralization as a Moderating factor in the Budgetary Participation Performance Relationship : Some Hong Kong Evidence**, (Accounting and Business Research, Vol.25, No.98, 1995), s. 107 - 113.

4.2. Etkileyen Faktörler Değerlendirilmediğinde Bütçelerin

Dezavantajları

Kar planlaması ve kontrolü ilkesi çerçevesinde, bir bütçe sistemi tek başına bütün sorunları çözmekte yetersizdir. Vakıf koşulları uygun olduğunda, katılımcı bir bütçe süreci geliştirilemezse, vakıf içinde bütçeyi uygulamakla sorumlu kişilerin desteğini sağlamakta güçlüklerle karşılaşılır. Empoze edilen bütçenin yürütülmesiyle yükümlü olan bütün alt düzey yöneticiler direnç gösterebilir.

Katılımcı olmayan geleneksel bütçeleme anlayışının bir diğer olumsuz yönünde uygulayıcı konumdaki yöneticilerin bireysel yaratıcılığını sınırlamasıdır. Özellikle bütçelerin oluşturulmasında kullanılan varsayımlar gerçekçi olmadığında, bu durum aşırı bir baskı yaratabilir⁶¹. Bütçelere ilişkin bir diğer olumsuzluk ise, değişen içsel ve dışsal koşullara göre, bütçesel revizyonun gerçekleştirilmesi sürecinde gerekli esnekliğin sağlanamamasıdır⁶². Bütçesel hedeflerin karşılanması yönünde çok büyük bir baskıyla karşılaşılan durumlarda, yalnızca kısa dönemli finansal sonuçlar üzerinde yoğunlaşılabilir. Bu koşullarda uzun dönemli diğer hedeflerden taviz verilmesi, bütçelerin yanlış yönde kullanımına neden olur⁶³.

4.3. Bütçe ve Amaçlarla Yönetim Tekniği

Bütçeleme süreci, geçmiş deneyimlerden ve/veya amaçlarla yönetim gibi bir yönetsel süreç çerçevesinde gerçekleştirilen müzakereler sonucu elde edilen verimlilik ve performans standartlarına dayanır⁶⁴. Bir yönetim tekniği olan amaçlarla yönetim, çalışanların üstleriyle birlikte ulaşmaları gereken hedefleri belirleyip, belirli bir zaman aralıklarında, bu amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını yine birlikte değerlendirdikleri yönetsel bir süreçtir. Üstlerle astların birlikte uzlaşarak belirledikleri örgütsel hedeflerin ve amaçların spesifik, ölçülebilir, belirli bir zaman sınırlamasına bağlı ve sonuçta eylem planlarına dönüştürülebilir nitelikte olması gerekir⁶⁵. Bütçeler kaynakları öncelikle yöneticilerin amaçları doğrultusunda tahsis etmelidir. Bu yeni yaklaşım bir tanım değişikliğinin ötesinde, geleneksel yaklaşıma kıyasla bütçelere ve bütçelerin vakıf yönetimindeki rolüne yönelik yeni bir bakış açısını ortaya koymaktadır. Diğer yandan bu bakış açısı, yönetimin rolünün de yeniden değerlendirilmesini gerektirmektedir. Sonuçta kaynakların getirisini en iyi düzeye erdirmekle yükümlüdür. Herhangi bir örgüt içinde bir yöneticiye tahsis edilen kaynaklar daima sınırlıdır. Bu nedenle yönetimin etkin bir kar planlaması ve kontrol sistemini oluşturması, yöneticiler arasında mevcut kısıtlı

⁶¹ Henke ve Spocde, (a.g.e.), s. 546.

⁶² Moriority ve Allen, (a.g.e.), s. 281.

⁶³ Moriority ve Allen, (a.g.e.), s. 294.

⁶⁴ A. Athiyaman ve R. W Robertson, *Tourism Management*, (Vol.16, No. 3, 1995), s. 199 - 205.

⁶⁵ Dessler, (a.g.e.), s. 42.

kaynakların kullanımı açısından bir rekabet ortamı doğuracaktır.

Belirli bir daima için oluşturulan hedefler, planlar, bütçeler onaylandığında, yöneticiler faaliyetlerini bu doğrultuda sürdürürler. İlgili dönemin başlangıcından bitimine değin sonuçlar sürekli bir biçimde planlar doğrultusunda değerlendirilir ve bütün bu süreç bir diğer döneme ilişkin hedefler, planlar, bütçeler oluşturuluncaya değin sürdürülür⁶⁶.

Amaçlara göre yönetim sisteminde etkili bir rol oynayan bütçeler, bir kez oluşturulduğunda etkili bir izleme ve kontrol aracı olabilir; fakat bütçelerin temel işlevinin yöneticileri daha iyi bir başarıya düzeyine erişebilmesi amacıyla motive etmek olduğu gözardı edilmemelidir. Bütçelerin kontrol işlevi, motivasyon işlevine eşlik eden bir yan sonuç olarak değerlendirilmelidir.

5. VAKIFLARDA BÜTÇELEME SİSTEMİ ÇALIŞMALARI

Vakıflarda bütçeleme konusunda ortak bir uygulama yoktur. Vakıflar kendi bütçe prosedürlerini kullanmayı tercih ederler ancak aynı zamanda benzer bütçe prosedürlerinin başka vakıflar tarafından da kullanıldığını ve ortak bir terminalojinin varolduğu yanılgısı içindedirler. Bu durum bir yöneticinin bir vakıftan başka bir vakfa geçtiğinde yada bir vakfın bütçeleri ile bir kaç vakıfda çalışmak çabasına girdiklerinde ve bu konu üzerine çalışmalar yapan yazarlar bütçe sürecini tanımlamaya çalıştıklarında sorun yaratır⁶⁷.

Bunu açıklamak için güzel bir benzetme yapabiliriz. Bütçe sürecini resim yapmayla eş tutar. Artistik stilden boyaların yapısına kadar farklı özellikler vardır. Hiç bir teknik, herkesin işini tek başına çözmez. Ancak bütün boyama tekniklerinin keşştiği bazı ortak noktalar vardır. Bunlar bütçenin ortak noktaları olarak onama, kabul ve tahsis konularında yoğunlaşmaktadır.

Bütçe yöneticilerinin bütçe tekliflerini yapabilmek için bütçeleri hazır hale getirmeleri önemlidir. Bu safhada, istikrarı sağlamak ve yanlış anlaşılmalara önlemek için birim bütçelerini hazırlayan yöneticiler toplantılar yapmalıdır. Zamandan kazanmak için bütçe formları dizayn edilmeli ve yöneticilere onları nasıl dolduracakları anlatılmalıdır. Bütçe planı, başlangıç biriminden bütçeyi onaylayacak yetkili organa kadar takip edilecek süreci anlatılmalıdır. Bu plan vakıf tarafından her fondaki her bütçe için takip edilecek inceleme ve karar süreçlerini de belirtmelidir. Bütçe tekliflerini değerlendirmek için belirlenen kriterler sadece değerlendirmeyi yapanlara değil ayrıca teklifi hazırlayan bütçe yöneticilerine de yazılı olarak verilmelidir. Bütçelerin hazırlanması, değerlendirilmesi, kabul edilmesi, onanması ve tahsis için kesin bir bütçe takvimi oluşturulmalıdır.

⁶⁶ Dale D. Mc Conney, (a.g.e.), s. 123 - 132.

⁶⁷ J.W.Guthrie, W.I.Garms, L.C. Pierre, *School Finance and Educational Policy, Enhancing Educational Efficiency, Equality and Choice*, (Newjersey, Prentice-Hall, 1988), s.217.

Bütçe metodlarının biri yada kombinasyonu bütçelerin hazırlanması için kullanılabilir. Farklı fon bütçeleri için farklı metodlar kullanılsa da aynı metod bir fon için kullanılabilir.

Bir vakfın istenen hedeflere ulaşması, gerekli hizmetleri sağlaması için ihtiyaç duyacağı tahmini miktarı hazırlamak için bir çok farklı bütçe metodları geliştirilmiştir. Bu bütçe metodlarından vakıflar kendine uygun olanı alıp değişiklikler yaparak kullanabilirler. Bu değişiklikler tanımlanamayacak kadar çoktur. Tabii ki vakıfların onanmış bütçelerini dışarıdan bir birime onaylatmasına gerek yoktur. Bazı vakıflar küçük olduğu için ve hiyerarşik bir yapıda herhangi bir faaliyet birimlerine sahip olmadıkları için faaliyetlerine informal olarak tahsisat yapabilselerde bütçelerini birimlere tahsis etmezler. Böyle olsada bu vakıflar yine de onay için bütçe hazırlamalıdır, bütçe muhasebe sistemi ile etkileşim halinde olmalı ve vakıflar yılsonu bütçe raporlarını hazırlamalıdır.

Eğer yöneticiler bir bütçe teklifine adil ve yansız bir reaksiyon almayı istiyorlarsa, bütçeyi mümkün olduğu kadar açık ve doğru olarak sunmalıdırlar. Bütçenin sunulmasındaki bir strateji, bütçenin azaltılması durumunu hesaba katarak istenen miktarın şişirilmesidir. Bazı durumlarda bütçeyi inceleyenler, hem onama hem de yürürlüğe girme sırasında bütçenin şişirilmiş olduğunu varsayarlar. Bütçedeki miktarların şişirilmesi olayına bazen "hile faktörü" denir. Yönetim kurulunda bu şişirme yüzde % 5 ile % 10 arasındadır.

Bütçe stratejilerinin arkasındaki realitelerin tartışmasında 1989 dan beri bazı yöneticiler bir takım sebeplerden dolayı bu artışı teşvik ettiğini, bazılarının bütçe isteklerini şişirdiklerini diğerlerinin ise kendilerini bütçe tekliflerine tepki gösteren bir üstünlük rolü verdiklerini söyleyebiliriz. Ancak bütçeleme sürekli bir süreçtir ve kısa zamanlı bir süreç olarak görülmemelidir. Bu devam eden süreç bir yıllık bir sürede geliştirilip oluşturulamayacak insan ilişkilerini içerir. Bu şişirme faktörünün bulunması bu ilişkilere zarar verecek ve yürürlüğe girme prosesini bir oyuna çevirecek ve yöneticinin kredi kaybetmesine yol açacaktır⁶⁸.

Vakıf yöneticileri onama ve yürürlüğe girme sürecinin yönetilmesi konusunda bir zamanlama planı ve buna bağlı olarak bir yönetim planı oluşturmalıdır. Bunun için bir bütçe takvimine ihtiyaç duyulabilir. Bu takvim bütçenin zamanında hazırlandığını, sunulduğunu ve işleme konulduğunu garantilemek için yapılır. Bu plan her bölümün iç onay için teklif bütçelerini hazırlamaya başlaması ile start alır ve bütçe yürürlüğe girinceye kadar devam eder. Başka bir deyişle bu plan her iki alt sistemide kapsar⁶⁹.

Vakıf öncelikle bir ana takvim planı hazırlar daha sonra birkaç bütçe takvimi yada planları hazırlar. Bu planların, örneğin biri faaliyet birimleri için, biri danışma kurulu için, biri yönetim kurulu için, bir diğer idari personel içindir. Bu bireysel takvim kullanımı sayesinde, bütçenin değişik seviyelerinde (hazırlama, inceleme, teklif ve yürürlüğe girme) çalışan kişilere detaylı bilgi verme imkanı gerçekleşir.

⁶⁸ R.Dakerson, **Governance Structures for Enhancing Accountability and Responsiveness**, (SanFrancisco, In J.L.Perry, 1989), s.81.

⁶⁹ B.Millar, **Non-Profits Charge That Overhaul of Accounting Rules Would Distort Financial Situation of Many Charities**, (Chronicle of Philanthropy, 1989, c.I), s.23 - 24.

6. VAKIFLARDA BÜTÇE

6.1. Vakıflarda Bütçeleme ve Önemi

Vakıflar tarafından kullanılan bütçelemeye ilişkin yapılan yaygın bir eleştiri konusu vardır. Bu bütçelerin ileriye dönük bir anlamda değil geçmiş dönemlerle ilgili olmalarıdır. Bir çok durumda bu doğru olabilir. Örneğin her yıl bütçe isteği miktarını maaş ayarlamalarını karşılamak için yüzde oranları ile arttıran ve daha sonra varsa proje gelirlerini veya diğer faaliyetlerden artan gelirlerini maaş ödemeleri için harcayan bir vakfın geleceği sınırlı ve mali yapısı zayıf olacaktır. Diğer bir tutarsız uygulama ise yeni bütçe tahsislerini geçmişteki harcamalara dayandırmaktır.

Geçen yılki bütçe tahsisinin hepsini kullanmayan bir faaliyet biriminin tahsisini kesmek, yıl sonunda bir sonraki yıl için bütçe kesintisini engellemek için birim yöneticilerini bu fazlalığı (artan kısım) harcamaya itecektir. Diğer bir uça ise, parayı tasarruf eden yöneticileri takdir edip ödüllendiren kurumlarda vardır. Bu da onların harcamalardan kaçınmalarına ve program kalitesinde ve vakfın genel etkinliğinde düşüşe yol açar. Bu nedenle bir vakfın ne kadar bütçelendiği ile ilişkili olarak ne kadar harcadığından daha fazla bilgi sunan bir entegre mali yönetim sistemine ihtiyacı vardır⁷⁰.

Vakıflarda bütçelemenin uygulanabilmesi için belirli bir bütçeleme sürecine ihtiyaç vardır. Bunun yanında muhasebe ve raporlama sistemleri ile bütçeleme sisteminin ilişkilendirilmesi gerekmektedir⁷¹.

Yöneticiler vakıf faaliyetlerini eşgüdümlemek için, planlama, yürütme, değerlendirme ve yeniden planlama çevrimini izlemektedirler. Yönetimin bu işlevlerinin her biri, yöneticilerin muhasebe verilerini ve muhasebe yöntemlerini uygun bir biçimde kullanmalarını gerektirmektedir. Bu işlevlerden planlama, planların nicel terimlerle ifade edilebilmesi için yönetimin muhasebe verilerinden yararlanmasını gerektirmektedir. Geleceğe ilişkin planların nicel terimlerle ifade edilmesi ise bütçeleri oluşturmaktadır⁷².

6.2. Vakıflarda Bütçeleme Süreci

Kamu hizmetlerinin toplumlarda gelişmesi, sosyal hayat toplumların yönetim sistemlerinin değişmesi, kamu hizmetlerini karşılama ve bu hizmetlere yapılacak harcamaların kaynaklarını da zaman içinde değiştirmeye ve gelişmeye zorlamıştır. Bazı toplumlarda devlet kamu hizmetlerini kendi eliyle yürütürken bazı hizmetleri yardımcı kuruluşlara bırakmıştır. Bu kuruluşların amacı topluma yardımcı olmak, devletin kamu hizmetlerine ait görevlerinin bir

⁷⁰ Garner, (a.g.e.), s.77 - 90.

⁷¹ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, (İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi, 1982), s. 33.

⁷² Emerson O. Henke Churlene W. Spade, **Cost Accounting A. Managerial Use of Accounting Data**, (PWS - Kent Publishing Comp, 1991), s. 545.

kısmını üzerlerine almaktır. Vakıflar kamu hizmetlerini üstlenen, devletin ve mahalli idarelerin görevlerini azaltan, topluma yardımda bulunan kuruluşlardır. Genel bütçe masraf harcamaları içine günümüzde her türlü ihtiyaçlar girmemektedir. İhtiyaçları karşılayacak miktarda ödenmek ayrılamamaktadır. Vakıflar bütçe tekniği içinde yer almasa da toplumdaki kamuya yararlı hizmetleri yerine getirmeyi, insanlara hizmet etmeyi, yararlı ve faydalı hizmetler için gerekli harcamaları yapmayı amaç edinmektedirler. Bu nedenle vakıf kuruluşlarının yaptığı hizmetler ve bunlar için yaptığı harcamalar kamu harcamaları niteliğini taşımaktadır.

Bütçeler günümüzde kişi, aile, devlet ve diğer kamu kurumları ile şirketlerde üzerinde önemle durulan konulardan biridir. Vakıflarda da bütçeleme ve bütçeleme süreci önemli bir konu olmaktadır. Bütçeleme süreci bütçe hazırlama, onama, uygulama ve bütçesel kontrol faaliyetlerinden oluşur. Bütçe hazırlama; kararlaştırılmış amaçları elde etmek için faaliyet planlarının her safhasının yönetim tarafından düşünülerek formüle edilmesidir. Bunun için, yönetim resmi amaçlarını ortaya koyar, kararlaştırılan fiyat yapısına göre faaliyet hacmini ve bu faaliyet hacminde meydana gelecek maliyet giderlerini tahmin ederek bu bilgileri kapsamlı bütçe - kar planı şeklinde biraraya toplar. Bütçesel kontrol, bütçenin hazırlanarak işleme konulmasından sonraki yönüdür. Kontrol fiili performansı bütçede ortaya konan hedeflerle karşılaştırılmasıyla başlar⁷³.

Bütçeleme sınırlı kaynakları sınırsız taleplere tahsis etmektir, bütçe ise daha önceki kavram bölümünde belirtildiği gibi belirli bir süre için ilgili para birimi olarak bir faaliyet planıdır. Bu planın en alt seviyesinde harcamaların miktarı ve türü, harcamaların amaçları ve bunları finanse etmek için yapılacak faaliyetlerle ilgili bilgiler bulunmalıdır⁷⁴.

Hemen hemen aynı olmalarına rağmen, bütçeleme ve bütçe, vakıf faaliyetlerinin planlanmasında, denetlenmesinde ve değerlendirilmesinde, özel şirket bütçelerine oranla daha büyük rol oynarlar.

Bütçe sürecinin önemini aşağıdaki ilkeler doğrultusunda vakıflarla ilişkilendirerek vurgulamak olanaklıdır.

- Her vakıf birimi yıllık bir bütçe yapmalıdır.
- Muhasebe sistemi uygun bir bütçe denetimi için temel sağlamalıdır.
- Yıllık bütçede yer alan fonlarla ilgili programlar ve mali bilgilerle, bütçe karşılaştırmaları da olmalıdır.

Bütçenin hazırlanması, plan süreci başında birimin hedeflerine nasıl ulaşacağına karar verilmiş olması anlamına gelir. Daha sonra muhasebe sistemi, yöneticilere planları gerçekleştirmek için yapılan faaliyetleri denetlemede ve gerçek performansın bütçe ile karşılaştırılmasında ve farklılıkları değerlendirme fırsatı yaratan bilgilerin hazırlanmasında destek sağlar. Planlama, denetim ve değerlendirme tüm bütçe yaklaşımları ve süreçlerinin en

⁷³ Yılmaz Benligiray, *Otel İşletmelerinde Kar Planlaması ve Maliyet Kontrolü*, (Eskişehir, E.İ.T.İ.A. Yayınları, No. 180/111, 1977), s. 47 - 48.

⁷⁴ Zonder Alvin, *Making Boards Effective*, (San Francisco, Jossey - Bass Publishers, 1993), s.23.

önemli safhaları ve fonksiyonlarıdır.

Vakıf tüzel kişiliği, kamu hizmeti yapmak, insanlara yararlı olmak üzere kurulduğundan gelir - gider hesaplaması yapması esastır. Vakıf tüzel kişilik olarak günümüzde yapmayı amaçladığı birden çok hizmetle ilgili, harcamaları yapmak zorundadır. Eğitim, sağlık, yardım gibi çeşitli konuları amaçları arasına alan vakıflarda yapılacak hizmetler çok çeşitlidir. Bu hizmetler için yapılacak harcamaların tutarı ve gelecek yıllarda bu hizmetlere ayrılacak ödenek miktarının bilinmesi gerekir. Mütevelli heyeti veya vakıf yöneticileri kendilerine verilmiş bir plan dahilinde vakfın amacı için gerekli harcamaları yapacaktır. Bu durumda vakıf yıllık bütçe yapacak, geçmiş yıllardaki harcama tutarları ile içinde bulunulan yılda yapılan harcamaları ve gelecek yılda yapılacak harcama miktarını tespit edecektir.

Vakıf bütçesi, vakıf senedinde yazılı hizmetlerden hangisinin daha öncelikli olduğunu belirleme olanağı verecektir.

Devlet bütçe tasarısında olduğu gibi vakıf bütçelerinin hazırlık dönemi içinde bazı çalışmaların yapılması gerekir. Vakıf bütçesi yapılmadan önce, bütçe belgelerinin hazırlanması gerekir.

Bütçe denilince, gelir ve gider tahminlerini kapsayan bütçe tasarısı, gerekçe ve bilançolar ile sermaye hareketleri hesapları, karşılaştırmalı tablolar, listeler, raporlar, gider hesapları anlaşılır. Bütçe belgelerinin hazırlanarak bütçeyi onaylayacak yetkili organ olan mütevelli heyetinin incelemesine sunulmalıdır. Hazırlanan bütçe ile vakıf, gelecek çalışma dönemi için gelir tahminlerini ve istediği ödenek miktarını hizmet türleri itibarıyla ortaya koyma fırsatı bulur. Böylece vakıf yöneticileri, vakıf senedine uygun olarak geçmiş yıllarda yapılan hizmetlerin bir özetini, gelecekte yapacaklarını tespit etmek suretiyle vakıf faaliyetlerine açıklık getirirler.

Bütçenin hazırlanması safhası tamamlanınca yetkili organlar tarafından gerekli değişiklik ve ilaveler yapılır sonra onaylanır. Bütçenin onaylanmasında amaç bütçe ile yapılacak hizmetlerin tartışılması, yeterli ödenek ayrılıp ayrılmadığının belirlenmesi ve bütçeyi uygulayacak yürütme organının o yıl için yapacağı hizmetlerin bilinmesidir.

7. VAKIFLARDA BÜTÇE SİSTEMİNİN ÇALIŞTIRILMASI

Bütçe sistemini çalıştırmak için geliri, kazançları ve bütçe harcamalarını denetlemek ve süreçleyebilmek için detaylı bir yönetim programı gereklidir. Bütçe yönetim programının detaylarına girmek çoğu zaman sıkıcı bir iş olarak görülür. Gerçekten de yönetim programını oluşturmak birçok yönetici için zevkli bir şey değildir ve genellikle günlük hizmetlerle direkt ilgili olduğu düşünülemez. Ancak böyle bir programın oluşturulması için muhasebe ve bütçe sistemleri bilgisi kadar vakfın yapısının iyi bilinmesi gereklidir⁷⁵.

⁷⁵ Garner, (a.g.e.), s. 89 - 114.

Bir bütçe yönetim programının parçası sayılabilecek önemli iç denetim öğeleri bulunur. Bunlar; yeterli eğitilmiş ve yetkileri belirlenmiş personel, çalışanlar arasında görev dağılımı, uygun yetkilendirme prosedürleri, uygun belgeler, tüm harcamalar için yeterli kayıtlar ve varlıklar ve kayıtlar üzerinde fiziksel kontroldür. Bunlara ek olarak bir bütçe programının, yapılan harcamayı, planlanan harcamalara vakıf tarafından sağlanan programlara ve harcamaları denetlemekle sorumlu yöneticilerle ilişkilendirilebilmesi gereklidir⁷⁶.

Bütçenin çalıştırılması sırasında ikili kontrolün önemi bulunmaktadır. Bu faaliyetler tüm vakıfların planlanmış bütçe yönetim programlarına dahil edilmelidir. Temel bileşenler bu programa entegre edildiğinde vakıf bu programı kendi özel ihtiyaçlarını karşılamak için kullanmalıdır.

Örneğin harcama denetimi için bir bütçe yönetim programının kuruluşu bütçe birimi ve vakfın herhangi bir birimi arasında iki yönlü bir iletişim sürecidir. Bu sürecin içinde bütçe teklifini ilk inceleyen ve onaylayan kişiler, bütçe ödeneğini bütçe birimlerine tahsisinde görev alan kişiler ve bütçe biriminin denetiminden sorumlu kişiler bulunmalıdır.

Bir bütçe biriminin yöneticisi bir bütçe harcaması yapmak isterse, harcama ile ilgili bilgi (örneğin fon, maliyet, birim bütçe numarası, harcama kategorisi, tarih v.b.) birim yöneticisi tarafından imzalanan bir fona girilir. Daha sonra vakıfdaki ilgili birimler yoluyla vakıf merkezinin süreci uygulanır. Her birimdeki yöneticiler isteği incelerler ve formu imzalayarak onaylarını belirtirler. Form merkeze ulaşınca, bütçe yeterli fonlar için kontrol edilir, eğer fonlar yeterli ise ilgili yönetici harcamayı onaylar. Sipariş verildiğinde muhasebe sisteminde bir giriş yapılır. Sipariş alındığında ve ödeme yapıldığında da muhasebe girişleri yapılır. Muhasebe girişleri kullanılarak birim yöneticileri tarafından bütçenin denetimi ve gözlemlenmesinde kullanılacak bir bütçe raporu hazırlanır. Bu yüzden bütçe raporu, ilgili birimden bütçe birim yöneticisine bilgi iletiminde kullanılan bir araçtır⁷⁷. Harcama formu sürecine katılan her birim isteklerin bir kaydını tutmalıdır. Periyodik bütçe raporları alındığında bütçe birimi ve ilgili birimlerin her biri bütçe raporunu kendi bütçe kayıtları ile uyumlandırmalıdır. Bu uyumlandırma bütçe sistemindeki kayıtların ve bütçe raporlarını hazırlayan muhasebe sistemindeki girişlerin karşılıklı kontrolüdür.

Gelir ve kazançlar içinde yönetim program sürecinin temel amacı, vakıfdaki bir çalışan tarafından alındığında tüm gelir ve kazanç üzerinde tam denetime sahip olmaktır. Gelir ve kazanç kalemleri içinde bütçe harcamalarında takip edilen iki yönlü bir iletişim süreci söz konusu olmaktadır. Gelir ve kazançları elde eden birimler, bütçe harcamalarında olduğu gibi kendi muhasebe kayıtlarını tutarlar daha sonra aynı süreç takip edilir. Periyodik olarak, bir gelir bütçesi muhasebe kayıtlarından gelen bilgi ile hazırlanır.

⁷⁶ Garner, (a.g.e.), s. 89 - 114.

⁷⁷ G. Gourthemance, *The New Internal Auditing*, (New York, John Wiley, 1986), s.133.

Özet olarak yönetim program planı önemli temel kurallara uymayı gerektirir. Bunlar;

- Bütçe gelirleri ve harcamaları uygun birimlerce işleme konulur.
- Kayıtlar harcamaları ve gelirleri işleyen her birim tarafından muhafaza edilir.
- Bütçe raporları ilgili birimlere dağıtılır.
- Bütçe raporlarını alan ilgili birimler bunu kendi birim kayıtları ile karşılaştırırlar.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VAKIFLARDA BÜTÇESEL KONTROL

1. VAKIFLARDA BÜTÇESEL KONTROL

1.1. Vakıflarda Kontrol Sisteminin Amacı

Kontrol, etkinliklerin planlandığı doğrultuda gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin izlendiği ve varsa önemli sapmaların düzeltildiği bir süreçtir. Vakıflarda etkin bir kontrol sisteminin oluşturulması önemlidir¹. Kontrolün yararlarını genel olarak şu şekilde belirtebiliriz.

- Yönetim, vakfın planlama sürecinde belirlenen hedefleri karşılamada ne ölçüde başarılı olduğunu görür.
- Kontrol işlemleri yönetsel hiyerarşi içinde bir alt düzeye devredilen işlerin gereği gibi yapılıp yapılmadığını belirler.
- Yönetim kontrol prosedürlerinin yardımıyla ekonomik koşullar piyasa yapısı ve rekabet durumu gibi dışsal değişmelerin örgüt üzerindeki etkisini değerlendirebilir.

¹ Jack D. Ninemeier, **Planning and Control For Food and Beverage Operations**, (Second Edition, Michigan, The Educational Institute of the American Hotel - Motel Association, East Loinsing, 1986), s.18.

- Kontrol sürecinde, problemler daha büyük sorunlara dönüşmeden önce belirlenebilir.
- Kontrol prosedürleri, problemin nerede oluştuğunun saptanmasında yardımcı olur.
- Kontrol prosedürleri, yapılan hataların teşhis edilmesine yardımcı olarak, gerekli düzeltmelerin yapılmasını yönlendirir.

Vakfın amaçlarına uygun şekilde edinilen ve kullanılan kaynaklar çeşitlidir. Finansal kaynaklar yönetim kontrol sisteminde kontrol edilmesi gerekli kaynaklardan birisidir. Vakıf yönetim organı kontrol alanının sınırlı olması nedeniyle dolaysız olarak kontrol edemediği kaynakların edinme ve kullanılma yetkisini göçerdiği durumlarda, yetki göçerilen kişilerin kaynak edinme ve kullanma işlemlerini kontrol edebilen bir sisteme gereksinme duyar. Finansal kaynakların etkin kullanımını ölçümleyen sisteme “Finansal Kontrol Sistemi” adı verilir².

Vakıflar için son derece önemli olan finansal kontrol sistemi varlıkların etkin yönetiminin sağlanmasının yanında ölçümleme aracı olarak kullanılacak finansal bilgilerin etkin ölçümleme aracı olması için gerekli niteliklerini belirler ve bu niteliklerin varlığını kontrol eder

Finansal kaynakların kullanımını ölçümleyen, planlara uygunluğunu kontrol eden ve yetkilerin etkin kullanılma düzeyini kanıtlayan kontrol sisteminin amaçları şöyle açıklanabilir.

Haberleşme :

Kontrol sisteminin başlıca amacı vakıf yönetim organları ile yöneticileri arasındaki faaliyetlerle ilgili haberleşmeyi sağlamaktır. Bu haberleşme yöneticilerin faaliyet ve başarı düzeyini ve yönetim organlarının beklentilerini yansıtır.

Ölçümleme :

Kontrol sisteminin diğer bir amacı yönetim organlarına yöneticilerin ve bağlı bulunan bölümlerin faaliyetlerini beklentilerle karşılaştırarak ölçümleme yapmalarına olanak sağlar.

Özendirme :

Kontrol sisteminin üçüncü amacı ise çalışanların özendirilerek vakıf amaçlarının ve sürekliliğinin sağlanmasıdır. Çalışanların kişisel amaçlarını vakıf amaçları ile aynı yada yakın düzeye getirmek için planlı bir girişim zorunludur. Kabul görmüş ölçümleme standartları çalışanların beklentilerini vakıf standartlarına göre ayarlanmasına yardımcı olur.

² A.Sait Sevgener, **Yönetim Muhasebesi**, (İstanbul, M.Ü. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No.656, 1988),. s.319.

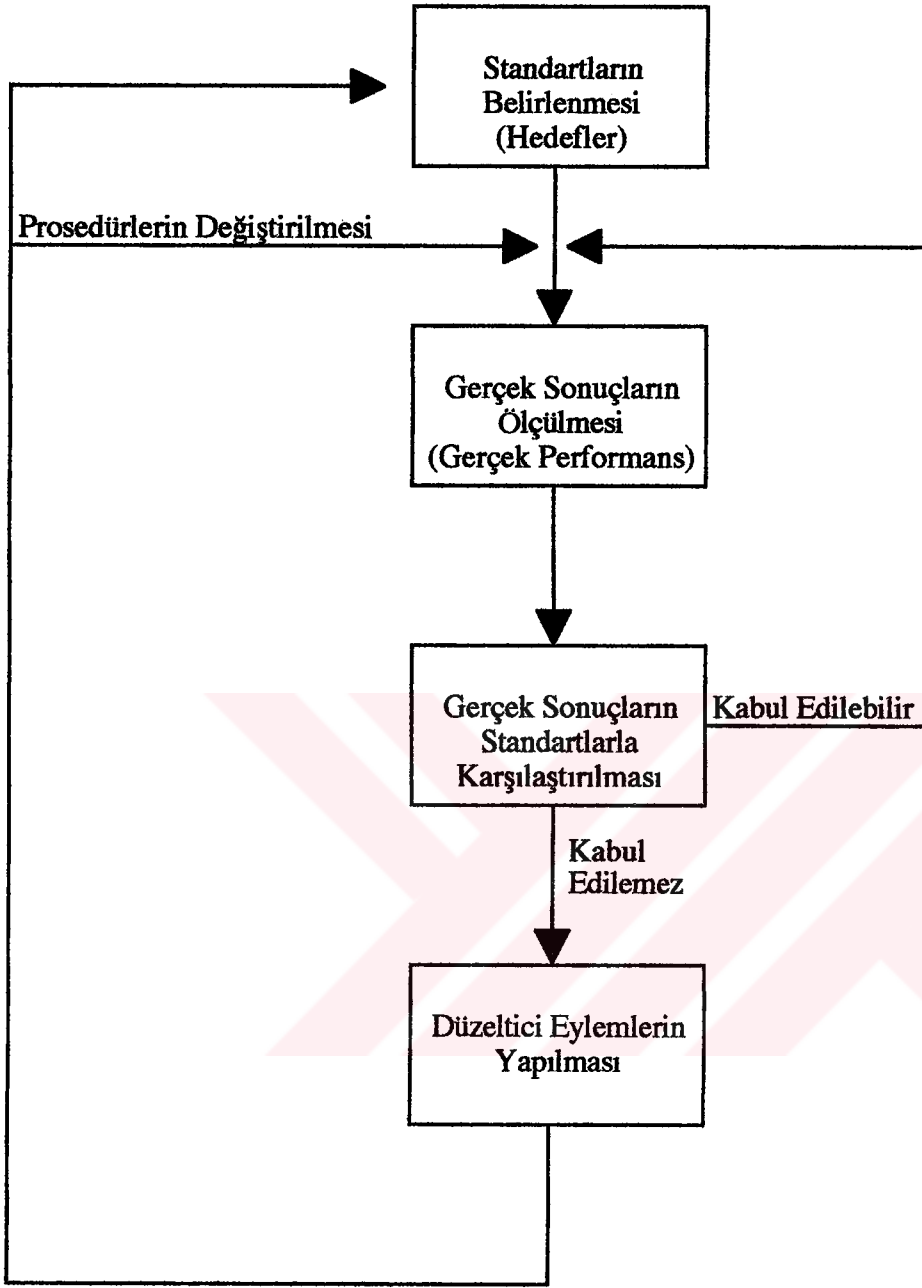
1.2. Vakıflarda Kontrol Sistemi ve Süreç

Kontrol süreci, vakıf faaliyetlerinde gerçekleşen gelişme durumunun karşılaştırılacağı standartları oluşturan spesifik hedeflerin, önceden belirlendiği varsayımı üzerine temellenir. Standartların belirlenmesinde, sektör ortalamaları, vakfın geçmiş dönemde doğru prosedürlerin izlenmesiyle ulaştığı performans düzeyi yada diğer istenilen ölçütler benimsenebilir. Kontrol süreci, birbirinden ayrı üç aşamada gerçekleştirilmektedir. Gerçek performansın standartlarla karşılaştırılması ve gerekli yönetsel eylemlerin yerine getirilmesidir.

Etkin bir kontrol sürecinde, geri besleme faktörüne yer verilmelidir. Bir başka deyişle, geliştirilen amaçların, planların, politikaların ve standartların performans sorumluluğu olan ilgili yöneticilere iletilmesi gerekir. Bu doğrultuda, gerekli performans düzeyinin ölçülmesi ve amaçlara ulaşılabilmesi ve düzeltici eylemlerin gerçekleştirilmesi için kontrol sisteminin geri besleme kavramı temelinde oluşturulması gerekir. Planlar, faaliyete dönüştüğünde, kontrol süreci gelişmeyi ölçebilmelidir. Bazı durumlarda kontrol süreci daha önceden oluşturulan planların ve amaçların revizyonunu gerektirebilir. Kontrol sürecinin faaliyetin karakteristik özellikleri ve örgüt yapısından kaynaklanan gereksinimler doğrultusunda uyarlanması şarttır. Gerçekleşen sonuçların planlanan amaçlar ve standartlarla karşılaştırılması, ilgili dönemde uygulanan kontrol sürecinin etkinliğini ölçer. Söz konusu geri besleme mekanizmasının, etkin bir biçimde işletilmesi, yeniden planlama sürecinde işlevseldir³.

³ Welsch, Hilton ve Gordon, s. 16 - 17; Carl L. Moore ve Robert K. Jaedicke, **Yönetim Muhasebesi**, (2. Baskı, Çev. Alparslan Peker, İstanbul 1988), s. 285.

Şekil : 9 Kontrol Sürecindeki Temel Aşamalar



Kaynak : Jack D. Ninemeier, Planning and Control For Food an Beverage Operations, The Educational Institute of the American Hotel - Motel Association, Second Edition, East Lansing, Michigan, 1986, s. 19.

1.2.1. Gerçek Sonuçların Ölçülmesi

Yöneticilerin, gerçekleşen sonuçların düzeyini ölçebilmek için, başvurdukları en yaygın bilgi kaynakları, istatistiki raporlar, sözlü raporlar ve yazılı raporlardır. Bu bilgi kaynaklarının her birinin kendine özgü avantajları ve dezavantajları bulunur. Bütün kaynakların uygun bir bileşiminden elde edilen bilgilerin kullanımı ise güvenilir bilgi elde

edebilme olasılığını artırır. Bu noktada neyi ölçtüğümüz ve nasıl ölçtüğümüz konuları önemlidir. Yanlış bir ölçütün seçilmesi, işlevsel olmayan ciddi sonuçların doğmasına neden olabilir. Örneğin giderlerin bütçesel sınırlar içinde tutulması, yaygın olarak kullanılan bir ölçüttür⁴. Gerçekleşen sonuçların ölçülebilmesi için standartların stratejik etkinlik noktalarında oluşturulması gerekir⁵.

1.2.2 Gerçek Sonuçların Standartlarla Karşılaştırılması

Karşılaştırma aşamasında, gerçek sonuçların ile önceden belirlenmiş olan standart arasındaki sapma belirlenir. Hemen hemen bütün etkinlikler için kabul edilen standartlar ile gerçekleşen sonuçların gerçekleşme düzeyinde bir sapma beklenir, bu nedenle önemli olan kabul edilebilir sapma dağılımını doğru olarak belirleyebilmektir. Bu kabul edilebilir sayılan düzeyin dışına çıkılması, önemli sayılır ve önlem alınmasını gerektirir. Kontrol sürecinin karşılaştırma aşamasında, yöneticiler özellikle sapmanın büyüklüğü ve yönü ile ilgilidirler⁶. Yöneticilerin performansına ilişkin sapma dağılımını içeren bir raporlama, istisna ilkesinin başarılı bir uygulamasıdır. İstisna ilkesi, yöneticilerin günlük, haftalık ve aylık raporlarda görülen istisnai yada sıradışı olan durumlar üzerinde yoğunlaşmalarını gerektirir. Bu uygulama yöneticilerin daha önemli sayılan stratejik planlama faaliyetlerine daha fazla zaman ayırabilmelerine olanak sağlar. Kontrol sisteminin gerektirdiği bütçesel raporlar, gerçek faaliyet sonuçlarıyla planlanan faaliyet sonuçlarının kıyaslanmasına olanak sağlayarak, olağandışı sayılan sapmalara yönelik önlemlerin alınmasını kolaylaştırır⁷.

1.2.3. Yönetimsel Eylem

Kontrol sürecinin üçüncü ve son aşamasında yöneticiler, bir önceki aşamada elde edilen sonuçlara göre, üç ayrı yönetimsel eylem biçiminden birini seçmek durumundadırlar; Mevcut durumda herhangi bir değişiklik yapmayı düşünmemek, gerçekleşen performansı düzeltmeye çalışmak yada daha önceden belirlenen standardın gerçekçi düzeyde belirlenememesi olabilir. Bu durumda düzeltilmesi gereken performans düzeyi değil belirlenen standarttır.

⁴ P. Robbins, *The Administration and Process*, (Englewood Cliffs, N.J. Prentice Hall, 1986), s.418-419.

⁵ James R. Keiser, *Principles and Practices of Management in the Hospitality Industry*, (Second Edition, New York, Van Nostrand Reinhold, 1989), s. 185.

⁶ Robbins, (a.g.e.) s. 420.

⁷ Yüksel Koç - Yalkın, *Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri*, (Ankara, Turhan Kitabevi, 1989), s.27 -28.

2. GELİR DENETİMİ

Vakıf tarafından bağış alınmasıyla, yöneticinin acil olarak yapması gereken üç şey vardır. Bunlardan ilki paranın kabul edilebilir olup olmadığını belirlemektir. Eğer kabul edilirse edildiği anlaşmanın şartlarını belirlemek; Vakıf tarafından paranın kabulü, malların yada hizmetlerin bu para karşılığında karşılandığı yada karşılanacağı bir işlemin parçasıdır. Bu tür bir anlaşma uygun bir yetkilendirme olmadan yapılamaz⁸.

Paranın kabul edilebilirliğinden emin olunduktan sonra yöneticinin yapacağı ikinci şey, paranın vakıfta nerede kabul edileceğini belirlemektir. Buradaki prosedürler paranın belirli bir birime mi gönderildiği yada bir çalışan tarafından mı alındığına göre değişecektir. Ancak paranın kullanılması düşütülen program ne olursa olsun alınma şekli (çek, nakit, alım siparişi vb.) veya gelen kişi yada kurum alınma sırasında para üzerinde denetim olduğunu göstermek için açık bir şekilde tanımlanmalıdır.

Yöneticinin üçüncü olarak yapacağı şey paranın vakıf bünyesinden banka hesabına uygun bir süreçte geçmesini sağlamaktır. Burada da prosedürler paranın posta yoluyla mı, yoksa direkt olarak mı alındığına bağlı olarak değişecektir. İki prosedürde benzer olsa da, küçük farklar önemlidir. Her iki durumda da vakıf aşağıdakileri yapmalıdır⁹.

- Tüm nakit işlemleri kontrol etmek için bir sistem oluşturmak,
- Para alımının ve bankaya yatırılmasının iki farklı kişi tarafından yapıldığından emin olmak,
- Nakitin alımının ve ödemelerin iki ayrı işlem olduğundan ve iki farklı birimin ve en az iki farklı kişinin olduğundan emin olmak,
- Nakit işlemleri ile ilgili girişleri günlük olarak her alındı için muhasebe sistemine işlemek,
- Tüm tahsil makbuzlarının bastırılıp numaralandırılarak parayı teslim alan her birime ayrı alındı tutanaklarıyla teslim etmek.

Bu temel kurallar basit gibi gözüksede her zaman uygulanmazlar ve bunlara karşı gelmenin sonuçları bazen kötü sonuçlar yaratabilir.

Bir ödeme bir veznedar tarafından yada sekreter tarafından alındığında ya bir nakit kaydı yada tahsilat defteri kullanılmalıdır. Aşağıda tahsilatların kontrolü için gerekli temel prosedürler verilmiştir. Bu prosedürleri yerine getirmek için en az üç kişiye ihtiyaç vardır, parayı alacak bir veznedar, paranın veznedar tarafından verileceği vakıfta bu işle ilgilenen kişi veya bir proje yöneticisi ve emaneti veren muhasebe sistemine girişi yapan yönetici veya bir yönetim kurulu üyesi.

⁸ C. William Garner, **Accounting and Budgeting and Nonprofit Organizations**, (San Francisco, Jossey-Bass Inc Publishers, 1991), s. 157.

⁹ Garner, (a.g.e.), s. 108.

1. Bir çalışan nakit, çek, alış emri veya kredi ödemesini kimden aldıysa ona alındı ile ilgili makbuz verir. Eğer önceden numaralanmış bir makbuz kullanılırsa, çalışan makbuza alınan miktarı emaneti verenin ismini, hizmetin bir tanımını yazar ve imzalar.

2. Eğer yazarkasa fişi kullanılırsa ödeme şeklini belirten bir alındı kopyası müşteriye verilir. Eğer bir alındı defteri kullanılırsa, personel makbuz koçanına tarihi, alınan miktarı, hizmetin tanımını ve ödemenin şeklini (nakit, çek numarası, alış emri) kaydeder.

3. Tüm çekler "Vakfa ödeme" şeklinde hemen ciro edilir.

4. Günün sonunda tüm alındılar muhasebeye yada proje yöneticisine alındıyı belirten belge ile ulaştırılır.

5. Nakit nakil formu ödemeleri toplayan personel, muhasebeci yada proje yöneticisi tarafından imzalanır. Bu formun bir kopyası proje yöneticisine bir kopyası muhasebeye verilir, bir kopyası parayı veren kişiye makbuzla birlikte verilir.

6. Muhasebeci veya proje yöneticisi makbuzları nakil formunun bir kopyası ile beraber vakıf yöneticisine banka hesabında emanet için verirler.

7. Vakıf yöneticisi banka emanetini yaparak muhasebe kayıtlarında uygun gelir ve kazanç hesaplarına girişini yaptırır.

8. Tüm emanetler banka raporları ile uyumlandırılarak aylık bütçe raporlarında gösterilmelidir.

9. Bütçe raporlarının kopyaları emaneti veren kişiye, muhasebeciye ve ödemeleri toplayan kişiye verilir. Her kişi bütçe raporlarındaki miktarları kendi kayıtlarıyla doğrular.

10. Makbuz koçanları, nakit nakil formları, emanet formları, banka raporları ile ödemeyi toplayan personelin ve diğer ilgili kişilerin bütçe raporlarını karşılaştırmak için iç denetim gerçekleştirilir.

11. Mali yılın sonunda dışarıdan muhasebeci ve denetçiler tarafından denetim yapılır.

Bu süreçte alınan para alım sırasında kaydedilir, miktar onu doğrulayan ikinci bir kişiye aktarılır ve daha sonra üçüncü bir kişi emaneti yapar ve muhasebe kayıtlarına girişleri kaydeder. Bu nedenle zimmete geçirme olaylarında bu üç kişinin birlikte hareket etmelerini zorlaştırmaktadır. Burada fark paranın toplanmasında iki kişinin olması ve ayrıca programı yöneten bir yöneticinin bulunması otokontrolü sağlamaktadır.

3. HARCAMA DENETİMİ

Bir iş eylemi bir tarafın diğer bir tarafa mal ve hizmet karşılığında nakit ödemeyi kabul ettiği bir ekonomik değişim işlemidir. Bu işlemler iki tarafı da koruyacak birtakım prosedürleri takip etmelidir. Prosedürler açık ve kesin olmalıdır, böylece değişimin uygun bir şekilde gerçekleştirileceği, işlemin muhasebe sisteminde kayıt altına alınacağı, bütçe sisteminde raporlanacağı ve ödemenin iki tarafında uzlaştığı şekilde olacağını garanti altına almalıdır¹⁰.

¹⁰ G. Gourthemance, *The New Internal Auditing*, (New York, Wiley, 1986), s. 143.

Gelirin alınması ile ilgili olarak, yetkilendirme fonksiyonu bütçe harcama sürecinin önemli bir parçasıdır. Bütçe yönetimi felsefesindeki değişikliklerle beraber vakıflardaki profesyonel yöneticiler şimdi yönetim kurulunun her aktiviteyi yönetmesi yerine harcamaları kendilerinin yapması yetkileri vardır. Bu yüzden bir bütçe ödemesi yapıldığında, bütçede bir harcama yetkisi yönetim kurulu tarafından tanımlanan bazı istisnai durumlar dışında bütçenin yöneticisine verilir. Bütçe vakıfdaki birimlere tahsis edildiğinde, bu birimlerin yöneticilerine bütçe tahsisatları dahilinde harcama yetkisi verilir. Ancak üst yöneticiler harcama isteklerini inceleme hakkını saklı tutarlar. Bütçe vakıf içinde tahsis edilmeyip, merkezleştirilirse, harcama yapma yetkisi vakıf yönetimindedir¹¹.

Bir harcamanın yetkilendirilmesi ve bu harcamanın onanması iki farklı işlemlerdir ve iki farklı insanı içermelidir. Bir harcamanın yetkilendirilmesi, harcamanın bütçe ödeme şartlarına uygun olduğu şeklinde değerlendirilmesi demektir. Ancak onama, bütçenin dengesinin kontrol edildiğini ve paranın var olduğunu gösterir. Harcamayı onayan kişi genellikle idari merkezdedir. Bu kişi işlemi yada satınalmayı yapabilir veya bu işlem üçüncü bir kişi tarafından yapılabilir. Büyük vakıflarda, bu harcama için başka kişilerin imzası gerekebilir. Örneğin bütçe biriminin yöneticisi yada danışmanı, alımı yapan birim ve satıcı ile direkt olarak çalışan bir alıcı v.b. Bazı durumlarda ödeme miktarı belirlenenden fazla ise, vakıfdaki bir üst yöneticinin de harcamayı yetkilendirmesi gerekebilir. Daha küçük vakıflarda ve sadece bir profesyonel yöneticinin istihdam edildiği vakıflarda yönetici harcamayı yetkilendirebilir, daha sonra yönetim kurulu tarafından onanır ve yönetici ödemeyi veya alımı gerçekleştirir¹².

Bir harcama yaparken vakıf tüm kopyalardaki yetkilendirme ve onay imzalarıyla beraber işlemin yazılı kaydını sağlamak için kopyalar yaratan form setleri kullanılmalıdır. Bu formların hepsinin üzerinde vakfın adı ve adresi açık biçimde yer almalıdır. Bunlar vakıfların büyüklüğüne bağlı olarak çok detaylı yada basit olabilir. Önemli olan formların daha sonra muhasebe kayıtlarına aktarıldığı zaman yeterli bilgiyi verebilecek düzende olması gereklidir.

4. MALİ BİLGİLERİN ANLAŞILMASI VE RAPORLANMASI

Vakıflarda mizanların çıkarılıp, büyük defterde aktif ve pasifin eşit olduğu anlaşıldığında, muhasebe sisteminin çıktıları, yani mali raporlar hazırlanabilir. Bu her mizan dönemi tamamlandığında bu rapor hazırlanıyor olması anlamına gelmez. Mali raporlar mali faaliyet sonuçlarının kesin olarak çıkarıldığı yıl sonunda hazırlanırlar.

Mali raporlar, her hesap grubu için faaliyet döneminin sonunda hazırlanan üç ayrı rapordan oluşmalıdır. Bu yüzden mali raporlar vakıfda kullanılan her fon için hazırlanmalıdır, daha sonra vakfın tüm mali durumunu göstermek için bir araya getirilmelidir. Bu raporlardaki

¹¹ R.E.Brown *Control Aspects of Accounting*, (Washington D.C., Accounting and Accountability in Public Administration, 1988), s. 72.

¹² Garner, (a.g.e.), s. 163.

bilgiler, mali faaliyetlerin yönetsel denetimi, yasal denetim ve dış denetim raporlama hazırlama işlemlerini hızlandırmak için kullanılır. Bu raporlar tüm fon ve hesap gruplarını kapsayan yıllık kapsamlı raporları içermelidir. Bunlara ek olarak vakıf mali durum ve faaliyetlerini sunmayı sağlayan, genel amaçlı ayrı raporlar oluşturulabilir. Kar amacı güden sektördeki mali raporların şartları kar amacı gütmeyen sektöre de aynen uygulanabilir. Ancak nakit kar özellikle vakıfların performans amacı olmadığından vakıf faaliyetlerinden ortaya çıkan sonuçları ve faydaları parasal olmayan terimlerle sunmalarını ve parasal olmayan faydaları ve maliyeti arasındaki ilişkinin değerlendirmesini yıllık raporu inceleyenlere ve okuyanlara bırakmışlardır. Bu yüzden vakıfların yıllık raporlarında, mali raporlar parasal olmayan sonuçlar için bir kanıt dökümanı olarak kullanılır. Bu kanıt belgesinde ilave muhasebe bilgisi, istatistiksel veri ve notlar yanında bütçe bilgiside bulunabilir. Bir çok vakıf parasal olmayan faydalara o kadar yoğunlaşır ki mali raporlar sadece bir dipnot yada bir grafik olabilir, bunun bir dezavantajı vardır ki maalesef, eğer bir vakıfda mali raporlar çok önemli olarak görülmezse insanlar bağış, hibe, yardım gibi katkılarının önemsiz olduğunu daha kötüsü onlara saygı gösterilmediğini hissedebilirler.

Şimdiye kadar zaman periyodları (dönemler) “bütçe dönemi”, “faaliyet dönemi” yada “mali yıl” olarak gösterildi. Ancak “mali yıl” özel bir dönemdir ve direkt olarak mali raporlarla ilgilidir. Vergi muafiyeti almış vakıflar bile mali karakterdeki olayları ve bütçelerini dayandıracakları bir faaliyet yılına sahip olmalıdırlar. Bu faaliyet yılına “mali yıl” denir. Bu herhangi bir 12 aylık dönem olabilir. Bir takvim yılı ile mali yıl aynı olmayabilir.

Bir muhasebe sistemi, muhasebe dönemlerine ayrılır. Bir muhasebe dönemi ise aylık, üç aylık, altı aylık dönemlere ayrılabilir. Mizanlar ve bütçe raporları her muhasebe döneminin sonunda hazırlanırlar. Bir mali yıl bittiğinde vakıflara mali raporlarını ve yılsonu bütçelerini hazırlamaları ve sunmaları için belirli bir süre tanınmaktadır.

4.1. Cari Yıl İşlemleri

4.1.1. Defterlerin Kapatılması

Bir muhasebe sisteminde defter ve hesapların açılmasından kapanmasına kadar ki sürede takip edilmesi gereken özel bir süreç vardır. Bu süreçte izlenecek adımlar şöyledir;

- a) Bütçe teklifleri iç onaydan geçer,
- b) Tahmini gelirler ve ödenekler için gerekli hesaplar açılır, bütçe tahsisleri yapılır ve yardımcı defter hesapları açılır,
- c) Bir bütçe ödemesi yapılır, gelir hesapları açılır ve bütçe tahsisleri revize edilir,
- d) Günlük işlem girişleri yapılır,
- e) Günlük girişler yevmiye defteri ve yardımcı defterlere geçirilir,
- f) Aylık mizanlar ve bütçe raporları hazırlanır,

g) Mali yılın sonunda defterler kapanır ve bir çalışma kağıdında aşağıdaki bölümler hazırlanır.

- Yılsonu mizanı
- Ayarlamalar
- Ayarlamalardan sonraki mizan
- Gelirler, harcamalar ve fon fazlası
- Bilanço

- h) Envanter girişleri yapılır,
- ı) Envanter sonrası mizan,
- i) Kapanış girişleri yapılır,
- j) Kapanış sonrası mizan,
- k) Mali raporlar hazırlanır.

4.1.2. Çalışma Kağıtları

Kapanış işlemlerinin verimli olarak gerçekleştirilmesi için çalışma kağıtları kullanılır. Bir çalışma kağıdında yukarıdaki bölümde anlatıldığı gibi beş bölüm bulunur. Bunlar; Yılsonu mizanı, ayarlamalar, ayarlamalardan sonraki mizan, gelirler - harcamalar ve fon fazlası ve bilançodur. Bu bölümler borç ve alacak olmak üzere iki kolona sahiptir. Her bölüm biri borç diğeri alacak olmak üzere iki kalana sahiptir. İlk bölüm yıl sonu itibariyle mizan bakiyelerini vermektedir. Burada gelir ve masraflar için kontrol hesapları, borçlar ve borç kaynakları, ödenekler ve tahmini gelir hesapları da dahil olmak üzere büyük defterdeki tüm borç ve alacak kolonlarını gösterir. Bir sonraki bölüm ayarlayıcı girişlerdir, örneğin bir ayarlama, borç kaynağını kapatmak ve miktarı fon kaynağına eklemek için yapılmıştır. Bu bölüm ayarlama yapıldıktan sonra borçların alacaklara eşit olduğunu gösteren ayarlanmış bir mizan kolonlarını takip eder. Bir sonraki bölüm gelir ve masraflarla özdeşleştirilen hesaplar içindir. Bu bölümde yer alan hesapları düzenleyerek gelir veya masraflarda fazlalık olup olmadığını belirler. Örneğin 20.000.000.-TL.'lık bir gelir fazlası vardır ve bu iki kolonu eşitlemek için borç (masraf) kolonuna eklenir. Bu kolona kapanış girişleri yapıldığında başvurulur. Son bölüm bilanço içindir. Bu bilanço gerçek hesapları (aktifler, pasifler ve fon kolonları) ve gelir ve masraf bölümlerinden taşınan gelir fazlalarını gösterir.

Böyle bir çalışma kağıdının, bir gelir fazlasının gösterilebildiğini ve daha sonra defterler kapanınca, kapanış girişleri yoluyla fon kaynaklarına eklenebildiğini varsayması önemlidir. Bu durum vakfa toplam masraflara eşit bir son gelir ödemesi yapılması durumunda geçerli olmayabilir. Böyle bir durumda, harcamalar bir araya eklenecektir ve zaten alınmış olan gelir, masraflardan vakfa denecek gelirin miktarını belirlemek için çıkarılacaktır.

4.1.3. Kapanışların Yapılması

Önceki bölümde anlatıldığı gibi çalışma kağıdı, kapanış kayıtları yapmakta bir rehber olarak kullanılır. Kapanış girişleri, gelir ve masraf bölümlerinde gösterilen hesaplar için (masraf kontrol hesabı, tahmini gelir, borçlar, ödemeler ve gelir kontrol hesabı) yapılır. Borç kaynakları, fon kaynaklarına yapılan ayarlama yoluyla kapatılmıştır. Kontrol hesaplarına yapılan girişler büyük deftere aktarılacaktır.

Kapanış girişleri tüm hesaplarda sıfır kalanı yaratan bazı defter tutma girişlerini içeren ve fon kaynaklarına bir etkiye sahiptir. Bu girişler ayrıca bütçeyi de kapatır ve vakıf hesaplar tekrar açılıncaya kadar mali karakterde bir faaliyette bulunamaz.

Kapanış sonrası kesin mizan ile büyük defterdeki borç ve alacak kolonlarının eşit olması ve kapanış girişlerinden sonra, bütçeye başka harcamaların yapılmaması gereklidir¹³.

5. GELİRLER, HARCAMALAR VE FONLARDAKİ DEĞİŞİKLİKLER RAPORU

Vakfın aldığı gelirlerin miktarını ve bu gelirin nasıl harcandığını göstermek için kullanılan rapora gelirler, harcamalar ve fon kaynakları değişiklikleri raporu denir. Bu raporun amacı vakıf içinde kaynakların akışını ve bunun fon kaynaklarındaki etkisini göstermektir.

Kişisel destekli bir fondaki faaliyet için “kazanç raporu” denen ve bu raporun bir varyasyonu olan bir rapor kullanılacaktır. Yıl boyunca her kişisel destekli fon faaliyetinden bir kazanç elde edildiğinden “kazanç raporları” yıl boyunca her faaliyet için hazırlanmalıdır. Bunlar aylık bütçe raporlarıyla bağlantılı olarak, kazancın giderleri karşılayıp karşılamadığını ve gelirlerin yürürlüğe giren bütçede teklif edilenlere ne kadar yakın olduğunu göstermek için hazırlanmalıdırlar. Daha sonra yıl sonunda her gelir getiren faaliyet için bir dönem sonu “kazanç raporu” na ihtiyaç vardır. kazanç raporu “gelir raporu”ndaki aynı temel formatı kullanır, yani faaliyetlerden elde edilen geliri, masrafların listesini ve kazanç ile masraflar arasındaki farkı belirtir¹⁴.

6. BİLANÇO

Özel bir tarih itibarıyla vakfın mali portresini sağlayan mali rapora bilanço denir. Bilançonun amacı vakfın varlıklarını ve bunların kaynaklarını göstermektir. Bilanço vakfın yıl sonu itibarıyla mali durumuna genel bir bakışı verirken, gelirler, harcamalar ve fon kaynakları değişimleri raporu o yıl içindeki mali olayların sonuçlarını gösterir.

¹³ Garner, (a.g.e.), s. 179.

¹⁴ Garner, (a.g.e.), s. 180.

Birden fazla fona sahip olan bir vakıfta her fon için bir bilanço hazırlanır ve vakıftaki her fon için birleştirilmiş bir bilanço hazırlanır.

Genellikle bilanço ilgili yılın yanında önceki yılın hesapları içinde bir kolona sahip olmalı ve oranlar yada yüzdeler şeklinde karşılaştırmayı göstermelidir. Bu, fon kaynaklarındaki herhangi bir olumsuz artış yada azalışın, yada varlıkların borçlara olan oranındaki büyük değişimleri farketmeyi kolaylaştıracaktır. Bu bilgi yönetim için çok önemli olduğundan bilanço yıl içinde bir ara dönem raporu olarak da düzenlenebilir.

7. FON DEĞİŞİMLERİ RAPORU

Vakıfların düzenleyeceği fon değişimleri raporu, geçen mali yıldaki fon kaynakları değişimleri üzerine yoğunlaşır. Bu rapor başlangıç dönemindeki fon kaynaklarını, gelirleri, fon transferlerini, giderleri, yıl için borçlanmaları ve yıl sonundaki fon kaynakları kalan fon miktarını gösterir. Bu gelirler, harcamalar ve fon kaynakları değişimleri raporunun bir bölümünün kopyası gibi görünsede, bu fon değişimlerinin bir vakfın mali gücü için önemini göstermektedir.

Kar getiren bir kişisel destekli fonda bu rapora “elde tutulan kazançlar” raporu denir. “Elde tutulan kazanç” özel şirketlerde karı tekrar yatırıma dönüştürmek için kullanılan bir hesaptır. Ancak vakıflarda kar getiren bir faaliyeti olan bir fonun “elde tutulan kazanç” hesabı faaliyetten kazanılan toplam net kardan oluşacaktır¹⁵.

8. BÜTÇE SORUMLULUK RAPORLARI

Yönetim muhasebesinin en önemli işlevlerinden yada amaçlarından birisini vakıf yöneticilerinin yönetimleri altında bulundurdıkları ve sorumlu oldukları ekonomik kaynaklar üzerinde finansal kontrolü gerçekleştirmek amacıyla harcadıkları çabalarda onlara yardımcı olacak bilgileri sağlaması oluşturur¹⁶.

Vakıf yöneticileri veya bir faaliyet biriminin yöneticisi yada birkaç faaliyet biriminin danışmanı politikalar, ve prosedürler gibi, muhasebe ve bütçe sistemleri ile bağdaştırılan faaliyetler kadar bu sistemlerinde denetimi için zaman ayırmalıdırlar. Bu denetimlerin uzun olması gereksiz gibi görünmesine rağmen vakıf için yararı olabilir.

Bir yönetici veya iç denetim kurulunun yaptığı denetimin şekli vakfa ve faaliyet biriminin türüne göre değişir. Bu tasarımda göz önüne alınması gereken şeyler, vakfın

¹⁵ J.Mc.Caffery, *Strategies for Achieving Budgetary Goals*, (San Francisco, Handbook of Public Administration, 1989), s.27.

¹⁶ Rifat ÜSTÜN, *Muhasebe Bilgilerinin Finansal Kontrol Amacıyla Bölüm Yöneticilerine İletilmesi ve Bir Anket Uygulaması*, (Eskişehir, E.İ.T.İ.A. Yayını, No. 242 / 162, 1982), s. 60.

muhasebe ve bütçe sistemleri, yönetim yapısı, mali faaliyetleri ve yöneticinin birimindeki program düzeyinde denetimlerin farklı şekli olacaktır. Çünkü vakıfların bütçe sistemleri, fonları, politika ve prosedürleri kontrol şekilleri, amaçları faaliyetleri ve çıktı ölçümleri farklıdır. Vakıf içinde de şekil faaliyet biriminin veya fonun gelir kaynağına, personelin sayısına ve faaliyetlere göre değişecektir.

Şekli ne kadar özel olsa da tüm yönetici denetimleri aynı temel metodları kullanacaktır ve aynı öğeler üzerinde yoğunlaşacaktır. Örneğin; muhasebe formları, bütçe formları, bütçe planları, yetkilendirme ve onama uygulamaları, bütçe raporları, envanter kayıtları, mali raporlar gibi tüm bu öğelerin hepsi her denetimde kontrol edilemeyebilir.

Yöneticilerin dikkat etmesi gereken diğer bir nokta “denetim” kelimesinin genellikle “bir kayıp olduğu için yapılan inceleme” şeklinde algılanmasıdır. Birçok yönetici denetimin, temel amacı bu denetimin sonuçlarını değerlendirerek birimin yada vakfın faaliyetlerini geliştirip geliştiremeyeceklerini belirlemektir. Daha açık bir biçimde ifade edilirse vakıfdaki birimlerden yöneticiye ulaştırılan raporlar, yöneticinin o birimlerin faaliyetleri hakkında bilgi edinmesini sağlamaktadır.

Sorumluluk raporları da, vakıf yöneticileri için belirli sürelerle düzenlenen vakıf içi muhasebe raporlarıdır. Sorumluluk raporlarının genel amacını vakıf yöneticilerinin kontrol işlevini yerine getirmek için gereksinim duydukları muhasebe bilgilerini sağlaması oluşturur. Bir başka ifadeyle sorumluluk raporları, vakıf yöneticisine, yönetimi altında olup da kontrol edemediği sorumluluk alanlarını gösterir. Aslında sorumluluk raporları yöneticinin sorumluluğu altında bulunan alanları kontrol etmekle kullandığı tekniklerinde başarı düzeyini gösterir. Sorumluluk raporu, gerçekleşen başarının, planlanan başarıyla karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan başarısız yada aksayan bölümleri kesin olarak gösterir.

Vakıflar diğer ticari işletmeler gibi kar amaçlı kuruluşlar olmadığından bütçe plan hazırlıkları ile yıllık iş programlarında kar planlaması yapmazlar. Böyle bir kar amacı olmamasına rağmen işlemlerde ve idarede sorumluluk daha çok önem taşır. Muhasebe içinde görevlilerle, idaredaki kişilerin belirli sorumluluğunun bulunması harcamaların ve amaçla ilgili yıllık programların gerçekleşmesinde daha titiz davranılmasını sağlayacaktır.

Vakıflarda muhasebe kontrol ve sorumluluk, çeşitli yönlerden uyumu sağlayacaktır. Vakıf ve planlamacılara göre, muhasebe sistemi kuruluşun sorumluluk yapısı çevresinde inşa edilmesi gerektiği düşüncesidir. Kar planlaması ve kontrolünü doğrudan doğruya etkileyebilmek için bir sorumluluk muhasebesi sistemi, yani herşeyden önce örgütsel sorumluluklara uygun bir sistem olmalıdır. Vakıflar, bütçe uygulamasında sistemli bir muhasebe kuruluşunu ve bu sistemi uygulayacak sorumluluk yüklenen kişilerden oluşan servislerini kurmak zorundadırlar. Bu iki ana unsurdan birinin yokluğu halinde bütçe ve hizmetle ilgili programların aksamaması, istenilen hedeflerin gerçekleşmesinde bazı engellerin oluşması olağandır. Bütçe ve yıllık programların sağlıklı ve yerinde uygulanabilmesi için vakıf örgütü içinde sorumluluk muhasebesinin de kurulması gerekmektedir.

9. BÜTÇE FARKLARININ ANALİZİ

Vakıflarda bütçeler hazırlandıktan sonra ortaya çıkacak olan farkların saptanması yeterli değildir. Bu farklara ilgili olarak bir çok sorunda yanıtlanması gerekmektedir. Bu da bütçe kontrolünün esasını oluşturan fark analizleri ile gerçekleştirilir.

Bir denetim bütçenin hazırlanması ve yönetimi ile ilgili prosedürleri incelemek için mükemmel bir fırsat yaratır. Örneğin vakıf içinde aynı bütçe hazırlama yöntemleri kullanılıyor mu? Farklı seviyelerde bütçenin hazırlanması ve yönetiminde görev alan personelin prosedürler hakkında bilgisi varmı? Bunlar vakfın bütçe hazırlama prosedürlerinin amaçlarını anlıyorlar mı? Bir bütçe hazırlanmasında hangi belgeler nasıl kullanılır?

Vakfın içindeki yada birim içindeki iletişim kanalları kontrol edilmelidir. Bütçeyi faaliyetler seviyelerde çalıştırmak için sistem içinde bilginin süreçten geçmesi ne kadar süre alır? Bütçe tahsislerini, ek bütçeleri ve bütçe düzeltmelerini yapmak ne kadar süre alır? Tahsisler, ekler ve düzeltmeler doğru bir şekilde kayıt ediliyormu? Bütçeyi yönetmek için kullanılan metodlar ve kayıtlar uygun mu? Bütçeler vakfın politikalarına göre mi yapılıyor? Son olarak, bütçe tekliflerini, düzeltmeleri, ek bütçelerini ve son raporları onaylamak için takip edilen prosedürler dikkatlice incelenmelidir. Karar süreçlerinde ve yetkilendirme süreçlerinde hangi personel görev almaktadır? Bu süreçler farklı birimlerde nasıl kaydedilir ve raporlanır? Tüm bu sorulara yanıt olacak, vakıflarda hazırlanan bütçelerde ortaya çıkan farkların analiz edilmesinin temel amaçları şöyle sıralanabilir.

- Bütçedeki farkların oluş nedenlerini saptamak
- Bu farkların oluştuğu yerleri ve sorumlulukları belirlemek.
- Bu farkların (+) veya (-) olarak gerçek niteliklerini ortaya koymak,
- Farklarla ilgili olarak alınacak önlemleri kararlaştırmak.

Vakıfların amaçları doğrultusunda hazırlanan bütçeler, ne kadar üstünde durulursa durulsun, gerçekleşen değerlerle aynı sonucu vermeyecektir. Mutlaka bir bütçe fazlası veya açığı oluşacaktır.

Bütçelerde ortaya çıkacak bu farkların oluşma nedenleri de şöyle sıralanabilir.

- Vakıflarda gerçekleştirilen verim derecesi ile ilgili etkenler
- Mal ve diğer değerlerin satın alma fiyatlarındaki değişimler
- İşgücü ve benzeri değerlerde meydana gelen değişimler
- Vakıf faaliyetlerinin hacminde görülen değişimler

Bu farkların ayrıntılı nedenleri, muhasebe sistemlerinden sağlanacak olan bilgiler yardımıyla saptanabilir. Farkların analiz edilmesinde olağanüstü koşullarında göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

UYGULAMA

1. GİRİŞ

Çalışmamızın bu bölümünde daha önce açıklanan konuların Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı “ESBAV” da nasıl ele alındığını göstermek amacıyla vakıf ve iktisadi işletmelerinde mevcut uygulamalar açıklanacaktır. Bu amaçla önce vakfın senedinde yer alan amaçlar belirtilecek, sonra vakfın muhasebe sisteminin uygulaması ve Vakıflar Genel Müdürlüğü’ne verilen bütçe ve raporlar verilecek, sonunda da bir değerlendirme yapılacaktır.

2. EĞİTİM SAĞLIK VE BİLİMSEL ARAŞTIRMA ÇALIŞMALARI VAKFI “ESBAV”

2.1. Vakfın Amaçları

Vakıf; “Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı” adı altında merkezi Anadolu Üniversitesi Yunussemre Kampüsü Eskişehir adresi olmak üzere Anadolu Üniversitesi mensupları adına Anadolu Üniversitesi öğretim üyelerinden Rektör Prof.Dr. Yılmaz BÜYÜKERŞEN tarafından kurulmuştur.

Vakfın tescili; Eskişehir 2. Asliye Hukuk Mahkemesi’nin 1979/996 esas, 1979/865 sayılı kararı ile 20.12.1979 tarihinde tescili yapılmıştır.

Vakıf Senedi; düzenleme yoluyla yapılan vakıf senedi Eskişehir 4. Noter'ine onaylatılmıştır. Vakıf senedi bugüne kadar 3 defa tadil edilmiş olup son şeklini almıştır. Son şekline göre 13 maddeden ibaret olan vakıf senedine bir de geçici madde ilavesi yapılmıştır.

Vakıf senedinin 2. maddesi amaçları oluşturmaktadır. Vakfın amacı Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma konularında çalışan kuruluşlar ile bu sahalarda yetenekli kişilerin çalışmalarını teşvik etmek, desteklemek ve bizzat bu tür çalışmaları başlatmak, yürütmek, yaymak ve bu suretle toplumdan bilimsel ekonomik, kültürel ve sosyal hizmetlerin geliştirilip yayılması için gerekli görülebilecek her türlü girişim ve tasarrufta bulunmaktır.

Vakıf başta Eskişehir Anadolu Üniversitesi olmak üzere diğer her türlü eğitim, öğretim, sağlık ve bilimsel araştırma kurumları amacına uyan çalışmalarını destekler, ödüller ihdas eder ve bu hizmetlerin topluma en geniş ölçüde fayda sağlamasına çalışır. Eğitici, öğretici, araştırmacı uzman vesair elemanların ileri ihtisas araştırma geliştirme ve yayın çalışmaları için yardımında bulunur.

Bilimsel araştırma geliştirme ve proje çalışmalarına ihtiyaç duyan kamu kuruluşları ile topluma ve toplumsal faydası esas alınmak şartıyla özel kuruluş ve kişilere yönetim kurulunun tesbit edeceği koşullarda hizmet eder.

Milli Eğitim politikası ve kalkınma planları ilke ve hedefleri ile Yüksek Öğretim Kurulu, Devlet Planlama Teşkilatı ve Hükümet ile ilgili kuruluşları tarafından yapılan plan ve programlar doğrultusunda ülkenin ihtiyacı olan dallarda ve sayıda insan gücü yetiştirmek üzere, kanunlarda gösterilen usul ve esaslara göre, devletin gözetim ve denetimine tabi öğretim ve eğitim kurumları kurmak ve yönetmek gibi çalışmalar yapar.

Tahsis; Vakfın amaçlarını temin için tahsis edilen varlık o günkü değerle 200.150.000.- TL. nakit paradır.

Vakıf senedinin 4. maddesi yönetim kurulu ve kimlerden ve nasıl oluşacağı, 5. madde yönetim kurulunun görevleri, 6. madde yönetim kurulu toplantılarının düzenlenmesi, 7. madde Yürütme kurulu görev ve yetkileri, 8. madde başkanlık makamının oluşumu, 9. madde danışma kurulu ve görevleri, 10.madde vakfın hesap dönemi, 11.madde mali hükümleri, 12. madde vakfın fesih ve tasfiyesi 13. madde vakıf senedinin yorumu ve geçici bir madde ilavesini açıklamaktadır.

2.2. Vakfın Faaliyetleri

İşletmelerle ilgili kısa bilgiler aşağıda verilmiştir.

SOSYAL TESİS İŞLETMESİ :

Bu işletme yemekhane, kafeterya, büfe, yurt işletilmesi işi ile uğraşmaktadır. Temel amacı öğrenci ve öğretim üyelerinin gıda ve dinlenme ihtiyaçlarının en iyi ve en ucuz şekilde karşılamaktır. Bu şekilde vakfın amaçlarından bir bölümünü gerçekleştirmektedir.

BİLGİ İŞLEM MERKEZİ İŞLETMESİ :

Bu işletme genel olarak üniversite ve bağlı ünitelerinde, bilgi işlem kullanılmasını temin ve teşvik etmek ve onların gelişmesini sağlamak yönünde faaliyet göstermekte ve yine temel olarak vakıf amaçlarına da hizmet etmektedir.

BASIM - YAYIM İŞLETMESİ :

Öğrencilerin ihtiyaç duyduğu kitap, kırtasiye, broşürleri temin etmek, üniversite öğretim üyelerinin yazmış olduğu bilimsel eserleri basılı hale getirmek ve yanı zamanda yayım ve dağıtımını gerçekleştirmek için uğraşan bir işletmedir. Yaptığı çalışmalar tamamen vakıf amaçları doğrultusundadır.

HASTANE İŞLETMESİ :

Bu işletme Üniversiteye ait Mediko - Sosyal Hastanesinin atıl kalan kapasitesini değerlendirmektedir. Aynı zamanda poliklinik faaliyetlerinde de bulunan bu işletme prensip olarak öğrencileri ücretsiz tedavi etmektedir. Arızı olarakda paralı hizmet vermektedir. Hizmetinin büyük bölümünü üniversite öğretim üyesi ve öğrencilerinin ücretsiz tedavisi teşkil etmektedir.

ÖZEL ÇAĞDAŞ LİSESİ :

1992 - 1993 ders yılında faaliyete geçmiştir. Ana okulu ve İlköğretim okulu olarak eğitim - öğretim faaliyetini sürdürmektedir. Üniversitenin Eğitim Fakültelerinde öğrenim gören öğretmen adaylarına laboratuvar vazifeside gören bu okulun 460 öğrencisi bulunmaktadır.

KARACA TRIKO MAĞAZA İŞLETMESİ :

Bu işletme hazır giyim eşyası alım - satımı ile uğraşmaktadır. Bu işletmenin vakıf amaçlarını gerçekleştirme ile bir ilgisi yoktur. Sadece öğrenci ve öğretim - üyelerine ucuz ve kaliteli giyim eşyası sağlamayı amaçlamaktadır. Vakıf açısından bir iştirak niteliğini taşımaktadır.

2.3. Muhasebe Sistemi Kullanılan Hesap Planı Mali Tabloların Şekli

Vakfın altı adet bağlı iktisadi işletmesi bulunmaktadır. Bunlar Sosyal Tesis İktisadi İşletmesi, Bilgi İşlem Uygulama ve Araştırma İktisadi İşletmesi, Basım - Yayım İktisadi İşletmesi, Hastane İktisadi İşletmesi, Özel Çağdaş Koleji İktisadi İşletmesi, Karaca Triko İktisadi İşletmesidir. Vakıf ve bağlı iktisadi işletmelerin muhasebesi Tekdüzen muhasebe sistemine uygun olarak kayıtlara geçirilmektedir. Vakıf ve İktisadi İşletmelerin muhasebeleri bilanço esasına göre ayrı ayrı tutulmakta ve mali yıl sonunda iktisadi işletme ayrı bilanço ve gelir - gider tabloları düzenlenerek ayrıca vakıf merkez hesaplarına aktarılarak konsolide

bilanço ve gelir - gider tablosu hazırlanmaktadır. Bununla birlikte vakfın bir yıllık faaliyetlerini içeren kesin bütçeler hazırlanmaktadır.

1992 yılında yayınlanan 1 nolu muhasebe genel tebliği ile tüm kurumlar muhasebenin varlığını resmi olarak kabul etmişler ve 1994 yılında yayınlanan genelge ile tüm kurumlar Tekdüzen muhasebe sistemi uygulamasına geçmişler buna paralel olarak da vakıflar genel müdürlüğü vakıflarda denetimi kolaylaştırmak amacıyla vakıflar Tekdüzen Hesap Planını hazırlatmıştır.

1 sıra nolu muhasebe uygulama genel tebliği'nin 26.12.1992 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmasıyla birlikte her türlü kurum ve kuruluşlar ile meslek grupları muhasebenin varlığını ve ağırlığını anlamışlardır. 1. sıra nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği vakıfların kendilerini kapsam dışı tutmuş ancak bu tebliğden sonra vakıfların iktisadi işletmelerini kapsam içine almıştır. 1992 yılı sonu itibariyle vakıflar bağlı iktisadi işletmelerinin hesaplarını ayırmak zorunda bırakılmışlardır.

30.11.1994 tarihli genelge ile Tekdüzen hesap planı uygulamasına geçilmiştir. Vakıflar Genel Müdürlüğü, vakıflardaki mali işlemlerin belli kavram ve ilkeler çerçevesinde muhasebeleştirilmesini sağlamak ve sonuçta ilgililere tutarlı ve karşılaştırılabilir mali tablolar sunmasını temin etmek ve böylece denetim faaliyetlerini kolaylaştırmak amacıyla Vakıflar Tekdüzen Hesap Planı hazırlanmıştır.

Hesap planı hazırlanırken muhasebe uygulama tebliğindeki esaslara bağlı kalmak ve Maliye bakanlığı'nın görüşüne başvurularak hareket edilmiştir.

Hazırlanan mali tablolarda, ayrıntılı bilanço ve ayrıntılı gelir tablosu ile yetinilmiş geçmiş döneme ilişkin veriler istenilmemiştir. Ayrıca maliyet hesabı kullanma zorunda olan vakıfların 7/B seçeneğine göre kayıt yapmaları öngörülmüştür. 30.11.1994 tarihli genelge ile "Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı"nın 01.01.1995 tarihinden itibaren; yeni kurulan vakıflar ile Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce işletme esasına göre defter tutmalarına izin verilen vakıflar hariç olmak üzere kullanılması zorunlu tutulmuştur.

1 sıra nolu Muhasebe Uygulama tebliğine göre vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olduklarından, bu işletmelerin tebliğde belirtilen esaslara göre hareket etmeleri gerekmektedir. Tebliğde belirtilen şartlar dahilinde hesap planı uygulayacak ve temel mali tablolar ile gerektiğinde diğer mali tablolarıda düzenleyeceklerdir. Dolayısıyla vakıfların kendileri, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce hazırlanan hesap planı, ayrıntılı bilanço, ve gelir - gider tablosu ile vakıflara uygun olarak hazırlanan "Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı"nı uygulayacaklar ve zorunlu olarak 7/b seçeneğini kullanacaklardır.

Vakfa ait iktisadi işletme mevcutsa bu işletmeler için muhasebe uygulama tebliğlerindeki esaslara göre hesap planı kullanılacak, temel mali tablolar hazırlanacak, belirlenen sınırların aşılması halinde diğer mali tablolar (Fon akım, nakit akım, net işletme sermayesi değişim, kar dağıtım) düzenlenecektir. Yine tebliğde belirtilen sınırların aşılması halinde 7/A seçeneği kullanılacaktır.

Vakıf İktisadi işletmeleri ile vakfın kendisinin vergisel açıdan zorunluluk olduğundan, yukarıda açıklanan durumun çelişkili olmayacağı söylenebilir.

Dönem sonlarında iktisadi işletme bilançolarında oluşan kar (590 - Dönem Net Karı) hesabı Vakfın gelir gider tablosuna (648 - İktisadi İşletme Gelirleri) hesabına yansıtılır.

Hesap planında belirtilen hesap grubu ve defteri kebir hesaplarının isim, kod numaraları ve sıralamaları değiştirilmez. Hesap planında 2'li kod hesap grupları ekonomik gelişmeler ve ihtiyaçlar paralelinde Maliye Bakanlığı ve Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce kodlanarak kullanılacaktır.

Hesap planında boş bırakılan 3'lü kod defteri kebir hesapları ise, ana grubu ile grup hesaplarının işleyiş ve mantığına uygun olmak niteliği ve kapsamı itibarıyla hesap planında belirlenmiş benzeri bir hesap bulunmamak, kullanıldığı takdirde ana hesap grubu ve hesap gruplarının bütünlük ve tutarlılığını bozmamak şartıyla serbestçe kullanılabilir. Ayrıca 8 ana grup hesapları vakıflar için kullanılmayacaktır.

Bu açıklamalar ışığında Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı'nın kullandığı hesap planını inceleyebiliriz. (Ek - 1 Esbav Hesap Planı).

Hesap planı grupları itibarıyla;

Vakıf hesap planı, iktisadi işletmeler düşünülerek tek düzen hesap planı alınarak hazırlanmıştır. Ancak vakfın merkezinin kullanılan hesaplar açısından planı aşağıda açıklandığı gibidir.

100 - 199 DÖNEN VARLIKLAR

100 KASA

01 Nakit Kasası

01 Merkez Kasası

101 ALINAN ÇEKLER

102 BANKALAR

01 Vadesiz TL Hesapları

02 Vadeli TL Hesapları

03 Vadesiz Döviz Hesapları

04 Vadeli Döviz Hesapları

05 Yatırım Fonu ve Repo Hesapları

103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ

126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

01 Verilen Depozitolar

02 Verilen Teminatlar

133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

134 VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİNDEN ALACAKLAR

- 01 Karaca İşletmesi
- 02 Hastane İşletmesi
- 03 Bilgi İşlem Merkezi İşl.
- 04 Özel Çağdaş Lise İşl.
- 05 Sosyal Tesis İşl.
- 06 Basım - Yayım İşl.

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.

- 01 Şahıslardan Alacaklar
- 02 Şirketlerden Alacaklar
- 03 Resmi Dairelerden Alacaklar

190 DEVREDEN KATMADEĞER VERGİSİ HS.

196 PERSONEL AVANSLARI HS.

200 - 299 DURAN VARLIKLAR

242 İŞTİRAKLER HS.

- 01 Anonim Şirketlere İştirakler
- 02 Limited Şirketlere İştirakler

243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ

250 ARAZİ VE ARSALAR

255 DEMİRBAŞLAR

300 - 399 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

320 SATICILAR

- 01 Şirketlere Borçlar
- 02 Şahıslara Borçlar
- 03 Vakıflara Borçlar

329 DİĞER BORÇLAR

334 VAKIF İKT. İŞL. BORÇLAR

- 01 Basım - Yayım İşl.
- 02 Sosyal Tesis İşl.
- 03 Özel Çağdaş İşl.
- 04 Hastane İşl.
- 05 Karaca İşl.
- 06 Bilgi İşlem Mrk. İşl.

335 PERSONELE BORÇLAR

336 DİĞER BORÇLAR

339 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

- 349 ALINAN DİĞER AVANSLAR
- 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR
- 01 Ödenecek Vergiler
- 02 Ödenecek Fonlar
- 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ
- 01 SSK Kesintileri
- 01 SSK Primleri
- 399 DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR (PROJE FONLARI)
- 500 - 599 ÖZKAYNAKLAR
- 500 SERMAYE HS.
- 01 Özvarlıklar Hs.
- 01 Sermaye Hs.
- 523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.
- 01 Yeniden Değerleme Artış Hs.
- 01 Hisse Senedi Değer Artış Hs.
- 529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ
- 549 ÖZEL FONLAR
- 01 Özel Fonlar Hs.
- 02 Genel Fonlar Hs.
- 01 Eğitim Öğretim ve Bilimsel Araştırmaları Destekleme ve Teşvik Fonu
- 02 Sağlık, Spor, Kültür ve Sanatsal Alanlarda Projeleri Dest. ve Teşvik Fonu
- 03 Vakıf Ortaklıkları ve Teşebbüslerini Geliştirme ve Koruma Fonu
- 570 GEÇMİŞ YIL KARLARI HS.
- 01 Geçmiş Yıl Karları
- 01 Bağlı İkt. İşl. Karları
- 580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI
- 01 Geçmiş Yıl Zararları
- 01 Bağlı İkt. İşl. Zararları
- 590 DÖNEM NET KARI
- 01 Dönem Net Karı (Merkez)
- 02 Bağlı İkt. İşl. Karları
- 591 DÖNEM NET ZARARI
- 01 Dönem Net Zararı
- 02 Bağlı İkt. İşl. Zararları

600 - 699 GELİR TABLOSU HESAPLARI**603 BAĞIŞ VE YARDIM GELİRLERİ HS.****01 Şarhlı Bağışlar****02 Şartsız Bağışlar****632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ****640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ HS.****642 FAİZ GELİRLERİ HS.****649 FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİRLER****01 Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler****01 Kur Farkları Hs.****02 Sair Gelirler****653 KOMİSYON GİDERLERİ****679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR****689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)****690 DÖNEM KARI VE ZARARI****692 DÖNEM NET KARI****700 - 799 MALİYET HESAPLARI****791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ****01 İşçi Ücret ve Giderleri****01 Ücretler****02 SSK****03 Tasarrufu Teşvik Kes.****792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ****794 ÇEŞİTLİ GİDERLER****01 Bağış ve Yardım Giderleri****01 Üniversite Rektörlüğü****02 Fakülteler****.****.****.****02 Genel Giderler****01 Posta Gid.****02 Telefon Gid.****03 Büro Gid.****.****.****.****06 Teftiş ve Denetleme Payı**

798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HS.

01 Gider Çeşitleri Yansıtma Hs.

01 Ücret Gid. Yans. Hs.

02 Çeşitli Gid. Yans. Hs.

Vakfın mali karakterdeki olayları muhasebe ortamında kayıtlama, sınıflandırma, hesaplama, özetleme, saklama, canlandırma, çoğaltma ve ilgililere iletme işlevini yerine getirmek için kullandığı hesap planı yukarıda listelendiği gibidir. Bu hesap planında görünen bazı önemli noktaları belirtmek gerekir.

Dönen varlıklar grubunda yer alan 120 nolu Alıcılar hesabı kullanılmamaktadır. Tekdüzen hesap planında yer alan ancak vakıflar için kullanımı uygun olmayan bir hesaptır. Çünkü 1992 yılında yayınlanan 1 nolu Muhasebe Genel Tebliği'nde vakıfların iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisine tabi olduğu, vakıfların kendisinin kapsam dışında tutulduğu belirtilmektedir. Bunun anlamı kar amacı gütmeyen ve genelde kamu hizmetlerini kolaylaştırmayı ve desteklemeyi amaçlayan vakıfların iktisadi ve ticari faaliyetlerinin olamayacağı ve bu nedenle kurumlar vergisi kapsamı dışında tutulduğudur. Yani vakıflar burada nihai tüketici kurumlar konumuna girmektedir. İktisadi ve ticari faaliyeti olmayan bir kurumun ticari alacaklar için kullanılan bir hesabı kullanmaması doğru bir uygulamadır.

Dönen varlıklar grubu içinde yer alan 133 - Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar Hesabında bağlı iktisadi işletmelere sermaye taahhütleri izlenmektedir. Halbuki tekdüzen hesap planına göre bu hesap grubunda, ticari işlemler dışındaki işlemler nedeniyle ortaya çıkan ve bir yıl içinde tahsil edilmesi düşünülen senetli, senetsiz alacaklar ile şüpheli alacaklar ve şüpheli alacak karşılığı hesapları izlenmektedir. İktisadi işletmelere sermaye taahhütlerinin Mali Duran Varlıklar grubu içinde yer alan 245 nolu hesap olan Bağlı ortaklıklara aktarılması daha uygun olacaktır.

Dönen Varlıklar grubu içinde yer alan 191 İndirilecek KDV Hesabı kullanılmaktadır. Bunun sebebi ise vakıflar nihai tüketici olduklarından ve kar amacı gütmeyen, kurumlar vergisi kapsamı dışında olan kurumlar olduklarından, vakfa alınan bir demirbaş veya tüketim malzemesi karşılığında alınan faturalar KDV'li bedelleri üzerinden gider kaydedilirler. Bu nedenle vakıfların merkezlerinin KDV mükellefiyeti ne gerek yoktur.

Duran Varlıklar grubunda yer alan 255 - Demirbaşlar hesabının altında, Birikmiş Amortismanlar Hesabının tutulmadığı gözükmemektedir. Yine aynı sebeple gelir - gider farkından dolayı kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan vakıfların aldığı demirbaşları direk olarak gidere dönttüştürmesi olanaklıdır. Hatta demirbaş KDV (ertelenen KDV)side ayırmaya gerek yoktur. Demirbaş alımları fatura toplam bedeli üzerinden kayıtlanmalıdır.

Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar grubunda yer alan 320 - Satıcılar hesabında vakıf merkezleri için kullanımı uygun olmayan bir hesaptır. 120 - Alıcılar hesabının açıklamasında belirttiğimiz gibi iktisadi ve ticari faaliyeti olmayan vakıfların borçlarının 320 - hesap yerine

328 - Diğer Borçlar hesabında detaylandırılarak izlenmesi daha uygun olabilir.

Yine bu hesap grubunda yer alan 360 - Ödenecek Vergiler ve Fonlar hesabının kapsamı ise genelde vakfın yürütmüş olduğu projelerde görev alan veya proje üreten kişilere hizmetleri karşılığında yapılan telif ve stopaj ödemeleridir.

Çalışmamızın teori kısmında da önemine değindiğimiz gibi kar amacı olmayan vakıfların mali olaylarını izleyeceği hesaplar, çift taraflı fon karakterli hesaplar olmalıdır. Ancak tekdüzen hesap planı ve V.G.M.'nün tebliğ etmiş olduğu tekdüzen hesap planı vakıfların kullandığı Genel fonları, kişisel destekli (proje) fonlarını, sınırlı (şartlı) ve sabit yatırım (varlık) fonlarını izlemeye yeterli değildir. Özellikle V.G.M.'nün yayınladığı hesap planı bu olayı göz ardı etmektedir. Burada vakıf fon karakterli hesaplarından proje fonlarını 399 - nolu Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar hesabında, Genel fonlarını ise 549 - nolu Özel Fonlar hesabının alt detayında izlemeyi uygun bulmuştur. Vakıflar için düzenlenecek yeni bir hesap planında önemle üzerinde durulması ve geliştirilmesi gereken bir konu olmalıdır.

Vakıflarda düzenlenecek mali tablolar, vakfın faaliyet konusuna, vakfın büyüklüğüne göre değişebilir. Vakıflarda düzenlenecek mali tabloların hazırlanmasında esas alınan kavram ve ilkeler ile Türk Ticaret Kanunu ile ilgili diğer mevzuat hükümlerinin farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda, vakıflar sözkonusu mevzuat hükümleri uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenlemeleri yapabilirler. Ancak yapılacak düzenlemeler mali tablo düzenleme ilkeleri çerçevesinde olacağından bu tabloların tekliği ilkesini değiştirmez.

Vakıflarda düzenlenecek mali tablolar daha önceki bölümlerde anlatıldığı gibi;

- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Fon Akım Tabloları
- Nakit Akım Tabloları
- Özkaynaklar Değişim Tablosu ve vakfın durumuna göre de;
- Kar Dağıtım Tablosu
- Satışların Maliyeti Tabloları düzenlenir.

Bu tablolardan bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturur.

ESBAV'da da düzenlenen mali tabloların amacını kısaca özetlersek,

- Vakıf Yönetim Kurulu ve diğer ilgili kişiler için karar almada yararlı bilgileri sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile vakıf faaliyet ve sonuçları hakkında bilgi sağlamaktır.

Vakıf yönetiminin temel amacı vakıf faaliyetlerinden sürekli bir gelir sağlamak ve bu sayede vakfın sürekli olarak sağlıklı bir mali duruma sahip olmasını gerçekleştirmektir. Bu

amacın gerçekleşmesi, gelecek dönemlere ait faaliyetlerin etkili bir şekilde planlanması ile yeterli yönetim kontrolünün bulunmasına bağlıdır. Vakfın cari dönemine ait mali tablolar, vakfın en önemli yönetim kontrol aracını oluşturmaktadır. Yöneticiler gelecek dönemlere ilişkin faaliyetlerin planlamasında cari dönemle geçmiş dönemlere ait mali tablolardan yararlanmaktadırlar. Bu nedenle cari dönem sonunda hazırlanan mali tablolar ve kesin bütçe yönetim kuruluna sunulmaktadır. Yönetim ve denetim kurulu gerçekleşen sonuçlar üzerinde gerekli değerlendirmeleri yaparak hazırlanan mali tabloları yönetim kurulu kararına bağlayarak onaylamaktadır.

Temel olarak bilançoların, vakfın tüm varlık ve yükümlülüklerini belirli dönem sonları itibarıyla anlamlı, gerçekçi, doğru ve özet olarak vermesi beklenir.

Bu nedenle ESBAV'da düzenlenen bilançolar;

- Hesap planında listelendiği ve defterlerde yer alan hesapları ana gruplar olarak yansıtmaktadır.

- Grupların birbiri ile ilişkisi hesaplardan oluştuğu gözlenmektedir.

- Vakfın varlık ve yükümlülükleri hakkında yeterli ve açıkça bilgi vermektedir.

Düzenlenen bilançoların nitelikleri ise şu şekildedir;

- Bilançolarda yer alan ekonomik değerlerin ulusal para birimi ile ifade edilmesine önem verilmektedir.

- Bilançolar belli muhasebe kavramları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenmektedir.

Bu özellikleri nedeniyle bilançoda aktif değerlerin gösterilmesinde maliyet değeri esası ve borçların gösterilmesinde ise tahakkuk esası kabul edilmekte, bu kavram ve ilkelerin uygulanması sonucu verilerin, doğruluk, güvenilirlik ve karşılaştırma niteliklerine sahip olmaları sağlanmaktadır.

Yıl sonunda ESBAV'ın düzenlediği gelir tablosunu değerlendirdiğimizde;

Bilançoda cari dönemin faaliyet sonucunu gösteren tek bir kalem yer almaktadır. Bu da net kar veya zarardır. Etkili bir vakıf yönetimi ise net karın ve zararın oluşmasında rol oynayan gelir ve gider kalemlerini ayrıntılı olarak bilmelidir. Gelir tablosu cari dönemle ilgili gelir ve gider kalemlerini ayrıntılı olarak göstererek yöneticilere yardımcı olmaktadır.

ESBAV'ın düzenlediği gelir tablolarının özellikleri şöyledir;

- Bilançoda olduğu gibi ulusal para birimi gelir ve gider kalemlerinin gösterilmesinde esas alınmaktadır.

- Gelir tablosu belli muhasebe kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenmektedir.

Bu özelliklere sahip gelir tablosunda da gelir ve giderlerin gösterilmesinde maliyet ve tahakkuk esasları uygulanmaktadır.

Vakıf ve iktisadi işletmelerinde düzenlenen gelir tablolarında her türlü gelir ve giderler gruplara tabi tutularak kayıtlanmaktadır. Bu tür bir gruplama özellikle çeşitli alanlarda faaliyet

gösteren vakfın rasyonellik ve karlılık konusunda yapılacak analizlere yardımcı olmaktadır.

Kısaca belirtmek gerekirse, gelir tablosundan beklenen görev, yöneticilere ve diğer ilgililere faaliyet sonuçları ve sözkonusu sonuçları yaratan nedenler hakkında yeterli bilgi vermektir. Bu görevi yerine getirebilmesi için de gelir tablosunun yeterli açıklıkta düzenlenmesi gerekmektedir. Vakfın bu konuda gereken önemi gösterdiği düzenlenen tablolardan anlaşılmaktadır.

Gelir tablosu ve maliyet hesap grupları vakfın amaçları doğrultusunda elde etmiş olduğu gelirleri, bunların ne kadarının amaçlar doğrultusunda harcandığını, ne kadarının genel yönetim ve idame giderleri için harcandığını, gelirlere göre harcama oranlarının hangi oranda gerçekleştiği ve buradan ilgili tablolara gelir - gider, bilanço, bütçe ve fon akım ve fon değişimlerini yansıtacak düzeydedir.

Vakfın 1997 mali yılına ait bilgiler uygulamamıza kaynak oluşturmaktadır. 1997 yılı mali bilgilerinin incelenmesi sonucu aşağıdaki bilgiler çıkarılmıştır. (Ek:2 - Bilanço ve gelir tabloları)

a) Vakfın mal varlığı ile ilgili bilgiler

Ekli bilançoda aktif değerlerin toplamı 159.483.080.056.-TL. olarak görünmektedir.

Vakfın 31.12.1997 tarihinde kasasında 1.526.256.947.-TL. nakit bulunmaktadır.

Vakfın bankalarda 25.901.039.091.-TL.'lık nakit varlığı bulunmaktadır. Vakıflar Bankasında tutulan bu varlıkların içinde yabancı para cinsinden nakit değerlerde bulunduğu gözlenmiştir. Vakfın muhasebesinde dövizler alış bedelleri ile değerlendirilmiştir. Kurumlar vergisine tabi olmayan ve kar amacı gütmeyen kurumlardan olan vakıflar sahip oldukları varlıkları değer kaybetmesini önlemek ve enflasyona karşı korumak amacıyla döviz olarak muhafazası durumunda bu dövizleri yıl sonunda cari kur üzerinden değerlemeleri halinde reel olmayan gelir elde etmiş olacağından ve bununla harcama açısından gereksiz problemler yaratacağı düşüncesi ile söz konusu değerlerin bozduurulmadığıve kullanılmadığı sürece alış bedellerinden değerlendirilmesi aynı zamanda vakıf kaynaklarının erimesine yol açabilecektir. Bu ise kar amacı gütmeyen ve kamuya yardım ve destek görevini üstlenen vakıfların yakın gelecekte finansal zorluklarla karşılaşmasına yol açacaktır.

Diğer Çeşitli Alacaklar olarak görülen 8.193.943.064.-TL.'nın 2.490.195.195.-TL.'sı faaliyetlerden doğan alacakları göstermektedir. 5.703.747.869.-TL.'nın ise mahiyeti şöyle açıklanmıştır. Kurumlar Vergisi kanununa ilişkin 42 numaralı Genel Tebliğ hükümlerine göre 1992 yılından itibaren vakıflara ait iktisadi işletmelerin kayıtları ve hesaplarının ayrı ayrı tutulması zorunluluğu getirilmiştir. Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfının bu mahiyette altı tane bağlı iktisadi işletmesi bulunmaktadır. 1992 yılında bu işletmeler sermaye tahsis edilerek hesapları ayrılmış. İşte bu ayırım işlemleri sırasında sözü edilen işletmelere toplam 5.703.747.869.-TL. olmak üzere aşağıda belirtilen miktarlarda sermaye tahsisi yapılmıştır. Ayrıca vakfın bu işletmelerden 42.353.769.565.-TL. alacağı bulunmaktadır.

İşletme Adı	Tahsis Edilen Sermaye (TL.)
Sosyal Tesis İşletmesi	430,323,412.-TL.
Bilgi İşlem Merkezi İşletmesi	3,164,992,862.-TL.
Basım - Yayım İşletmesi	8,695,181.-TL.
Hastane İşletmesi	82,362,160.-TL.
Özel Çağdaş Koleji	1,339,766,575.-TL.
Karaca Triko Mağaza İşletmesi	677,607,679.-TL.
Toplam	5,703,747,869.-TL.

Duran varlıklar grubunda görünen 71.877.611.000.-TL.'lık değer vakfın iştiraklerini göstermektedir. Ayrıca vakfın 432.000.000.-TL. değerinde arazi ve arsası ile 2.141.734.549.-TL.'lık demirbaşları bulunmaktadır. Vakıf mal varlıklarını ifade eden diğer değerler ekli bilançonun aktif bölümünde görülmektedir.

Bilançonun pasifinde yer alan değerlerin mahiyetleri ise şöyledir. Ticari borçlar altında görünen 716.510.367.-TL. vadeli kaynaklardan sağlanan borçları göstermektedir. Diğer borçlar kalemi altında vakıf işletmelerine 8.225.873.166.-TL.'lık borç tutarı yer almaktadır.

Ödenecek vergi ve yasal yükümlülük olarak 6.858.076.758.-TL. ve ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintisi olarak 83.411.362.-TL. yer almaktadır.

Özkaynaklar grubunda 200.150.000.-TL. vakfın kuruluş (vakfedilen) sermayesini göstermektedir. Ayrıca iştiraklerdeki Yeniden Değerleme Değer Artış fonundan intikal eden 5.185.925.000.-TL.'lık Sermaye Yedekleri bulunmaktadır.

Kar yedekleri olarak 110.720.773.291.-TL. yer almakta olup, bunun 69.839.573.291.-TL.'sı özel fonlar ve 40.881.200.000.-TL. diğer sermaye yedeklerini oluşturmaktadır. Ayrıca vakfın 1997 yılı faaliyetlerinden dolayı 12.653.469.719.-TL. gelir fazlasıda burada görünmektedir.

Bilançonun pasifinde görünen ve özellikle kar amacı gütmeyen kurumlardan vakıflarda fon karakterli hesapları oluşturan özel fonların açıklaması şöyledir. Edinilen bilgilere göre daha önceki yıllarda vakfın fon karakterli ve değişik projelere tahsis edilmiş 10 adet proje fonu bulunmaktaymış. 31.12.1996 yılı sonu itibarıyla fonlar arası para transferleri yapılmak suretiyle bu fonlar kısıtlanarak sabit yatırım fonlarına dönüştürülerek sayıları üçe düşürülmüş. Fonların adı ve tahsis edilen tutarları aşağıda gösterilmiştir.

<u>FONUN ADI</u>	<u>TAHSİS EDİLEN TUTAR</u>
Eğitim Öğretim ve Bilimsel Araştırmaları Destekleme Fonu	35.060.924.691.-
Sağlık Spor Kültür ve Sanatı Destekleme Fonu	26.892.115.272.-
Vakıf Ortak Teşebbüslerini Koruma ve Geliştirme Fonu	21.748.570.999.-

1997 yılı için Eğitim Öğretim ve Bilimsel Araştırmaları Destekleme Fonundan 7.318.874.643.-TL. bu fonun amacına uygun olarak harcanmış,

Sağlık Spor Kültür ve Sanatı Destekleme Fonundan ise 6.543.163.028.-TL. amacına uygun olarak harcama yapılarak toplam 13.862.037.671.-TL.'lık fon kullanımı gerçekleşmiştir.

Gerçekleşen harcamalardan sonra fonların bakiyeleri aşağıdaki gibidir.

FONUN ADI	HARCAMA TUTARI	KALAN TOPLAM TUTAR
Eğitim Öğretim ve Bilimsel Araştırmaları Destekleme Fonu	7,318,874,643.-TL.	27,742,050,048.-TL.
Sağlık Spor Kültür ve Sanatı Destekleme Fonu	6,543,163,028.-TL.	20,348,952,244.-TL.
Vakıf Ortak Teşebbüslerini Koruma ve Geliştirme Fonu	-	21,748,570,999.-TL.

Çalışmamızın 1. bölümünde belirttiğimiz gibi vergi muafiyeti tanınan vakıflarda, yıl içinde elde ettiği gelirlerin % 80'lik bölümünü vakıf amaçlarını gerçekleştirme yönünde harcayacağı, % 20'lik bölümünü ise vakıf yönetim ve idame giderleri için harcaması gerektiği yasa ile düzenlenmiştir. Vergi muafiyeti almamış kurumlarda ise bu 1/3 ve 2/3 oranına yakındır. Yasa aynı yıl içinde elde edilen gelirlerin vakıf amaçlarını gerçekleştirmek için belirlenen oranın altında gerçekleştirdiği durumlarda gelir fazlasının ya yeni bir sabit yatırım fonuna alınmasına veya devam etmekte olan bir sabit yatırım fonuna aktarılmasını istemektedir. Fonlara aktarılan tutarların hangi süreler içinde bu fonlarda kalacağı ve harcanması gerektiğinde yasalarla düzenlenmiştir.

b) Buna uygun olarak ESBAY'ın 1997 yılında vakfın gelirleri ve amaca tahsis şekli ile ilgili açıklamaları aşağıda yapılmıştır.

Faiz Gelirleri	3.890.002.312.-TL.
Bağış Yardım Gelirleri	17.386.060.000.-TL.
İştirak Gelirleri	1.113.554.665.-TL.
Bağlı İkt. İşl. Gelirleri	16.042.082.475.-TL.
Olağandışı Gelirler	1.411.410.212.-TL.
Faal. İlgili Diğer Gelirler	243.737.-TL.
<u>Kur Farkları</u>	<u>19.551.936.000.-TL.</u>
TOPLAM	59.385.289.401.-TL.

Bu gelirleri ve bunların harcama yerlerini gösteren 1997 yılı “Kesin Gelir” ve “Kesin Gider” bütçeleri ek olarak sunulmuştur.

Vakıf yukarıda açıkladığımız gelirleri ekteki “Kesin Gider Bütçesi”nde de görüldüğü gibi şöyle harcamıştır.

GENEL HARCAMALAR	% 19,84	
- Yönetim ve İdame Giderleri		11.789.315.856.-TL.
- Teftiş ve Denetim Payı		<u>197.755.000.-TL.</u>
		11.987.070.856.-TL.
AMACA YÖNELİK HARCAMALAR	% 58,51	
- Vakfa Gelir Getirici Hizmetlere		
İlişkin Yapılan Harcamalar		4.735.814.199.-TL.
- Vakıf Amaçları Doğrultusunda Diğer		
Kuruluşlara Yapılan Bağışlar		19.018.934.627.-TL.
- Vakıf Amaçlarına Yönelik Diğer		
Harcamalar		<u>11.000.000.000.-TL.</u>
		34.754.748.826.-TL.

Yukarıda görüldüğü gibi toplam gelirin % 19,84'lük bölümü Genel Harcamalara; % 58,51'lik bölümü ise vakfın amacına yönelik olarak harcanmıştır.

c) Vakfın sahip olduğu İktisadi İşletmeler Hakkında Bilgiler.

Vakfın sahip olduğu 6 tane iktisadi işletme bulunmaktadır. Bu işletmelerin mali durumları vakıf hesapları ile ilişkili olduğundan bu işletmeler hakkında bilgi ve belgelerde çalışmamıza ek yapılmıştır.

Vakfın bilanço ve gelir - gider tablolarının verileri ile vakıf merkez için kesin bütçe hazırlanmaktadır. (Ek: 3 Kesin Bütçe)Vakfın 1997 yılında vergi muafiyetinde bulunması nedeniyle, teori kısmında değindiğimiz gibi vergi muafiyeti olan vakıfların uymak zorunda oldukları; (brüt gelirlerinin % 80 ini amaçlar doğrultusunda , % 20 sini ise genel yönetim ve idame giderlerine harcarlar) oranlara göre düzenlenmiştir.

Vakıf 1997 yılı brüt gelirlerini oluşturan bütçe kalemleri Ek: 3'tede görüldüğü gibi Mevduat Gelirleri, İştiraklerden temettü gelirleri, kur farkları, Şartsız bağış gelirleri, Şartlı bağış gelirleri, İktisadi işletme gelirleri, proje gelirleri ve Faaliyetle ilgili diğer gelirlerden oluşmaktadır.

Bu gelirlerin harcama yerleri ise brüt gelirlerin % 20 sini oluşturacak harcama kalemlerinden, Yönetim ve İdame giderleri ile teftiş ve denetim payı gideridir.

Yine amaçlar doğrultusunda ve brüt gelirlerin % 80 oranında yapılacak harcama kalemleri ise Amaçlar doğrultusunda diğer kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımlar içinde; Üniversite, Öğrenci Sosyal Tesisler, Amaçlara Yönelik diğer harcama kalemleri; Eğitim öğretim çalışmalarını destekleme harcamaları, Bilimsel araştırmaları destekleme harcamaları ve üniversite öğretim elemanlarına yabancı dil eğitimi için yapılan yardım harcamalarıdır.

1997 yılı için düzenlenen kesin bütçe gelir ve giderlerinin karşılaştırılması sonucunda bütçe fazlası vermektedir.

Teoride değindiğimiz gerçek sonuçlarla standartları karşılaştırdığımızda, burada sözü edilen standart, Bakanlar Kurulu'ndan vergi muafiyeti almış vakıfların uyacağı (%20 - %80 oranı)dır. Gerçekleşen sonuçlar brüt gelirlerin bu oranlar içinde harcandığını göstermektedir. Oluşan bütçe fazlası bir sonraki yılın bütçesinde kullanılacak gelir kalemini oluşturacaktır.

Bu bütçeden çıkarılacak bir diğerk sonuç vakfın elde ettiği gelirlere göre harcama denetimini iyi bir şekilde yerine getirmiş olmasıdır.

Vakıflar kar amaçlı kuruluşlar olmadıklarından bütçe planlarında veya yıllık faaliyet ve iş programlarında kar planlaması yapmazlar. Böyle bir planlama olmamasına rağmen işlemlerde ve yönetimde tam bir sorumluluk duygusu önem taşır. Bu nedenle yöneticiler ve vakıf yetkili organları belli dönemlerde vakıf içi muhasebe raporlarına başvururlar. Sorumluluk raporu denilen bu raporlar yetkililere yönetiminde olupda kontrol edemediği sorumluluk alanlarını da gösterir. Düzenlenen sorumluluk raporları yönetimin sorumluluğu altında bulunan alanları kontrol etmedeki başarı düzeyini arttırabilir. Vakıfların amaçları doğrultusunda hazırlanan bütçeler üzerinde ne kadar titizlikle durulursa durulsun gerçekleşen değerlerle aynı sonucu vermesi çok zordur. Ancak gerçekleşen sonuçlara bakıldığında bütçe fazlası olması vakıf açısından olumlu karşılanmalıdır.

3. DEĞERLENDİRME

Mali tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması ve zamanında düzenlenmesi gerekir.

Bilançolarda bütün varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar gayrisafı değerleri ile gösterilmelidir. Net değer bilanço düzenlemesinin gereği olarak indirim kalemleri ilgili hesapların altında açıkça gösterilmelidir.

Vakfın bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, dönen varlıklar grubunda yer almalıdır. Vakfın bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde yer almalıdır. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubundan ilgili hesaplara aktarılmalıdır.

Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıklarının ayrılması gereklidir.

Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerlendirme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılmalıdır.

Bu durum duran varlıklar kalemleri içinde geçerli olmalıdır. Gelecek dönemlere ait önceden giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek gelirler kayıt ve tespit edilerek bilançoda da gösterilmelidir.

Özellikle iktisadi işletme bilançolarında duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetlerini çeşitli dönen maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançolarda gösterilmelidir. Özel tükenmeye tabi varlıklar içinde aynısı söz konusu olmalıdır.

Bilançoların dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden vakfın sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarların ayrı gösterilmesi gereklidir.

Vakfın bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançolarda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda gösterilmelidir.

Vakfın bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançolarda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda gösterilmelidir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadesi bir yılın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılmalıdır.

Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

Bilançoların kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan vakfın sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait tutarlar ayrıca gösterilmelidir.

Vakfın sahip veya kurucularının sahip veya kurucu sıfatıyla vakıf varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunda gösterilmelidir.

Vakfın bilanço tarihindeki sermayesi ile vakıf faaliyetleri sonucu oluşup çeşitli adlar altında vakıfta bırakılan karları ve kar yedekleri ile dönem net (zararı) bilançoda özkaynaklar grubu içinde gösterilmelidir.

Vakıf kurucuları tarafından yatırılan sermayenin vakfında sürekliliği için devam ettirilmesi gerekir. Vakıfta herhangi bir zararın ortaya çıkması veya herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar hem dönemsel hemde kümülatif olarak izlenmeli ve kayıtlanmalıdır.

Özkaynakların bilançolarda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı, özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer almalıdır. Vakıfların sürekliliği için son derece önemli olan Özkaynaklar; Ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıl karları (zararları) ve dönem net karı - zararından oluşur. Kar yedekleri yasal statü olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi vakıf faaliyetleri sonucu elde edilen karların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden oluşur. Sermaye yedekleri gelir unsuru olarak gelir tablolarına aktarılmamalıdır. Aksi takdirde vakıf kaynaklarının erimesine yol açar.

Buradan gelir tablosuna geçtiğimizde;

Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya cari dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için dönem sonu veya dönem başlarında hesap kesim işlemleri doğru yapılmalıdır.

İlgili dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. İlgili dönemin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda hesap kesim işlemleri doğru yapılmalıdır.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.

Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gruplar arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direk olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak, tahakkuk ettirilip dağıtılmalıdır.

Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kar ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.

Bütün kar ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve nitelikler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

Karşılıklar, vakfın karını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait karı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.

Dönem sonuçlarının tesbiti ile ilgili olarak uygulanan değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığında, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.

Bilanço tarihinde var olan sonucu belirsiz veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen giderler ve zararları tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır.

Şarta bağlı gelir ve karlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksekde olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz, ancak dipnotlarda açıklama yapılabilir.

Vakıflarda bütçeleme yapılırken vakfın tüm işlevleri ve faaliyetleri birbiriyle ilgili olarak ele alınmalıdır. Vakıf bütçeleri bir çok kişinin gayretleri bir araya getirilerek hazırlanmaktadır. Bu nedenle vakfın en alt kademesinden en üst kademesine kadar tüm çalışanların bütçe hazırlanmasına katılımı faaliyetlerin etkin bir şekilde yürütülmesi için büyük öneme sahip bulunmaktadır. Bilindiği gibi bütçeler kontrol ve başarı değerlendirmesinde en önemli dayanaktır.

Vakıfda kurulan bütçe sisteminin yarar sağlayabilmesi için;

Bütçe yönetim tarafından desteklenmelidir. Vakıfda sorumluluk muhasebesi kurulmalı ve giderler sınıflandırılmalıdır.

Sorumlu yöneticiler bütçe hazırlanmasına katılmalı ve belirlenen bütçe hedeflerini benimsemelidirler. Bütçenin kapsadığı süre, bütçede yer alan veriler ile fiili durumu belirleyen muhasebe verileri aynı şeyleri ifade etmelidir.

Bütçe hedefleri ulaşılabilir olmalı ve bütçe kontrolü istisnalarla yönetim ilkesini sağlamalıdır. Bütçe tahminlerinin gözden geçirilmesi üst yönetim tarafından yapılmalı ve bütçenin sağlayacağı yararlar, getireceği yüklerden az olmamalıdır.

Bütçe onaylanması kesin olmalı ve tüm birimlere duyurulmalıdır. Bütçeler vakıf yönetiminin başarı değerlemesi ve kontrolunda kullandığı bir araç olduğuna göre bütçe düzenleme sürecinin her vakfın kendi yapısına uygun biçimde geliştirilmesi gerekir.

Vakıfda uygulanacak bütçe türünün seçimi kuşkusuz bütçe sisteminden beklenen amacın gerçekleştirilmesi için önemli bir unsur olmaktadır. Seçilecek bütçe türünü etkileyen en önemli özellik planlanacak faaliyetin niteliğidir. Bir başka deyişle her faaliyet için aynı tür bütçenin seçilmesi zorunlu değildir.

Çalışmamızın teori ve uygulama bölümlerinde anlatılan bilgiler ışığında ortaya çıkan sonuç;

Vakıf kuruluşlarında muhasebe ve bütçeleme amaç kadar büyük önem taşımaktadır. Muhasebe ve bütçe sistemi günlük işlevini yerine getiremez ise yöneticiler vakfı idare ve kararlarında yanılmağa düşebilirler. Bu bakımdan vakıf kuruluşları vakfın amacına ve faaliyet konularına uygun muhasebe ve bütçe sistemini başlangıçta kurmaları halinde zaman içinde vakfa büyük yararları ortaya çıkacak, muhasebe ve bütçe sistemi vakfa fayda sağlayacaktır.

HESAP KODU	HESAP ADI	İKAZ NİTELİK KODU	AKTİF GRU AL PASİF KOD BR
1	DÖNEN VARLIKLAR	Çerçeve	
10	HAZİR DEĞERLER	Sınıf	10
100	KASA	Kebir	10
100 01	Nakit Kasası	Muavin	10
100 01 01	MERKEZ KASASI	Muavin Borç Aktif	10
101	ALINAN ÇEKLER	Kebir	10
101 01	ALINAN ÇEKLER	Grup	10
101 01 07	İLHAN MAYAKAN	Muavin Borç Aktif	10
101 03	ALINAN SENETLER	Grup	10
102	BANKALAR	Kebir	10
102 01	VADESİZ TL.HESAPLARI	Grup	10
102 01 01	VAKIFBANK (2000889)	Muavin Borç Aktif	10
102 01 03	EMLAKBANK (40526)	Muavin Borç Aktif	10
102 01 04	İŞ BANKASI (1901863)	Muavin Borç Aktif	10
102 01 05	İŞ BANKASI (2139644)	Muavin Borç Aktif	10
102 01 06	VAKIFBANK (2065489)REKTÖRLÜK FONU	Muavin Borç Aktif	10
102 01 07	VAKIFBANK(2065490)ANADOLU FONU	Muavin Borç Aktif	10
102 02	VADELİ TL.HESAPLARI	Grup	10
102 02 04	YURTBANK (6499)	Muavin Borç Aktif	10
102 03	VADESİZ DÖVİZ HESAPLARI	Grup	10
102 03 01	VAKIFBANK (4027261)	Muavin Borç Aktif	10
102 03 03	VAKIFBANK(MUHASEBE SEN)2058176	Muavin Borç Aktif	10
102 03 08	VAKIFBANK(4062074)	Muavin Borç Aktif	10
102 03 10	İŞ BANKASI(115290)MAL.SEN.	Muavin Borç Aktif	10
102 04	VADELİ DÖVİZ HESAPLARI	Grup	10
102 04 08	VAKIFBANK (3021113)	Muavin Borç Aktif	10
102 04 09	VAKIFBANK (3023651)	Muavin Borç Aktif	10
102 04 10	VAKIFBANK 4061917 (3032341)	Muavin Borç Aktif	10
102 04 11	VAKIFBANK (4027962)	Muavin Borç Aktif	10
102 04 17	VAKIFBANK (3058152)	Muavin Borç Aktif	10
102 05	YATIRIM FONU HS.(REPO)	Grup	10
102 05 01	YAT.FONU HS.(11422037)	Muavin Borç Aktif	10
102 05 02	YATIRIM FONU HS.(70007257)	Muavin Borç Aktif	10
102 05 03	YAT.FON.MUH.SEMP.(13296884)	Muavin Borç Aktif	10
102 05 04	YAT.FONU.MUH.SEMP.REPO ARTAN	Muavin Borç Aktif	10
102 05 05	OSMANLI BANK.YAT.FON.HS.	Muavin Borç Aktif	10
102 05 06	YAT.FONU HS.(14455521)	Muavin Borç Aktif	10
102 05 07	YAT.FONU HS.(15564834)	Muavin Borç Aktif	10
102 05 08	YAT.FONU HS.(15565518)	Muavin Borç Aktif	10
103	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	Kebir	10
103 01	VERİLEN ÇEKLER	Grup	10
103 01 01	VAKIFBANK/2000889 HS.	Muavin Alacak Pasif	10
108	DİĞER HAZİR DEĞERLER	Kebir	10
11	MENKUL KIYMETLER	Sınıf	11

HESAP KODU	HESAP ADI	İKAZ NİTELİK KODU	AKTİF GRU AL PASİF KOD BR
110	HİSSE SENETLERİ	Kebir	11
111	ÖZEL KESİM TAHVİL,SENET VE BONOLAR	Kebir	11
112	KAMU KESİM TAHVİL,SENET VE BONOLAR	Kebir	11
118	DİĞER MENKUL KIYMETLER	Kebir	11
118 01	DİĞER MENKUL KIYMETLER	Grup	11
119	MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KAR.(-)	Kebir	11
12	TİCARİ ALACAKLAR	Sınıf	12
120	ALICILAR	Kebir	12
120 01	ŞİRKETLERDEN ALACAKLAR	Grup	12
120 01 01	ETAM A.Ş.	Muavin Borç Aktif	12
120 02	ŞAHİSLERDEN ALACAKLAR	Grup	12
120 05	VAKIFLARDAN ALACAKLAR	Grup	12
121	ALACAK SENETLERİ	Kebir	12
122	ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)	Kebir	12
126	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	Kebir	12
126 01	VERİLEN DEPOZİTOLAR	Grup	12
126 01 01	BİZGİLYALI (DEPOZİTO)	Muavin Borç Aktif	12
126 01 02	PORSUK TİCARET (DEPOZİTO)	Muavin Borç Aktif	12
126 01 03	PTT TELEFON (DEPOZİTO)	Muavin Borç Aktif	12
126 02	VERİLEN TEMİNATLAR	Grup	12
126 02 01	BLOKE.YE ALINAN (VAKIFBANK)	Muavin Borç Aktif	12
127	DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	Kebir	12
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	Kebir	12
129	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	Kebir	12
13	DİĞER ALACAKLAR	Sınıf	13
131	ORTAKLARDAN ALACAKLAR	Kebir	13
132	İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	Kebir	13
133	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR	Kebir	13
133 01	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR	Grup	13
133 01 01	KARACA TRIKO MAĞAZASI	Muavin Borç Aktif	13
133 01 02	HASTANE İŞLETMESİ	Muavin Borç Aktif	13
133 01 03	ÖZEL ÇAĞDAŞ LİSESİ	Muavin Borç Aktif	13
133 01 04	BİLGİ İŞLEM MERKEZİ	Muavin Borç Aktif	13

Yazım şekli.: Muavin

TARİH: 22/12/1999

SABİT BİLGİ RAPORU

HESAP KODU	HESAP ADI	NİTELİK	İKAZ KODU	AKTİF PASİF	GRU AL KOD BR
133 01 05	SOSYAL HİZMET ÜNİTELERİ	Muavin	Borç	Aktif	13
133 01 06	BASIM-YAYIN İŞLETMESİ	Muavin	Borç	Aktif	13
134	V.İKTİSADİ İŞLETMELERİNDEN ALACAKLAR	Kebir			13
134 01	VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİ	Grup			13
134 01 01	KARACA TRİKO MAĞAZASI	Muavin	Borç	Aktif	13
134 01 02	HASTANE İŞLETMESİ	Muavin	Borç	Aktif	13
134 01 03	BİLGİ İŞLEM MERKEZİ	Muavin	Borç	Aktif	13
134 01 04	Ö.ÇAĞDAŞ LİSESİ	Muavin	Borç	Aktif	13
134 01 05	SOSYAL TESİS İŞLETMESİ	Muavin	Borç	Aktif	13
134 01 06	BASIM-YAYIN	Muavin	Borç	Aktif	13
135	PERSONELDEN ALACAKLAR	Kebir			13
135 01	PERSONELDEN ALACAKLAR	Grup			13
135 01 01	VERGİ İADESİNDEN ALACAKLAR	Muavin	Borç	Aktif	13
135 01 02	VERGİ DAİRESİNDEN ALACAKLAR	Muavin	Borç	Aktif	13
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	Kebir			13
136 01	ŞAHİSLARDAN ALACAKLAR	Grup			13
136 01 01	NEZİH KİREL	Muavin	Borç	Aktif	13
136 01 02	FAHRİ TAŞKIN	Muavin	Borç	Aktif	13
136 01 03	BÜLENT OKTA	Muavin	Borç	Aktif	13
136 01 04	K.KAMURAN UTKAN	Muavin	Borç	Aktif	13
136 01 05	RECEP ELVAN	Muavin	Borç	Aktif	13
136 01 06	CEMİL ULUKAN	Muavin	Borç	Aktif	13
136 01 07	NEŞE GEREK	Muavin	Borç	Aktif	13
136 01 08	ERGÜN TUNÇKAN	Muavin	Borç	Aktif	13
136 01 09	NECMETTİN LAKEÇ(AÖF BÜROSU)	Muavin	Borç	Aktif	13
136 01 10	KEMAL ÖZKAN	Muavin	Borç	Aktif	13
136 01 11	HASAN UZUNOAT	Muavin	Borç	Aktif	13
136 01 12	MURAT DANAÇI	Muavin	Borç	Aktif	13
136 01 13	LEVENT KILIÇ(DEPREM)	Muavin	Borç	Aktif	13
136 01 14	İSMET GÖZEN	Muavin	Borç	Aktif	13
136 01 16	A.İLKER KONAK	Muavin	Borç	Aktif	13
136 01 34	ALİ KARAKUŞ	Muavin	Borç	Aktif	13
136 02	ŞİRKETLERDEN ALACAKLAR	Grup			13
136 02 01	ARMONİ SES IŞIK A.Ş.	Muavin	Borç	Aktif	13
136 02 02	DÜNYA SÜPER OFSET	Muavin	Borç	Aktif	13
136 02 03	MEDIA CAT DERGİSİ	Muavin	Borç	Aktif	13
136 02 04	ES'PRESS YAYINCILIK	Muavin	Borç	Aktif	13
136 02 05	AVC PAZARLAMA HİZ.GRUBU	Muavin	Borç	Aktif	13
136 02 06	M.KEMAL DERGİSİ	Muavin	Borç	Aktif	13
136 02 07	PROF.LTD.ŞTİ.	Muavin	Borç	Aktif	13
136 02 08	PARET A.Ş.	Muavin	Borç	Aktif	13
136 02 09	ENDÜSTRİYEL KALKINMA VAKFI	Muavin	Borç	Aktif	13
136 02 10	VEP OFSET	Muavin	Borç	Aktif	13
136 02 11	UZMAN İNŞAAT A.Ş.	Muavin	Borç	Aktif	13
136 02 12	BULUŞ.LTD.ŞTİ.	Muavin	Borç	Aktif	13
136 02 13	ÖNVAK BASIN YAYIN REKLAMCILIK	Muavin	Borç	Aktif	13
136 02 14	EĞİTİM TEKNOLOJİSİ VAKFI	Muavin	Borç	Aktif	13
136 02 15	HORIZON EL.SERVİS	Muavin	Borç	Aktif	13

SABİT BİLGİ RAPORU

HESAP KODU	HESAP ADI	NİTELİK	İKAZ KODU	AKTİF PASİF	GRU KOD	AL BR
136 02 16	YEREL BASIN ANKETÖRLERİ	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 02 17	UZMAN YAYINCILIK(UTA)	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 02 18	YENİ UFUKLAR ŞTİ.	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 02 19	SAĞLIKLI YAŞAM KULÜBÜ	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 02 20	ATEX BİLGİSAYAR	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03	RESMİ DAİRELERDEN ALACAKLAR	Grup			13	
136 03 01	A.Ü. REKTÖRLÜĞÜ	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 02	A.Ü.KONSERVATUVAR MÜD.	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 03	TURİZM OTELCİLİK	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 04	A.Ü.KÜTÜPHANE	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 05	FEN FAKÜLTESİ(M.ZOR)	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 06	A.Ü.TAHAKKUK MÜD.	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 07	İDARİ MALİ İŞLER	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 08	BEDEN EĞİTİMİ Y.O.	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 09	HUKUK MÜŞAVİRLİĞİ	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 10	SİVİL HAVACILIK Y.O.	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 11	HALKLA İLİŞKİLER	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 12	A.Ü.GENEL SEKRETERLİK	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 13	DIŞ SATINALMA	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 14	İLETİŞİM FAK.	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 15	YABANCI DİLLER BÖLÜMÜ	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 16	FON SAY.(S.SÖNMEZOĞLU)	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 17	ÇAL.EK.VE END.İL.BÖL.	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 18	AÇIKÖĞRETİM FAKÜLTESİ	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 19	YEMEKHANE VE İAŞE MÜD.	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 20	DİPLOMA BEDELİ	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 21	VAKIFLAR BANKASI	Muavin	Borç	Aktif	13	
136 03 22	HALK BİLİM MRK.	Muavin	Borç	Aktif	13	
137	DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)	Kebir			13	
138	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR	Kebir			13	
139	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	Kebir			13	
15	STOKLAR	Sınıf			15	
150	İLK MADDE VE MALZEME	Kebir			15	
151	YARI MANULLER-ÜRETİM	Kebir			15	
152	MANULLER	Kebir			15	
153	TİCARİ MALLAR	Kebir			15	
157	DİĞER STOKLAR	Kebir			15	
158	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	Kebir			15	
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	Kebir			15	
159 01	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	Grup			15	

SABİT BİLGİ RAPORU

HESAP KODU	HESAP ADI	İKAZ NİTELİK KODU	AKTİF PASİF	GRU AL KOD BR
159 01 01	ALPATA OTOMOTİV SAN.	Muavin Borç	Aktif	15
159 01 02	KOLLEKSİYON MOBİLYA	Muavin Borç	Aktif	15
17	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	Sınıf		17
179	TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR	Kebir		17
18	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAH.	Sınıf		18
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	Kebir		18
180 01	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	Grup		18
181	GELİR TAHAKKUKLARI	Kebir		18
19	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	Sınıf		19
190	DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	Kebir		19
190 01	DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	Grup		19
190 01 01	DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	Muavin Borç	Aktif	19
191	İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	Kebir		19
192	DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ	Kebir		19
193	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	Kebir		19
193 01	PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	Grup		19
193 01 01	PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	Muavin Borç	Aktif	19
195	İŞ AVANSLARI	Kebir		19
195 01	İŞ AVANSLARI	Grup		19
195 01 01	MEHMET YALMAN	Muavin Borç	Aktif	19
195 01 02	LEVEND KILIÇ	Muavin Borç	Aktif	19
196	PERSONEL AVANSLARI	Kebir		19
196 01	PERSONEL AVANSLARI	Grup		19
196 01 01	SADIK CANDAN	Muavin Borç	Aktif	19
196 01 02	MESUT KOCA	Muavin Borç	Aktif	19
196 01 03	KENAN YÜKSEL	Muavin Borç	Aktif	19
196 01 04	UĞUR NAS	Muavin Borç	Aktif	19
196 01 05	AHMET KAHRAMAN	Muavin Borç	Aktif	19
196 01 06	ÖZÜZHAN ÖZEN	Muavin Borç	Aktif	19
196 01 07	CEM ULAŞ ERTUĞ	Muavin Borç	Aktif	19
196 02	ŞİRKET AVANSLARI	Grup		19
196 02 01	GEN-PA A.Ş.	Muavin Borç	Aktif	19
196 02 02	DUYGUCAN GIDA LTD.ŞTİ.	Muavin Borç	Aktif	19
197	SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	Kebir		19
198	DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR	Kebir		19
199	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)	Kebir		19

SABİT BİLGİ RAPORU

HESAP KODU	HESAP ADI	İKAZ NİTELİK KODU	AKTİF PASİF	GRU KOD	AL BR
2	DURAN VARLIKLAR	Çerçeve			
22	TİCARİ ALACAKLAR	Sınıf		22	
220	ALICILAR	Kebir		22	
221	ALACAK SENETLERİ	Kebir		22	
222	ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)	Kebir		22	
226	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	Kebir		22	
226 01	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	Grup		22	
226 01 01	BİZGİLYALI(DEPOZİTO)	Muavin Borç	Aktif	22	
226 01 02	PORSUK TİCARET(DEPOZİTO)	Muavin Borç	Aktif	22	
226 01 03	PTT TELEFON(DEPOZİTO)	Muavin Borç	Aktif	22	
229	ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	Kebir		22	
23	DİĞER ALACAKLAR	Sınıf		23	
230	ORTAKLARDAN ALACAKLAR	Kebir		23	
231	ORTAKLARDAN ALACAKLAR	Kebir		23	
232	İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	Kebir		23	
233	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR	Kebir		23	
235	PERSONELDEN ALACAKLAR	Kebir		23	
236	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	Kebir		23	
237	DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)	Kebir		23	
239	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	Kebir		23	
24	MALİ DURAN VARLIKLAR	Sınıf		24	
240	BAĞLI MENKUL KIYMETLER	Kebir		24	
241	BAĞLI MENKUL KIYMET.DEĞER DÜŞÜK.KARŞ.(-)	Kebir		24	
242	İŞTİRAKLER	Kebir		24	
242 01	ANONİM ŞİRKETLER	Grup		24	
242 01 01	ANADOLU HAVACILIK A.Ş.	Muavin Borç	Aktif	24	
242 01 02	AROM A.Ş.	Muavin Borç	Aktif	24	
242 01 03	BİKSAN A.Ş.	Muavin Borç	Aktif	24	
242 01 04	GENPA A.Ş.	Muavin Borç	Aktif	24	
242 01 05	İPEK YOLU A.Ş.	Muavin Borç	Aktif	24	

SABİT BİLGİ RAPORU

HESAP KODU	HESAP ADI	NİTELİK	İKAZ KODU	AKTİF PASİF	GRU KOD	AL BR
242 01 06	ETAM A.Ş.	Muavin	Borç	Aktif	24	
242 01 07	ANADOLU TEKN.PARKI A.Ş.	Muavin	Borç	Aktif	24	
242 01 08	SÖRMAŞ A.Ş.	Muavin	Borç	Aktif	24	
242 01 09	JAMAK A.Ş.	Muavin	Borç	Aktif	24	
242 01 10	PORİŞ A.Ş.	Muavin	Borç	Aktif	24	
242 01 11	EMİSTAŞ	Muavin	Borç	Aktif	24	
242 01 12	TUNA A.Ş.	Muavin	Borç	Aktif	24	
242 01 13	PAK A.Ş.	Muavin	Borç	Aktif	24	
242 02	LİMİTED ŞİRKETLER	Grup			24	
242 02 01	STÜDYO SİSTEM LTD. ŞTİ.	Muavin	Borç	Aktif	24	
242 02 02	ETAM LTD.ŞTİ.	Muavin	Borç	Aktif	24	
242 02 03	BULUŞ LTD.ŞTİ.	Muavin	Borç	Aktif	24	
242 02 04	İPEK YOLU LTD.ŞTİ.	Muavin	Borç	Aktif	24	
242 02 05	ANADOLU HAV.SAN.VE TİC.LTD.Ş.	Muavin	Borç	Aktif	24	
243	İŞTİRAKLERE SERMAYE TAHHÜTLERİ (-)	Kebir			24	
243 01	İŞTİRAK TAHHÜTLERİ	Grup			24	
243 01 01	AROM A.Ş.	Muavin	Alacak	Pasif	24	
243 01 02	PAK A.Ş.	Muavin	Alacak	Pasif	24	
243 01 03	ANADOLU HAV.SAN.VE TİC.LTD.Ş.	Muavin	Alacak	Pasif	24	
243 01 04	İPEK YOLU A.Ş.	Muavin	Alacak	Pasif	24	
243 01 05	İPEK YOLU LTD.ŞTİ.	Muavin	Alacak	Pasif	24	
243 01 06	GEN-PA A.Ş.	Muavin	Alacak	Pasif	24	
244	İŞTİRAKLER SERMAYE PAYL. DEĞR.DÜŞ.KARŞ.-	Kebir			24	
245	BAĞLI ORTAKLIKLAR	Kebir			24	
246	BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAHHÜTLERİ (-)	Kebir			24	
247	BAG.ORT.SERM.PAYI DEĞ.DÜŞÜK.KARŞILI (-)	Kebir			24	
248	DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR	Kebir			24	
249	DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)	Kebir			24	
25	MADDİ DURAN VARLIKLAR	Sınıf			25	
250	ARAZİ VE ARSALAR	Kebir			25	
250 01	GAYRİMENKULLER HESABI	Grup			25	
250 01 01	ZİNCİRLİKUYU ARAZİSİ	Muavin	Borç	Aktif	25	
251	YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ	Kebir			25	
252	BİNALAR	Kebir			25	
253	TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR	Kebir			25	
254	TAŞITLAR	Kebir			25	
254 01	TAŞITLAR	Grup			25	
254 01 01	TAŞITLAR	Muavin	Borç	Aktif	25	

HESAP KODU	HESAP ADI	İKAZ NİTELİK	KODU	AKTİF PASİF	GRU KOD	AL BR
255	DEMİRBAŞLAR	Kebir			25	
255 01	DEMİRBAŞLAR	Grup			25	
255 01 01	MERKEZ DEMİRBAŞLARI	Muavin	Borç	Aktif	25	
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	Kebir			25	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	Kebir			25	
257 01	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	Grup			25	
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	Kebir			25	
259	VERİLEN AVANSLAR	Kebir			25	
26	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	Sınıf			26	
260	HAKLAR	Kebir			26	
261	ŞEREFiYE	Kebir			26	
262	KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	Kebir			26	
263	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	Kebir			26	
264	ÖZEL MALİYETLER	Kebir			26	
267	DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	Kebir			26	
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	Kebir			26	
269	VERİLEN AVANSLAR	Kebir			26	
27	ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR	Sınıf			27	
271	ARAMA GİDERLERİ	Kebir			27	
272	HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	Kebir			27	
277	DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR	Kebir			27	
278	BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)	Kebir			27	
279	VERİLEN AVANSLAR	Kebir			27	
28	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	Sınıf			28	
280	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	Kebir			28	
281	GELİR TAHAKKUKLARI	Kebir			28	

HESAP KODU	HESAP ADI	İKAZ NİTELİK KODU	AKTİF GRU AL PASİF KOD BR
29	DİĞER DURAN VARLIKLAR	Sınıf	29
291	GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK K.D.V.	Kebir	29
292	DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ	Kebir	29
293	GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR	Kebir	29
294	ELDEN ÇIKARTILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	Kebir	29
295	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	Kebir	29
297	DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR	Kebir	29
298	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	Kebir	29
299	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	Kebir	29
3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	Çerçeve	
30	MALİ BORÇLAR	Sınıf	30
300	BANKA KREDİLERİ	Kebir	30
300 01	BANKA KREDİLERİ	Grup	30
300 01 01	BANKA KREDİLERİ(6000584 S.K.A.)	Muavin Alacak Pasif	30
303	UZUN VAD.KRDL.ANA PARA TAKS.VE FAİZLERİ	Kebir	30
304	TANVİL ANAPARA BORÇ, TAKSİT VE FAİZLERİ	Kebir	30
305	ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER	Kebir	30
306	ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER	Kebir	30
308	MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)	Kebir	30
309	DİĞER MALİ BORÇLAR	Kebir	30
32	TİCARİ BORÇLAR	Sınıf	32
320	SATICILAR	Kebir	32
320 01	ŞİRKETLERE BORÇLAR	Grup	32
320 01 01	ANADOLU ÜNİV.REK.(HAKLAR)	Muavin Alacak Pasif	32
320 01 02	UÇALAR KOLL.ŞTİ.	Muavin Alacak Pasif	32
320 01 03	MAGNEZİT TUĞLA SAN.	Muavin Alacak Pasif	32
320 01 04	LİNK BİLGİSAYAR SİS.	Muavin Alacak Pasif	32
320 01 05	ÖZER BİLGİSAYAR	Muavin Alacak Pasif	32
320 01 06	ANKARA SSB	Muavin Alacak Pasif	32
320 01 07	CİHAN KIRTASIYE	Muavin Alacak Pasif	32

SABİT BİLGİ RAPORU

HESAP KODU	HESAP ADI	NİTELİK	İKAZ KODU	AKTİF PASİF	GRU AL KOD. BR
320 01 09	OPTİMAL BİLGİSAYAR	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 10	AYKER	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 11	ILFORD PHOTO	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 12	ALPATA OTOMOTİV(OPES)	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 15	GÜVEN SİGORTA	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 16	ÖNCÜ YEMİNLİ MALİ MÜŞ.	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 19	TAM BİLGİSAYAR	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 20	YÖRE TURİZM	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 21	MATRİS BİLGİSAYAR.	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 22	EĞİTİM GELİŞTİRME MERKEZİ	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 23	TRANS-TEKNİK	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 24	MUTLU AKÜ	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 25	GAYE MATBAASI	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 26	ÇILDIRLAR OTO.	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 28	AÇELYA ÇİÇEKEVİ	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 29	ETAM A.Ş	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 30	YENİGÜN HABER AJANSI	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 31	MEDYA D	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 32	HÜRRİYET GAZETESİ	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 34	MEDİ GRUP	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 35	ÜNVAK GENEL PAZ.	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 36	KOLEKSİYON MOBİLYA	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 37	ATEX BİLGİSAYAR	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 38	CELAL SÖLPÜK	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 40	KARACAN PETROL	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 41	A.Ü.SOSYAL HİZMET	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 42	GÜN TİCARİT	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 01 43	ÜNVAK KAĞIT KIRTASIYE	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 02	ŞAHİSLARA BORÇLAR	Grup			32
320 03	VAKIFLARA BORÇLAR	Grup			32
320 03 01	GÜÇ-VAK	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 03 02	EĞİTİM TEKNOLOJİSİ VAKFI	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 03 04	UZMAN İNŞAAT	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 03 05	İÇEM VAKFI	Muavin	Alacak	Pasif	32
320 03 06	ÜNVAK BAS.YAY.REK.	Muavin	Alacak	Pasif	32
321	BORÇ SENETLERİ	Kebir			32
322	BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)	Kebir			32
326	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	Kebir			32
329	DİĞER TİCARİ BORÇLAR	Kebir			32
329 01	DİĞ.TİC.BORÇLAR	Grup			32
329 01 01	DİĞ.TİC.BORÇLAR	Muavin			32
329 01 02	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDM.ENİRLERİ	Muavin	Alacak	Pasif	32
33	DİĞER BORÇLAR	Sınıf			33
331	ORTAKLARA BORÇLAR	Kebir			33

SABİT BİLGİ RAPORU

HESAP KODU	HESAP ADI	İKAZ NİTELİK KODU	AKTİF PASİF	GRU AL KOD BR
332	İŞTİRAKLERE BORÇLAR	Kebir	33	
333	BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR	Kebir	33	
334	V.İKTİSADİ İŞLEMLERİNE BORÇLAR	Kebir	33	
334 01	V.İKTİSADİ İŞLEMLERİ	Grup	33	
334 01 01	BASIN YAYIN İŞLETMESİ	Muavin Alacak Pasif	33	
334 01 02	SOSYAL HİZMET ÜNİTELERİ	Muavin Alacak Pasif	33	
334 01 03	Ö.ÇAĞDAŞ LİSESİ	Muavin Alacak Pasif	33	
334 01 04	HASTANE İŞLETMESİ	Muavin Alacak Pasif	33	
334 01 05	KARACA İŞLETMESİ	Muavin Alacak Pasif	33	
334 01 06	BİLGİ İŞLEM MERKEZİ	Muavin Alacak Pasif	33	
335	PERSONELE BORÇLAR	Kebir	33	
335 01	PERSONELE BORÇLAR	Grup	33	
335 01 01	PERSONEL ÜCRETLERİ	Muavin Alacak Pasif	33	
335 01 02	İDARİ MALİ İŞLER ÜCRET	Muavin Alacak Pasif	33	
335 01 03	S.B.E.ÜCRETLERİ	Muavin Alacak Pasif	33	
335 01 04	İLETİŞİM FAKÜLTESİ ÜCRETLERİ	Muavin Alacak Pasif	33	
335 01 05	KÜTÜPHANE ÜCRETLERİ	Muavin Alacak Pasif	33	
335 01 07	KONSERVATUVAR ÜCRETLERİ	Muavin Alacak Pasif	33	
335 01 08	TAS.TEŞ.NEMALARI	Muavin Alacak Pasif	33	
335 01 09	MİSAFİRHANE ÜCRETLERİ	Muavin Alacak Pasif	33	
335 01 10	PERSONEL VERGİ İADELERİ	Muavin Alacak Pasif	33	
335 01 11	HALK BİLİM MRK.ÜCR.	Muavin Alacak Pasif	33	
335 01 13	YEMEKHANE VE İAŞE ÜCR.	Muavin Alacak Pasif	33	
335 01 14	ÖZEL HİZ.ÜCRETLERİ	Muavin Alacak Pasif	33	
335 01 15	YAPI İŞLERİ ÜCRETLERİ	Muavin Alacak Pasif	33	
335 01 16	KÜLTÜR MRK.ÜCRET	Muavin Alacak Pasif	33	
335 01 17	HİZMET İÇİ EĞT.ÜCRET	Muavin Alacak Pasif	33	
336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	Kebir	33	
336 01	ÖDENECEK HİZMET BEDELLERİ	Grup	33	
336 01 01	İLETİŞİM TELİF	Muavin Alacak Pasif	33	
336 02	DİĞER BORÇLAR	Grup		
336 02 01	AKIN DÜNDAR(KARACA)	Muavin Alacak Pasif	33	
336 02 02	SİVİL HAV.Y.O.	Muavin Alacak Pasif	33	
336 02 03	ETAM A.Ş.	Muavin	33	
337	DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)	Kebir	33	
339	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	Kebir	33	
34	ALINAN AVANSLAR	Sınıf	34	
340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	Kebir	34	
349	ALINAN DİĞER AVANSLAR	Kebir	34	
349 01	ALINAN DİĞER AVANSLAR	Grup	34	

HESAP KODU	HESAP ADI	NİTELİK	İKAZ KODU	AKTİF PASİF	GRU KOD	AL BR
349 01 01	GEN-PA	Muavin	Alacak	Pasif	34	
349 01 02	TUNA A.Ş.	Muavin	Alacak	Pasif	34	
349 01 03	ETAM A.Ş.	Muavin	Alacak	Pasif	34	
35	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ	Sınıf			35	
36	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	Sınıf			36	
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	Kebir			36	
360 01	ÖDENECEK VERGİLER	Grup			36	
360 01 01	TELİF STOPAJI	Muavin	Alacak	Pasif	36	
360 01 02	S.S.D.F.	Muavin	Alacak	Pasif	36	
360 01 03	VERGİ DAİRESİ	Muavin	Alacak	Pasif	36	
360 01 05	GELİR VERGİSİ STOPAJI	Muavin	Alacak	Pasif	36	
360 01 06	KURUMLAR VERGİSİ	Muavin	Alacak	Pasif	36	
360 01 07	KURUMLAR FON PAYI	Muavin	Alacak	Pasif	36	
360 01 08	KURUMLAR V.STOPAJI	Muavin	Alacak	Pasif	36	
360 01 09	KURUM.V.STOPAJI FON PAYI	Muavin	Alacak	Pasif	36	
360 01 10	ÖDENECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	Muavin	Alacak	Pasif	36	
360 02	ÖDENECEK FONLAR	Grup			36	
360 02 01	TASARRUF TEŞVİK	Muavin	Alacak	Pasif	36	
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLER	Kebir			36	
361 01	S.S.K.KESİNTİLERİ	Grup			36,	
361 01 01	S.S.K.PRİMLERİ	Muavin	Alacak	Pasif	36	
368	VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTL.VERGİ VE YÜK	Kebir			36	
369	ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	Kebir			36	
37	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	Sınıf			37	
370	DÖNEM KARI,VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILI	Kebir			37	
370 01	DÖNEM KARI VERGİ VE YAS.YÜKÜM.	Grup			37	
370 01 01	KURUMLAR VERGİSİ	Muavin	Alacak	Pasif	37	
370 01 02	KURUMLAR VERGİSİ STOPAJI	Muavin	Alacak	Pasif	37	
370 01 03	KURUMLAR FON PAYI	Muavin	Alacak	Pasif	37	
370 01 04	GELİR VERGİSİ FON PAYI	Muavin	Alacak	Pasif	37	
371	DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜL	Kebir			37	
371 01	DÖNEM KARININ PEŞİN ÖD.VERGİ VE YÜK.	Grup			37	
371 01 01	DÖNEM KARININ PEŞİN ÖD.VERGİ VE YÜK.	Muavin	Borç	Aktif	37	
372	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	Kebir			37	
373	MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI	Kebir			37	
379	DİĞER BORÇ VE GİDERLER KARŞILIKLARI	Kebir			37	
38	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAK.	Sınıf			38	

SABİT BİLGİ RAPORU

HESAP KODU	HESAP ADI	İKAZ NİTELİK KODU	AKTİF PASİF	GRU KOD	AL BR
380	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	Kebir		38	
381	GİDER TAHAKKUKLARI	Kebir		38	
39	DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	Sınıf		39	
391	HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ	Kebir		39	
392	DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ	Kebir		39	
393	MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI	Kebir		39	
397	SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI	Kebir		39	
398	SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI	Kebir		39	
399	DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR	Kebir		39	
399 01	FONLAR HESABI	Grup		39	
399 01 01	HİSSE SENEDİ DEĞER ARTIŞ F.	Muavin	Alacak Pasif	39	
399 01 02	HİSSE SENEDİ DEĞER ARTIŞ F.	Muavin	Alacak Pasif	39	
399 01 03	HİSSE SENEDİ DEĞER ARTIŞ F.	Muavin	Alacak Pasif	39	
399 02	FONLAR HESABI	Grup		39	
399 02 01	EĞ.ÖĞ.VE BİL.AR.DES.TES.KU.F.	Muavin	Alacak Pasif	39	
399 02 02	SAĞ.SPOR KÜL.VE SAN.DES.F.	Muavin	Alacak Pasif	39	
399 02 03	VAKIF ORT.TEŞ.GEL.VE KOR.F.	Muavin	Alacak Pasif	39	
399 03	DİĞER ÖZEL FONLAR	Grup		39	
399 03 01	SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Muavin	Alacak Pasif	39	
399 03 02	BEDEN EĞİTİMİ SPOR MES.Y.O.	Muavin	Alacak Pasif	39	
399 03 03	İLETİŞİM BİLİMLERİ FAK.	Muavin	Alacak Pasif	39	
399 03 04	FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ	Muavin	Alacak Pasif	39	
399 03 05	HALK BİLİM MERKEZİ	Muavin	Alacak Pasif	39	
399 03 06	MUHASEBE SEMPOZYUMU	Muavin	Alacak Pasif	39	
399 03 07	SCIENCE CITATION INDEX	Muavin	Alacak Pasif	39	
399 03 08	KONSERVATUVAR	Muavin			
399 03 09	SİVİL HAVACILIK Y.O.	Muavin	Alacak Pasif	39	
399 03 10	A.Ü.YABANCI DİL EĞİTİMİ	Muavin	Alacak Pasif	39	
399 03 11	EĞİTİM BİL.ENS.	Muavin	Alacak Pasif	39	
399 03 12	YENEKHANE VE İAŞE MÜD.	Muavin	Alacak Pasif	39	
399 03 13	DİPLOMA BEDELİ	Muavin	Alacak Pasif	39	
399 03 14	MALİYE SEN.GEL.	Muavin	Alacak Pasif	39	
399 03 15	KONSERVATUVAR TİYATRO BÖL.	Muavin	Alacak Pasif	39	
4	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	Çerçeve			
40	MALİ BORÇLAR	Sınıf		40	
400	BANKA KREDİLERİ	Kebir		40	
405	ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER	Kebir		40	

SABİT BİLGİ RAPORU

HESAP KODU	HESAP ADI	İKAZ NİTELİK KODU	AKTİF GRU AL PASİF KOD BR
407	ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER	Kebir	40
408	MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)	Kebir	40
409	DİĞER MALİ BORÇLAR	Kebir	40
42	TİCARİ BORÇLAR	Sınıf	42
420	SATICILAR	Kebir	42
421	BORÇ SENETLERİ	Kebir	42
422	BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)	Kebir	42
426	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	Kebir	42
429	DİĞER TİCARİ BORÇLAR	Kebir	42
43	DİĞER BORÇLAR	Sınıf	43
431	ORTAKLARA BORÇLAR	Kebir	42
432	İŞTİRAKLERE BORÇLAR	Kebir	42
433	BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR	Kebir	43
436	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	Kebir	43
437	DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)	Kebir	43
438	KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇ	Kebir	43
439	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	Kebir	43
44	ALINAN AVANSLAR	Sınıf	44
440	ALINAN SİPARİS AVANSLARI	Kebir	44
449	ALINAN DİĞER AVANSLAR	Kebir	44
47	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	Sınıf	47
472	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	Kebir	44
479	DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	Kebir	47
48	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAK.	Sınıf	48
480	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	Kebir	48

HESAP KODU	HESAP ADI	İKAZ NİTELİK KODU	AKTİF GRU AL PASİF KOD BR
481	GİDER TAHAKKUKLARI	Kebir	48
49	DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	Sınıf	49
492	GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLECEK KDV	Kebir	49
493	TESİSE KATILMA PAYLARI	Kebir	49
499	DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	Kebir	49
5	ÖZ KAYNAKLAR	Çerçeve	
50	ÖDENMİŞ SERMAYE	Sınıf	50
500	SERMAYE	Kebir	50
500 01	ÖZVARLIKLAR HS.	Grup	50
500 01 01	SERMAYE HESABI	Muavin Alacak Pasif	50
501	ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	Kebir	50
52	SERMAYE YEDEKLERİ	Sınıf	52
520	HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ	Kebir	52
521	HİSSE SENEDİ İPTAL KARLARI	Kebir	52
522	MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	Kebir	52
523	İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	Kebir	52
523 01	YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞI	Grup	52
523 01 01	HİSSE SENEDİ DEĞER ARTIŞI	Muavin Pasif	52
523 01 02	HİSSE SENEDİ DEĞER ARTIŞI	Muavin Alacak Pasif	52
523 01 03	HİSSE SENEDİ DEĞER ARTIŞI	Muavin Alacak Pasif	52
529	DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ	Kebir	52
529 01	DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ	Grup	52
529 01 01	ETAM A.Ş.	Muavin Alacak Pasif	52
54	KAR YEDEKLERİ	Sınıf	54
540	YASAL YEDEKLER	Kebir	54
540 01	VAKIF YEDEKLERİ	Grup	54
540 01 01	VAKIF YEDEKLERİ	Muavin	54
541	STATÜ YEDEKLERİ	Kebir	54
542	OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	Kebir	54
548	DİĞER KAR YEDEKLERİ	Kebir	54

SABİT BİLGİ RAPORU

HESAP KODU	HESAP ADI	İKAZ NİTELİK KODU	AKTİF GRU AL PASİF KOD BR
549	ÖZEL FONLAR	Kebir	54
549 01	ÖZEL FONLAR	Grup	54
549 01 01	TEKSİR OKUL PAYI	Muavin	54
549 01 02	SOS.BİL.ENSTİTÜSÜ	Muavin	54
549 01 03	BED.EĞT.S.Y.OKULU	Muavin	54
549 01 04	İLETİŞİM BİLİMLERİ FAK.	Muavin	54
549 01 05	FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ	Muavin	54
549 01 06	HALK BİLİM MERKEZİ	Muavin	54
549 01 07	MUHASEBE SENPOZYUMU	Muavin	54
549 01 08	SCIENCE CITATION INDEX	Muavin	54
549 01 09	KONSERVATUVAR	Muavin	54
549 01 10	SİVİL HAVACILIK Y.Ö.	Muavin	54
549 02	FONLAR HESABI	Grup	54
549 02 01	HİSSE SENEDİ DEĞER ARTIŞ F.	Muavin	54
549 02 02	HİSSE SENEDİ DEĞER ARTIŞ F.	Muavin	54
549 02 03	HİSSE SENEDİ DEĞER ARTIŞ F.	Muavin	54
549 03	FONLAR HESABI	Grup	54
549 03 01	EĞ.ÖĞ.VE BİL.AR.DES.TES. KU	Muavin	54
549 03 02	SAĞ.SPOR.KÜL. VE SAN. DES.FO	Muavin	54
549 03 03	VAKIF ORT.TEŞ.GEL.VE KOR.F	Muavin	54
57	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	Sınıf	57
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	Kebir	57
570 01	GEÇMİŞ YIL KARLARI	Grup	57
570 01 01	BAĞLI İKT.İŞL.KARLARI	Muavin Alacak Pasif	57
570 02	GEÇMİŞ YIL KARLARI(1997)	Grup	57
570 02 01	VAKIF MERKEZ(1997)	Muavin Alacak Pasif	57
570 02 02	Ö.ÇAĞDAŞ LİSESİ(1997)	Muavin Alacak Pasif	57
570 02 03	BİLGİ İŞLEM(1997)	Muavin Alacak Pasif	57
570 02 04	BASIM-YAYIN(1997)	Muavin Alacak Pasif	57
570 02 05	HASTANE(1997)	Muavin Alacak Pasif	57
570 03	1998 GEÇMİŞ YIL KARLARI	Grup	57
570 03 01	VAKIF MERKEZ(1998)	Muavin Alacak Pasif	57
570 03 02	BASIM YAYIN İŞLETMESİ(1998)	Muavin Alacak Pasif	57
570 03 03	Ö.ÇAĞDAŞ LİSESİ(1998)	Muavin Alacak Pasif	57
570 03 04	BİLGİ İŞLEM MERKEZİ(1998)	Muavin Alacak Pasif	57
570 03 05	SOSYAL TESİS İŞLET.(1998)	Muavin Alacak Pasif	57
58	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)	Sınıf	58
580	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)	Kebir	58
580 01	ZARAR HESABI	Grup	58
580 01 01	GEÇMİŞ YIL ZARARLARI	Muavin	58
580 02	GEÇMİŞ YIL ZARARI(1997)	Grup	58
580 02 02	SOSYAL TESİS İŞLETMESİ(1997)	Muavin Borç Aktif	58
580 02 03	KARACA(1997)	Muavin Borç Aktif	58
580 03	GEÇMİŞ YIL ZARARLARI(1998)	Grup	58
580 03 01	HASTANE İŞLETMESİ(1998)	Muavin Borç Aktif	58

HESAP KODU	HESAP ADI	İKAZ NİTELİK KODU	AKTİF PASİF	GRU KOD	AL BR
580 03 02	KARACA İŞLETMESİ(1998)	Muavin	Borç	Aktif	58
59	DÖNEM NET KARI (ZARARI)	Sınıf			59
590	DÖNEM NET KARI	Kebir			59
590 01	DÖNEM NET KARI	Grup			59
590 01 01	1998 NET KARI MERKEZ	Muavin	Alacak	Pasif	59
590 02	DÖNEM NET KARI	Grup			59
590 02 01	Ö.ÇAĞDAŞ LİSESİ(1997)	Muavin	Alacak	Pasif	59
590 02 02	BİLGİ İŞLEM(1997)	Muavin	Alacak	Pasif	59
590 02 03	BASIM-YAYIN(1997)	Muavin	Alacak	Pasif	59
590 02 04	HASTANE(1997)	Muavin	Alacak	Pasif	59
591	DÖNEM NET ZARARI (-)	Kebir			59
591 02	BAĞLI İKT.İŞL.ZARARI(1997)	Grup			59
591 02 01	SOSYAL TESİS İŞL.(1997)	Muavin	Borç	Aktif	59
591 02 02	KARACA(1997)	Muavin	Borç	Aktif	59
6	GELİR TABLOSU HESAPLARI	Çerçeve			
60	BRÜT SATIŞLAR	Sınıf			60
600	YURT İÇİ SATIŞLAR	Kebir			60
601	YURT DIŞI SATIŞLAR	Kebir			60
602	DİĞER GELİRLER	Kebir			60
602 01	SAİR GELİRLER	Grup			60
602 01 01	SAİR GELİRLER	Muavin	Alacak	Pasif	60
603	BAĞIŞ VE YARDIMLAR	Kebir			6
603 01	ŞARTLI BAĞIŞLAR	Grup			60
603 01 01	ETAM LTD.ŞTİ.	Muavin	Alacak	Pasif	60
603 01 02	MUHASEBE SEMPOZYUMU	Muavin			
603 01 03	İNGİLTERE DİL.EĞT.	Muavin	Alacak	Pasif	60
603 01 04	ETAM A.Ş.	Muavin	Alacak	Pasif	60
603 01 05	FİRMA BAĞ.(ÜNİV.FONU)	Muavin	Alacak	Pasif	60
603 01 06	YAB.OKUTMANLAR	Muavin	Alacak	Pasif	60
603 01 07	VAKIFBANK(REKTÖRLÜK FONU)	Muavin	Alacak	Pasif	60
603 02	ŞARTSIZ BAĞIŞLAR	Grup			60
603 02 01	Ö.ÇAĞDAŞ LİSESİ	Muavin	Alacak	Pasif	60
603 02 02	INTERBANK	Muavin	Alacak	Pasif	60
603 02 03	BALE KURSU	Muavin	Alacak	Pasif	60
603 02 04	KONSER GELİRLERİ	Muavin	Alacak	Pasif	60
603 02 05	HAZ.SINIF.FOTOKOPİ BED.	Muavin	Alacak	Pasif	60
603 02 06	ROZET GELİRİ	Muavin	Alacak	Pasif	60
603 02 07	GÜN.TOPL.HİZM.KULÜBÜ	Muavin	Alacak	Pasif	60
603 02 08	AÇIKÖĞRETİM FAKÜLTESİ	Muavin	Alacak	Pasif	60
603 02 09	DİNDAROĞLU TİC.	Muavin	Alacak	Pasif	60
61	SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	Sınıf			61

SABİT BİLGİ RAPORU

HESAP KODU	HESAP ADI	İKAZ NİTELİK KODU	AKTİF PASİF	GRU KOD	AL BR
=====	=====	=====	=====	=====	=====
610	SATIŞTAN İADELER (-)	Kebir		61	
611	SATIŞ İSKONTOLARI (-)	Kebir		61	
612	DİĞER İNDİRİMLER (-)	Kebir		61	
62	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	Sınıf		62	
620	SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)	Kebir		62	
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)	Kebir		62	
622	SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)	Kebir		62	
623	DİĞER SATIŞLAR MALİYETİ (-)	Kebir		62	
63	FAALİYET GİDERLERİ (-)	Sınıf		63	
630	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)	Kebir		63	
631	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)	Kebir		63	
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	Kebir		63	
632 01	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	Grup		63	
632 01 01	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	Muavin Borç	Aktif	63	
64	DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR VE KARLAR	Sınıf		64	
640	İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ	Kebir		64	
640 01	İŞTİRAK TEMETTÜ GELİRLERİ	Grup		64	
640 01 02	BİKSAN A.Ş.	Muavin	Alacak	Pasif	64
640 01 03	ETAM A.Ş.	Muavin	Alacak	Pasif	64
640 01 04	SÖRMAŞ	Muavin	Alacak	Pasif	64
641	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ	Kebir		64	
641 01	BAĞLI İKTİSADİ İŞLETMELER GELİRİ	Grup		64	
641 01 01	BASIM YAYIN İŞLETMESİ(1993 YILI KARI)	Muavin	Alacak	Pasif	64
641 01 02	Ö.ÇAĞDAŞ İŞLETMESİ	Muavin	Alacak	Pasif	64
641 01 03	SOSYAL TESİS İŞLETMESİ	Muavin	Alacak	Pasif	64
641 01 04	KARACA İŞLETMESİ	Muavin	Alacak	Pasif	64
642	FAİZ GELİRLERİ	Kebir		64	
642 01	FAİZ GELİRLERİ	Grup		64	
642 01 01	FAİZ GELİRLERİ	Muavin	Alacak	Pasif	64
642 01 02	ŞARTLI BAĞIŞ FAİZİ	Muavin	Alacak	Pasif	64
643	KOMİSYON GELİRLERİ	Kebir		64	
644	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	Kebir		64	

HESAP KODU	HESAP ADI	İKAZ NİTELİK KODU	AKTİF GRU AL PASİF KOD BR
645	MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI	Kebir	64
645 01	BAĞIŞ YARDIM GELİRİ	Grup	64
645 01 01	BAĞIŞ YARDIM GELİRİ	Muavin Alacak Pasif	64
645 01 02	SİVİL HAVACILIK Y.O.	Muavin Alacak Pasif	64
645 01 03	BEDEN EĞİTİMİ SPOR Y.O.	Muavin Alacak Pasif	64
645 01 04	S.B.E.	Muavin Alacak Pasif	64
645 01 05	İLETİŞİM BİLİMLERİ FAKÜLTESİ	Muavin Alacak Pasif	64
645 01 06	REKTÖRLÜK TAHAKKUK	Muavin Alacak Pasif	64
645 02	PROJE GELİRİ	Grup	64
645 02 01	GEOTEKNİK ETÜD.	Muavin Alacak Pasif	64
645 02 02	YAZILIKAYA	Muavin Alacak Pasif	64
645 02 03	NORTHERN NEF INC.	Muavin Alacak Pasif	64
645 02 04	BALMUMU HEYKEL PROJESİ	Muavin Alacak Pasif	64
646	KAMBIYO KARLARI	Kebir	64
646 01	GÖSTERİ VE SANATSAL FAA.GELİRLERİ	Grup	64
646 01 01	HALK BİLİM ARAŞ.MERKEZİ	Muavin	
646 01 02	ÇOCUK HALK DANSLARI	Muavin	
647	REESKONT FAİZ GELİRLERİ	Kebir	64
649	FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KARLAR	Kebir	64
649 01	FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİRLER	Grup	64
649 01 01	KUR FARKLARI	Muavin Alacak Pasif	64
649 01 02	SAİR GELİRLER	Muavin Alacak Pasif	64
65	DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	Sınıf	65
651	BAĞLI İKTİSADİ İŞLETMELER ZARARI	Kebir	65
651 01	BAĞLI İKTİSADİ İŞLETMELER ZARARI	Grup	65
651 01 01	BİLGİ İŞLEM MERKEZİ	Muavin Borç Aktif	65
651 01 02	HASTANE İŞLETMESİ	Muavin Borç Aktif	65
652	REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)	Kebir	65
653	KOMİSYON GİDERLERİ (-)	Kebir	65
654	KARŞILIK GİDERLERİ (-)	Kebir	65
655	MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)	Kebir	65
655 01	GÖSTERİ VE KURS FAA.GİDERLERİ	Grup	65
655 01 01	HALK BİLİM ARAŞTIRMA MERKEZİ	Muavin	
655 01 02	ÇOCUK HALK DANSLARI	Muavin	
656	KAMBIYO ZARARLARI (-)	Kebir	65
657	REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)	Kebir	65
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)	Kebir	65

HESAP KODU	HESAP ADI	İKAZ NİTELİK KODU	AKTİF PASİF	GRU KOD	AL BR
659 01	BANKA FAİZ GİDERLERİ	Grup		65	
659 01 01	FAİZ KOMİSYON GİDERLERİ	Muavin		65	
66	FINANSMAN GİDERLERİ (-)	Sınıf		66	
660	KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	Kebir		66	
661	UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	Kebir		66	
67	OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	Sınıf		67	
671	ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI	Kebir		67	
679	DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	Kebir		67	
679 01	OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	Grup		67	
679 01 01	OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	Muavin	Alacak Pasif	67	
68	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	Sınıf		68	
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)	Kebir		68	
681	ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)	Kebir		68	
689	DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	Kebir		68	
689 01	OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	Grup		68	
689 01 01	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	Muavin	Borç Aktif	68	
69	DÖNEM NET KARI (ZARARI)	Sınıf		69	
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	Kebir		69	
690 01	KAR-ZARAR HESABI	Grup		69	
691	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILI	Kebir		69	
692	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	Kebir		69	
692 01	DÖNEM NET KARI-ZARARI (1994)	Grup		69	
7	MALİYET HESAPLARI	Çerçeve			
70	MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI	Sınıf		70	
700	MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI	Kebir		70	
701	MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI	Kebir		70	
71	DİREKT İLKMADE VE MALZEME GİDERLERİ	Sınıf		71	
710	DİREKT İLKMADE VE MALZEME GİDERLERİ	Kebir		71	
711	DİREKT İLKMADE VE MALZEME YANSITMA HESABI	Kebir			

HESAP KODU	HESAP ADI	NİTELİK	İKAZ KODU	AKTİF PASİF	GRU KOD	AL BR
=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====
712	DİREKT İLKMADE VE MALZEME FİYAT FARKI	Kebir			71	
713	DİREKT İLKMADE VE MALZEME MİKTAR FARKI	Kebir			71	
72	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	Sınıf			72	
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	Kebir			72	
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI	Kebir			72	
722	DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI	Kebir			72	
723	DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI	Kebir			72	
73	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	Sınıf			73	
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	Kebir			73	
731	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	Kebir			73	
732	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI	Kebir			73	
733	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLA	Kebir			73	
734	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI	Kebir			73	
74	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	Sınıf			74	
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	Kebir			74	
741	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	Kebir			74	
742	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESAPLARI	Kebir			74	
75	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	Sınıf			75	
750	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	Kebir			75	
751	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI	Kebir			75	
752	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI	Kebir			75	
76	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	Sınıf			76	
760	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	Kebir			76	
761	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESA	Kebir			76	
762	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ FARK HESABI	Kebir			76	

HESAP KODU	HESAP ADI	NİTELİK	İKAZ KODU	AKTİF PASİF	GRU AL KOD BR
77	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	Sınıf			77
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	Kebir			77
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	Kebir			77
772	GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI	Kebir			77
78	FINANSMAN GİDERLERİ	Sınıf			78
780	FINANSMAN GİDERLERİ	Kebir			78
781	FINANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI	Kebir			78
782	FINANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI	Kebir			78
79	GİDER ÇEŞİTLERİ	Sınıf			79
790	İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	Kebir			79
791	İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ	Kebir			79
791 01	İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ	Grup			79
791 01 01	ÜCRETLER	Muavin	Borç	Aktif	79
791 01 02	S.S.K.	Muavin	Borç	Aktif	79
791 01 03	TASARRUF TEŞVİK	Muavin	Borç	Aktif	79
791 02	YILBAŞI PRİMLERİ	Grup			79,
791 02 01	YILBAŞI PRİMLERİ	Muavin	Borç	Aktif	79
791 03	YILLIK İZİN ÜCRETLERİ	Grup			79
791 03 01	YILLIK İZİN ÜCRETLERİ	Muavin	Borç	Aktif	79
792	MENUR ÜCRET VE GİDERLERİ	Kebir			79
792 01	MENUR ÜCRET VE GİDERLERİ	Grup			79
792 01 01	ÜCRETLER	Muavin	Borç	Aktif	79
793	DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	Kebir			79
794	ÇEŞİTLİ GİDERLER	Kebir			79
794 00	ŞARTLI BAĞIŞ GİDERLERİ	Grup			79
794 00 001	REKTÖRLÜK VE BAĞLI BİRİMLER	Muavin	Borç	Aktif	79
794 01	BAĞIŞ YARDIM GİDERLERİ	Grup			79
794 01 001	A.Ü.SAĞLIKLI YAŞAM KLB.	Muavin			79
794 01 002	ŞİLE BELEDİYESİ	Muavin			
794 01 003	A.Ü.EĞT.VE DİN.TES.	Muavin			79
794 01 004	HUKUK MÜŞAVİRLİĞİ	Muavin			
794 01 005	İDARİ MALİ İŞL.DAİRE BŞK.	Muavin			
794 01 006	İKT.VE İDARİ BİL.FAK.	Muavin			
794 01 007	ANKARA İRTİBAT BÜROSU	Muavin			
794 01 008	TURİZM OTELCİLİK Y.O.	Muavin			
794 01 009	A.Ü.DİŞ SATINALMA	Muavin			

SABİT BİLGİ RAPORU

HESAP KODU	HESAP ADI	NİTELİK	İKAZ KODU	AKTİF PASİF	GRU KOD	AL BR
794 01 01	BAĞIŞ YARDIM GİDERİ (ŞARTLI)	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 010	KÜTÜPHANE DÖKÜMANTASYON	Muavin				
794 01 011	KONSERVATUVAR MÜD.	Muavin				
794 01 012	FEN FAKÜLTESİ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 013	İLETİŞİM BİL.FAK.	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 014	AÇIKÖĞRETİM FAKÜLTESİ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 015	BÜTÇE DAİRESİ BAŞKANLIĞI	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 016	HUKUK FAKÜLTESİ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 017	MÜH.MİM.FAK.	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 018	İŞLETME FAKÜLTESİ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 019	AÖF ERENKÖY BÜROSU	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 02	REKTÖRLÜK	Muavin				
794 01 020	KUTLAMA GİD.(40.YIL)	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 021	AÇÖM.DERNEĞİ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 022	FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 023	EDEBİYAT FAKÜLTESİ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 024	İKTİSAT FAKÜLTESİ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 025	BASIN-HALKLA İLİŞKİLER	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 026	YALOVA BÜROSU	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 027	EĞİTİM FAKÜLTESİ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 028	PERSONEL DAİRE BŞK.	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 029	A.Ü.GENEL SEKRETERLİĞİ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 03	OKUL-YEMEK YARDIMI	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 030	A.Ü.SİVİL SAVUNMA	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 031	GÜZ.SAN.FAK.10.YIL ETK.	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 032	ÇALIŞMA EKONOMİSİ BÖL.	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 033	A.Ü.BİLİM VE TEKN.DERG.	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 034	GÖN.TOPL.HİZM.KLB.	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 04	ARABA GİDERLERİ(REKTÖRLÜK)	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 05	SEYAHAT GİDERLERİ(REKTÖRLÜK)	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 08	MİSAFİRHANE	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 09	SİNEMA VE KONFERANS SAL.	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 10	HALK BİLİM MERKEZİ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 11	HİZMET İÇİ DİL EĞT.MRK.	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 12	ATÖLYELER MÜD.	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 13	KİRA GİDERLERİ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 14	DÜKKAN ELEKTRİK GİDERLERİ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 15	DÜKKAN YAKIT GİDERLERİ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 16	DÜKKAN KİRA GİDERLERİ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 17	DÜKKAN TEMİNAT GİDERİ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 18	DÜKKAN DOĞALGAZ GİDERLERİ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 19	KATILIM PAYI	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 20	AKTAŞ ELEKTRİK	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 21	GÜNGÖR APARTMANI	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 22	İNG.DİL EĞT.GİDERİ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 23	BEDEN EĞİTİMİ SPOR Y.O.	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 25	SCİENCE CTATION INDEX	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 26	SİVİL HAVACILIK Y.O.	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 27	MUHASEBE SEMPOZYUMU GİDERLERİ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 28	ATATÜRK KÜLTÜR MERKEZİ	Muavin	Borç	Aktif	79	
794 01 29	TEDAVİ YRD.	Muavin	Borç	Aktif	79	

SABİT BİLGİ RAPORU

HESAP KODU	HESAP ADI	NİTELİK	İKAZ KODU	AKTİF GRU PASİF KOD BR
794 02	GENEL GİDERLER	Grup		79
794 02 01	POSTA GİDERLERİ	Muavin Borç		Aktif 79
794 02 02	TELEFON GİDERLERİ	Muavin Borç		Aktif 79
794 02 03	BÜRO GİDERLERİ	Muavin Borç		Aktif 79
794 02 04	KARGO GİDERLERİ	Muavin Borç		Aktif 79
794 02 05	BANKA GİDERLERİ	Muavin Borç		Aktif 79
794 02 06	MOTORLU TAŞIT VERGİSİ	Muavin Borç		Aktif 79
794 02 07	DAMGA, RESİM VE HARÇ	Muavin Borç		Aktif 79
794 02 08	ARABA SİGORTA GİDERLERİ	Muavin Borç		Aktif 79
794 02 09	PERSONEL YEMEK GİDERLERİ	Muavin Borç		Aktif 79
794 02 10	ARABA GİDERLERİ(VAKIF)	Muavin Borç		Aktif 79
794 02 11	SEYAHAT GİDERLERİ(VAKIF)	Muavin Borç		Aktif 79
794 02 12	EĞİTİME KATKI PAYI	Muavin Borç		Aktif 79
794 02 13	MÜŞAVİRLİK GİDERLERİ	Muavin Borç		Aktif 79
794 02 15	DİĞER GENEL GİDERLER	Muavin Borç		Aktif 79
794 03	ŞARTLI BAĞIŞ GİDERLERİ	Grup		79
794 05	PROJE GİDERLERİ	Grup		79
794 05 01	YAZILIKAYA	Muavin Borç		Aktif 79
794 05 02	GEOTEKNİK ETÜD GİD.	Muavin Borç		Aktif 79
794 05 03	BALNUMU HEYKEL PROJESİ	Muavin Borç		Aktif 79
794 05 04	NORTHERN INC.PROJESİ	Muavin Borç		Aktif 79
794 06	TEFTİŞ DENETLEME PAYI	Grup		79
794 06 01	TEFTİŞ DENETLEME PAYI	Muavin Borç		Aktif 79
794 06 02	VAKIF HAF.KUTLAMA GİD.	Muavin Borç		Aktif 79
795	VERGİ RESİM VE HARÇLAR	Kebir		79
795 01	VERGİ RESİM VE HARÇLAR	Grup		79
795 01 01	VERGİ RESİM VE HARÇLAR	Muavin Borç		Aktif 79
796	AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI	Kebir		79
796 01	AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI	Grup		79
796 01 01	AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI	Muavin Borç		Aktif 79
797	FİNANSMAN GİDERLERİ	Kebir		79
798	GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI	Kebir		79
798 01	GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI	Grup		79
798 01 01	İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ	Muavin Borç		Aktif 79
798 01 02	MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ	Muavin Borç		Aktif 79
798 01 04	ÇEŞİTLİ GİDERLER	Muavin Borç		Aktif 79
799	ÜRETİM MALİYET HESABI	Kebir		79
9	NAZİM HESAPLAR	Çerçeve		

EĞİTİM SAĞLIK VE BİLİMSEL ARAŞTIRMA ÇALIŞMALARI VAKFI

1997 YILI

AYRINTILI BİLANÇOSU

AKTİF (VARLIKLAR)

PASİF (KAYNAKLAR)

I - DÖNEN VARLIKLAR

A) HAZİR DEĞERLER	27,447,298,038.-TL.
1 - Kasa	1,526,258,947.-TL.
2 - Bankalar	25,901,039,091.-TL.
3 - Alınan Çekler	20,000,000.-TL.

B) TİCARİ ALACAKLAR	8,895,179,800.-TL.
2 - Verilen Depozito ve Teminatlar	8,895,179,800.-TL.

C) DİĞER ALACAKLAR	50,556,702,004.-TL.
1 - Vakıf İkt. İşl.'den Alacak	42,353,769,565.-TL.
2 - Diğer Çeşitli Alac.	2,490,195,195.-TL.
3 - Bağlı Ort. Tahsis	5,703,747,869.-TL.
4 - Personel Avansları	8,989,375.-TL.

DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	86,899,179,842.-TL.
-------------------------	---------------------

II - DURAN VARLIKLAR

B) MALİ DURAN VARLIKLAR	70,010,165,665.-TL.
1 - İştirakler	71,877,611,000.-TL.
2 - İştiraklere Sermaye Taah. (-)	-1,867,445,335.-TL.

C) MADDİ DURAN VARLIKLAR	2,573,734,549.-TL.
1 - Arazi & Arsalar	432,000,000.-TL.
2 - Demirbaşlar	2,141,734,549.-TL.

DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	72,583,900,214.-TL.
-------------------------	---------------------

AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	159,483,080,056.-TL.
---------------------------	----------------------

I - KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

A) TİCARİ BORÇLAR	5,255,248,848.-TL.
1 - Satıcılar	716,510,367.-TL.
2 - Diğer Tic. Borçlar	4,538,738,481.-TL.

C) DİĞER BORÇLAR	23,127,531,709.-TL.
1 - Vakıf İkt. İşl. Borçlar	8,225,873,166.-TL.
2 - Personel Borçlar	135,466,275.-TL.
3 - Diğer Çeş. Borçlar	14,766,192,268.-TL.

D) ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜK.	6,941,488,120.-TL.
1 - Öd. Ver. ve Fon.	6,858,076,758.-TL.
2 - Öd. Sos. Gtvl. Kes.	83,411,362.-TL.

KISA VADELİ YAB. KAY. TOPLAMI	35,324,268,677.-TL.
-------------------------------	---------------------

III - ÖZKAYNAKLAR

A) ÖDENMİŞ SERMAYE	200,150,000.-TL.
1 - Sermaye	200,150,000.-TL.

B) SERMAYE YEDEKLERİ	5,185,925,000.-TL.
1 - İştirakler Yen.Değ.Artış	5,185,925,000.-TL.

C) KAR YEDEKLERİ	110,720,773,291.-TL.
1 - Özel Fonlar	69,839,573,291.-TL.
2 - Diğer Kar Yedekleri	40,881,200,000.-TL.

B) GEÇMİŞ YIL ZARARLARI	-4,601,506,631.-TL.
-------------------------	---------------------

F) DÖNEM NET KARI	12,653,469,719.-TL.
2 - Dönem Net Zararı (-)	

ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	124,158,811,379.-TL.
---------------------	----------------------

PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	159,483,080,056.-TL.
---------------------------	----------------------

EĞİTİM SAĞLIK VE BİLİMSEL ARAŞTIRMA ÇALIŞMALARI VAKFI
SOSYAL TESİS İŞLETMESİ 1997 YILI
AYRINTILI BİLANÇOSU

AKTİF (VARLIKLAR)		PASİF (KAYNAKLAR)	
I - DÖNEN VARLIKLAR		I - KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
A) HAZİR DEĞERLER		B) TİCARİ BORÇLAR	
1 - Kasa	2,085,389,162.-TL	1 - Satıcılar	5,697,709,499.-TL
2 - Bankalar	180,481,657.-TL	2 - Diğer Borçlar	25,894,510.-TL
C) TİCARİ ALACAKLAR		C) DİĞER BORÇLAR	
1 - Alıcılar	563,991,090.-TL	1 - Diğer Ticari Borçlar	1,680,197,602.-TL
4 - Verilen Depozito ve Teminatlar	39,516,000.-TL	2 - Vakıf İktisadi İşl. Borçlar	11,006,196,598.-TL
3 - Vakıf İktisadi İşl. Alacaklar			
D) DİĞER ALACAKLAR		D) ALINAN AVANSLAR	
2 - Vakıf İktisadi İşl. Alacaklar	5,316,879,002.-TL		65,850,000.-TL
5 - Diğer Çeşitli Alacaklar	25,000,000.-TL		
E) STOKLAR		E) ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜK	
1 - İlk Madde ve Malzeme	7,998,531,109.-TL	1 - Öd. Ver. ve Fon.	712,080,505.-TL
2 - Ticari Mallar	2,192,361,956.-TL	2 - Öd. Soc. Gıvr. Kes.	790,702,610.-TL
3 - Sipariş Avansları	1,206,712,619.-TL		
G) DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		III - ÖZKAYNAKLAR	
4 - Personel Avansı	104,960,625.-TL	A) ÖDENMİŞ SERMAYE	
6 - Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	1,000,000.-TL	1 - Sermaye	430,323,412.-TL
II - DURAN VARLIKLAR		III - ÖZKAYNAKLAR	
A) TİCARİ ALACAKLAR		A) ÖDENMİŞ SERMAYE	
4 - Verilen Depozito ve Teminatlar	96,935,600.-TL		430,323,412.-TL
D) MADDİ DURAN VARLIKLAR		III - ÖZKAYNAKLAR	
6 - Demirbaşlar	1,335,450,150.-TL	A) ÖDENMİŞ SERMAYE	
7 - Birikmiş Amortismanlar (-)	-785,165,305.-TL	1 - Sermaye	430,323,412.-TL
H) DİĞER DURAN VARLIKLAR		III - ÖZKAYNAKLAR	
1 - Gelecek Yıllarda Indirilecek KDV	6,851,001.-TL	A) ÖDENMİŞ SERMAYE	
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	
19,714,823,220.-TL		19,714,823,220.-TL	
2,265,870,819.-TL		2,265,870,819.-TL	
603,507,090.-TL		603,507,090.-TL	
5,341,879,002.-TL		5,341,879,002.-TL	
11,397,605,684.-TL		11,397,605,684.-TL	
105,960,625.-TL		105,960,625.-TL	
654,071,446.-TL		654,071,446.-TL	
96,935,600.-TL		96,935,600.-TL	
550,284,845.-TL		550,284,845.-TL	
6,851,001.-TL		6,851,001.-TL	
20,368,894,666.-TL		20,368,894,666.-TL	
430,323,412.-TL		430,323,412.-TL	

EĞİTİM SAĞLIK VE BİLİMSSEL ARAŞTIRMA ÇALIŞMALARI VAKFI
ÖZEL ÇAĞDAŞ LİSESİ 1997 YILI
AYRINTILI BİLANÇOSU

AKTİF (VARLIKLAR)		PASİF (KAYNAKLAR)	
I - DÖNEN VARLIKLAR		I - KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
A) HAZİR DEĞERLER		A) TİCARİ BORÇLAR	
1 - Kasa	1.694.315,657.-TL.	1 - Satıcılar	2.762.240.922.-TL.
2 - Bankalar	2.662.205.560.-TL.	2 - Diğer Tic. Borçlar	18.122.985.867.-TL.
3 - Alınan Çekler	27.321.976.603.-TL.		
C) TİCARİ ALACAKLAR		C) DİĞER BORÇLAR	
1 - Alıcılar	4.743.335.481.-TL.	2 - Vadeli İht. İht. Borçlar	25.794.138.024.-TL.
2 - Alacak Senetleri	292.204.375.-TL.	2 - Personale Borçlar	10.000.000.-TL.
D) DİĞER ALACAKLAR		3 - Diğer Çap. Borçlar	1.661.831.200.-TL.
1 - Vadeli İht. İht. Alacak	12.901.675.687.-TL.	D) ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜK	4.125.255.066.-TL.
2 - Diğer Çeşitli Alac.	467.559.267.-TL.	1 - Öd. Ver. ve Fon.	2.976.018.988.-TL.
3 - Şüpheli Diğer Alacaklar	112.368.280.-TL.	2 - Öd. Soc. Gıbr. Kes.	1.149.236.078.-TL.
E) STOKLAR		F) BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	
4 - Verilen Sipariş Avansları	172.257.599.-TL.	1 - Dönem Kar ve Diğ. Yasal Yük. Karş.	865.152.000.-TL.
G) DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		2 - Dönem Kurumun Pöş. Ödenen Vergi ve Diğ. Yük. (-)	-607.681.900.-TL.
1 - Personel Avansları	5.000.000.-TL.		
II - DURAN VARLIKLAR		III - ÖZKAYNAKLAR	
D) MADDİ DURAN VARLIKLAR		A) ÖDENMİŞ SERMAYE	
1 - Demirbaşlar	4.704.000.400.-TL.	1 - Sermaye	1.339.766.575.-TL.
2 - Diğer Maddi Duran Varlıklar	1.209.170.713.-TL.		
3 - Birliklerin Amortismanları (-)	-2.392.354.379.-TL.		
H) DİĞER DURAN VARLIKLAR			
1 - Gelecek Yıllarda İht. KDV	239.972.511.-TL.		
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	54.073.687.754.-TL.	PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	54.073.687.754.-TL.

EĞİTİM SAĞLIK VE BİLİMSSEL ARAŞTIRMA ÇALIŞMALARI VAKFI
BİLGİ İŞLEM İŞLETMESİ 1997 YILI
AYRINTILI BİLANÇOSU

AKTİF (VARLIKLAR)		PASİF (KAYNAKLAR)	
I - DÖNEN VARLIKLAR	13,198,147,974.-TL.	I - KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	15,008,682,082.-TL.
A) HAZİR DEĞERLER		A) MALİ BORÇLAR	3,670,000,000.-TL.
1 - Kasa	513,877,039.-TL.	1 - Banka Kredileri	3,670,000,000.-TL.
2 - Bankalar	107,674,209.-TL.		
C) TİCARİ ALACAKLAR	2,592,036,267.-TL.	B) TİCARİ BORÇLAR	11,946,761.-TL.
1 - Alınlar	2,592,036,267.-TL.	1 - Satıcılar	11,946,761.-TL.
D) DİĞER ALACAKLAR	9,645,780,872.-TL.	C) DİĞER BORÇLAR	2,888,146,044.-TL.
2 - Vakit İhtisadi İş. Alacaklar	9,632,460,872.-TL.	2 - Vakit İht. İş. Borçlar	2,888,146,044.-TL.
5 - Diğer Çeşitli Alacaklar	13,320,000.-TL.		
E) STOKLAR	338,779,387.-TL.	D) ALINAN AVNSLAR	225,000,000.-TL.
2 - Ticari Mallar	293,786,511.-TL.		
3 - Sipariş Avans	44,993,076.-TL.	E) ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜK	41,286,227.-TL.
II - DURAN VARLIKLAR	5,035,526,920.-TL.	1 - Öd. Ver. ve Fon.	41,286,227.-TL.
C) MALİ DURAN VARLIKLAR	5,000,000,000.-TL.	F) BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	8,232,303,000.-TL.
1 - İşinler	5,000,000,000.-TL.	1 - Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş.	8,642,784,000.-TL.
D) MADDİ DURAN VARLIKLAR	16,036,920.-TL.	2 - Dönem Karı Peşin Öd. Ver. ve Diğ. Yük. (-)	-410,481,000.-TL.
6 - Donatılar	128,420,011.-TL.	III - ÖZKAYNAKLAR	3,164,992,862.-TL.
8 - Birikmiş Amortismanlar (-)	-112,383,091.-TL.	A) ÖDENMİŞ SERMAYE	3,164,992,862.-TL.
H) DİĞER DURAN VARLIKLAR	19,490,000.-TL.	1 - Sermaye	3,164,992,862.-TL.
1 - Gelecek Yılında İndirilecek KDV	19,490,000.-TL.		
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	18,233,674,894.-TL.	PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	18,233,674,894.-TL.

EĞİTİM SAĞLIK VE BİLİMSEL ARAŞTIRMA ÇALIŞMALARI VAKFI
BASIM YAYIM İŞLETMESİ 1997 YILI
AYRINTILI BİLANÇOSU

AKTİF (VARLIKLAR)

PASİF (KAYNAKLAR)

I - DÖNEN VARLIKLAR

A) HAZİR DEĞERLER		55,180,439.-TL.
1 - Kasa	0.-TL.	
2 - Bankalar	55,180,439.-TL.	
C) TİCARİ ALACAKLAR		5,572,988,122.-TL.
1 - Alıcılar	2,873,104,675.-TL.	
3 - Vakıf İktisadi İşl. Alacaklar	2,699,883,447.-TL.	
D) DİĞER ALACAKLAR		31,505,000.-TL.
5 - Diğer Çeşitli Alacaklar	31,505,000.-TL.	
E) STOKLAR		8,248,835,263.-TL.
2 - Ticari Mallar	7,887,622,500.-TL.	
3 - Verilen Sipariş Avansları	123,053,263.-TL.	
4 - Stoklar	238,157,500.-TL.	
G) DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		359,794,671.-TL.
7 - Peşin Öd. Vergiler	359,794,671.-TL.	
II - DURAN VARLIKLAR		
A) DİĞER ALACAKLAR		173,756,751.-TL.
6 - Demirbaşlar	459,024,388.-TL.	
8 - Birikmiş Amortismanlar (-)	-285,267,637.-TL.	
H) DİĞER DURAN VARLIKLAR		11,572,500.-TL.
2 - İndirilecek KDV	11,572,500.-TL.	

I - KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

A) TİCARİ BORÇLAR		3,409,365,581.-TL.
1 - Satıcılar	2,309,817,801.-TL.	
2 - Diğer Borçlar	1,099,547,780.-TL.	
B) DİĞER BORÇLAR		7,600,306,371.-TL.
1 - Diğer Ticari Borçlar	928,067,917.-TL.	
2 - Vakıf İkt. İşl. Borçlar	6,672,238,454.-TL.	
D) ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜK		313,608,613.-TL.
1 - Öd. Ver. ve Fon.	255,727,249.-TL.	
2 - Öd. Soc. Güven. Kes.	57,881,364.-TL.	
III - ÖZKAYNAKLAR		
A) ÖDENMİŞ SERMAYE		8,695,181.-TL.
1 - Sermaye	8,695,181.-TL.	
DÖNEM KARI YAS. YÜK. KARŞ.		3,121,657,000.-TL.

AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI

14,453,632,746.-TL.

PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI

14,453,632,746.-TL.

EGİTİM SAĞLIK VE BİLİMSEL ARAŞTIRMA ÇALIŞMALARI VAKFI
HASTANE İŞLETMESİ 1997 YILI
AYRINTILI BİLANÇOSU

AKTİF (VARLIKLAR)

I - DÖNEN VARLIKLAR		
A) HAZİR DEĞERLER		175,201,683.-TL.
1 - Kasa	164,836,005.-TL.	
2 - Bankalar	10,365,678.-TL.	
B) TİCARİ ALACAKLAR		3,874,501,598.-TL.
1 - Alacaklar	3,874,501,598.-TL.	
C) DİĞER ALACAKLAR		9,289,118,018.-TL.
1 - Vakıf İktisadi İşl. Alacaklar	9,242,740,280.-TL.	
2 - Diğer Çeşitli Alacaklar	46,377,738.-TL.	
E) STOKLAR		140,240,300.-TL.
3 - Verilen Sipariş Avansları	140,240,300.-TL.	
G) DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		137,945,000.-TL.
1 - Personel Avansı	137,945,000.-TL.	
II - DURAN VARLIKLAR		
A) DİĞER ALACAKLAR		220,820,602.-TL.
6 - Demirbaşlar	249,536,544.-TL.	
8 - Birikmiş Amortismanlar (-)	-74,335,493.-TL.	
9 - Personel Borçları	45,619,551.-TL.	
H) DİĞER DURAN VARLIKLAR		25,794,146.-TL.
1 - Gelecek Yıllarda İnd. KDV	25,794,146.-TL.	

AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI

13,863,621,347.-TL.

PASİF (KAYNAKLAR)

I - KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
A) TİCARİ BORÇLAR		169,900,969.-TL.
2 - Diğer Borçlar	169,900,969.-TL.	
B) DİĞER BORÇLAR		12,551,020,483.-TL.
1 - Diğer Ticari Borçlar	3,881,825.-TL.	
2 - Vakıf İkt. İşl. Borçlar	12,454,138,638.-TL.	
3 - Personel Borçları	93,000,000.-TL.	
D) ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜK.		862,877,735.-TL.
1 - Öd. Ver. ve Fon.	822,672,030.-TL.	
2 - Öd. Sos. Güven. Kes.	40,205,705.-TL.	
III - ÖZKAYNAKLAR		
A) ÖDENMİŞ SERMAYE		82,362,160.-TL.
1 - Sermaye	82,362,160.-TL.	
DÖNEM KARI YASAL YÜK. KARŞ.		197,460,000.-TL.

PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI

13,863,621,347.-TL.

EGİTİM SAĞLIK VE BİLİMSEL ARAŞTIRMA ÇALIŞMALARI VAKFI
KARACA TRIKO MAGAZASI 1997 YILI
AYRINTILI BİLANÇOSU

AKTİF (VARLIKLAR)

PASİF (KAYNAKLAR)

I - DÖNEN VARLIKLAR

A) HAZİR DEĞERLER	1,924,166,317.-TL.
1 - Kasa	1,219,525,470.-TL.
2 - Bankalar	704,640,847.-TL.
B) TİCARİ ALACAKLAR	8,581,362,387.-TL.
1 - Alıcılar	8,090,044,054.-TL.
3 - Vakıf İktisadi İşl. Alacaklar	491,318,333.-TL.
E) STOKLAR	6,059,611,255.-TL.
2 - Ticari Mallar	4,878,378,952.-TL.
3 - Verilen Sipariş Avansları	1,181,232,303.-TL.

DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI 16,565,139,959.-TL.

II - DURAN VARLIKLAR

A) DİĞER ALACAKLAR	605,481,986.-TL.
1 - Verilen Depozito ve Teminatlar	131,870,300.-TL.
6 - Demirbaşlar	1,212,344,284.-TL.
8 - Birlikli Amortismanlar (-)	-738,732,598.-TL.
H) DİĞER DURAN VARLIKLAR	82,099,619.-TL.
1 - Gelecek Yıllarda İnd. KDV	9,910,569.-TL.
2 - Diğer Özel Tük. Tabi Varlıklar	72,189,050.-TL.

DURAN VARLIKLAR TOPLAMI 687,841,605.-TL.

AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI 17,252,721,564.-TL.

I - KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

A) TİCARİ BORÇLAR	838,349,316.-TL.
1 - Satıcılar	676,409,316.-TL.
2 - Diğer Borçlar	161,940,000.-TL.
B) DİĞER BORÇLAR	15,628,993,345.-TL.
1 - Diğer Ticari Borçlar	30,877,043.-TL.
2 - Vakıf İkt. İşl. Borçlar	15,598,056,302.-TL.
D) ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜK.	107,831,224.-TL.
1 - Öd. Ver. ve Fon.	64,906,642.-TL.
2 - Öd. Sos. Güven. Kes.	42,924,582.-TL.

KISA VADELİ YAB. KAY. TOPLAMI 16,575,113,885.-TL.

III - ÖZKAYNAKLAR

A) ÖDENMİŞ SERMAYE	677,607,679.-TL.
1 - Sermaye	677,607,679.-TL.

ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI 677,607,679.-TL.

PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI 17,252,721,564.-TL.

EGİTİM SAĞLIK VE BİLİMSEL ARAŞTIRMA ÇALIŞMALARI VAKFI

1997 YILI

GELİR - GİDER TABLOSU

		C A R İ D Ö N E M		
A) Bağlı İktisadi İşletme Gelirleri				16,042,082,475.-
1 - Özel Çağdaş Lisesi	858,349,626.-			
2 - Bilgi İşlem İşletmesi	10,959,391,191.-			
3 - Basım - Yayımlar İşletmesi	3,973,022,833.-			
4 - Hastane İşletmesi	251,318,825.-			
2 - FAALİYET GİDERLERİ (-)				-11,971,822,987.-
A - Genel Yönetim ve İdare Giderleri	11,969,822,987.-	-11,971,822,987.-		
B - Proje Giderleri	2,000,000.-			
3 - DİĞER FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN GELİRLER (+)				41,941,796,714.-
A - Faiz Gelirleri	3,890,002,312.-	41,941,796,714.-		
B - Bağış Gelirleri	17,386,060,000.-			
C - Faaliyet ile İlgili Diğer Gelirler	243,737.-			
D - İşraklerden Temettü Gelirleri	1,113,554,665.-			
E - Kur Farkları	19,551,936,000.-			
4 - DİĞER FAALİYET GİDERLERİ (-)				-28,227,679,870.-
A - Bağış Yardım Gideri	28,224,081,558.-	-28,227,679,870.-		
B - Faiz Giderleri	3,598,312.-			
5 - OLAĞANDIŞI GELİRLER (+)				1,411,410,212.-
A - Diğer Olağandışı Gelirler	1,411,410,212.-	1,411,410,212.-		
6 - OLAĞANDIŞI GİDERLER (-)				-6,542,316,825.-
A - Diğer Olağandışı Giderler	6,542,316,825.-	-6,542,316,825.-		
7 - DÖNEM KARI VEYA ZARARI				
Dönem Net Karı				12,653,469,719.-

EĞİTİM SAĞLIK VE BİLİMSEL ARAŞTIRMA ÇALIŞMALARI VAKFI**SOSYAL TESİS İŞLETMESİ****01.01.1997 - 31.12.1997 DÖNEMİ GELİR TABLOSU**

BRÜT SATIŞLAR		91,257,527,753.-TL.
* Yurtiçi Satışlar	<u>91,257,527,753.-TL.</u>	
NET SATIŞLAR		91,257,527,753.-TL.
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		102,583,325,819.-TL.
* Satılan Ticari Malların Maliyeti	24,886,206,617.-TL.	
* Satılan Hizmet Maliyeti	74,618,799,114.-TL.	
* Satılan Mamül Maliyeti	<u>3,078,320,088.-TL.</u>	
BRÜT SATIŞ KARI (-)		-11,325,798,066.-TL.
FAALİYET GİDERLERİ (-)		234,548,404.-TL.
* Genel Yönetim Giderleri	<u>234,548,404.-TL.</u>	
FAALİYET KARI / ZARARI		-11,560,346,470.-TL.
DİĞER FAAL. OL. GEL. VE KAR		6,824,532,271.-TL.
* Faiz Gelirleri	66,339,943.-TL.	
* Diğer Faal. Ol. Gel. Ker	3,037,827,240.-TL.	
* Sair Gelirler	<u>3,720,365,088.-TL.</u>	
OLAĞAN KAR / ZARAR		-4,735,814,199.-TL.
DÖNEM ZARARI		-4,735,814,199.-TL.
DÖNEM KARI YASAL YÜK. KARŞ. (-)		-
DÖNEM NET KARI / ZARARI (1996)		<u>-4,735,814,199.-TL.</u>

ÖZEL ÇAĞDAŞ LİSESİ İŞLETMESİ
01.01.1997 - 31.12.1997 DÖNEMİ GELİR TABLOSU

BRÜT SATIŞLAR		122,680,446,902.-TL.
* Yurtiçi Satışlar	<u>122,680,446,902.-TL.</u>	
NET SATIŞLAR		122,680,446,902.-TL.
BRÜT SATIŞ KARI	122,680,446,902.-TL.	122,680,446,902.-TL.
FAALİYET GİDERLERİ (-)		121,024,995,804.-TL.
* Genel Yönetim Giderleri	<u>121,024,995,804.-TL.</u>	
FAALİYET KARI		1,655,451,098.-TL.
DİĞER FAAL. OL. GEL. VE KAR		27,876,528.-TL.
* Faiz Gelirleri	434,826.-TL.	
* Diğer Faal. Ol. Gel. Kar	24,955,674.-TL.	
* Sair Gelirler	<u>2,486,028.-TL.</u>	
OLAĞAN KAR		1,683,327,626.-TL.
OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	<u>40,174,000.-TL.</u>	40,174,000.-TL.
DÖNEM KARI		1,723,501,626.-TL.
DÖNEM KARI YASAL YÜK. KARŞ. (-)		-865,152,000.-TL.
DÖNEM NET KARI (1997)		<u>858,349,626.-TL.</u>

EĞİTİM SAĞLIK VE BİLİMSEL ARAŞTIRMA ÇALIŞMALARI VAKFI**BİLGİ İŞLEM İŞLETMESİ****01.01.1997 - 31.12.1997 DÖNEMİ GELİR TABLOSU**

BRÜT SATIŞLAR	29,320,881,832.-TL.
* Yurtiçi Satışlar	<u>29,320,881,832.-TL.</u>
NET SATIŞLAR	29,320,881,832.-TL.
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	1,495,396,102.-TL.
* Satılan Ticari Malların Maliyeti	<u>1,495,396,102.-TL.</u>
BRÜT SATIŞ KARI (-)	27,825,485,730.-TL.
FAALİYET GİDERLERİ (-)	8,111,149,203.-TL.
* Genel Yönetim Giderleri	<u>8,111,149,203.-TL.</u>
FAALİYET KARI - ZARARI	19,714,336,527.-TL.
DİĞER FAAL. OL. GEL. VE KAR	45,038,115.-TL.
* Faiz Gelirleri	9,248,079.-TL.
* Diğer Faal. Ol. Gel. Ker	<u>35,790,036.-TL.</u>
DİĞER FAAL. OL. GEL. VE ZAR. (-)	157,199,451.-TL.
* Faiz Giderleri	<u>157,199,451.-TL.</u>
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	19,602,175,191.-TL.
DÖNEM KARI YASAL YÜK. KARŞ. (-)	8,642,784,000.-TL.
DÖNEM NET KARI / ZARARI (1996)	<u><u>10,959,391,191.-TL.</u></u>

BASIM - YAYIM İŞLETMESİ
01.01.1997 - 31.12.1997 DÖNEMİ GELİR TABLOSU

BRÜT SATIŞLAR		28,162,999,495.-TL.
* Yurtiçi Satışlar	<u>28,162,999,495.-TL.</u>	
NET SATIŞLAR		28,162,999,495.-TL.
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		14,395,673,075.-TL.
* Satılan Ticari Malların Maliyeti	<u>14,395,673,075.-TL.</u>	
BRÜT SATIŞ KARI		13,767,326,420.-TL.
FAALİYET GİDERLERİ (-)		6,782,275,310.-TL.
* Genel Yönetim Giderleri	<u>6,782,275,310.-TL.</u>	
FAALİYET KARI		6,985,051,110.-TL.
DİĞER FAAL. OL. GEL. VE KAR		109,628,723.-TL.
* Diğer Faal. Ol. Gel. Kar	107,693,723.-TL.	
* Sair Gelirler	<u>1,935,000.-TL.</u>	
OLAĞAN KAR		7,094,679,833.-TL.
DÖNEM KARI		7,094,679,833.-TL.
DÖNEM KARI YASAL YÜK. KARŞ. (-)		3,121,657,000.-TL.
DÖNEM NET KARI (1997)		<u><u>3,973,022,833.-TL.</u></u>

HASTANE İŞLETMESİ

01.01.1997 - 31.12.1997 DÖNEMİ GELİR TABLOSU

BRÜT SATIŞLAR	28,886,395,617.-TL.
* Yurtiçi Satışlar	<u>28,886,395,617.-TL.</u>
NET SATIŞLAR	28,886,395,617.-TL.
BRÜT SATIŞ KARI	28,886,395,617.-TL.
FAALİYET GİDERLERİ (-)	28,437,616,792.-TL.
* Genel Yönetim Giderleri	<u>28,437,616,792.-TL.</u>
FAALİYET KARI / ZARARI	448,778,825.-TL.
OLAĞAN KAR / ZARAR	448,778,825.-TL.
DÖNEM KARI	448,778,825.-TL.
DÖNEM KARI YASAL YÜK. KARŞ. (-)	197,460,000.-TL.
DÖNEM NET KARI / ZARARI (1997)	<u>251,318,825.-TL.</u>

KARACA TRIKO MAĞAZASI**01.01.1997 - 31.12.1997 DÖNEMİ GELİR TABLOSU**

BRÜT SATIŞLAR	9,414,802,693.-TL.
* Yurtiçi Satışlar	<u>9,414,802,693.-TL.</u>
NET SATIŞLAR	9,414,802,693.-TL.
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	7,063,059,158.-TL.
* Satılan Ticari Malların Maliyeti	<u>7,063,059,158.-TL.</u>
BRÜT SATIŞ KARI	2,351,743,535.-TL.
FAALİYET GİDERLERİ (-)	4,146,596,604.-TL.
* Genel Yönetim Giderleri	<u>4,146,596,604.-TL.</u>
FAALİYET KARI ve ZARARI	-1,794,853,069.-TL.
OLAĞAN KAR VE ZARAR	-1,794,853,069.-TL.
DÖNEM KARI VE ZARARI	-1,794,853,069.-TL.
DÖNEM KARI YASAL YÜK. KARŞ. (-)	
DÖNEM NET ZARARI (1997)	<u>-1,794,853,069.-TL.</u>

EĞİTİM SAĞLIK VE BİLİMSEL ARAŞTIRMA ÇALIŞMALARI VAKFI
1997 YILI
KESİN BÜTÇE

GİDER						GELİR		
1000 - BRÜT GELİRLERİN % 20 SİNİ GEÇEMEYECEK HARCAMALAR	11,789,315,856.-	11,987,070,856.-	11,987,070,856.-	3000 - FAİZ GELİRLERİ	3.890,002,312.-	24,555,492,977.-	24,555,492,977.-	24,555,492,977.-
1110 - YÖNETİM VE İDARE GİDERLERİ	197,755,000.-			3100 - MEYDUTAT GELİRLERİ	1.113,554,665.-			
1120 - TEFTİŞ DENETİM GİDERİ				3200 - İST. TEM. GELİRLERİ	19,551,936,000.-			
				3300 - KUR FARKLARI				
2000 - BRÜT GELİRLERİN % 80'İNDEN AZ OLMAYACAK VAKİF AMAÇLARINA YÖNELİK HARCAMALAR				4000 - BAĞIŞ GELİRLERİ	6,386,060,000.-	17,386,060,000.-	17,386,060,000.-	17,386,060,000.-
2100 - AMAÇLAR DOĞRULTUSUNDA DİĞER KURULUŞLARA YAPILACAK BAĞIŞLAR	19,018,934,627.-	23,754,748,826.-	23,754,748,826.-	4100 - ŞARTSIZ BAĞIŞ GELİRLERİ	11,000,000,000.-			
2110 - ÜNİVERSİTE	4,755,814,199.-			4200 - ŞARTLI BAĞIŞ GELİRLERİ				
2130 - ÖĞRENCİ SOSYAL TESİSLERİ								
2400 - AMAÇLARA YÖNELİK DİĞER HARCAMALAR	7,318,874,643.-	24,862,037,671.-	24,862,037,671.-	5000 - DİĞER GELİRLER		16,042,082,475.-	16,042,082,475.-	16,042,082,475.-
2410 - EĞİTİM ÖĞRETİM ÇALIŞMALARI DESTEK GİDERLERİ				5100 - İKTİSADİ İŞL. GELİRLERİ	858,349,626.-			
2420 - BİLİMSEL ARAŞTIRMA GİDERLERİ	6,543,163,028.-			ÖZEL ÇAĞDAŞ LİSESİ	10,959,391,191.-			
2430 - ÜNİVERSİTE YAB. DİL. EĞ. YARD.	11,000,000,000.-			BİLGİ İŞLEM İŞL.	251,318,825.-			
				HASTANE İŞLETMESİ	3,973,022,833.-			
				BAŞIM - YAYIM İŞL.		1,411,653,949.-	1,411,653,949.-	1,411,653,949.-
				5200 - FAAL. İLGİLİ DİĞER GELİRLER				
				6000 - PROJE GELİRLERİ		13,862,037,671.-	13,862,037,671.-	13,862,037,671.-
				6100 - EĞ. ÖĞ. VE BİL. AR. PROJE FONU	7,318,874,643.-			
				6200 - SAĞ. KÜL. VE SAN. DES. PR. FON	6,543,163,028.-			
TOPLAM HARCAMALAR		60,603,857,353.-		TOPLAM GELİRLER		73,257,327,072.-	73,257,327,072.-	73,257,327,072.-
BÜTÇE FAZLASI		12,653,469,719.-		BÜTÇE AÇIĞI				
GENEL TOPLAM		73,257,327,072.-		GENEL TOPLAM				

KAYNAKÇA

Akgüç, Öztin. **Finansal Yönetim**. Genişletilmiş 6. Baskı. İstanbul. Muhasebe Enstitüsü Yayını. No:63, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Yayın No.15, 1994.

Akpa. **Study Group on the objectives of financial Statements**. October, 1973.

Anthony R., **Closing The Loop Between Planning and Performance**. In R. E. Brown. Accounting And Accountability In Public Administration. Washington D.C.: American Society for Public Administration, 1988.

Anthony, Robert. N. **Management Accounting**, Richard D. Irwin Inc., Homewood Illinois, 1964.

Anthony, Robert. N., Weisch, A. Glean. **Fundamental Of Management Accounting**, Richard D. Irwin Inc. Illinois: 1981.

Altuğ Osman, **Maliyet Muhasebesi İlkeler, Uygulamalar**, İstanbul: İ.İ.T.A. Nihad Sayar, Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No. 334.567, 1982.

Alvin Zonder. **Making Boards Effective**. San Francisco: Jossey Bass Publishers, 1993.

Arens Alwin A., Loebecke James. **Applications Statiscal Sampling To Auditing**, Prentice Hall Inc. New Jersey: 1981.

Athiyaman, A. Robertson, R. W. **Tourism Management**. Vol.16, No.3, 1995.

Bailey, L.P. **Govermental G.A.A.P. Guide 1990**. San Diego. California: 1990.

- Ballar, Suat. **Yeni Vakıflar Hukuku**.İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. Yayını, 1991.
- Barner, C. William. **Accounting and Budgeting and Nonprofit Organizations**, San Francisco: Jossey Bass Inc. Publishers, 1991.
- Bhada, Yejdi. **Intergrate 2bb In to Your MBO Framework**, 6 th Edition. Ohio: Reading In Cost Accounting Budgeting and Control, South Western Publishing Com., 1983.
- Byarr, Lloyd L., **Strategic Management Planning and Implementation Concepts and Cases**. New York: Harger Row, 1987.
- Benligiray, Yılmaz. **Otel İşletmelerinde Kar Planlaması ve Maliyet Kontrolü**. Eskişehir: E.İ.T.İ.A.Yayınları, No.180/111, 1977.
- Berki, A. Himmet. **Vakfa Dair Yazılan Eserlerle Vakfiye ve Benzeri eserlerde geçen İstilah ve Tabirler**. İkinci Baskı, Ankara: V.G.M. Yayınları, İkbâl Basım
- Berkol, Feramuz. **Vakıf Müessesesi Hukuki Mahiyeti ve Tarihi Tekamülü Vakıflar Bülteni I**. İstanbul: Milli Eğitim Basımevi, 1970.
- Berne, R. Accounting For Public Programs. **Handbook of Public Administration**. San Francisco: 1989.
- Bierman, Harold. Drebin Alan R. **Manegerial Accounting**. New York: Macmillan Company, 1968.
- Brown, R. E. "Control Aspects of Accounting". **Accounting and Accountability in Public Administration**. Washington D.C.: 1988.
- Caffery, J. Mc. **Strategies for Achieving Budgetary Goals**, Hand Book of Public Administration, 1989.
- Cemalcılar, Özgül. Önce, Saime. **Muhasebenin Kurumsal Yapısı**, Eskişehir: A.Ü. Yayınları No: 1093, İ.İ.B.F. Yayınları No: 150, 1999.
- Cherrington, J. Owen. Hubbard, E. Dee. David, H. Luthy. **Cost Accounting A Managerial Approach**, St. Paul, West Publishing Company, 1988.

- Clifton, H. D. **Business Data Systems**, New York: The Edition Prentice Hall, 1990.
- Coltman, Michael M. **Hospitality Management Accounting**, Boston: Second Edition Publishing Company Inc., 1982.
- Coombs, P.H. Hallak, J. **Cost Analysis in Education**. Baltimore: Md. Johns Hopkins Universty Press, 1987.
- Cope, G. H. "Budgeting Methods For Public Programs" **Handbook of Public Administration**. San Francisco: 1989.
- Dakerson, R. **Governance Structure for Enhancing Accountability and Responsiveness**. San Francisco: 1989.
- Dessler, Gary. **Management Fundamentals**. Virginia: Fourth Edition, Prentice Hall, International Editions, Reston, 1985.
- Drummond, Karen Eich. **Human Rasource Management For The Hospitality Industry**, New York: 1990.
- Emerson, O. Henke. Churlene, W. Spade. **Cost Accounting A. Managerial Use of Accounting Data**, PWS, Kent Publishing Company, 1991.
- Erdoğan, Melih. **İşletmelerin Nakit Yönetiminde Nakit Bütçelerinin Hazırlanması ve Bağlantılı Tablolar**. Eskişehir: A.Ü. Yayınları No.322, İ.İ.B.F. Yayınları No.71, 1989.
- Erkilet, Şaban. **Vergi Hukuku Muhasebe ve Bütçe İlkeleri Açısından Vakıflar ve Derneklerin Vergilendirilmesi**. Ankara: Mars Tic. ve San. A.Ş. Matbaası, 1991.
- Freeman, R.V., Soulders, C.D., Lynn, E.S., **Govermental an Non Profit Accounting, Theory and Practice**, New Jersey: Englewood Cliffs, Prentice Hall, 1988.
- Gourthemance, G. **The New Internal Auditing**. New York: John Wiley, 1986.

Guthrie, J. W., Garm, W. I., Pierre, L. C. **School Finance and Educational Policy, Enhancing Educational Efficiency**, New Jersey: Equality and Choice, Prentice Hall, 1988.

Guy, Dan. M. **Auditing**, New York: Harcourt Brace Javanovich Inc., 1987.

Gürbüz, Hasan. **Muhasebe Denetimi**. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1982.

Horngreen, Charles T., Foster, George. **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Prentice Hall Inc., 1991.

Hartman, W. T. **School District Budgeting**. New Jersey: Englewood Cliffs, Prentice Hall, 1988.

Hatemi, Hüseyin. **Medeni Hukuk Tüzel Kişileri I**. İstanbul: 1979.

Hatemi, Hüseyin. **Önceki ve Bugünkü Türk Hukukunda Vakıf Kurma Muamelesi**. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları No. 1434, Hukuk Fakültesi Yayını, No.317, Fakülteler Matbaası, 1975.

Hendriksen, Eldon S. **Accounting Theory**, Illinois: Richard D. Irwin Inc., Homewood, 1970.

Henke, Emerson O. **Accounting For Non Profit Organization**. California: Wadsworth Publishing Company Inc. Belmont, 1996.

Henke, Emerson O. Spade, Charlene. W., **Cost Accounting A. Managerial Use of Accounting Data PWS**. Kent Publishing Comp, 1991.

Irvine, V. Bruce. **Budgeting Functional Analysis and Behavioral Implications**, Der. Alfred Raparat, Information for Decision Making Readings in Cosound Managerial Accounting Prentice Hall Inc., 1982.

Kazıcı, Ziya. **İslami ve Sosyal Açıdan Vakıflar**. İstanbul: Marifet Yayınları No. 42, İslami Araştırmalar Servisi No. 17, 1985.

Keiser, James R. **Principles and Practices of Management In The Hospitality Industry.** New York: Van Nostrand Reinhold, 1989.

Kepekçi, Celal. **Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda Muhasebe Sisteminin Özellikleri.** Eskişehir: E.İ.T.İ.A. Dergisi, Cilt XVIII, 1982.

Kerrigan, Harry D. **Fund Accounting.** New York: Mc Graw Hill Book Company, 1969.

Kieso, Donald E., Weygant, Jerry S. **Intermedia Accounting.** New York: John Willey and Sons Inc, 1974.

Lyne, Stephene R. **The Role of The Budget in Medium and Large Companies and the Relationship with Budget Pressure and Participation,** Accounting and Business Research, Vol. 18, No. 71, 1988.

Mcconney, Dale. D., "The Position and Function of Function of Budgets in an MBD System". **Reading in Accounting Budgeting and Control.** 6 th Edition. Cincinnati: Ed William E. Thomas, South Western Publishing Com, 1983.

Millar, B. **Non Profit Charge The Overhaul of Accounting Rules Would Distart Financial Situation of Many Charities.** Chronicle of Philatropy, 1989.

Montanari, Jonh R., Morgan, Cyrill P., Bracker, Jeffrey S., **Strategic Management.** Chicago: A. Choice Approach, The Order Press, 1990.

Moriarity, Shane. Allen, Carl P., **Cost Accounting,** Third Edition, John Wiley Sons Inc, 1991.

Moscove, S.A., Simkin, M.G., **Accounting Information Systems, Concepts and Practice for Effective Decision Making,** New York: John Wiley, 1987.

Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları.** İstanbul: İkinci Cilt, 3. Baskı, İsmail AKGÜN Matbaası, 1996.

Owen, Gareth. **Accounting For Hospitality.** London: Tourism Leisure, Pitman Publishing, 1995.

Pamuk, Gündüz. **Uzun Vadeli Planlama**. İstanbul: Boğaziçi Üniversitesi Yayın No. 143, 1978.

Rounce, Jonathan N. **Priority Base Budgeting**, Stephen F. Wittur Luiz Mountinha, Tourism and Marketing Management Book, Universty Press Cambridge, 1989.

Schemidgall, S. Reymond. **Hospitality Industry Managerial Accounting The Educational Institute of the American Hotel and Motel Associations**, Michigan: East Lansing, 1986.

Sevgener, A. Sait. **Yönetim Muhasebesi**. İstanbul: M.Ü. Nihad SAYAR Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No. 656, 1988.

Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**. Ankara: Savaş Yayınları, 1992.

Sürmeli, Fevzi. **Muhasebe Bilgi Sistemi**. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No. 115, 1996.

Szilagyı, Andrew D. **Management and Performance**. California: Good Year Publishing Oc. Inc., 1981.

Uslu, Selçuk. **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları No. 170, 1991.

Üstün, Rifat. **Muhasebe Bilgilerinin Finansal Kontrol Amacıyla Bölüm Yöneticilerine İletilmesi ve Bir Anket Uygulaması**, Eskişehir, E.İ.T.İ.A. Yayını, No.242/162, 1982.

Yalkın, Koç, Yüksel. **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**, Ankara, Turhan Kitabevi, 1989.

Watne, Donald A., Turney, Peter B.B. **Auditing EDP Systems**. New Jersey: Prentice Hall Inc., 1984.

Wixons, Rufus. **Budsetory Couterl, Modern Business**, New York: Alexander Hamilton Enstitute, 1977.

Woods, Robert H. Strategic Planning A Look At Ruby Tuesday. The Cornell H.R.A. Ovarterly, June, 1994.

Dini, Hayri ve Kültürel Yönleriyle Vakıflar. Ankara: T.C. Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları, 1983.

Türkiye Muhasebe Standartları. Ankara: Türmob Yayın No. 32, Tmudesk Seri No. 1

Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı. Ankara: Türmob Yayınları, No.18, Ümit Yayıncılık Basımevi, 1995.

