

SİVİL TOPLUM KURULUŞLARI İÇİN MUHASEBE, FİNANSMAN VE VERGİ UYGULAMALARINA GİRİŞ

Metin Konca

**SİVİL TOPLUM KURULUŞLARI İÇİN
MUHASEBE, FİNANSMAN VE VERGİ UYGULAMALARINA GİRİŞ**
METİN KONCA

İSTANBUL BİLGİ ÜNİVERSİTESİ YAYINLARI 147
STK ÇALIŞMALARI - EĞİTİM KİTAPLARI 4

ISBN 975-6176-71-7
1. BASKI İSTANBUL, EKİM 2006

© BİLGİ İLETİŞİM GRUBU YAYINCILIK MÜZİK YAPIM VE HABER AJANSI LTD. ŞTİ.
YAZIŞMA ADRESİ: İNÖNÜ CADDESİ, No: 28 KUŞTEPE ŞİŞLİ 34387 İSTANBUL
TELEFON: 0212 311 60 00 - 217 28 62 / FAKS: 0212 347 10 11

www.bilgiyay.com
E-POSTA yayin@bilgiyay.com
DAĞITIM dagitim@bilgiyay.com

DİZİ EDİTÖRÜ / YAYINA HAZIRLAYAN NURHAN YENTÜRK
REDAKSİYON ARZU KARAMANİ PEKİN
KAPAK VE KİTAP TASARIMI HÜMANUR BAĞLI
DİZGİ VE UYGULAMA MARATON DİZGİEVİ
DÜZELTİ SAİT KIZILIRMAK
BASKI VE CİLT ŞEFİK MATBAASI
MARMARA SANAYİ SİTESİ M. BLOK No: 291 İKİTELLİ - İSTANBUL
TELEFON-FAKS: 0212 472 15 00 (3 HAT)

Istanbul Bilgi University Library Cataloging-in-Publication Data
Istanbul Bilgi Üniversitesi Kütüphanesi Kataloglama Bölümü tarafından kataloglanmıştır.

Konca, Metin
Sivil Toplum Kuruluşları İçin Muhasebe, Finansman ve
Vergi Uygulamalarına Giriş / Metin Konca
p. cm.
Includes bibliographical references.
ISBN 975-6176-71-7 (pbk.)

1. Non-governmental organizations -- Turkey. 2. Non-governmental organizations - Finance.
 3. Non-governmental organizations -- Accounting. 4. Non-governmental organizations - Taxation.
- HV376-73.K66 2006

STK Çalışmaları - Eğitim Kitapları Dizisi'ne Hoş Geldiniz,

İstanbul Bilgi Üniversitesi STK Eğitim ve Araştırma Birimi'nin, STK'lar için düzenlediği kapasite geliştirme eğitimleri 2003 yılında başlamadan önce, özellikle hak temelli çalışan STK'ların ihtiyaçlarına göre yazılmış, bu STK'ların deneyim ve çalışma kültürlerini dikkate alan, eğitimleri etkin kılmak için gerekli yazılı ders materyalinin eksikliği çok önemli bir sorun olarak karşımıza çıktı. Eğitimler süresince öğretmenlerimizin hazırladıkları ders notları, derslerdeki tartışmalar ve katılımcıların deneyimleriyle gelişti, olgunlaştı ve STK'larda çalışan gönüllü ya da profesyonellerin kullanabilecekleri yazılı kaynaklar haline dönüştü. Bu gelişme ve eğitim programlarına katılmayan STK'ların yoğun istekleri üzerine, İstanbul Bilgi Üniversitesi'nde **STK Çalışmaları - Eğitim Kitapları Dizisi** üzerine çalışmaya başladık.

Bu dizinin ilk aşaması 2006 yılı sonunda tamamlanacak ve yedi kitap yayımlanacak. Bunların beş tanesi telif, iki tanesi de tercüme kitap olacak. Telif kitaplar, *Proje Döngüsü Yönetimi I: Proje teklifi yazma, izleme ve değerlendirme; Proje Döngüsü Yönetimi II: Bütçeleme, değerlendirme, raporlama; STK'lar için Muhasebe, Finansman ve Vergi Uygulamalarına Giriş; Gönüllülerle İşbirliği; Stratejik Düşünme - Strateji Geliştirme* başlıklarını taşımaktadırlar.

Tercüme kitaplarsa, Avrupa Konseyi Yayınları tarafından basılan eğitim kılavuzlarından (T-Kits) ikisinin tercümesidir: *Örgüt Yönetimi ve Kaynak Geliştirme ve Fon Yönetimi*. Avrupa Konseyi Yayınları Eğitim Kılavuzu, Avrupa Komisyonu ve Avrupa Konseyi tarafından yürütülen Genç Ekip Eğitimi için Ortaklık Programı'nın ürünlerinden biridir. Bu ortak çalışmalarla ilgili daha fazla bilgi alma için www.training-youth.net sitesini ziyaret edebilirsiniz.

STK Çalışmaları - Eğitim Kitapları Dizisi, STK Eğitim ve Araştırma Birimi'nin İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları'yla ortak yürüttüğü bir çalışmadır. Bu dizi çerçevesinde yayımlanacak olan kitapları <http://stk.bilgi.edu.tr> ve <http://www.bilgi-vay.com> adreslerinden izleyebilirsiniz.

STK Çalışmaları - Eğitim Kitapları Dizisi 2007 yılında da devam edecek. 2007 yılında basılmasını planladığımız kitaplar savunuculuk ve politikaları etkileme, AB bütünleşmesi ve STK'lar, sosyal dışlanma ile ilgili olacak. STK Çalışmaları - Eğitim Kitapları Dizisi tamamlandığında, STK kapasite geliştirme programlarını oluştururken ve sürdürürken STK'ların ihtiyaç duyduklarını gördüğümüz ve programlarımıza dahil ettiğimiz tüm derslerin kitaba dönüşmesini sağlamış olacağız. Diğer yandan STK'lar için uzaktan eğitim ağırlıklı sürdürdüğümüz kapasite geliştirme programlarında kullandığımız görsel ve işitsel malzemeleri içeren STK Eğitim CD'lerine de <http://stk.bilgi.edu.tr> adresinden ulaşabilirsiniz.

Tüm bu yayınları üretmemizin amacı, STK'ların çevrelerinde gördükleri sorunlara yönelik olarak etkili ve uzun dönemli çözümler bulma sürecinde aktif olabilmeleri; yerel, ulusal ve uluslararası yönetimleri sorunların çözümleri için gerekli politikaları üretmeye yönlendirebilmeleri amacıyla STK'lara destek olmak ve STK'ların Türkiye'nin demokratikleşmesinde önemli bir aktör olmalarına katkıda bulunmaktır.

İstanbul Bilgi Üniversitesi Yönetimi STK Eğitim ve Araştırma Biriminin kurulması ve ihtiyaçlarının karşılanması konusunda en büyük desteği verdi. Üniversitenin akademik ve tüm idari kadrosu STK'lardan eğitim programlarına katılan herkese kucak açtı ve üniversitenin öğrencilerinden saydı. Tümüne teşekkür ederim. Birimin faaliyetlerini önemseyip finansal katkıda bulunan tüm destekçilerimize de teşekkür ederim.

Prof. Dr. Nurhan Yentürk

İstanbul Bilgi Üniversitesi Sivil Toplum Kuruluşları Eğitim ve Araştırma Birimi Direktörü
STK Çalışmaları - Eğitim Kitapları Dizisi Editörü

I. BÖLÜM:**SİVİL TOPLUM KURULUŞLARINDA VE PROJE UYGULAMALARINDA MUHASEBE DÜZENİ**

1. Genel bilgi.....	7
2. Tutulması gerekli defterler	8
3. Kayda esas olan belgeler	9
4. Tekdüzen muhasebe sistemi	11
4.1. Muhasebenin temel kavramları	12
4.2. Muhasebe politikalarının açıklanması	14
5. Mali tablolar: Açıklamalar, örnekler ve ilkeler	15
5.1. Bilanço ve bilanço ilkeleri	15
5.2. Gelir tablosu ve ilkeleri	24
6. Tekdüzen muhasebe sistemi	28
6.1. Bilanço hesapları ve açıklamaları	29
6.2. Gelir tablosu hesapları ve açıklamaları	37
6.3. Maliyet hesapları ve açıklamaları	39
6.4. Nazım hesaplar ve açıklamaları	45
7. Proje bütçeleri ve bütçe gelir-giderlerinin muhasebede izlenmesi	46
8. Proje bütçesi, proje raporları-muhasebe ilişkisi	47

II. BÖLÜM:**SİVİL TOPLUM KURULUŞLARINDA FİNANSAL YÖNETİM**

1. Genel bilgi.....	51
2. Finansal yönetimin tanımı ve amacı	52
3. Finansman ihtiyacı ve karşılama yolları	53
4. Finansal analiz	54
4.1. Oranlar	54
4.2. Fon akım tablosu	57
4.3. Maliyet ve kâr analizi	62
5. Finansal planlama	65
5.1. Bütçeler	65
5.2. Nakit bütçesi	67
6. STK'larda finans yönetimi alanında yaşanan sorunlar	70
6.1. Serbest kaynak yaratma güçlüğü.....	70
6.2. Sürekli ve düzenli gelir eksikliği	70
6.3. Muhasebe-finans bölümü ile diğer bölümler arasındaki iletişim ve işbirliği kopukluğu	71
6.4. Mali güçlük nedeniyle uzman finans yöneticisi çalıştırılmaması.....	71

III. BÖLÜM:	SİVİL TOPLUM KURULUŞLARININ VERGİ SİSTEMİ KARŞISINDAKİ DURUMU	
	1. Genel bilgi	
	1.1. Temel kavramlar	73
	1.2. T.C. Bakanlar Kurulu'nca vakıflara vergi bağışıklığı tanınması	73
	2. Sivil toplum kuruluşlarının vergi yasaları karşısındaki durumu	74
	2.1. Gelir Vergisi Kanunu	79
	2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu.....	79
	2.3. Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu.....	81
	2.4. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu.....	83
	2.5. Emlak Vergisi Kanunu.....	84
	2.6. Taşıt Alım Vergisi Kanunu	85
	2.7. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu	87
	2.8. Damga Vergisi Kanunu	87
	2.9. Harçlar Kanunu.....	88

IV. BÖLÜM:	SIKÇA SORULAN SORULAR VE YANITLARI	
	1. Harcama belgesi sağlanamayan durumlar	91
	2. STK çalışanı olmayan kişilerden proje elemanı olarak yararlanılması	92
	3. Tek merkezden yapılan harcamaların projeler arasında paylaştırılması.....	94
	4. Muhasebeleştirme yöntemi.....	94
	5. Vergi yükümlülükleri.....	95
	6. Seminer düzenlenmesi.....	96
	7. Gezi düzenlenmesi.....	97
	8. Lokal işletilmesi	98
	9. Yayınlar	98
	10. Diğer konular	99
	EKLER.....	103
	KAYNAKLAR.....	111
	DİZİN.....	112

SİVİL TOPLUM KURULUŞLARINDA VE PROJE UYGULAMALARINDA MUHASEBE DÜZENİ

1. Genel bilgi

Muhasebe, bilindiği gibi bir bilim dalı ve uzmanlık alanıdır. Muhasebenin temel işlevi, özellikle kâr amaçlı iktisadi ve ticari kuruluşların mali faaliyetlerinin belirli ilkelere ve normlara bağlı olarak kaydının tutulması, bu şekilde oluşan verilerin çeşitli tablolar sistematigi içinde değerlendirilmesiyle, işletmenin mali sonuçlarının izlenmesine ve yönetsel kararların alınmasına esas oluşturulmasıdır.

Muhasebenin temel ilkelerinin, hesap planının, kayıt düzeninin, bilanço ve kâr/zarar cetvelinin düzenlemesine ilişkin kuralların ele alındığı genel muhasebe, kendi içinde şirketler muhasebesi, maliyet muhasebesi, enflasyon muhasebesi gibi özel uzmanlık alanlarına ayrılmaktadır.

Muhasebe sistemi tektir. Sistem oluşturulurken kâr amacı güden kuruluşlar-kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ayrımı yapılmamıştır. Kâr amaçlı ticari firmalarda da, kâr amacı gütmeyen STK'larda da –dernek ve vakıflar başta olmak üzere- ilke olarak aynı sistem uygulanmaktadır. Ticari kuruluşlarla STK'ların ilgi ve faaliyet alanları farklı olduğundan, sistemin özü aynı kalmak koşuluyla, özellikle hesap planında bazı özel uyarlamalar yapılmaktadır.

Vakıflar ve dernekler, muhasebe işlemlerini kendi örgüt yapıları içinde uzman kişilerden oluşturacakları ayrı bir bölüm tarafından yürütebilecekleri gibi, serbest muhasebeci veya mali müşavirler tarafından kurulan bürolara da tutturabilirler. Muhasebe işlemleri, kurum ve kuruluşların ilgili yasalar karşısındaki mali sorumluluklarının kaynağını oluşturur. Bu nedenle, muhasebe işlemlerini kendi bünyesinde yürütecek olan STK'ların, muhasebe bölümlerinin görev, yetki ve sorumluluklarını belirleyen bir yönetmelik hazırlayarak karar organının –yönetim kurulu- onayına sunmaları gerekli ve yararlıdır. Muhasebe işlemlerinin bir muhasebe bürosuna tutturulması durumunda ise, taraflar arasında, karşılıklı yükümlülüklerin ve sorumlulukların açıkça belirtildiği bir sözleşme düzenlenmesi gerekir.

Ülkemizdeki uygulamada, işletmeler ya bilanço esasına göre, ya da işletme hesabı esasına göre defter tutmaktadır. Bazı istisnai durumlar dışında, genel olarak vakıfların ve derneklerin bilanço esasına göre defter tutmaları gerekmektedir.

Türk Medeni Kanunu'na Göre Kurulan Vakıflar Hakkındaki Tüzük'ün değişik (91/2159-13. 08. 1991) 29. maddesi uyarınca:

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 177. maddesi 5. bendi hükmü uyarınca, işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına izin verilenlerin işletme esasına göre,
- Bunların dışında kalan vakıfların bilanço esasına göre,
- Bakanlar Kurulu'nca vergi bağışıklığı tanınan vakıfların yalnızca bilanço esasına göre defter tutmaları gerekmektedir.

Yine ilgili tüzük maddesinde, yapıları gereği bilanço esasına göre defter tutmalarına gerek görülmeyenlerin işletme esasına göre defter tutmalarına Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce izin verilebileceği gibi, yeni kurulan vakıfların tescili izleyen en geç bir yıl içinde Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce yapılacak teftişe kadar, işletme esasına göre defter tutabilecekleri, genel olarak Medeni Kanun hükümlerine göre kurulan tüm vakıfların, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce gönderilecek Muhasebe Hesap Planı'na uymalarının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Vakıflar, defter onayı, kayıt düzeni, belge düzenleme ve temini hususlarında VUK hükümlerine tabidir.

5253 Sayılı yeni Dernekler Kanunu (Kabul Tarihi: 04. 11. 2005, R. G. Yay. tarihi: 23. 11. 2004, sayı: 25649) ve ilgili diğer yasalara dayanarak hazırlanan Dernekler Yönetmeliği'nin (R. G. Yay. tarihi: 31. 03. 2005, sayı: 25772) Altıncı Bölümü'nü oluşturan 31–41. maddelerinde, dernekler tarafından tutulacak defterler ve kayıt yöntemi ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Dernekler Yönetmeliği'nin “Defter Tutma Esasları” başlığını taşıyan 31. maddesine göre, dernekler işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Ancak, yıllık brüt gelirleri 2005 yılı için 500 bin YTL'yi aşan dernekler, takip eden hesap döneminden başlayarak bilanço esasına göre defter tutarlar.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan dernekler, yukarıda belirtilen hadde bağlı kalmaksızın yönetim kurulu kararıyla bilanço esasına göre defter tutabilirler.

Bilanço esasına geçen dernekler, üst üste iki hesap döneminde yukarıda belirtilen haddin altına düşerlerse, izleyen yıldan itibaren işletme hesabı esasına dönebilirler.

2. Tutulması gerekli defterler

Dernekler Yönetmeliği'nin “Tutulacak defterler” başlığını taşıyan 32. maddesi, dernekler tarafından tutulacak defterlerin adlarını ve işlevlerini belirlemiştir. Madde, işletme hesabı esasında tutulacak defterlerle bilanço esasında tutulacak defterleri, iki ayrı grup olarak düzenlemiştir. Buna göre, işletme hesabında tutulacak defterler aşağıdaki gibidir:

- Karar defteri
- Üye kayıt defteri
- Evrak kayıt defteri
- Demirbaş defteri
- İşletme hesabı defteri
- Alındı belgesi kayıt defteri

Bilanço esasında tutulacak defterler ise aşağıdaki gibidir:

- Karar defteri
- Üye kayıt defteri
- Evrak kayıt defteri
- Yevmiye defteri
- Büyük defter (defter-i kebir)
- Envanter defteri
- Alındı belgesi kayıt defteri

Yukarıda sayılan ve derneklerce tutulması zorunlu olan defterlerin İl Dernekler Müdürlüğü'nden veya noterden onaylı olması zorunludur.

Anılan yönetmeliğin 33. maddesinde “kayıt usulü” düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre:

- Tutulacak defterlere yapılacak kayıtların Türkçe olması zorunludur. Defterler mürekkepli kalemle yazılır.
- Defterler bilgisayar ortamında da tutulabilir. Bu durumda, form veya sürekli form şeklinde tutulacak defterlerin, kullanılmaya başlanmadan önce her bir sayfasına numara verilmesi ve onaylatılması gerekir.
- Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar, ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilebilir. Diğer defterler ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler, ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına ya da ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Yanlış rakam ve yazının çizilmesi halinde, bu rakam ve yazıyı çizen tarafından paraflanır.
- Defterlere geçirilen bir kayıt, kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz hale getirilemez.

Dernekler Yönetmeliği'nin “kayıt zamanı”nı belirleyen 34. maddesine göre, işlemler defterlere günlük olarak kaydedilir. Ancak, gelir ve gider kayıtları:

- İşlemlerin, işin hacmine ve gereklerine uygun olarak muhasebe düzeni ve güvenliğini bozmayacak bir süre içinde kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtlar 10 günden fazla geciktirilemez.
- Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan belgelere dayanarak tutan derneklerde işlemlerin bunlara kaydedilmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, işlemlerin esas deftere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine imkân vermez. Dernek defterlerinin denetim amacıyla istenmesi halinde, 45 günlük sürenin dolması beklenmeden kayıtların işlenmesi zorunludur.

Derneklerde hesap dönemi bir takvim yılıdır. Hesap dönemi 1 Ocak'ta başlar, 31 Aralık'ta sona erer. Yeni kurulan derneklerde hesap dönemi kuruluş tarihinde başlar, 31 Aralık'ta sona erer. (Dernekler Yönetmeliği, md. 35)

Derneklerce kullanılacak defterler, kullanılmaya başlanmadan önce İl Dernekler Müdürlüğü'ne veya notere tasdik ettirilir. (Dernekler Yönetmeliği, md. 36)

İşletme hesabı esasına göre kayıt tutan dernekler yıl sonlarında, Dernekler Yönetmeliği'nin ekinde (Ek: 16) gösterilen biçimde “İşletme hesabı tablosu” düzenler. (Dernekler Yönetmeliği, md. 40)

Bilanço esasına göre defter tutan derneklerin, yıl sonlarında (31 Aralık..) Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni esas alarak bilanço ve gelir tablosunu düzenlemeleri yeterlidir. (Dernekler Yönetmeliği md. 41)

3. Kayda esas olan belgeler

Vakıflar ve dernekler tarafından satın alınan her türlü mal ve hizmet karşılığında yapılan ödemelerin belgelendirilmesi gerekir. Bu amaçla düzenlenecek belgeler VUK'un 227. ve izleyen maddelerinde belirtilmiştir. Bu belgeler şunlardır:

- Fatura
- Perakende satış belgeleri (perakende satış fişleri, yazar kasa fişleri, giriş ve yolcu taşıma biletleri)
- Gider pusulası
- Müstahsil (üretici) makbuzu
- Serbest meslek makbuzu
- Ücret bordrosu ve bordro yerine geçen belgeler

Yukarıda belirtilen belgeler arasında yer alan gider pusulasının düzenlenmesinde çeşitli tereddütlerin oluştuğu ve kimi zaman yanlışların yapıldığı görülmektedir. Bu nedenle konunun açıklığa kavuşturulmasında yarar görülmüştür.

STK'ların yaptıkları her türlü mal ve hizmet alımı karşılığında, gider pusulası dışında kalan uygun bir belgeyi öncelikle sağlamaları asıldır. Ancak bu belgelerin elde edilmelerinin mümkün olmadığı durumlarda ve belgeye dayandırılması mutad olmayan düşük tutarlı giderler (hamaliye, temizlik vb.) için gider pusulası düzenlenmesi olanaklıdır.

Gider pusulalarının mal ve hizmet alımı dışındaki ödemeler için –burs ve sosyal yardım ödemeleri vb.- kullanılması mümkün değildir.

01. 02. 1994 gün, 21836 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 225 seri numaralı VUK Genel Tebliği ile, gider pusulası düzenlenmesi esaslarıyla belgenin biçim ve içeriği yeniden düzenlenmiştir.

Gider pusulalarının biçimi, niteliği ve onaylanması hususlarında, anılan tebliğ hükümlerine uyulması STK’lar açısından da zorunludur.

Öte yandan Dernekler Yönetmeliği’nin 38. maddesi, “gelir ve gider belgeleri” başlığı altında, derneklerin tahsilat ve ödemelerde kullanacakları belgeleri, yönetmeliğin ekinde yer alan örnekleriyle birlikte ayrıntılı biçimde düzenlemiştir. 38. madde metnine aşağıda yer verilmiştir:

BELLEK KUTUSU

Gelir ve gider belgeleri

Madde 38. – Dernek gelirleri alındı belgesi ile tahsil edilir. Dernek gelirlerinin bankalar aracılığı ile tahsil halinde banka tarafından düzenlenen dekont veya hesap özeti gibi belgeler alındı belgesi yerine geçer.

Dernek giderleri ise fatura, perakende satış fişi, serbest meslek makbuzu gibi harcama belgeleri ile yapılır. Ancak dernekler, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94 üncü maddesi kapsamında bulunan ödemeleri için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre gider pusulası, bu kapsamda bulunmayan ödemeleri için Gider Makbuzu (EK -13) düzenlerler.

Dernekler tarafından kişi, kurum veya kuruluşlara yapılacak bedelsiz mal ve hizmet teslimleri Ayni Yardım Teslim Belgesi (EK -14) ile yapılır. Kişi, kurum veya kuruluşlar tarafından derneklere yapılacak bedelsiz mal ve hizmet teslimleri ise Ayni Bağış Alındı Belgesi (EK–15) ile kabul edilir.

Bu belgeler; EK – 13, EK – 14 ve EK – 15’de gösterilen biçim ve ebatta, müteselsil seri ve sıra numarası taşıyan, kendinden karbonlu elli asıl ve elli koçan yapıyağından meydana gelen ciltler veya elektronik form şeklinde, dernekler tarafından bastırılır. Form veya sürekli form şeklinde bastırılacak belgelerin, belirtilen nitelikte olması zorunludur.

Toplumsal sorumluluk saikiyle çalışan ve toplumun düşünsel refahına katkıda bulunmayı amaçlayan sivil toplum kuruluşlarının, iyi yönetilip yönlendirilebilmesi, büyük ölçüde sağlıklı mali veriler elde edilmesine ve bunların doğru okunup iyi kullanılmasına bağlıdır. Sağlıklı ve güvenilir mali veriler ise iyi bir muhasebe sistemine dayanan kayıtlardan elde edilebilir.

- Muhasebe sistemi tektir. Sistem oluşturulurken, kar amacı güden kuruluşlar – kar amacı gütmeyen kuruluşlar (STK'lar) ayırımı yapılmamıştır.
- STK'lar muhasebe işlemlerini kendi örgüt yapıları içinde uzman kişilerden oluşturacakları ayrı bir bölüm tarafından yürütebilecekleri gibi, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından kurulan bürolara da tutturabilirler.
- Ülkemizdeki uygulamada, işletmeler ya bilanço esasına göre, ya da işletme hesabı esasına göre defter tutarlar.
- Maliye Bakanlığı'nca, işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına izin verilenlerin dışında kalan vakıflar – Bakanlar Kurulu'nca vergi bağımsızlığı tanınan vakıflar dahil – bilanço esasına göre defter tutarlar.
- Dernekler, ilke olarak işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Yıllık brüt gelirleri 2005 yılı için 500.000 YTL. aşan dernekler, izleyen hesap döneminden başlayarak bilanço esasına göre defter tutarlar.
- Dernek ve vakıflarda hesap dönemi bir takvim yılıdır. 1 Ocak'ta başlar; 31 Aralık'ta sona erer.
- Vakıflar ve dernekler tarafından satın alınan her türlü mal ve hizmet karşılığında yapılan ödemelerin belgelendirilmesi gerekir. Bu amaçla düzenlenecek belgeler VUK'nun 227. ve izleyen maddelerinde belirtilmiştir.

4. Tekdüzen muhasebe sistemi

1990'lı yılların başına kadar, ülkemizdeki muhasebe uygulamaları düzenleyici ilkelerden yoksun olduğu için, dağınık ve uyumsuz bir görünüm sergiliyordu. Bu nedenle T. C. Maliye Bakanlığı, muhasebe uygulamalarında standardın sağlanması için, 26. 12. 1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de "1 Sıra no.'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği"ni yayımlayarak, 01. 01. 1994 tarihinden itibaren "tekdüzen muhasebe sistemi"ne geçilmesini zorunlu hale getirmiştir.

Anılan tebliğle:

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Mali tablolar ilkeleri,
- Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi konularında düzenlemeler yapılmış, bu düzenlemeler tebliğin ekini oluşturmuştur.

Tebliğde bu düzenlemenin amacı, "bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması" şeklinde açıklanmıştır.

1 Sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, yukarıda da vurgulandığı gibi, ilke olarak ticari nitelikli-kâr amaçlı işletmeleri kapsamaktadır. Çalışmamızın ana eksenini sivil toplum kuruluşları, yani kâr amacı gütmeyen kuruluşlar oluşturduğundan, açıklamalarımızı, Maliye Bakanlığı ile Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün ortaklaşa bir çalışma yaparak hazırladıkları, vakıflara özgü "tekdüzen hesap planı"na dayandıracaktır. Bu hesap planı, iktisadi işletme kapsamında yer almayan faaliyetlerden sağladıkları kazançlarından dolayı vergi mükellefi olmayan vakıflara uyarlanmak ve uygulanmak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu çalışmayla vakıflardaki mali işlemlerin belli kavram ve ilkeler çerçevesinde muhasebeleştirilmesi, ilgili-

lere tutarlı ve karşılaştırılabilir mali tablolar sunulmasının sağlanması ve böylelikle vakıf denetimlerinin de kolaylaştırılması amaçlanmıştır.

Anılan tebliğde, muhasebenin temel kavramlarına da yer verilmiştir. Temel kavramlar evrensel nitelikte olup, muhasebe ilke ve kurallarının dayandığı zemini oluştururlar.

4.1. Muhasebenin temel kavramları

Muhasebenin temel kavramları şunlardır:

- Sosyal sorumluluk kavramı
- Kişilik kavramı
- İşletmenin sürekliliği kavramı
- Dönemsellik kavramı
- Parayla ölçülme kavramı
- Maliyet esası kavramı
- Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı
- Tutarlılık kavramı
- Tam açıklama kavramı
- İhtiyatlılık kavramı
- Önemlilik kavramı
- Özün önceliği kavramı

Bu temel kavramlarla ilgili vakıf yapısına uyarlanmış açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Sosyal sorumluluk kavramı

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

Kişilik kavramı

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

Süreklilik kavramı

Bu kavram, vakfın faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle vakıf kurucularının, mütevellilerinin ya da varislerinin yaşam süreleriyle bağlı değildir. Süreklilik kavramı, maliyet esasının temelini oluşturur. Bu kavramın, vakıf açısından geçerliliğinin bulunmadığı ya da ortadan kalktığı durumlarda, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

Dönemsellik kavramı

Dönemsellik kavramı, vakıfların süreklilik kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak tespit edilmesidir. Gelir ve giderlerinin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması, bu kavramın gereğidir. Bu kavramın vakıf açısından geçerliliğinin bulunmadığı ya da ortadan kalktığı durumlarda, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

Parayla ölçülme kavramı

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

Maliyet esası kavramı, para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün ya da uygun olmayan diğer kalemler hariç, vakıf 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 ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.

Tutarlılık kavramı

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

Tam açıklama kavramı

Tam açıklama kavramı, mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kurumların doğru karar vermesine 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

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve vakfın karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak vakıflar muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelirleri içinse, gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler ya da gereğinden fazla karşılık ayrılmasına gerekçe oluşturmaz.

Önemlilik kavramı

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi ya da mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararlar etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

Özün önceliği kavramı

Özün önceliği kavramı, mali işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında, biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleriyle özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.

4.2. Muhasebe politikalarının açıklanması

- Mali tablolar işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarına dayanılarak hazırlanmışsa, bunların açıklanması istenmez. Ancak bu kavramlardan ayrılmaların mevcut olması hallerinde, mali tabloların dipnotlarında nedenleriyle birlikte açıklanmalıdır.
- İhtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları, muhasebe politikalarının seçimini ve uygulamasını yönlendirmelidir.
- Mali tabloların içerdiği bütün önemli muhasebe politikaları anlaşılır ve kısa olarak açıklanmalıdır.
- Kullanılan muhasebe politikalarıyla ilgili açıklamalar, mali tablolarla bütünlük oluşturur. Kullanılan önemli muhasebe politikalarının açıklanması, mali tabloların bütünlüğü ve tamlığı için temel ilkedir. Politikalara ilişkin açıklamalar, işletme yönetimi tarafından muhasebe departmanına toplu olarak verilmelidir.
- Bilanço ve gelir tablosunda ve diğer tablolardaki yanlış veya gerçeğe uygun olmayan işlemler, muhasebe politikalarının açıklanması veya dipnotlarda belirtilmesi suretiyle düzenlenmiş olamaz. Düzeltme ancak, muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılır ve mali tablolara yansıtılır.
- Mali tablolar, dönemler itibarıyla karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır.
- Mali politikalarda, cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki yaratan veya yaratabilecek bir değişiklik yapılmışsa, durum nedenleriyle birlikte açıklanmalı ve bunun mali tablolara olan etkileri gösterilmelidir.

26.12.1997 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği” ile 01. 01. 1994 tarihinden itibaren geçilen “Tekdüzen Muhasebe Sistemi”nde düzenlenen mali tablolar ilkeleri, bilanço ilkeleri ve gelir tablosu ilkeleri biçiminde iki ana grupta toplanmaktadır. Bilanço ilkeleri ve gelir tablosu ilkeleri bundan sonraki başlıkta açıklamalar ve örneklerle birlikte ayrı olarak ele alınacaktır.

5. Mali tablolar: Açıklamalar, örnekler ve ilkeler

Mali tablolar ilkeleri, temel mali tabloların düzenlenmesinde vakıflar tarafından uygulanacak kuralları ifade eder.

Mali tablolar aşağıdaki tabloları içerir:

- Bilanço
- Gelir tablosu
- Satışların maliyeti tablosu
- Fon akım tabloları
- Nakit akım tablosu
- Kâr dağıtım tablosu
- Özkaynak değişim tablosu

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

Mali tabloların amaçları şunlardır:

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişikliklerle işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

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

Belirtilen temel mali tablolar düzenlenirken uygulanacak ilkeler, muhasebe temel kavramlarına dayanır. Temel kavramlarla birlikte bir bütün ifade eder. Mali tablolar ilkeleri, bilanço ilkeleri ve gelir tablosu ilkeleri biçiminde iki ana grupta toplanmaktadır. Bilanço ilkeleri varlıklara ilişkin ilkeleri, yabancı kaynaklara ve öz-kaynaklara ilişkiler ilkeleri kapsar.

5.1. Bilanço ve bilanço ilkeleri

5.1.1. Bilanço hakkında genel bilgi ve örnekler:

Bilanço ilkelerinin açıklanmasına geçmeden önce, bilançonun tanımı, biçimsel yapısı ve düzenleme kurallarına ilişkin bilgiler ve örnekler verilmesini yararlı buluyoruz: Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklarla, bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren mali tablodur. Bilançonun düzenlenmesinde, mali tablolar ilkelerinde yapılmış açıklamalar esas alınır.

Bilançonun aktifinde yer alan varlıklar, paraya dönüşme hızlarına göre en çok likitten en az likit değere doğru, pasifinde yer alan kaynaklarsa en kısa vadeli kaynaktan en uzun vadeli kaynağa doğru sıralanır.

Varlıklar, dönen ve duran olarak iki grupta toplanır. Dönen varlıklar grubunda, bir yıl içinde veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrileceği ya da kullanılacağı tahmin edilen varlıklar toplanır. Duran varlıklarda ise, normal şartlar altında bir yıl içinde elden çıkarılması düşünülmeyen veya yararları bir yılda tükenmeyecek olanlar yer alır.

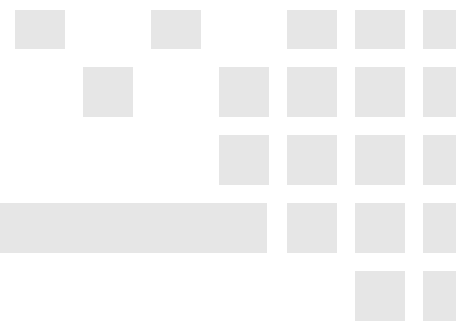
Kaynaklar, kısa ve uzun vadeli kaynaklarla özkaynaklardan oluşur. Kısa vadeli yabancı kaynaklar bir yıl içinde ödenmesi gereken, uzun vadeli kaynaklarsa bir yıldan sonra ödenecek borçlardan oluşur. Özkaynaklar ise işletme sahip veya ortakları tarafından işletme kişiliğine tahsis edilmiş kaynaklardan oluşur.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, bilançoyu oluşturan hesaplar aşağıda görüldüğü üzere beş sınıfa ayrılmıştır:

- Dönen varlıklar
- Duran varlıklar
- Kısa vadeli yabancı kaynaklar
- Uzun vadeli yabancı kaynaklar
- Özkaynaklar

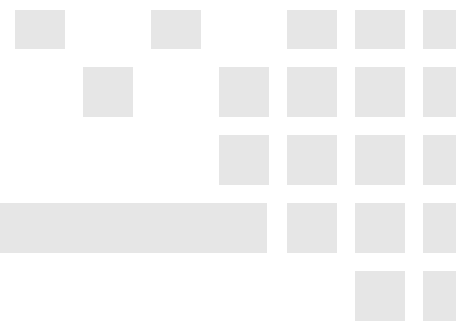
AKTİF	PASİF
1. DÖNEN VARLIKLAR	3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
2. DURAN VARLIKLAR	4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
	5. ÖZKAYNAKLAR

Yan sayfada işletme ayrıntılı bilanço şablonu ve sonra örnek olarak bir ayrıntılı bilanço tipi ile Vakfı'nın 31. 12. 2004 tarihli bilançosu yer almaktadır.



	ÖNCEKİ DÖNEM			CARİ DÖNEM		
3 – Diğer KDV						
4 – Peşin ödenen vergiler ve fonlar						
5 – İş avansları						
6 – Personel avansları						
7 – Sayım ve tesellüm noksanları						
8 – Diğer çeşitli dönen varlıklar						
9 – Diğer dönen varlıklar karşılığı (-)						
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI						
II – DURAN VARLIKLAR						
A – Ticari alacaklar						
1 – Alacaklar						
2 – Alacak senetleri						
3 – Alacak senetleri reeskontu (-)						
4 – Verilen depozito ve teminatlar						
5 – Şüpheli alacaklar karşılığı (-)						
B – Diğer alacaklar						
1 – Ortaklardan alacaklar						
2 – İştiraklerden alacaklar						
3 – Bağlı ortaklardan alacaklar						
4 – Personelden alacaklar						
5 – Diğer çeşitli alacaklar						
6 – Diğer alacak senetleri reeskontu (-)						
7 – Şüpheli alacaklar karşılığı (-)						
C – Mali duran varlıklar						
1 – Bağlı menkul kıymetler						
2 – Bağlı menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı (-)						
3 – İştirakler						
4 – İştirakler sermaye taahütleri (-)						
5 – İştirakler sermaye payları değer düşüklüğü karşılığı (-)						
6 – Bağlı ortaklıklar						
7 – Bağlı ortaklıklara sermaye taahhüt (-)						
8 – Bağlı ortaklıklara sermaye payları değer düşüklüğü karşılığı (-)						
D – Maddi duran varlıklar						
1 – Arazi ve arsalar						
2 – Yeraltı ve yerüstü düzenleri						
3 – Binalar						
4 – Tesis, makine ve cihazlar						
5 – Taşıtlar						
6 – Demirbaşlar						
7 – Diğer maddi duran varlıklar						
8 – Birikmiş amortismanlar (-)						
9 – Yapılmakta olan yatırımlar						

	ÖNCEKİ DÖNEM			CARİ DÖNEM		
10 – Verilen avanslar						
E – Maddi olmayan duran varlıklar						
1 – Haklar						
2 – Şerefiye						
3 – Kuruluş ve örgütlenme giderleri						
4 – Araştırma ve geliştirme giderleri						
5 – Özel maliyetler						
6 – Diğer maddi olmayan duran varlıklar						
7 – Birikmiş amortismanlar						
8 – Verilen avanslar						
F – Özel tükenmeye tabi varlıklar						
1 – Arama giderleri						
2 – Hazırlık ve geliştirme giderleri						
3 – Diğer özel tükenmeye tabi varlıklar						
4 – Birikmiş tükenme payları (-)						
5 – Verilen avanslar						
G – Gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları						
1 – Gelecek yıllara ait giderler						
2 – Gelir tahakkukları						
H – Diğer duran varlıklar						
1 – Gelecek yıllarda indirilecek KDV						
2 – Diğer KDV						
3 – Peşin ödenen vergiler ve fonlar						
4 – Diğer çeşitli duran varlıklar						
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI						
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI						
PASİF (KAYNAKLAR)						
I – KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR						
A – Mali borçlar						
1 – Banka kredileri						
2 – Uzun vadeli yabancı kredilerin anapara taksitleri ve faizleri						
3 – Tahvil, anapara, borç taksitleri ve faizleri						
4 – Çıkarılmış bonolar ve senetler						
5 – Çıkarılmış diğer menkul kıymetler						
6 – Menkul kıymetler ihraç farkı (-)						
7 – Diğer mali borçlar						
B – Ticari borçlar						
1 – Satıcılar						
2 – Borç senetleri						
3 – Borç senetleri reeskontu (-)						
4 – Alınan depozito ve teminatlar						
5 – Diğer ticari borçlar						
C – Diğer borçlar						



	ÖNCEKİ DÖNEM			CARİ DÖNEM		
1 – Ortaklara borçlar						
2 – İştiraklere borçlar						
3 – Bağlı ortaklıklara borçlar						
4 – Personele borçlar						
5 – Diğer çeşitli borçlar						
6 – Diğer borç senetleri reeskontu (-)						
D – Alınan avanslar						
E – Yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri bedelleri						
F – Ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler						
1 – Ödenecek vergi ve fonlar						
2 – Ödenecek sosyal güvenlik vergisi						
3 – Vadesi gelmiş ertelenmiş veya taksitlendirilmiş veya diğer yükümlülükler						
4 – Diğer yükümlülükler						
G – Borç ve gider karşılıkları						
1 – Dönem kârı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları						
2 – Dönem kârının peşin ödenen vergi ve diğer yükümlülükleri (-)						
3 – Kıdem tazminatı karşılığı						
4 – Diğer borç ve gider karşılıkları						
H – Gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları						
1 – Gelecek aylara ait gelirler						
2 – Gider tahakkukları						
I – Diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar						
1 – Hesaplanan KDV						
2 – Diğer KDV						
3 – Merkez ve şubeler cari hesabı						
4 – Sayım ve tesellüm faizleri						
5 – Diğer çeşitli yabancı kaynaklar						
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI						
II – UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR						
A – Mali Borçlar						
1 – Banka kredileri						
2 – Çıkarılmış tahviller						
3 – Çıkarılmış diğer menkul kıymetler						
4 – Menkul kıymetler ihraç farkı (-)						
5 – Diğer mali borçlar						
B – Ticari borçlar						
1 – Satıcılar						
2 – Borç senetleri						
3 – Borç senetleri reeskontu (-)						
4 – Alınan depozito ve teminatlar						

	ÖNCEKİ DÖNEM			CARİ DÖNEM		
5 – Diğer ticari borçlar						
C – Diğer Borçlar						
1 – Ortaklara borçlar						
2 – İştiraklere borçlar						
3 – Bağlı ortaklıklara borçlar						
4 – Diğer çeşitli borçlar						
5 – Diğer borç senetleri reeskontu (-)						
6 – Kamuya olan ertelenmiş ve taksitlendirilmiş borçlar						
D – Alınan avanslar						
E – Borç ve gider karşılıkları						
1 – Kıdem tazminatı karşılıkları						
2 – Diğer borç ve karşılıkları						
F – Gelecek yıllara ait gelirler gider tahakkukları						
1 – Gelecek yıllara ait gelirler						
2 – Gider tahakkukları						
G – Diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar						
1 – Gelecek yıllara ertelenen veya terkin edilecek KDV						
2 – Diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamı						
III – ÖZKAYNAKLAR						
A – Ödenmiş sermaye						
1 – Sermaye						
2 – Ödenmemiş sermaye (-)						
B – Sermaye yedekleri						
1 – Hisse senedi ihraç primleri						
2 – Hisse senedi iptal kârları						
3 – M.D.V. yeniden değerlendirme artışları						
4 – İştirakler yeniden değerlendirme artışları						
5 – Sermaye yedekleri						
C – Diğer kâr yedekleri						
1 – Yasal yedekler						
2 – Statü yedekleri						
3 – Olağanüstü yedekler						
4 – Diğer kâr yedekleri						
5 – Özel fonlar						
D – Geçmiş yıllar kârı						
E – Geçmiş yıllar zararları (-)						
F – Dönem net kârı (Zararı)						
ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI						
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI						

..... VAKFI
AYRINTILI BİLANÇO (Milyon TL)

AKTİF		PASİF	
I. DÖNEN VARLIKLAR	583.250	I. KISA VADELİ BORÇLAR	144.650
A. Hazır değerler	302.500	A. Finansal (mali) borçlar	75.000
1. Kasa	2.500	1. Banka kredileri	75.000
2. Bankalar	350.000	B. Ticari borçlar	-
3. Alınan çekler	100.000	C. Diğer borçlar	35.000
4. Verilen çek ve ödeme emirleri (-)	150.000	1. Bağlı ortaklara borçlar	35.000
B. Menkul kıymetler	210.000	D. Alınan avanslar	-
1. Hisse senetleri	125.000	E. Ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler	8.400
2. Diğer menkul kıymetler	85.000	1. Ödenecek vergi ve fonlar	4.550
C. Diğer alacaklar	18.250	2. Ödenecek sos. güv. kesintileri	3.850
1. Kuruculardan alacaklar	2.500	F. Borç ve gider karşılıkları	-
2. Bağlı ortaklıklardan alacaklar	15.000	G. Gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları	22.500
3. Personelden alacaklar	750	1. Gider tahakkukları	22.500
D. Stoklar	35.000	H. Diğer kısa vadeli borçlar	3.750
1. Diğer stoklar	35.000	1. Merkez ve şubeler cari	3.750
E. Gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları	10.000		
1. Gelecek aylara ait giderler	3.000	II. UZUN VADELİ BORÇLAR	-
2. Gelir tahakkukları	7.000	A. Finansal borçlar	-
F. Diğer dönen varlıklar	7.500	B. Ticari borçlar	-
1. Personel avansları	7.500	C. Borç ve gider karşılıkları	-
		1. Kıdem tazminatı karşılıkları	-
II. DURAN VARLIKLAR	1.840.150	D. Gelecek yıllara ait gelirler ve gider tahakkukları	-
A. Diğer alacaklar	-	F. Diğer uzun vadeli borçlar	-
B. Finansal (mali) duran varlıklar	475.000		
1. İştirakler	350.000	III. ÖZ SERMAYE	2.278.750
2. Bağlı ortaklıklar (iktisadi işletmeler)	125.000	A. Sermaye	650.000
C. Maddi duran varlıklar	1.365.150	1. Kuruluş mal varlığı	650.000
1. Binalar	1.550.000	2. Mal varlığı artışları	-
2. Makine, tesis ve cihazlar	-	B. Yeniden değerlendirme değer artışı	915.000
3. Taşıt araç ve gereçleri	256.000	1. Duran varlıklardaki değer artışı	890.000
4. Döşeme ve demirbaşlar	82.000	2. İştiraklerdeki değer artışı	25.000
5. Diğer maddi duran varlıklar	-	C. Yedekler	-
6. Birikmiş amortismanlar	522.850	D. Geçmiş yıl gelir fazlaları	332.545
D. Maddi olmayan duran varlıklar	-	E. Geçmiş yıl gider fazlaları (-)	-
E. Özel tükenmeye tabi varlıklar	-	F. Net dönem gelir fazlası	381.205
F. Gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları	-		
G. Diğer duran varlıklar	-		
		AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	2.423.400
		PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	2.423.400

5.1.2. Bilanço ilkeleri

Bilanço ilkelerinin amacı, mal varlığı koyan kurucular ya da mütevelliler, şartlı bağışta bulunan kişi ve kuruluşlarla alacaklıların vakfa sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların, muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte vakfın mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.

Bilanço ilkeleri, varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar olarak üç grupta toplanmaktadır.

Varlıklara ilişkin ilkeler:

- Vakfın bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüştürülebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.
- Vakfın bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan, vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.
- Bilanço varlıklarını, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterilebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur. Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerlendirme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır. Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.
- Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderlerle cari dönemde tahakkuk eden, ancak gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklarla maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- Bilançonun dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden, vakfın sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu iktisadi işletmelere, iştiraklere, personele, kuruculara ve mütevellilere ait tutarların ayrı gösterilmesi temel ilkedir.
- Tutarları kesinlikle tespit edilmeyen alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar dipnot ya da eklerinde gösterilir.
- Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamaları, bilanço dipnot ya da eklerinde açıkça belirtilmelidir. Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir. Ayrıca, vakfın varlıklarıyla ilgili toplam sigorta tutarlarının bilanço dipnot ya da eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir.
- Vasiyetçilerin, çeşitli kişi ve kuruluşların yaptıkları şartlı bağışları ve ayrılan fonlarla ilgili yatırımları bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- Vakıflara ait iktisadi işletmelere ve/veya döner sermayelere ait mali tablolar, vakıf bilançolarının eklerinde verilmelidir.

Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler:

- Vakfın bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.
- Vakfın bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar, kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaba aktarılır.

- Tutarları kesin olarak saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, vakfın bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli, bilanço da gösterilmelidir. Vakfın bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.
- Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılatla, cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan vakfın sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu iktisadi işletmelere, iştiraklere, personele, kuruculara ve mütevellilere ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

Özkaynaklara ilişkin ilkeler:

- Özkaynaklar, kurucular ve/veya mütevelliler tarafından vakfa tahsis edilen mal varlığı, geçmiş gelir fazlası (veya gider fazlası), şarta bağlı bağışlar, özel fonlar, mal varlığı yedekleri, karşılıklar ve dönem gelir gider farkından oluşur. Mal varlığı yedekleri yeniden değerlendirme değer artış fonuyla yedek niteliğindeki karşılıklardan oluşur.
- Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar gider fazlalarıyla dönem net zararı (gider fazlası), özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.
- Vakfın kurucuları ve/veya mütevellileri tarafından özkaynakların devam ettirilmesi ve korunması gerekir. Vakıfta herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar, hem dönemsel, hem de kümülatif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.

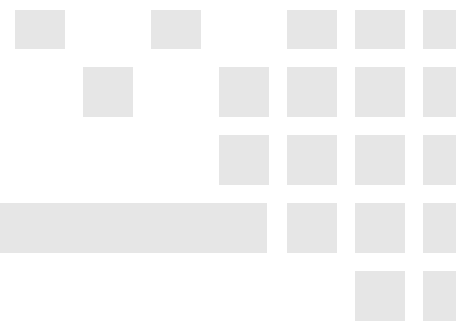
5.2. Gelir tablosu ve ilkeleri

5.2.1. Gelir tablosu hakkında genel bilgi ve örnekler:

Gelir tablosu ilkelerini açıklamadan önce, gelir tablosunun tanımı, biçimsel yapısı ve düzenleme kurallarına ilişkin bilgiler ve örnek verilmesini yararlı buluyoruz: Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirlerle, aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını (gelir fazlası) veya dönem net zararını (gider fazlası) kapsar.

Gelir tablosunun düzenlenmesinde mali tablolar ilkelerinde verilen açıklamalar esas alınır. Bu tablonun düzenlenmesinde esas faaliyetlerden sağlanan gelir ve süreklilik gösteren diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelir ayrı gösterileceği gibi, süreklilik göstermeyen olağandışı gelirler de ayrı olarak gösterilir. Aynı ilke, giderler için de uygulanır.

İşletmeler, gelir tablolarını, bir örnekliliğini sağlayarak karşılaştırılmalarında kolaylık sağlamak ve anlam birliği oluşturmak amacıyla, aşağıdaki forma uygun olarak düzenlerler:



	ÖNCEKİ DÖNEM			CARİ DÖNEM		
OLAĞAN KÂR VE ZARAR						
I – OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR						
1 – Önceki dönem gelir ve kârları						
2 – Diğer olağandışı gelir ve kârlar						
J – OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)						
1 – Çalışmayan kısım gider ve zararları (-)						
2 – Önceki dönem gider ve zararları (-)						
3 – Diğer olağandışı gider ve zararlar (-)						
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI						
K – DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)						
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI						



..... VAKFI
GELİR TABLOSU (Milyon TL)
 01. 01. 2004 – 31. 12. 2004

A. Brüt satışlar		442.250
1. Yurtiçi satışlar	75.750	
2. Yurtdışı satışlar	-	
3. Diğer gelirler		
a) Kira gelirleri	125.000	
4. Bağış ve yardımlar	241.500	
5. Prim ve aidatlar	-	
B. Satışlardan indirimler (-)	-	
C. Net satışlar	-	
D. Satışların maliyeti (-)		24.850
1. Satışların hizmet maliyeti	24.850	
BRÜT FAALİYET KARI (ZARARI) (GELİR VEYA GİDERİ)		417.400
E. Faaliyet giderleri (-)		262.962
1. Genel yönetim giderleri (-)	23.900	
2. Pazarlama ve dağıtım giderleri (-)	-	
3. Araştırma ve geliştirme giderleri	-	
4. Amaca yönelik giderler (-)	239.062	
FAALİYET KARI (ZARARI) (GELİR VEYA GİDERİ)		154.438
F. Diğer faaliyet gelirleri		252.067
1. Faiz gelirleri	110.150	
2. İktisadi işletme gelirleri	65.792	
3. İştiraklerden temettü geliri	47.500	
4. Menkul kıymet satış kârları	22.650	
5. Kambiyo kârları	2.850	
6. Diğer olağan gelir ve kârlar	3.125	
G. Diğer faaliyetlerden olağan giderler (-)		2.150
1. Kısa vadeli borçlanma giderleri (-)	2.150	
H. Finansman giderleri (-)		23.150
1. Kısa vadeli borçlanma giderleri (-)	23.150	
FAALİYET GELİR VEYA GİDER FAZLASI		381.205
I. Olağanüstü gelirler		-
J. Olağanüstü giderler ve zararlar (-)		-
NET DÖNEM GELİR VEYA GİDER FAZLASI		381.205

5.2.2. Gelir tablosu ilkeleri

Gelir tablosu ilkelerinin amacı, satışlar, gelirler, giderler, maliyetler, gelir ve gider fazlalarına ait hesapların belli dönemlere ilişkin faaliyet sonuçlarını doğru olarak göstermelerini sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri, aşağıda belirtilmiştir:

- Gerçekleşmemiş gelirler ve satışlar gerçekleşmiş gibi, ya da gerçekleşenler gerçek tutarlarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem ya da dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- Belli bir dönemin gelirleri ve satışları, bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleriyle karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarla özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.
- Maliyetler, maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakımla diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanlar doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenlerse zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip dağıtılmalıdır.
- Arzi ve olağanüstü niteliğe sahip gelir ve giderler, meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.
- Karşılıklar, vakfın gelirini keyfi şekilde azaltmak veya bir döneme ait gelir-gider farkını diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.
- Dönem sonuçlarının tespitiyle ilgili olarak uygulanagelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.
- Bilanço tarihinde varolan ve sonu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olan, tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır.

Tekdüzen hesap planına göre hazırlanmış bilanço hesapları Ek: 1'de verilmiştir. Tekdüzen hesap planı açıklamaları ise aşağıda yer almaktadır.

6. Tekdüzen genel hesap planı ve açıklamaları

İşletmeler, muhasebe sistemlerini tekdüzen hesap planı çerçevesinde kurmak ve işletmek zorundadır. Hesapların çalışması, hesap planı açıklamalarında belirtildiği gibi gerçekleşir.

Tekdüzen hesap planında yer alan hesap grubu ve büyük defter hesaplarının isimleri, kod numaraları ve sıralamaları değiştirilemez. Hesap planında boş olarak görünen ikili kod hesap grupları, ekonomik gelişmeler ve gereksinimler doğrultusunda Maliye Bakanlığı ve Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce kullanılacaktır.

Yine, hesap planında boş olarak görünen üçlü kod büyük defter hesapları ise, ana grubu ile grup hesaplarının işleyiş ve sistematığına uygun olmak, niteliği ve kapsamı itibarıyla hesap planında belirlenmiş benzeri bir hesap bulunmaması, kullanıldığı takdirde ana hesap grubu ve hesap gruplarının bütünlük ve tutarlılığını bozmamak koşuluyla serbestçe kullanılabilir. Maliye Bakanlığınca düzenlenen "Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği"nde yer alan ancak vakıflarda kullanılmayan hesapların karşılıklarında "**kullanılmaz**" ibaresi yer almaktadır. Bu hesaplar vakıflarca kullanılmayacaktır.

Aşağıda, kısaca “tekdüzen hesap planı”ndaki hesap gruplarının işlevleri ve kullanılma biçimlerine ilişkin bilgi verilecektir. Hesap grupları olarak bilanço, gelir hesapları, maliyet hesapları ve nazım hesaplar incelenecektir.

6.1. Bilanço hesapları ve açıklamaları

A- Aktifler (varlıklar ve varlıkları düzenleyici hesaplar)

1 Dönen varlıklar

Dönen varlıklar bir bilanço dönemi içinde -genel olarak bir yıl- paraya çevrilmesi ya da kullanılması beklenen değerlerden oluşur. Bu grupta yer alan varlıklar büyük defter hesapları sıralamasında, likidite (nakde dönüşüm) durumları dikkate alınarak ana gruplara ayrılmıştır. Yani en çok nakit olandan daha az nakit olana doğru bir sıralama yapılmıştır. Dönen varlık grupları aşağıda gösterilmiştir:

10 Hazır değerler

Nakit olarak kasada ya da bankada bulunan ve her an değer kaybına uğramadan nakde dönüştürülebilen varlıklar (Menkul Kıymetler hariç) bu grupta toplanmıştır. Bu gruba dahil hesapların başlıcaları,

- Kasa
- Alınan çekler
- Bankalar
- Verilen çekler ve ödeme emirleri (-)'dir.

11 Menkul kıymetler

Eldeki atıl fonları değerlendirerek faiz ve temettü geliri elde etmek üzere satın alınan hisse senetleri, tahviller, hazine bonusu, yatırım fonu katılma belgesi, kâr-zarar ve gelir ortaklığı belgesi gibi menkul değerlerle, bunlara ilişkin değer düşme karşılıkları bu grupta yer alır. Bu grupta,

- Hisse senetleri
- Özel kesim tahvil, senet ve bonoları
- Kamu kesimi tahvil, senet ve bonoları
- Diğer menkul kıymetler
- Menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı (-) hesapları kullanılır.

12 Ticari alacaklar

İşletmelerin faaliyetlerinden doğan ve bir yıl içinde tahsil edilmesi öngörülen senetli ve senetsiz alacaklar bu hesap grubunda gösterilir. Vakfın iş ilişkilerinden dolayı iştirak ve bağlı ortaklıklarla iktisadi işletmelerinden alacakları varsa, bu gruptaki ilgili hesapların ayrıntılarında açıkça gösterilir. Bu gruba dahil hesaplar aşağıda gösterilmiştir:

- Alıcılar
- Alacak senetleri
- Alacak senetleri reeskontu (-)
- Verilen depozito ve teminatlar
- Diğer ticari alacaklar
- Şüpheli ticari alacaklar
- Şüpheli ticari alacaklar karşılığı (-)

13 Diğer alacaklar

Ticari alacaklar grubuna girmeyen ve bir yıl içinde tahsil edilecek senetli, senetsiz alacaklarla, bu gruba ait şüpheli alacak ve şüpheli alacak karşılığı, bu kısma girmektedir. Bunlar arasında,

- Ortaklardan (kuruculardan) alacaklar
- İştiraklerden alacaklar
- Bağlı ortaklıklardan (iktisadi işletmelerden) alacaklar
- Üyelerden alacaklar
- Personelden alacaklar
- Diğer çeşitli alacaklar
- Diğer alacak senetleri reeskontu (-)
- Şüpheli diğer alacaklar
- Şüpheli diğer alacaklar karşılığı (-) gibi hesaplar yer almaktadır.

15 Stoklar

Vakfın satmak, üretimde kullanmak ve tüketmek amacıyla edindiği ilk madde ve malzeme, ticari mal, yarı mamul, mamul ve hurda gibi varlıklarla kendi ürettiği benzeri değerleri kapsayan ve bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan ya da bir yıl içinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklar, stoku oluşturur. Bu grupta,

- İlk madde ve malzeme,
- Yarı mamuller-üretim,
- Mamuller
- Ticari mallar
- Diğer stoklar
- Stok değer düşüklüğü karşılığı (-)
- Verilen sipariş avansları hesapları yer almaktadır.

17 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan vakıfların, bu işleri dolayısıyla yaptıkları harcamaların izlendiği hesaplar bu grupta yer alır. Bunlar,

- Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri
- Taşeronlara verilen avanslar gibi hesaplardır.

18 Gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları

İçinde bulunulan ayda ortaya çıkan, ancak gelecek aylara ait olan faaliyet giderleriyle, faaliyet dönemine ait olup da kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak olan gelirler bu grupta yer alır. Bu grupta,

- Gelecek aylara ait giderler
- Gelir tahakkukları hesapları bulunur.

19 Diğer dönen varlıklar

Yukarıda açıklanan bölümlere, niteliklerinden dolayı dahil edilemeyen ve bir yıl içinde tüketilmesi ya da nakde dönüşmesi olası varlıklar, bu grupta yer alır.

- Devreden KDV
- İndirilecek KDV
- Diğer KDV
- Peşin ödenen vergiler ve fonlar

- İş avansları
- Personel avansları
- Sayım ve tesellüm noksanları
- Diğer çeşitli dönen varlıklar
- Diğer dönen varlıklar karşılığı (-) bu grupta yer alan unsurların büyük defter hesaplarıdır.

2 Duran varlıklar

Bir yıldan ya da normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle vakıf faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla elde edilen, ilke olarak bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmemen varlıklar, duran varlıkları oluşturur.

22 Ticari alacaklar

Bu grupta, bir yıldan daha uzun vadeli senetli ve senetsiz alacaklar izlenir. Vadesi bir yılın altına düşenler, dönen varlıklar içindeki ilgili hesaplara aktarılır. İş ilişkilerinden dolayı ana kuruluş, iştirakler ve iktisadi işletmelerden olan alacaklar varsa, bu gruptaki hesapların ayrıntılarında gösterilir.

- Alıcılar
- Alacak senetleri
- Alacak senetleri reeskontu (-)
- Verilen depozito ve teminatlar
- Şüpheli alacaklar karşılığı (-) uzun vadeli hesapları kullanılır.

23 Diğer alacaklar

Herhangi bir mal ve hizmet alım satımına dayanmadan meydana gelmiş ve bir yıldan uzun sürede tahsil edilmesi düşünülen alacaklar, bu grupta yer alır. Vadesi bir yılın altına düşenler dönen varlıklar içindeki ilgili hesaplara aktarılır.

- Ortaklardan (kuruculardan) alacaklar
- İştiraklerden alacaklar
- Bağlı ortaklıklardan (iktisadi işletmelerden) alacaklar
- Üyelerden alacaklar
- Personelden alacaklar
- Diğer çeşitli alacaklar
- Diğer alacak Senetleri reeskontu (-)
- Şüpheli diğer alacaklar karşılığı (-) bu grupta yer alan hesaplarıdır.

24 Mali duran varlıklar

Uzun vadeli amaçlarla ya da yasal zorunluluklar nedeniyle elde tutulan uzun vadeli menkul kıymetlerle, paraya dönüşme niteliğini kaybetmiş uzun vadeli menkul kıymetler bu grupta izlenir. Ayrıca, diğer bir işletmeye ya da bağlı ortaklığa ortak olmak amacıyla edinilen sermaye paylarıyla, vakıf iktisadi işletmelerine sermaye tahsisleri de bu grupta yer alır. Mali duran varlıklar grubunda:

- Bağlı menkul kıymetler
- Bağlı menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı (-)
- İştirakler
- İştiraklere sermaye taahhütleri (-)
- İştirakler sermaye payları değer düşüklüğü karşılığı (-)
- Bağlı ortaklıklara (iktisadi işletmelere) sermaye tahsisleri

- Bağlı ortaklıklara (iktisadi işletmelere) sermaye taahhütleri (-)
- Bağlı ortaklıkların (iktisadi işletmelerin) sermaye payları değer düşüklüğü karşılığı (-)
- Diğer mali duran varlıklar
- Diğer mali duran varlıklar karşılığı (-) büyük defter hesapları bulunur.

25 Maddi duran varlıklar

Vakıf faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve bir yıldan fazla yararlanılacağı tahmin edilen fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur. Bu hesap grubunda,

- Arazi ve arsalar
- Yeraltı ve yerüstü düzenler
- Binalar
- Tesis, makine ve cihazlar
- Taşıtlar
- Demirbaşlar
- Diğer maddi duran varlıklar
- Birikmiş amortismanlar (-)
- Yapılmakta olan yatırımlar
- Verilen avanslar büyük defter hesapları bulunur.

26 Maddi olmayan duran varlıklar

Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve vakfın ya da vakıf iktisadi işletmelerinin belli bir şekilde yararlandığı ya da yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderlerle, belli koşullar altında hukuken koruma gören hakların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta,

- Haklar
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri
- Araştırma ve geliştirme giderleri
- Özel maliyetler
- Diğer maddi olmayan duran varlıklar
- Birikmiş amortismanlar (-)
- Verilen avanslar büyük defter hesapları bulunur.

27 Özel tükenmeye tabi varlıklar

Belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili olan ya da tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan, üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğuyla sınırlı ömre sahip olan giderleri içerir. Özel tükenmeye tabi varlıklar grubunda,

- Arama giderleri
- Diğer özel tükenmeye tabi varlıklar
- Birikmiş tükenme payları (-)
- Verilen avanslar hesabı gibi hesaplar bulunmaktadır.

28 Gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları

İçinde bulunulan dönemde ortaya çıkan, ancak gelecek yıllara ait giderlerle faaliyet dönemine ait olup da ilerki yıllarda kesinlik kazanarak tahsil edilebilecek olan gelirler, bu grubu oluşturur. Bu grupta,

- Gelecek yıllara ait giderler
- Gelir tahakkukları hesapları bulunur.

29 Diğer duran varlıklar

Bundan önceki bölümde yer alan duran varlıklar kalemlerine girmeyen, özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer duran varlık kalemleri bu hesapta yer alır. Diğer duran varlıklar grubuna,

- Gelecek yıllarda indirilecek KDV
- Diğer KDV
- Gelecek yıllar ihtiyacı stokları
- Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar
- Peşin ödenen vergiler ve fonlar
- Diğer çeşitli duran varlıklar
- Stok değer düşüklüğü karşılığı (-)
- Birikmiş amortismanlar (-) hesapları girmektedir.

B- Pasifler (kaynaklar ve kaynakları düzenleyici hesaplar)

3 Kısa vadeli yabancı kaynaklar

Kısa vadeli yabancı kaynaklar, dönen varlıkların ayrılmasında kullanılan ölçüye uygun olarak en çok bir yıl veya vakıf ya da iktisadi işletmelerince normal faaliyet dönemi sonunda ödenecek yabancı kaynakları kapsar.

30 Mali borçlar

Kredi kurumlarına olan kısa vadeli borçlarla vadesine bir yıldan daha az bir süre kalan uzun vadeli borçların ana para taksitleri ve faizleri bu grupta yer alır. Mali borçlar grubunda,

- Banka kredileri
- Uzun vadeli kredilerin anapara taksitleri ve faizleri
- Diğer mali borçlar hesapları kullanılır. Bu grupta yer alan 304, 305, 306 ve 308 kod numaraları kullanılmaz.

32 Ticari borçlar

Kuruluşların ticari ilişkileri nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz borçların kaydedildiği hesapları kapsar. Bu hesap grubu,

- Satıcılar
- Borç senetleri
- Borç senetleri reeskontu (-)
- Alınan depozito ve teminatlar
- Diğer ticari borçlar hesapları gibi ticari ilişkilerle ilgili hesapları içermektedir.

33 Diğer borçlar

Bu grup, vakfın faaliyet konusunu oluşturan işlemler dışında meydana gelen ve en çok bir yıl içinde ödemesi öngörülen borçları kapsamaktadır. Diğer borçlar grubunda,

- Ortaklara (kuruculara) borçlar
- İştiraklere borçlar, bağlı ortaklıklara (iktisadi işletmelere) borçlar
- Üyelere borçlar
- Personele Borçlar
- Diğer çeşitli borçlar
- Diğer borç senetleri reeskontu (-) büyük defter hesapları yer alır.

34 Alınan avanslar

Gerek satış sözleşmesi dolayısıyla, gerekse diğer nedenlerle vakıf tarafından üçüncü kişilerden alınan avansların izlendiği hesaptır. Alınan avanslar grubunda,

- Alınan sipariş avansları
- Alınan diğer avanslar hesapları kullanılır.

35 Yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri

Bu grup, yıllara yaygın taahhüt işleri yapan vakıfların üstlendikleri işlerden, gerçekleştirdikleri kısım karşılığında aldıkları hakedişlerin izlendiği hesapları kapsar. Bu grupta, yıllara yaygın inşaat ve onarım hakediş bedelleri hesabı yer alır.

36 Ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler

Vakfın sorumlu ya da mükellef sıfatıyla ödeyeceği vergi, resim, harç, sigorta primi, sendika aidatları, icra taksitleri ve benzeri borçların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta kullanılan büyük defter hesapları,

- Ödenecek vergi ve fonlar
- Ödenecek sosyal güvenlik kesintileri
- Vadesi geçmiş, ertelenmiş veya taksitlendirilmiş vergi ve diğer yükümlülükler
- Ödenecek diğer yükümlülükler hesaplarıdır.

37 Borç ve gider karşılıkları

Bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne olacağı kesin bir şekilde bilinmeyen veya tutarı bilinmekle beraber ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen kısa vadeli borçlar veya giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta yer alan karşılık hesaplarının aktifi düzenleyici özellikleri bulunmamakta olup, muhtemel bir borç niteliği taşırlar. Borç ve gider karşılıkları grubunda,

- Dönem kârı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları
- Dönem kârının peşin ödenen vergi ve diğer yükümlülükleri (-)
- Kıdem tazminatı karşılığı
- Maliyet giderleri karşılığı
- Diğer borç ve gider karşılıkları büyük defter hesapları kullanılır.

38 Gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları

Bu grup, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan ancak gelecek aylara ait gelirlerle, faaliyet dönemine ait olup ödemesi gelecek aylarda yapılacak ve kesinlikle belgeye dayalı gider tahakkuklarının izlendiği hesaplardan oluşur. Bu grupta,

- Gelecek aylara ait gelirler
- Gider tahakkukları büyük defter hesapları yer alır.

39 Diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar

Özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar bu grupta yer alır. Bu grupta,

- Hesaplanan KDV
- Diğer KDV
- Merkez ve şubeler cari hesabı

- Sayım ve tesellüm fazlaları
- Diğer çeşitli yabancı kaynaklar hesapları bulunur.

4 Uzun vadeli yabancı kaynaklar

Kredi kurumlarından, üyelerden, kuruculardan ve vakfın ilişkide bulunduğu üçüncü kişilerden sağlanan ve bilanço gününde vadeleri bir yıldan daha uzun olan borçları kapsayan hesap grubudur. Uzun vadeli yabancı kaynaklara ait hesaplar şu ana gruplardan oluşur:

40 Mali borçlar

Bilanço tarihi itibarıyla vadesine bir yıldan fazla süre kalmış bulunan banka ve diğer finans kuruluşlarından alınan krediler, bu grupta yer alır. Mali borçlar, banka kredileri hesabında izlenir. Banka kredileri hesabı ihtiyaca göre,

- Yatırım kredileri
- Uzun vadeli diğer krediler
- Uzun vadeli döviz kredileri gibi bölümlere ayrılabilir. Bu grupta ayrıca, diğer mali borçlar hesabı da kullanılabilir.

42 Ticari borçlar (uzun vadeli)

Vakfın faaliyetleri sonucunda doğan senetli ve senetsiz vadelerine bir yıldan daha fazla süre bulunan borçlar bu grupta izlenir. Bu grupta,

- Satıcılar
- Borç senetleri
- Borç senetleri reeskontu (-)
- Alınan depozito ve teminatlar hesapları yer alır.

43 Diğer borçlar

Bu grup, vakfın esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerden doğan ve vadeleri bir yıldan fazla süreli olan borçların yer aldığı hesap grubudur. Bu grupta,

- Ortaklara (kuruculara) borçlar
- İştiraklere borçlar
- Bağlı ortaklıklara (iktisadi işletmelere) borçlar
- Üyelere borçlar
- Diğer çeşitli borçlar
- Diğer borç senetleri reeskontu (-)
- Kamuya olan ertelenmiş ve taksitlendirilmiş borçlar
- Diğer çeşitli borçlar büyük defter hesapları yer alır.

44 Alınan avanslar

Satış sözleşmeleri ve diğer nedenlerle alınan ve vadeleri bir yılı aşan avanslar, bu bölüm kapsamına girer. Bu grupta,

- Alınan sipariş avansları
- Alınan diğer avanslar hesapları kullanılır.

47 Borç ve gider karşılıkları

Bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan, ancak tutarının ne olacağı kesin bir şekilde bilinmeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen uzun vadeli borçlar ya da giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta yer alan hesaplar aktif düzenleyici nitelikte değildir. Bu grupta,

- Kıdem tazminatı karşılığı
- Diğer borç ve gider karşılıkları büyük defter hesapları yer alır.

48 Gelecek yıllara ait gelirler ve gider tahakkukları (uzun vadeli)

Bu grup, bilançonun çıkarıldığı dönemi izleyen yıldan daha sonraki bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerle, faaliyet dönemine ait olup da gelecek bilanço dönemlerinde ödenecek olan giderlerden oluşur. Bu grupta,

- Gelecek yıllara ait gelirler
- Gider tahakkukları hesapları bulunur.

49 Diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar

Özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar bu grupta yer alır. Bunlar,

- Gelecek yıllara ertelenen veya terkin edilen KDV
- Diğer çeşitli uzun vadeli yabancı kaynaklar hesaplarıdır.

5 Özkaynaklar

Özkaynaklar, kurucular ve/veya mütevellilerin bilanço tarihinde vakfa yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren ödenmiş sermayeyle sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıllar kârları ve geçmiş yıllar zararları ve dönemin net kâr veya zararını kapsar. Özkaynaklar şu ana bölümlerden oluşur:

50 Ödenmiş sermaye

Bu grup, vakfa tahsis edilen veya vakıf senedinde yer alan mal varlığıyla, iktisadi işletmelerin taahhüt edilen sermayesini ve ödenmemiş sermayeyi kapsar. Bu grupta,

- Sermaye
- Ödenmemiş sermaye büyük defter hesapları kullanılır.

52 Sermaye yedekleri

Yeniden değerlendirme, değer artışları gibi sermaye hareketleri dolayısıyla ortaya çıkan ve vakfa bırakılan tutarların izlendiği hesap grubudur. Sermaye yedekleri hesap grubunda,

- Maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları
- İştirakler yeniden değerlendirme artışları
- Diğer sermaye yedekleri hesapları bulunur.

54 Kâr yedekleri (gelir fazlası yedekleri)

Kanuna veya vakıf senedine göre ya da vakıfların yetkili organları tarafından alınan kararlar uyarınca, vakıfta alıkonulmuş gelir fazlası bu hesap grubunda gösterilir. Kâr yedekleri grubunda,

- Yasal yedekler
- Statü yedekleri
- Olağanüstü yedekler
- Matematik primler karşılığı
- Ödenmiş primler karşılığı
- Diğer kâr yedekleri
- Özel fonlar hesapları kullanılır.

57 Geçmiş yıllar kârları (geçmiş yıllar gelir fazlaları)

Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan kârlardan yedek hesaplarına alınamayan tutarlar bu hesapta izlenir. Bu hesap grubunda, geçmiş yıllar kârları (geçmiş yıllar gelir fazlaları) hesabı kullanılır. Hesap ihtiyaca göre bölümlenebilir. Cari yılın sonunda “590-Dönem net kârı (dönem net gelir fazlası) hesabı”nda yer alan kâr, izleyen yılda “570-Geçmiş yıllar kârları (gelir fazlaları) hesabı”na devredilir.

58 Geçmiş yıllar zararları (geçmiş yıllar gider fazlaları) (-)

Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan net zararların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta da geçmiş yıllar zararları (geçmiş yıllar gider fazlaları) (-) hesabı kullanılır. İhtiyaca göre, her yılın gelir fazlaları ayrı ayrı gösterilebilir.

59 Dönem net kârı (zararı) (dönem net gelir-gider fazlası)

Bu grup vakfın faaliyet sonucunu gösteren hesapları kapsar. Bir vakfın faaliyet sonucu da,

- Dönem net kârı (dönem net gelir fazlası)
- Dönem net zararı (dönem net gider fazlası) (-) hesaplarında izlenebilir.

6.2. Gelir tablosu hesapları ve açıklamaları

Gelir Tablosu, bir işletmenin (vakfın) bir faaliyet dönemi içindeki gelir ve giderlerinin hangi kaynaklardan sağlandığını ve nerelere harcandığını sistematik bir biçimde ortaya koyar. Gelir tablosu hesapları, vakfın faaliyet dönemine ilişkin brüt satışları, satış indirimleri, satışlarının maliyeti, faaliyet giderleri, diğer faaliyetlerden gelir ve kârlar, diğer faaliyetlerden gider ve zararlar, finansman giderleri, olağandışı gelir ve kârlar, olağandışı gider ve zararlardan oluşur.

60 Brüt satışlar

İşletmelerin (vakıfların) asıl faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsar. Satılan mal ya da hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili olarak dönem içinde ortaya çıkan kur farkları, vergi iadeleri brüt satışlar içinde gösterilir. Brüt satışlara katma değer vergi dahil edilmez. Brüt satışlar grubunda,

- Yurtiçi satışlar
- Yurtdışı satışlar
- Diğer gelirler
- Bağış ve yardımlar
- Prim ve aidatlar büyük defter hesapları bulunur.

61 Satış indirimleri (-)

Net satış hasılatına ulaşmak için brüt satışlardan indirilmesi gereken değerleri kapsar. Bu grupta,

- Satıştan iadeler (-)
- Satış iskontoları (-)
- Diğer indirimler (-)
- Satıştan indirimler (-) hesapları bulunur.

62 Satışların maliyeti (-)

Vakfın dönem içindeki stok hareketleriyle, satılan mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme ve ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini kapsar. Diğer bir deyişle, dönem içinde alıcılara satılan ya da devredilen mal ve hizmetlerin üretimi ya da satın alınması için yapılan tüm giderleri içerir. Bu hesap grubunda,

- Satılan mamuller maliyeti (-)
- Satılan ticari mallar maliyeti (-)
- Satılan hizmet maliyeti (-)
- Diğer satışların maliyeti (-) hesapları yer alır.

63 Faaliyet giderleri

Vakfın esas faaliyetiyle ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine eklenmeyen araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri ve amaca yönelik giderlerden oluşan hesap grubudur. Yedinci grupta izlenen esas faaliyet dönemi giderleri, yansıtma hesapları alacağıyla dönem sonunda bu grupta yer alan hesaplara devredilir. Bu hesap grubunda,

- Araştırma ve geliştirme giderleri (-)
- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri (-)
- Genel yönetim giderleri (-)
- Amaca yönelik giderler (-) hesapları bulunur.

64 Diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar

Bu grup, vakfın esas faaliyeti dışında iştiraklerden ve bağlı ortaklıklardan (iktisadi işletmelerden) elde edilen temettü gelirleriyle faiz ve diğer temettü gelirleri, temerrüt faizleri, kambiyo kârları, kira gelirleri, menkul kıymet satış kârları gibi faaliyetlerden elde edilen olağan gelir ve kârlardan oluşur. Bu hesap grubunda,

- İştiraklerden temettü gelirleri
- Bağlı ortaklıklardan (iktisadi işletmelerden) temettü gelirleri
- Faiz gelirleri
- Komisyon gelirleri
- Konusu kalmayan karşılıklar
- Menkul kıymet satış kârları
- Kambiyo kârları
- Reeskont faiz gelirleri
- Diğer olağan gelir ve kârlar hesapları yer alır.

65 Diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar (-)

Diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar hesap grubu, vakfın esas faaliyetleri dışında kalan olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararları kapsar. Bu gruptaki büyük defter hesapları,

- Komisyon giderleri (-)
- Karşılık giderleri (-)
- Menkul kıymet satış zararları (-)
- Kambiyo zararları (-)
- Reeskont faiz giderleri (-)
- Diğer olağan gider ve zararlar (-) hesaplarından oluşur.

66 Finansman giderleri (-)

Vakfın borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan ve varlıkların maliyetine eklenmemiş faiz, kur farkları, kredi komisyonları ve benzeri giderleri kapsayan hesap grubudur.

- Kısa vadeli borçlanma giderleri (-)
- Uzun vadeli borçlanma giderleri (-) büyük defter hesapları bulunur.

67 Olağandışı gelir ve kârlar

Vakfın olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle arızı nitelik taşıyan varlıkların satışlarından elde edilen kârlarla olağandışı olay ve gelişmeler nedeniyle ortaya çıkan gelir ve kârların yer aldığı hesap grubudur. Bu grupta,

- Önceki dönem gelir ve kârları (önceki dönem gelir ve gelir fazlaları)
- Diğer olağandışı gelir ve kârlar büyük defter hesapları bulunur.

68 Olağandışı gider ve zararlar (-)

Vakfın olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle sık sık ve düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen işlem ve olaylardan kaynaklanan gider ve zararların yer aldığı hesap grubudur.

- Çalışmayan kısım gider ve zararları (-)
- Önceki dönem gider ve zararları (-)
- Diğer olağandışı gider ve zararlar (-) büyük defter hesapları yer alır.

69 Dönem net kârı ve zararı (dönem net gelir ve gider fazlalıkları)

Gelir tablosu hesapları grubunda yer alan hesapların, dönem sonunda kapatılarak aktarıldığı ve net kârın saptandığı hesap grubudur. Bu hesap grubunda,

- Dönem kârı veya zararı (dönem gelir ve gider fazlası)
- Dönem kârı, vergi ve yasal yükümlülük karşılıkları (-)
- Dönem net kârı veya zararı (dönem net gelir veya gider fazlası) hesapları kullanılır.

6.3. Maliyet hesapları ve açıklamaları

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır. Bu bölümde yer alan gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde (7/A) ve (7/B) olarak sunulmuştur. (7/A) seçeneğinde giderler büyük defterde **fonksiyon esasına** göre, (7/B) seçeneğinde ise **çeşit esasına** göre belirlenmiştir.

Vakıflar için hazırlanan hesap planında, yalnızca (7/B) seçeneğinin kullanılması öngörülmüştür. Böylelikle, vakıflara giderlerinin bölümlenmesinde ve büyük defterde izlenmesinde, örgütsel yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleme yapabilmeleri için kolaylık sağlanmıştır. Bu durumda, vakıfların giderlerini,

büyük defterde çeşit esasına göre bölümlendirmeleri gerekmektedir.

79 Gider çeşitleri

Gider çeşitleri hesapları, işletmenin/vakfın amacının gerçekleştirilmesine yönelik faaliyetlerinde yapmaları gereken harcamaların (maliyetin) çeşitlerini gösterir. Bu hesaplar, işletmelerin/vakıfların kendi yapılarına uygun biçimde detaylandırılır.

İşletmeler için zorunlu tutulan tekdüzen hesap planında 79 kodlu gider çeşitleri hesap grubu, alt hesap kodları bazında doldurulmuştur. Vakıflar için hazırlanan hesap planında da 7/B grubu hesapları aynen korunduğundan ve yeni bir hesap açılması olanağı da olmadığından, vakıfların amaçlarına yönelik yaptıkları harcamaların ana hesap bazında detaylandırılması olanağı bulunamamıştır. Bu nedenle, bu tür harcamaların detaylandırılması, zorunlu olarak grup içinde bulunan çeşitli giderler hesabı altında yapılmıştır.

Gider çeşitleri hesaplarının kodlanmasında aşağıdaki sınıflama esas alınmıştır.

Gider çeşitleri

- 790– İlk madde ve malzeme giderleri
- 791– İşçi ücret ve giderleri
- 792– Memur ücret ve giderleri
- 793– Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- 794– Çeşitli giderler
- 795– Vergi, resim ve harçlar
- 796– Amortisman ve tükenme payları
- 797– Finansman giderleri
- 798– Gider çeşitleri yansıtma hesabı
- 799– Üretim maliyet hesabı

Vakıfların faaliyetleri sonucu oluşan giderlerinin önemli bölümü, resmi senetlerinde yazılı amaçlara yöneliktir. Genelde eğitim, sağlık, kültür, bilim, spor v. b. gibi, toplumun çeşitli ihtiyaçlarını karşılamaya dönük faaliyetlere ilişkin giderlerden oluşur. Bu tür faaliyetler sonucu oluşan giderlerin, muhasebe kayıtlarına ayrıntılı olarak yansıtılması gerekmektedir. Ancak yukarıda açıklandığı üzere, hesap planında bu detaylandırmanın ana hesap temelinde yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Muhasebenin temel ilkesi gereğince, bu tür harcamaların, ana faaliyet gideri niteliğinde olması nedeniyle yedili grup gider hesaplarında izlenmesi, dönem sonunda ise, yapılan bu harcamaların çeşit esasına göre “gider çeşitleri yansıtma hesabı” kullanılarak altılı grup gelir hesapları içinde yer alan ve vakfın esas faaliyet gelirlerini düzenleyici niteliği bulunan 63 kodlu faaliyet giderleri hesap grubu içinde yer alan hesaplara, giderin niteliğine göre dağıtılması gerekmektedir.

Belirtilen bu işlemin yapılabilmesi için de, 7/B seçeneği kapsamında, vakıfların yapılarına uygun nitelikte ana hesapların bulunması icap etmektedir. Mevcut hesap planında böyle bir imkân bulunmadığından, zorunlu olarak, esas faaliyet gideri niteliğinde olan, doğrudan vakıf amacına dönük harcamaların izlendiği hesaplar “794– Çeşitli giderler” ana hesabı altında, vakıfların yapılarına uygun olacak biçimde detaylandırılmıştır.

Bu çözüme göre, vakıflar resmi senetlerde yazılı bulunan amaçların niteliğine ve içeriğine uygun detay hesaplar oluşturacaklar, dönem içinde yapılan harcamaları, bu hesap altında açılan alt hesaplarda izleyeceklerdir. Dönem sonunda ise, 7/B seçeneği kapsamında yer alan diğer hesaplarla birlikte, bu hesapta oluşan tutarları “798– Gider çeşitleri yansıtma hesabı”nı kullanarak, amaca yönelik veya genel yönetim gideri olu-

şuna göre, 63- Faaliyet giderleri hesabı grubunda yer alan ilgili hesaplara borç kaydederek aktaracak ve kapatacaklardır.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda, bu hesap için, aşağıdaki örneğe uygun alt hesaplar açılır.

794- Çeşitli giderler

794- 01- Eğitim yardımları

794- 01- 001 Öğrencilere nakden verilen borçlar

794- 01- 002 Öğrencilere yapılan aynı yardımlar

794- 01- 003 Eğitim kurumlarına yapılan nakdi yardımlar

794- 01- 004 Eğitim kurumlarına yapılan aynı yardımlar

794- 01- 005

794- 02- Sağlık yardımları

794- 02- 001 Kişilere nakden karşılanan sağlık yardımları

794- 02- 002 Kişilere hizmet karşılığı yapılan sağlık yardımları

794- 02- 003

794- 03- Sosyal yardımlar

794- 03- 001 Öğrenci yurtlarına yapılan yardımlar

794- 03- 002

798- Gider çeşitleri yansıtma hesabı

Dönem boyunca çeşitlerine göre, 790-797 kodlu gider çeşitleri hesaplarında toplanan giderlerin ilgili sonuç ve bilanço hesaplarına, fonksiyonlarına göre aktarılmasını sağlayan hesaptır.

Vakıfta dönem boyunca gider çeşitleri hesaplarının (7/B hesapları) borcuna kaydedilen tutarlar, dönem sonlarında fonksiyonlarına dönüştürülerek sonuç hesapları arasında yer alan 630- Araştırma ve geliştirme giderleri, 631- Pazarlama-satış ve dağıtım giderleri, 632- Genel yönetim giderleri ve 633- Amaca yönelik giderler hesapları ile 66- Finansman giderleri grubu ilgili hesabının borcuna, "798 kodlu gider çeşitleri yansıtma" hesabının alacağına yazılır.

Bu kayıtlardan sonra ise "798 ile 791-797" kod numaralı hesaplar, dönem sonlarında karşılaştırılarak kapatılır.

İhtiyaca göre aşağıdaki gibi alt hesaplara bölümlendirilir.

798- Gider çeşitleri yansıtma hesabı

798- 01- Araştırma ve geliştirme giderleri

798- 02- Pazarlama-satış ve dağıtım giderleri

798- 03- Genel yönetim giderleri

798- 04- Amaca yönelik giderler

798- 05- Kısa vadeli borçlanma giderleri

798- 06- Uzun vadeli borçlanma giderleri

7/B seçeneğinin uygulanmasında esas olan çeşit esasına göre izlenen giderlerin yıl sonu envanter işlemleri sırasında fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili fonksiyonel gider hesaplarına, gider yerlerine ve sonuç hesaplarına aktarılmasıdır. Bu usulde bütün sarflar, büyük defterde çeşit esasına göre takip edilir. Dönem sonlarında aşağıda örneği çıkartılan gider dağıtım tablosu aracılığıyla çeşitlerine göre gruplanan bu giderler fonksiyonlarına dönüştürülür.

Çeşit esasına göre gruplanan giderlerin fonksiyonel giderlere dönüştürülmesinde, aşağıda yer alan gider dağıtım tablosundan faydalanılır. Tabloda satırlarda çeşit esasına göre giderler yer alırken, sütunlarda fonksiyonel esasa göre bölümlenen giderler bulunmaktadır. Tabloda sadece koyu olarak işaretlenen kısımlar kullanılacaktır.

Örneğin çeşit esasına göre büyük defterde biriktirilen dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet giderlerinden, sadece 63 kodlu faaliyet giderleri grubu içinde yer alan fonksiyonel gider hesaplarına pay verilebilecektir.

ÖRNEK

..... VAKFI GİDER DAĞITIM TABLOSU

Çeşit esasına göre / Fonksiyon esasına göre	TOPLAM	62 Satışların maliyeti	630 Araştırma ve geliştirme giderleri	631 Pazarlama satış ve dağıtım giderleri	632 Genel yönetim giderleri	633 Amaca yönelik giderler	66 Finansman giderleri
İlk madde ve malzeme giderleri							
İşçi ücret ve giderleri							
Memur ücret ve giderleri							
Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler							
Çeşitli giderler							
Vergi resim ve harçlar							
Amortisman ve tükenme payları							
Finansman giderleri							
TOPLAM							

..... Vakfında, bir faaliyet dönemi boyunca yapılan ve esas faaliyet gideri niteliğinde olan harcamalar çeşit esasına göre, aşağıda belirtildiği şekilde, büyük defter hesaplarında toplanmıştır.

ÖRNEK

Hesap İsmi	Gider Tutarı (YTL)
790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	6.000,00
İşletme olmayan iktisadi faaliyet gider ve maliyetleri	6.000,00
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ	12.500,00
Vakıf merkezi	4.250,00
Vakıf amacına yönelik tesisler	8.250,00
792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ	25.000,00
Vakıf merkezi	9.500,00
Vakıf amacına yönelik tesisler	15.500,00
793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	11.300,00
Vakıf merkezi	5.100,00
Vakıf amacına yönelik tesisler	6.200,00
794 ÇEŞİTLİ GİDERLER	97.250,00
Eğitim yardımları	38.900,00
Sağlık yardımları	33.650,00
Hayri ve sosyal yardımlar	7.800,00
Kültürel yardımlar	16.900,00
795 VERGİ RESİM VE HARÇLAR	3.150,00
Vakıf merkezi	1.950,00
Vakıf amacına yönelik tesisler	1.200,00
796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI	8.500,00
Amaç dışında kullanılan duran varlıklar	2.500,00
Amaca yönelik kullanılan duran varlıklar	6.000,00
797 FİNANSMAN GİDERLERİ	6.125,00
Kısa vadeli borçlanma giderleri	6.125,00

Yukarıda büyük defter kayıtları itibariyle dökümü yapılan giderler daha önce oluşturulan gider dağıtım tablosunda aşağıda gösterildiği gibi fonksiyonlarına dönüştürülerek fonksiyonel giderler elde edilmiştir.

..... VAKFI GİDER DAĞITIM TABLOSU

Fonksiyon esasına göre Çeşit esasına göre	TOPLAM	62 Satışların maliyeti	630 Araştırma ve geliştirme giderleri	631 Pazarlama satış ve dağıtım giderleri	632 Genel yönetim giderleri	633 Amaca yönelik giderler	66 Finansman giderleri
İlk madde ve malzeme giderleri	6.000,00	6.000,00					
İşçi ücret ve giderleri	12.500,00				4.250,00	8.250,00	
Memur ücret ve giderleri	25.000,00				9.500,00	15.500,00	
Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	11.300,00				5.100,00	6.200,00	
Çeşitli giderler	97.250,00					97.250,00	
Vergi resim ve harçlar	3.150,00				1.950,00	1.200,00	
Amortisman ve tükenme payları	8.500,00				2.500,00	6.000,00	
Finansman giderleri	6.125,00						6.125,00
TOPLAM	169.825,00	6.000,00			23.300,00	134.400,00	6.125,00

Yukarıdaki tablo yardımıyla elde edilen fonksiyonel giderlerin dökümü şu şekildedir.

Diğer satışların maliyeti	6.000,00 YTL
Genel yönetim giderleri	23.300,00 YTL
Amaca yönelik giderler	134.400,00 YTL
Kısa vadeli borçlanma giderleri	6.125,00 YTL

Bu şekilde fonksiyonlarına ayrılan esas faaliyet gideri niteliğinde olan ve 7/B seçeneğindeki hesaplarda takip edilen giderlerin, 798 kodlu gider çeşitleri yansıtma hesabı aracılığıyla fonksiyonel hesaplara devrine ilişkin muhasebe kaydı ise yan sayfadaki gibi yapılacaktır.



Kayıt 1:	
_____ / _____	
623– Diğer satışların maliyeti hes.	6.000,00
632– Genel yönetim giderleri hes.	23.300,00
633– Amaca yönelik giderler hes.	134.400,00
660– Kısa vadeli borçlanma giderleri hes.	6.125,00
798– Gider çeşitleri yansıtma hes.	163.825,00
799– Üretim maliyet hes.	6.000,00
_____ / _____	
Kayıt 2:	
_____ / _____	
798– Gider çeşitleri yansıtma hes.	163.825,00
799– Üretim maliyet hes.	6.000,00
790– İlk madde ve malzeme gid. hes.	6.000,00
791– İşçi ücret ve giderleri hes.	12.500,00
792– Memur ücret ve giderleri hes.	25.000,00
793– Dışardan sağlanan fayda ve hizmetleri hes.	11.300,00
794– Çeşitli giderler hes.	97.250,00
794– 01– Eğitim yardımları	38.900,00
794– 02– Sağlık yardımları	33.650,00
794– 03– Hayri ve sosyal yardımlar	7.800,00
794– 04– Kültürel Yardımlar	16.900,00
795– Vergi resim ve harçlar hes.	3.150,00
796– Amortisman ve tükenme pay. hes.	8.500,00
797– Finansman giderleri hes.	6.125,00
_____ / _____	

6.4. Nazım hesaplar ve açıklamaları

Nazım hesaplar, vakfın varlık ve kaynaklarını doğrudan doğruya ilgilendirmeyen, fakat bilinmesi, izlenmesi ve saklanması lüzumlu olan bilgilerin ve değerlerin iz bırakması amacıyla kaydedildiği hesaplardır. Bilanço-da, bilanço alt toplamlarının altında gösterilir.

Vakfın izlemek durumunda olduğu kıymet, taahhüt, sipariş ve riskler, gerçek veya iz kıymetleri üzerinden her konu için karşılıklı olarak tesis edilen aktif ve pasif nazım hesaplarda izlenir.

Nazım hesaba kaydedilmiş olan hususların kısmen ya da tamamen ortadan kalkması halinde, evvelce yapılmış olan nazım hesap kayıtları ters kayıtla iptal edilir. Nazım hesaplar,

- Borçlu nazım hesaplar
- Alacaklı nazım hesaplar olmak üzere iki ana gruba ayrılır.

Bu gruplar da

- Kefaletten
- Teminattan
- Emanetten borçlular ve alacaklılar şeklinde alt gruplara ayrılabilir.

- T.C. Maliye Bakanlığı, muhasebe uygulamalarında standardın sağlanması için, “1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ni yayımlayarak (R.G.26.12.1992/21447) 01.01.1994 tarihinden itibaren “Tekdüzen Muhasebe Sistemi” ne geçilmesini zorunlu hale getirmiştir.
- Anılan tebliğ ile;
 - Muhasebenin temel kavramları
 - Muhasebe politikalarının açıklanması
 - Mali tablolar ilkeleri
 - Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması
 - Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır.

Tebliğde bu düzenlemenin amacı, “bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması” olarak açıklanmıştır.

7. Proje bütçeleri ve bütçe gelir–giderlerinin muhasebede izlenmesi

Proje bütçesinin ne olduğu, nasıl hazırlandığı, hangi ana kalemlerden oluştuğu, bütçe yönetiminin ilkeleri vb. konulardaki gerekli bilgiler, *STK Çalışmaları Dizisi*'nden yayımlanan *Proje Döngüsü Yönetimi II: Bütçeleme, Değerleme, Raporlama* kitabında yer almaktadır. Bu kitap çerçevesinde bu konuda kısa bir tanım verdikten ve bütçenin ana işleviyle ilgili birkaç noktaya değindikten sonra, özellikle bütçe-muhasebe ilişkisine yer vereceğiz.

Proje bütçesi, projenin ne tür kaynaklara ihtiyaç duyduğu ve bu kaynakların kullanımının nasıl planlanacağı hususunda, ilgili bütün taraflar –proje yürütücüleri, bağıışçılar, idari personel, değerlendiriciler vb.- arasında doğru ve etkili bir iletişim aracıdır. Proje bütçesi, aynı zamanda proje etkinliklerinin iş planına uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin izlenmesine de hizmet eder.

Bütçelemede hazır ve tek bir reçete yoktur. Ancak başlangıçta bütçenin hazırlanmasına ne kadar çok kafa yorulur ve zaman harcanırsa, kritik faktörler ne kadar çok göz önünde bulundurulursa, uygulamanın ileriki aşamalarında gözden geçirme ve değişik formatta yeniden bütçe hazırlama ihtiyacı o kadar azalır. Bütçenin hazırlanmasına harcanacak zaman, projenin ve ona özgülenecek kaynağın büyüklüğü ve karmaşıklığıyla doğru orantılı olmalıdır.

İyi bir bütçe yönetimi sağlayabilmek için, ilgili kuruluş muhasebesinde, proje bütçesinin bütün gider kalemleri, bir masraf merkezi oluşturacak biçimde yer almalıdır. Masraf merkezinden kasıt, “Maliyet hesapları ve açıklamaları” bölümünde değindiğimiz maliyet hesapları sistematığına (7/A–7/B) uygun olarak, proje harcamalarının çeşit esasına göre izlenmesinin sağlanmasıdır.

Proje çalışmaları başladıktan sonra yapılan harcamaların gerekli belgelere dayalı olarak doğru hesaplara kaydedilmesi büyük önem taşır. Bu nedenle ana ve alt hesap isimlerinin yanına ayrıca hesap kodları işlenir. Gerek yapılan harcamaların, projenin iş planına uygunluğunu yakından izleyebilmek, gerekse harcama belgelerinin doğru hesaplara kaydedilip edilmediğini kontrol edebilmek için, bütçe yönetiminin iki taraflı yürütülmesi gerekir. Yani bir yandan muhasebe sorumlusu, diğer yandan proje yöneticisi/yöneticileri, kendilerine düşen sorumluluğu titizlikle yerine getirmelidirler.

Bütçe kalemleriyle ilgili harcama yetkisi proje yöneticilerinde olduğundan, harcamaya ilişkin belgelerin ön denetimi de proje yöneticilerinin sorumluluğundadır. Bu denetimin yerine getirildiğini belgelemek üzere, harcamalardan sorumlu proje yetkilisi, harcama belgelerinin alınan mal ve hizmetin içeriğine ve niteliğine uygunluğunu kontrol ederek, söz konusu belgeleri imzalar/paraflar. Belgelerin üzerine, ait olduğu bütçe kaleminin adı ve hesap kodu yazılır. Bu işlemlerden sonra, anılan belgeler, ilgili hesaplara işlenmek üzere muhasebe Bölümüne iletilir. Proje birimi ile muhasebe birimi arasındaki iletişim ve işbirliği, iyi bir proje ve bütçe yönetimi açısından çok önemlidir.

Bütçe harcamalarının zamanında -gecikilmeksizin- doğru hesaplara, doğru tutarlarda kaydedilip kaydedilmediğini kontrol etmek üzere aylık veya en geç üç aylık dönemlerde mutabakat çalışması yapılır. Yapılan yanlışlıkların kısa dönemde saptanıp düzeltilmesini sağlayabilmek için, mutabakat çalışmalarının aylık dönemlerde yapılması uygun olur.

Mutabakat çalışmasından amaç, mutabakat dönemi içinde, ilgili bütçe kalemlerine yapılan kayıtların ayrıntılı dökümünün ve kümülatif bakiyenin alınması, dökümdeki kayıtlarla harcama belgelerinin tek tek karşılaştırılması, tarih, tutar ve hesap kodu uygunluğunun saptanmasıdır. Bu çalışmanın hızla ve kısa zamanda sonuçlandırılabilmesi için, zorunlu olmamakla birlikte, proje biriminde dublür (paralel) kayıt düzeni oluşturulabilir. Bunun için, orijinalleri muhasebe bölümüne verilen harcama belgelerinin birer fotokopisinin de proje bölümünde dosyalanması gerekir.

İyi bütçe yönetimi, iyi proje uygulamasıyla eşanlamlıdır. Çünkü bütçe, projenin amaçlarıyla doğrudan ilgili ana etkinliklerin parasal yüzüdür. Çok kullanılan bir benzetmeyle, proje bütçesiyle projenin iş planı, bir madyonun iki yüzü gibidir.

8. Proje bütçesi, proje raporları – muhasebe ilişkisi

Proje bütçesiyle ilgili harcamaların, STK muhasebesinde ayrı bir masraf merkezi (gider yeri-cost center) olarak düşünülüp ayrıntılı biçimde izlenmesi, özellikle proje raporlarının kısa sürede ve istenilen nitelikte hazırlanmasında yaşamsal önem taşımaktadır.

Proje raporları, başışçılara (destekçilere, fonverenlere) kapsadıkları dönemde projenin gidişatıyla ilgili bilgi ve hesap vermek amacıyla düzenlenirler. Söz konusu raporlar,

- Projenin hedefleri doğrultusunda ulaşılan teknik gerçekleştirmeler ve karşılaşılan sorunlar
- Çalışma planına göre, son mali durum
- Gelecek dönem için, projenin teknik ve mali planlarında yapılması öngörülen değişiklikler hakkında bilgi içerirler.

STK Çalışmaları Dizisi'nden yayımlanan Proje Döngüsü Yönetimi II: Bütçeleme, Değerleme, Raporlama kitabında ayrıntılı olarak incelenen proje raporları, ara (interim) ve nihai (final) raporlar olmak üzere iki ayrı biçimde hazırlanırlar.

Ara raporlar, toplam proje süresinin 3-6 ay gibi belirli bölümünü kapsarlar. Daha çok özet rapor niteliğindedirler. Ara raporların hangi sürelerde, hangi tarihlerde düzenleneceği genellikle proje sözleşmelerinde yer alır. Ara raporların, başışçılar tarafından kabulü ve onaylanması, proje finansmanının yeni taksitlerinin ödenmesine esas oluşturur.

Nihai (son) raporlar ise, proje süresinin bitiminde gerek teknik, gerek mali açıdan proje hedeflerinin ne ölçüde başarıldığına ilişkin bilgi içerirler. Bu raporlara, proje sözleşmelerinde öngörülmüşse, bağımsız denetçilerin değerlendirme raporları da –teknik veya mali ya da her ikisi- eklenir.

Proje raporlarında, bağışçı/fonveren/destekçiler yönünden gün ışığına çıkarılması gereken ana nokta, verdikleri paranın, proje koşullarına ve amaçlarına uygun olarak en iyi şekilde kullanıldığı ve değerlendirildiğidir. Raporu inceleyen bağışçı, bu sonuca gönül huzuruyla varabilmelidir. Bunun için göz önünde bulundurulması gereken birkaç nokta, aşağıda özetlenmiştir:

- Her şeyden önce raporlar tam zamanında hazırlanmalı ve gönderilmelidir.
- Rapor kaleme alınırken, okuyup değerlendirecek kişi hep aklımızda olmalıdır. Şu soruyu hep kendimize sormalıyız: Raporu okuyacak kişinin bütün bunlar hakkında bildiği nedir?
- Muhatabımızın dilini konuşmalıyız.
- Rapor kesin, kısa ve özlü olmalıdır. Bu, rapor yazmanın altın kuralıdır.
- Verilen bilgiler azaltılarak iyi bir sentez oluşturulmalıdır. Gereksiz ayrıntılardan kaçınılmalı, yalnızca önemli olan bilgilere yer verilmelidir.
- Rapor hedeflere odaklanmalıdır. Herhangi bir etkinliğin tartışılması, ulaşılabacak sonuçlar bağlamında raporda yer almalıdır.
- İş planları hedeflere göre formüle edilmelidir.
- Yalnızca raporlama dönemi içinde yapılanlardan söz edilmelidir.
- Yaşanan sorunlar, gecikmeler ve başarısızlıklar açıklıkla ortaya konulmalıdır.
- Rapor, yüksek bir mesleki standardı yansıtmalıdır.

Proje bütçesiyle ilgili harcamaların muhasebede sistemli ve ayrıntılı biçimde izlenmesi, özellikle mali raporların hazırlanması açısından önem taşımaktadır.

Bütçe, proje yönetimindeki mali performansın ölçülmesinde temel araçtır. Bütçe kalemlerindeki limitlerin aşılması ya da harcamaların limitlerin altında kalması, projenin başlangıçta öngörülen çalışma planında sapmalar olduğunu gösterir. Teknik raporlarda bu sapmaların nedenlerinin açıklanması ve irdelenmesi gerekir. Mali raporların düzenlenmesindeki amaç, sağlanan mali kaynakların, projenin iş planındaki hedeflere ulaşılmasında nasıl kullanıldığını kolay anlaşılabilir ve güvenilir biçimde ortaya koymaktır.

Bu amacın sağlanabilmesi için,

- Muhasebe kayıtlarının düzenli biçimde tutulması
- Muhasebede ulaşılan verilerin, mali konularda uzman olmayan kişilerce kolayca anlaşılıp yorumlanabileceği bir bilgiye –information- dönüştürülmesi gerekir.

Bu bağlamda,

- Proje bütçesini oluşturan gelir ve gider kalemleri, masraf merkezlerinde ayrı hesaplarda izlenmelidir. Hatta bazı projelerde banka hesaplarının bile ayrı tutulması gerekebilir.
- Proje harcamalarına ilişkin ödeme belgeleri –fatura, perakende satış fişi, gider pusulası, serbest meslek makbuzu vb.- ayrıca dosyalanıp saklanmalıdır.
- Düzenli olarak mutabakatı yapılan banka bildirimleri ve harcamaları, proje harcamaları dosyasında yer almalıdır.
- Proje gelirleri üzerinden kazanılan faizler ilgili hesapta gösterilmelidir.
- Projeye ait donanım ve demirbaşın bir envanteri çıkarılmalıdır.

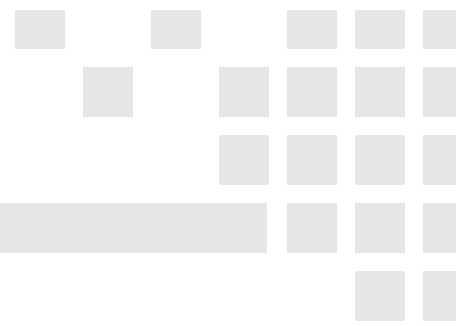
Yukarıda değinilen kayıtlar ve bilgiler, mali raporların hazırlanmasında temel malzemedir.

Mali rapor hazırlanırken aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulmalıdır:

- Raporun hazırlanmasında esas alınan bütçe, başışçının/fonverenin/destekçinin kabul ettiği ve onayladığı son bütçe olmalıdır. Raporlama dönemi içinde toplam bütçe tutarında veya bütçe kalemlerinde yapılan ve belirli oranı aşan değişiklikler için, başışçının/fonverenin/destekçinin önceden yazılı izni alınmış olmalıdır.
- Raporda, raporlama dönemi içinde alınan mal ve hizmetler karşılığında yapılan harcamalara yer verilmelidir.
- Bazı başışçılar/fonverenler/destekçiler, yabancı paranın yerli paraya dönüştürülmesinde belli bir yöntemin kullanılmasını şart koşabilirler. Böyle bir koşulun yer almadığı durumlarda da basit bir yöntem belirlenmeli, belirlenen yöntem proje süresince değiştirilmeksizin uygulanmalıdır.
- Genellikle belirli bir oran şeklinde saptanan idari katkı payları (management fees), bütçe limiti üzerinden değil, rapor dönemindeki fiili harcamalar üzerinden hesaplanmalıdır.

SÖZÜN ÖZÜ

- Proje bütçesi, projenin ne tür kaynaklara ihtiyaç duyduğu ve bu kaynakların kullanımının nasıl planlanacağı konusunda, ilgili bütün taraflar – proje yürütücüleri, başışçılar/destekçiler/fonverenler, idari personel, değerlendiriciler vb. - arasında doğru ve etkili bir iletişim aracıdır. Proje bütçesi, proje etkinliklerinin iş planına uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin izlenmesine de yarar.
- Bütçelemede hazır ve tek bir reçete yoktur. Bütçenin hazırlanmasına harcanacak zaman, projenin ve ona özgülenecek kaynağın büyüklüğü ve karmaşıklığıyla doğru orantılı olmalıdır.
- İyi bir bütçe yönetimi için, ilgili kuruluş muhasebesinde, proje bütçesinin bütün gider kalemleri, bir masraf merkezi (gider yeri) oluşturacak biçimde yer almalıdır.
- Bütçe yönetiminin, iki taraflı yürütülmesi gerekir. Yani, bir yandan muhasebe sorumlusu, diğer yandan proje yöneticisi/yöneticileri, kendilerine düşen izleme ve kontrol görevlerini titizlikle yerine getirmelidir.
- Muhasebeleştirmede yapılan yanlışlıkların, kısa dönemde saptanıp düzeltilmesini sağlamak için, mutabakat çalışması yapılması gerekir. Mutabakat çalışmasının aylık dönemlerde yapılması uygun olur.
- İyi bütçe yönetimi, iyi proje uygulamasıyla eşanlamlıdır.
- Proje raporları, başışçılara – destekçilere, fonverenlere – kapsadıkları dönemde projenin gidişatıyla ilgili bilgi ve hesap vermek amacıyla düzenlenirler. Proje raporları, ara ve nihai raporlar olmak üzere iki ayrı biçimde hazırlanırlar.
- Proje raporlarında, başışçılar/fonverenler yönünden açıklıkla ortaya konulması gereken nokta, verdikleri paranın, proje amaçlarına uygun olarak, en iyi şekilde kullanıldığı ve değerlendirildiğidir.



SİVİL TOPLUM KURULUŞLARINDA FİNANSAL YÖNETİM

1. Genel bilgi

Medeni hukuk tüzel kişisi niteliğinde olan STK'lar –vakıflar, dernekler ve üst kuruluşları- toplumsal hizmet amacıyla ve kâr saiki olmaksızın kuruldukları için, yapıları gereği, ticari bir etkinliğin içinde bulunmaları mümkün değildir. Bu statüleri nedeniyle kanun koyucu, STK'ları Kurumlar Vergisi mükellefleri arasına katmamıştır.

Kâr amacı gütmeseler de, STK'lar da amaçlarını gerçekleştirebilmek için parasal kaynağa gereksinim duyarlar. Bağışlar ve destekçilerin katkıları önemli gelir kaynakları olmalarına karşın, her zaman yeterli düzeye ulaşamamaktadır. Özellikle, ekonomik kriz dönemlerinde yurtiçi kaynaklarda da önemli daralmalar olmaktadır. Bu nedenle, STK'lar da amaçlarının ve faaliyet alanlarının elverdiği ölçüde ticari faaliyette bulunmak, böylelikle elde edecekleri gelirleri amaçlarına harcamak ihtiyacı duymaktadırlar. STK'lar bu gereksinimlerini iki ayrı yoldan karşılayabilirler:

Bunlardan biri, Türk Ticaret Kanunu'nun öngördüğü koşulları yerine getirerek anonim, kolektif, limited vb. bir ortaklık kurmak veya kurulu bir ortaklığa katılmaktır. Diğer yol ise, doğrudan bir iktisadi işletme kurmaktır.

Birinci yolda STK, ya bir sermaye şirketi kurmakta, ya da belirli bir pay alarak mevcut bir şirkete iştirak etmektedir. Kurulan ya da iştirak edilen şirketin ayrı tüzel kişiliği, yönetimi, yasal yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu bakımdan, STK'larla kurulan ya da katılan ortaklıklar arasındaki ilişki, benzer ticari ilişkilerden farklı bir özellik taşımamaktadır.

STK'ların sınıai, ticari ve tarımsal faaliyette bulunabilmek için bir ticari işletme kurmaları durumunda, ana kuruluşla bağlı ortaklık niteliğindeki iktisadi işletme arasındaki hukuki ilişki, birinci yoldan farklı bir yapı göstermektedir. Zira STK'ya bağlı olarak kurulacak iktisadi işletmenin, STK'dan ayrı bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Tüzel kişilikleri bulunmamakla birlikte, ticari statü taşıyan, dolayısıyla Kurumlar Vergisi mükellefi olan ve Ticaret Sicili'ne tescil edilen işletmelerin adı, Ticaret Sicili Nizamnamesi'ne göre, kendisini işleten tüzel kişiliğin, yani vakıf ya da derneğin adıyla işletme konusunu gösteren sözcüklerden oluşur: "Türk Kalp Vakfı Hizmet Hastanesi İktisadi İşletmesi" örneğinde olduğu gibi.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dördüncü ve beşinci maddesindeki tanımda yer alan unsurlara göre, bir iktisadi işletmenin varlığından söz edebilmek için,

- Ticari, sınıai ve tarımsal faaliyette bulunmak amacı taşıması
- Faaliyetinin süreklilik göstermesi
- Bu faaliyetin sonucunda üretilen malların veya hizmetlerin bir bedel karşılığı satılması
- Doğrudan STK bünyesinde kurulması
- Herhangi bir sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması gerekmektedir.

Ticari sıfatı bulunan ve vergi yükümlülüğü olan iktisadi işletmelerin muhasebelerinin, ana kuruluşun muhasebesinden ayrı tutulması ve bilanço esasına göre defter tutmaları gerekmektedir. Bu gerekliliğin doğal so-

nucu olarak iktisadi işletmeler, tekdüzen hesap planını kullanmak ve muhasebe sistemi uygulamasına ilişkin genel tebliğlere uygun hareket etmek zorundadırlar.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, ticari sıfatları bulunmayan ve kâr amacı gütmeyen STK'lar, sürekli ve düzenli gelir kaynaklarına sahip olabilmek, dolayısıyla proje destekçilerinin katkılarından ve şartlı bağışlardan bağımsız, serbest kaynak yaratabilmek için, ticari faaliyette bulunmak gereksinimi duyabilirler; bu amaçla bir şirket ya da iktisadi işletme kurabilirler. Bu durumda, piyasa ve rekabet koşullarına açık bir ekonomik ve ticari birimin yönetimi gündeme gelecektir.

STK'ların fonlarının yönetiminde önemli olmakla beraber, STK'nın yanı sıra bir ekonomik ve ticari kuruluşun da söz konusu olduğu durumlarda, finansal yönetimin önemi daha da artmaktadır. Bu nedenle, finansal analiz ve planlama konusunda genel bir fikir verebilmek, temel ilkeleri ve yöntemleri açıklayabilmek için, "sivil toplum kuruluşlarında finansal yönetim" başlığı altında bir bölüm açmayı yararlı bulduk. Bu bölümde sık sık kullanılacak "işletme" sözcüğünden, genel anlamda ticari kuruluşlar, özel anlamda STK'ların yönetim egemenliğine sahip oldukları iştirakleri ya da iktisadi işletmeleri anlaşılmalıdır.

Bu bölümde yer alan açıklamalar, belirtilen nitelikte iştiraki veya iktisadi işletmesi bulunmayan STK'lar açısından gerekli, en azından ilgi çekici bulunmayabilir. O takdirde yapılacak olan, şüphesiz bu bölümü atlamak ya da hızla geçmektir. Ancak bir noktayı gözden uzak tutmamak gerekir: Belirli bir tarih itibarıyla, iştiraki/iktisadi işletmesi bulunmayan bir STK'nın, yakın bir gelecekte böyle bir ihtiyaç duymayacağını kimse söyleyemez. Yine de takdir, okuyucundur.

2. Finansal yönetimin tanımı ve amacı

Örgüt yönetiminin temel işlevlerinden biri finansal yönetimdir. Finansal yönetim anlayışında, hemen her alanda olduğu gibi, son yıllarda önemli değişiklikler olmuştur. 1950'li yıllara kadar, finans yöneticisinin başlıca görevi, muhasebe kayıtlarını tutmak, belirli dönem sonlarında finansal raporları hazırlamak ve firmanın gereksinim duyduğu fonları sağlamak olduğu halde, günümüzde finans fonksiyonu bir işletmenin genel yönetimi içinde gittikçe artan bir önem kazanmaktadır. Bu yeni yaklaşım doğrultusunda finans yöneticisi, işletmenin temel amaçlarına ulaşmayı sağlayıcı finansal politika ve stratejileri saptamak, gerek duyulan kaynağı sağlamak, saptanan politika ve stratejilere uygun programları gerçekleştirmek ve uygulama sonuçlarını denetlemek gibi çok önemli görevleri üstlenmiş bulunmaktadır.

Finansal yönetimi, -finans fonksiyonunu- işletmenin gereksinim duyduğu fonları sağlamak, bu fonları korumak ve etkili biçimde kullanmak olarak tanımlayabiliriz. Finansman ise, finansal yönetim işlevinin, yalnızca işletmeye gerekli olan fonların sağlanması yönünü ifade eder.

Günümüzde finansal yönetimin amacı üç noktada toplanabilir:

- İşletmenin yatırım yapacağı varlıkların seçimi
- Varlıklara yatırılacak toplam fon tutarının belirlenmesi
- Yatırılacak fonların hangi kaynaklardan ve nasıl sağlanacağını kararlaştırılması

Finansal yönetim başta muhasebe olmak üzere pazarlama, üretim, araştırma-geliştirme (AR-GE), personel işlevleriyle de yakından ilgilidir.

Finansal yönetimin amaçlarına ulaşma çabası içinde bulunan günümüz finans yöneticisinin görevleri de üç noktada toplanabilir:

- İşletmenin büyüklüğü ve gelecekteki büyüme hızının ne olacağına karar vermek
- İşletmenin sermaye yapısına ve kaynakların bileşimine karar vermek
- Üretim miktarı, üretilen malın maliyeti ve fiyatının nasıl saptanacağına karar vermek

Finansal yöneticinin, karar vermede yararlandığı temel veriler mali niteliktedir. Finansal yöneticinin bu verileri sağlayacağı başlıca kaynak ise, muhasebe bölümüdür. Muhasebe bölümü, işletmenin mali nitelikteki bilgilerini, tekdüzen hesap planı içinde ilgili hesaplara düzenli olarak kaydeder. Zaman içinde bu şekilde biriken mali bilgiler, ihtiyaca göre sınıflandırılıp özetlenerek işletmenin geçmişi, şimdiki durumu ve gelecekteki durumunu değerlendirmeye yarayan verileri oluşturur. Finansal kararlara temel oluşturacak bu veriler, bilançoda, gelir tablosunda, fon kaynak ve kullanım tablosunda yer alır.

Yukarıdaki kısa girişten anlaşılacağı gibi finansal yönetim, daha çok kâr amacı taşıyan ticari işletmeler için yaşamsal önem taşımaktadır. İşletmenin büyüklüğüne göre, finans bölümünün örgütlenmesi değişik yapılarda olmaktadır. Finansal analiz ve finansal planlamada kullanılan değişik araçlar ve yöntemler –oranlar, fon akım tablosu, proforma bilanço, bütçeler- bulunmaktadır.

3. Finansman ihtiyacı ve karşılama yolları

Bir ticari ya da sınai işletmenin varlığını ve faaliyetini sürdürebilmesi, büyüklüğüne ve faaliyet alanının türüne göre, başlangıçta yeterli sermayenin özgülenmesine ve faaliyetinin devamı süresince ortaya çıkacak finansman ihtiyacının zamanında ve yeterli düzeyde karşılanmasına bağlıdır.

Başlangıçta sahip ya da ortakların işletmeye özgüledikleri sermaye, işletmenin özkaynağını oluşturur. İşletmenin başarılı ve kârlı yönetilmesi, ayrılacak sermaye yedekleri nedeniyle özvarlığının artmasını sağlar. Aksi durumda ise, özkaynak azalacağından, sermaye artırımı gereksinimi ortaya çıkar. Sermaye artışı, varolan ortakların sermayedeki paylarını artırmaları ya da işletmeye yeni ortaklar almaları yoluyla sağlanabilir. İşletmeye bu yoldan fon sağlamanın, işletme açısından bir maliyeti yoktur. Özsermayenin yeterli düzeyde olması, işletmenin yabancı kaynaklardan fon sağlama gereksinimini de en az düzeyde indirir.

Başlangıç sermayeleri yeterli de olsa, işletmeler faaliyet dönemleri içinde, işletme ortakları dışındaki kişi ve kuruluşlardan finansman sağlama yoluna giderler. Hammadde ve malzeme alımlarını vadeli olarak yapmak ya da kredi kuruluşlarından fon sağlamak buna örnek oluşturur.

İşletmelerin uzun vadeli hedefleri büyümek ve kârlarını en üst düzeye çıkarmaktır. Bunun için, artılarını ve eksilerini gözönünde bulundurarak hem öz kaynaklardan, hem yabancı kaynaklardan fon sağlama yollarını birlikte ve dengeli kullanmak önem taşır. Büyümeyi amaçlayan işletmeler, kârlarının tamamını ya da büyük bir bölümünü dağıtmayarak, işletme bünyesinde bırakırlar. Böylelikle mali yapılarını güçlendirmiş, borç ödeme kapasitelerini artırmış olurlar.

Borç ödeme kapasitesinin yüksek olması ve borçların sorunsuz ödenmesi işletmeler açısından önemlidir. Ancak bunu sağlamak için yüksek tutarlarda nakit bulundurmak işletmelerin kârlılığını olumsuz etkiler. Çünkü herhangi bir gelir getirici kaynağa bağlanmayan nakit paranın getirisi sıfırdır. Ancak günlük işlemlerin yürütülmesi, vadeli satışların finanse edilmesi, yeterli stok bulundurulması, duran varlık yatırımlarının karşılanması ve borç ödemelerinin zamanında yapılabilmesi için yeterli miktarda nakit mevcuduna sahip olmak da gereklidir. Bu gereklilik nakit bütçeleriyle sağlanır.

Finansman ihtiyacı, kâr amacı gütmeyen STK'lar için önemli bir konudur. STK'lar amaçlarını gerçekleştir-

bilmek için üretim araç ve gereçleriyle profesyonel kadroya gereksinim duyarlar. Bu da parasal kaynağı zorunlu kılar. Fon sağlamada yöntem ve araçlar farklılaşsa bile, işin özü ve yönetim ilkeleri aynıdır.

İktisadi işletmesi olan STK'larda (vakıf-dernek) işletme faaliyetleri yönünden durum tamamen ticari ya da sinai firmalara benzer. Çünkü iktisadi işletme de ticari, sinai ve tarımsal faaliyetlerde bulunur ve kâr amacı güder. STK'nın doğrudan kendi amacına yönelik faaliyetlerde ise paranın yönetimi önem kazanır.

4. Finansal analiz

Sağlıklı bir finansal planlama yapabilmek için işletmenin içinde bulunduğu mali durumun iyi analiz edilmesi gerekir. Bu bakımdan finansal analiz iyi bir planlamanın ön koşuludur. Planı tam uygulayabilmek ve zamanında gerekli önlemleri alabilmek için, işletmenin güçlü ve zayıf yanlarının iyi bilinmesi gerekir. Finansal analiz araçları olarak oranlar ve fon akım tablosu kullanılır.

4.1. Oranlar

Finansal analizde kullanılan oranlar, kullanım amaçlarına göre, belirli ilişkileri temel alır. Oranları beş grupta toplamak mümkündür:

4.1.1. Likidite oranları:

Bu oranlar, işletmenin ödeme tarihi gelen kısa vadeli borçlarını ödeyip ödeyemeyeceğini gösterir. Likidite oranları ve kısa tanımları aşağıda verilmiştir.

Cari oran

Bu oran, dönen varlıkların, kısa vadeli borçlara bölünmesiyle bulunur. Genel kural olarak, işletme sermayesinin yeterli olabilmesi için, cari varlıkların cari borçların iki katı olması gerekir.

Hassas oran

Bu oran, stokları dikkate almaksızın, cari varlıkların cari borçlara oranıdır. Stokların cari varlıklardan çıkarılmasının nedeni, stoklarının hemen paraya çevrilmesinin güç, dolayısıyla likiditesi düşük bir varlık kalemi oluşudur. Genel olarak, bu oranın 1 olması yeterli kabul edilmektedir.

4.1.2. Borç oranları:

Bu oranlar, ortakların kredi taniyanlara göre işletmeye sermaye katkılarını gösterir.

Toplam borç/toplam varlık oranı (kaldıraç oranı)

Bu oran genellikle borç ya da kaldıraç oranı olarak bilinir ve borç verenlerin sağladığı toplam fonların yüzdesini gösterir. Borç verenler bu oranın düşük, şirket ortakları ise yüksek olmasını isterler. Genel kural olarak, bu oranın yüzde ellinin üzerine çıkmaması benimsenir.

Borç/özsermaye oranı

İşletmenin borçlar toplamının özsermayesine bölünmesiyle bulunan bu oran, işletmenin büyümesinin nasıl finanse edildiğini, işletmeyi kimin finanse ettiğini gösterir. İşletme sahipleri bu oranın yüksek olmasını isterler. Genel kural olarak, bu oranın 1 olması kabul edilir.

4.1.3. Faaliyet (etkinlik) oranları:

Bu oranlar, işletmenin sahip olduğu varlıkların ne ölçüde etkin olarak kullanıldığını gösterir; satışlar ile çeşitli varlıklara yatırım arasındaki karşılaştırmaları içerir. Varlık kalemleri, stoklar, alacaklar, sabit varlıklar v. b. olabilir.

Stok devir hızı

Bu oran satışların stoklara bölünmesiyle bulunur.

$$\text{Stok devir hızı} = \frac{\text{satışlar}}{\text{stoklar}}$$

Oranı daha anlamlı hale getirmek için, satışlar yerine, satılan maliyetinin, belirli dönem sonu stok rakamı yerine, ortalama stok rakamının alınması daha doğru olur. Bu durumda, söz konusu oran aşağıdaki şekilde yazılabilir:

$$\text{Stok devir hızı} = \frac{\text{satılan malın maliyeti}}{(\text{dönem başı stoklar} + \text{dönem sonu stoklar}) / 2}$$

Stok devir hızının yüksek olması amaçlanır. Çünkü bu durum, işletmenin stoklarını etkin biçimde yönettiğini, stoklara daha az kaynak bağıladığını, daha yüksek oranda kâr ettiğini gösterir.

Ortalama tahsil süresi

Bu oran aşağıdaki şekilde hesaplanır:

$$\text{Ortalama tahsil süresi} = \frac{\text{alacaklar} + \text{alacak senetleri}}{\text{günlük satışlar (ortalama)}}$$

Bulunan ortalama tahsil süresinin, sektör ortalamasıyla karşılaştırılması değerlendirme yönünden önem taşır. Ayrıca işletmenin müşterilerine tanıdığı vadeyle karşılaştırılarak da bir değerlendirme yapılabilir. Sözgelimi, işletmenin vadeli satışları 15 günlük ise, 13 günlük tahsil süresi çok iyidir.

Alacakların devir hızı

Bu oran, kredili satışlar tutarının alacaklar tutarına bölünmesiyle bulunur.

$$\text{Alacak devir hızı} = \frac{\text{kredili satışlar}}{\text{alacaklar} + \text{alacak senetleri}}$$

Alacak devir hızının yüksek olması, işletmenin alacaklarını tahsilatta güçlük çekmediğini gösterir. Oran, alacakların yılda kaç kez devrettiğini gösterir.

Sabit varlıkların devir hızı

Satışların sabit varlıklara bölünmesiyle bulunan bu oran, sabit varlıkların dönme hızını gösterir.

$$\text{Sabit varlık devir hızı} = \frac{\text{satışlar}}{\text{sabit varlıklar}}$$

Oranın, sektördeki öteki işletmelerle karşılaştırılması, işletmenin sabit varlıklarının kapasitesi hakkında fikir verir.

Toplam varlıkların devir hızı

Satışların toplam varlıklara bölünmesiyle bulunan bu oran, varlıklara yatırılan sermayenin etkinliğini gösterir. İşletmelerin toplam varlık devir hızını artırarak özsermaye kârlılığını artırmaları mümkündür.

$$\text{Toplam varlık devir hızı} = \frac{\text{satışlar}}{\text{toplam varlıklar}}$$

4. 1. 4. Kârlılık oranları

Kârlılık oranları, işletmenin yönetim başarısı hakkında son fikri veren oranlardır

Satışlar üzerinden kâr

Vergiden sonraki net gelirin satışlara bölünmesiyle bulunan bu oranın, sektör ortalamasının altında olması işletmenin satış fiyatlarının düşük ve maliyetlerinin yüksek –ya da her ikisi- olduğunu gösterir.

$$\text{Satışlar üzerinden kâr} = \frac{\text{vergiden sonraki net kâr}}{\text{satışlar}}$$

Toplam varlıklar üzerinden kâr

Vergiden sonraki net kârın toplam varlıklara bölünmesiyle bulunan bu oran, işletmenin yatırım kârlılığını gösterir.

$$\text{Toplam varlıklar üzerinden kâr} = \frac{\text{vergiden sonraki net kâr}}{\text{toplam varlıklar}}$$

Özvarlık üzerinden kâr

Vergiden sonraki net kârın özvarlığa bölünmesiyle bulunan bu oran, işletmenin yatırım kârlılığını gösterir.

$$\text{Özvarlık üzerinden kâr} = \frac{\text{vergiden sonraki net kâr}}{\text{özsermaye}}$$

4.1.5. Piyasa temelli oranlar

Yukarıda sözü edilen oranların dışında, işletmenin piyasadaki başarımını (performans) ölçmeye yönelik oranlar da, finansal analistlerin başvurdukları araçlardır. Piyasa temelli oranlarla diğer oranlar arasında yakın ilişki bulunmaktadır. Sözelimi, işletmenin kârlılık oranının düşük olması ve standardın üzerinde risk taşıması durumunda, işletmenin menkul değerlerinin piyasa fiyatı da düşük olacaktır.

Fiyat kazanç katsayısı

Bu katsayı aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$F/K = \frac{\text{hisse senedi piyasa fiyatı}}{\text{hisse başına kazanç}}$$

İşletmelerin kârı düşük ise, F/K katsayısı büyük olacaktır. Kârlılığın artması F/K katsayısını küçültür.

Piyasa değeri / defter değeri oranı

Bu oran aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$P/D = \frac{\text{hisse senedinin piyasa değeri}}{\text{hisse senedi defter değeri}}$$

Defter değeri, dolaşımda bulunan hisse senedi sayısının toplam değere bölünmesi yoluyla bulunmaktadır. Yüksek gelir oranının gerçekleşmesi durumunda, bu oran da büyük olacaktır.

SÖZÜN ÖZÜ

- STK'lar da amaçlarının ve faaliyet alanlarının elverdiği ölçüde ticari faaliyette bulunmak; bu yoldan elde edecekleri gelirleri amaçlarına harcamak gereksinimi duyabilirler.
- STK'lar bu gereksinimlerini iki ayrı yoldan karşılayabilirler: Bunlardan biri Türk Ticaret Kanunu'nun öngördüğü koşulları yerine getirerek bir anonim, kollektif, limited vb. ortaklık kurmak veya kurulu bir ortaklığa katılmaktır. Diğer yol ise, doğrudan bir iktisadi işletme kurmaktır.
- Kurulacak iktisadi işletmenin, kendisini kuran STK'dan ayrı bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır.
- "Ticari" sıfatı bulunan ve vergi yükümlülüğü olan iktisadi işletmelerin muhasebelerinin, ana kuruluşun muhasebesinden ayrı tutulması ve bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir.
- Günümüzde finansal yönetim işletmenin temel amaçlarına ulaşmayı sağlayıcı finansal politika ve stratejileri saptamak, gerek duyulan kaynağı sağlamak, saptanan politika ve stratejilere uygun programları gerçekleştirmek ve uygulama sonuçlarını denetlemek gibi işlevleri üstlenmiş durumdadır.
- **Finansman** sözcüğü, finansal yönetim işlevinin, yalnızca işletmeye gerekli olan fonların sağlanması yönünü ifade eder.
- Finansal yönetimin 3 temel hedefi aşağıdaki şekilde özetlenebilir:
 - İşletme büyüklüğü ve gelecekteki büyüme hızının ne olacağına karar vermek
 - İşletmenin sermaye yapısına ve kaynakların bileşimine karar vermek
 - Üretim miktarı, üretilen malın maliyeti ve fiyatının nasıl saptanacağına karar vermek

4.2 Fon akım tablosu

Finansal analiz aracı olarak fon akım tablosu, bilanço, gelir tablosu, ve kâr dağıtım tablosu kadar önemlidir. Bilanço bir işletmenin, belirli bir tarihteki mali yapısını gösterir. Bu nedenle, bir fotoğraf karesi gibi durağan bir durumu yansıtır. Oysa, işletmenin faaliyetlerine bağlı olarak, bilanço kalemleri sürekli bir değişim içindedir. Gelir tablosu ise, işletmenin faaliyet kârını, faaliyet dışı gelirlerini, olağan ve olağandışı giderlerini, brüt ve net kârını, belirli ilkelere göre gruplayarak gösteren bir tablodur. Kâr dağıtım tablosu ise, hesap yılı itibarıyla elde edilecek kârın ne şekilde dağıtılacağını, diğer bir deyişle, ne kadarının otofinansmana ayrılacağını, ne kadarının ortaklara dağıtıldığını göstermektedir. Fon akım tablosu ise, işletmenin finansal analizi açısından, fonların elde edildikleri kaynakları ve bunların kullanım yerlerini gösteren bir tablodur.

4.2.1. Fon akım tablosunun işlevselliği

Fon akım tablosunda işletmenin gerek faaliyetleri sonucunda yaratılan, gerekse borçlanma ve yeni sermaye biçiminde sağlanmış fonlarla neler yapıldığı ve söz konusu kaynakların nerelerde kullanıldığı açıkça görülür. Fon akım tablosu aşağıdaki soruların cevaplarının bulunmasına yardımcı olur:

- Dönem içinde işletme faaliyetlerinden ne kadar fon yaratılmıştır ve bu fon nerelerde nasıl kullanılmıştır?
- İşletme dışından sermaye artışı, uzun ve kısa vadeli borçlanma yoluyla ne kadar fon sağlanmış ve bu fon nasıl kullanılmıştır?
- Genel olarak işletmenin finansal yapısı nasıldır?

Finansal yöneticiler fon akım tablosu düzenleyerek aşağıdaki konularda daha ağırlıklı kararlar alabilmektedirler:

- İşletmenin büyümesi için gerekli olan fon tutarının ve fon kaynaklarının saptanması
- Kullanılmayan fon kaynaklarının geçici yatırımlarda değerlendirilmesi.

Fon akım tablosu, işletmenin geçmişteki durumuyla bir anlamda gelecekteki gelişmesinin sınırını çizer.

4.2.2. Fon kaynak ve kullanımları

Fon kaynakları

Varlıklardaki her artış ve borçlardaki her azalış para kaynağı gerektirir. Aksine işletme borç aldığı anda ya da varlıklarını nakde çevirdiğinde fon kaynağı yaratmış olur.

En kısa anlatımla, her türlü varlık azalışlarıyla borçlardaki ve özkaynaklardaki artışlar fon kaynağıdır.

Fon akım tablosunun düzenlenmesinde ilk adım, birbirini izleyen iki döneme ilişkin bilançoların karşılaştırılması yoluyla aktif ve pasif kalemlerdeki değişikliklerin belirlenmesidir. Bu karşılaştırmada saptanan aktif azalışları ve pasif artışları ilk bakışta fon kaynağı olarak belirlenmektedir. Ancak bu yeterli değildir. Bilançonun yanı sıra, gelir tablosu ve kâr dağıtım tablosuna da bakmak gerekir.

İşletmelerin fon kaynaklarını dört grupta toplamak olanaklıdır:

- Döner varlıkların azalışı sonucu ortaya çıkan fonlar
- Sabit varlıklardaki azalışlar sonucu ortaya çıkan fonlar
- Borçlanma yoluyla yaratılan fonlar
- Sermaye artırımını sonucu sağlanan fonlar

Fon Kullanımları

İşletmede fon çıkışına neden olan işlemler fon kullanımını göstermektedir. Fon kullanımları genel olarak aktifteki artışlar ve pasifteki azalışlardır.

İşletmenin fon kullanımını aşağıdaki gruplarda toplamak olanaklıdır:

- Döner ve duran varlıkların artırılması yoluyla gerçekleşen fon kullanımı
- Kısa ve uzun vadeli borçların azaltılması yoluyla gerçekleşen fon kullanımı
- Sermayenin azaltılması yoluyla gerçekleşen fon kullanımı
- Kâr payı dağıtımı ve vergi ödemeleri yoluyla gerçekleşen fon kullanımı

Fon kaynaklarıyla fon kullanımlarını aşağıdaki şekilde gruplandırabiliriz:

A – Fon kaynakları

- 1 – Faaliyetlerden sağlanan kaynaklar
- 2 – Olağandışı faaliyetlerden sağlanan kaynaklar
- 3 – Dönen varlıklar tutarındaki azalışlar
- 4 – Duran varlıklar tutarındaki artışlar
- 5 – Kısa vadeli yabancı kaynaklardaki artışlar
- 6 – Uzun vadeli yabancı kaynaklardaki artışlar
- 7 – Sermaye artırımı (nakit karşılığı veya dışarıdan getirilen diğer varlıklar)
- 8 – Hisse senetleri ihraç primleri

B – Fon kullanımları

- 1 – Faaliyetlerle ilgili fon kullanımı
- 2 – Olağandışı faaliyetlerle ilgili kullanımlar
- 3 – Ödenen vergi ve benzerleri
- 4 – Ödenen temettüer
- 5 – Dönen varlıkların tutarındaki artışlar
- 6 – Duran varlıkların tutarındaki artışlar
- 7 – Kısa vadeli yabancı kaynaklardaki azalışlar
- 8 – Uzun vadeli yabancı kaynaklardaki azalışlar
- 9 – Sermayedeki azalışlar

4.2.3. Fon akım tablosunun düzenlenmesi

Fon akım tablosunun düzenlenebilmesi için işletmenin ardışık iki döneme ait bilançolarıyla, yine bu dönemlere ait gelir tablosu ve kâr dağıtım tablosu gereklidir.

İlk aşamada iki yılın bilançolarında yer alan aktif ve pasif hesaplarındaki artış ve azalışlar saptanır. Daha önce açıklandığı gibi, aktifteki azalışlarla pasifteki artışlar kaynak, aktifteki artışlarla pasifteki azalışlar fon kullanımı olarak kabul edilir. Fon akım tablosunun düzenlenebilmesi için gelir tablosu ve kâr dağıtım tablosundaki verilere gereksinme vardır. Öte yandan dönem kârının ne kadarının dağıtılıp ne kadarının dağıtılmadığını izlemek için kâr dağıtım tablosu verilerinden yararlanmak gerekir.

Fon akım tablosunun hazırlanmasına ilişkin bir örnek aşağıdadır:

..... İKTİSADİ İŞLETMESİ 2003 – 2004 YILLARI
KARŞILAŞTIRMALI BİLANÇOLARI
(Milyon TL)

	2004	2003	Kaynak	Kullanım
DÖNEN VARLIKLAR				
Kasa ve bankalar	603	812	209	
Alacaklar	1.468	975		493
Stoklar	2.610	1.650		960
Peşin ödenmiş giderler	19	19		
Dönen varlıkların toplamı	4.700	3.456		
DURAN VARLIKLAR				
Makineler	742	442		300
Makine amortismanı (-)	132	60	72	
Taşıtl araçları	339	228		111
Taşıtl araçları amortismanı (-)	43	23	20	
Sabit varlıklar toplamı	906	587		
AKTİF TOPLAMI	5.606	4.043		
KISA VADELİ BORÇLAR				
Banka avansları	675	507	168	
Borç senetleri	633	530	103	
Diğer kısa vadeli borçlar	433	313	120	
Ödenecek borçlar	459	375	84	
Kısa vadeli borçlar toplamı	2.200	1.725		
UZUN VADELİ BORÇLAR				
Tahviller	700	-	700	
ÖZSERMAYE				
Pay senetleri	612	612		
Dağıtılmayan kârlar	2.094	1.706	388	
Özsermaye toplamı	2.706	2.318		
PASİF TOPLAMI	5.606	4.043		



..... İKTİSADİ İŞLETMESİ FON AKIM TABLOSU

FON KAYNAKLARI	Milyon TL	%
Kasa ve bankalarda azalış	209	0.11
Amortismanlarda artış	92	0.05
Banka avanslarında artış	168	0.09
Borç senetlerinde artış	103	0.06
Diğer kısa vadeli borçlarda artış	120	0.06
Ödenecek vergilerde artış	84	0.04
Uzun vadeli borçlarda artış	700	0.38
Dağıtılmayan kârlarda artış	388	0.21
FON KAYNAKLARI TOPLAMI	1.864	100
FON KULLANIMLARI		
Alacaklarda artış	493	0.26
Stoklarda artış	960	0.51
Makinelerde artış	300	0.16
Taşıt araçlarında artış	111	0.07
FON KULLANIMLARI TOPLAMI	1.864	100

Fon akım tablosu düzenlendikten sonra tablonun yorumu yapılarak, incelenen dönemde işletmede gelişmelerin hangi yönde olduğu değerlendirilmeye çalışılır.

Örneğimizde işletmenin 1.864 milyon TL'lik kaynak yaratıp kullandığını görüyoruz. Fon kaynağının büyük çoğunluğu uzun vadeli borçların artırılması ve kârların dağıtılmamasından sağlanmıştır. Başka bir anlatımla, işletme uzun vadeli borçlanma yolunu seçerek fon sağlamıştır.

İşletme, sağladığı fonların büyük bölümünü stoklarda kullanmıştır. Bu nedenle stoklarda, 2004 yılında 2003 yılına göre yüzde 51'lik bir artış olmuştur. İşletmenin 2004 yılında makine ve taşıtlar için de fon kullandığı görülüyor. İşletme 300 milyon TL'lik makine alımına giderek makine parkını yüzde 16 oranında arttırmıştır. İşletmenin alacaklarında da 2004 yılında 2003 yılına göre yüzde 26 oranında artış olmuştur.

Finansal analiz açısından, bu işletmenin durumunun pek parlak olduğu söylenemez. Çünkü işletme borçlarını bir hayli artırmış, artan bu borçlarını alacaklarıyla stoklarının finansmanında kullanmıştır. Bu bakımdan, işletme hakkında daha sağlıklı değerlendirme yapabilmek için, stokların paraya çevrilebilme niteliğiyle alacakların durumunun daha ayrıntılı biçimde bilinmesine gerek vardır.

Finansal Analiz

- Sağlıklı bir finansal planlama yapabilmek için, işletmenin içinde bulunduğu mali durumun iyi analiz edilmesi gerekir. Bu bakımdan finansal analiz, iyi bir planlamanın ön koşuludur.
- Finansal analiz araçları olarak, likidite oranları, borç oranları, faaliyet oranları, karlılık oranları, piyasa temelli oranlar ve fon akım tablosu kullanılır.
- Fon akım tablosu, işletmenin finansal analizi açısından, fonların elde edildikleri kaynakları ve bunların kullanım yerlerini gösteren bir tablodur.
- Varlıklardaki her artış ve borçlardaki her azalış para kaynağı gerektirir. Aksine işletme borç aldığı ya da varlıklarını nakde çevirdiğinde fon kaynağı yaratmış olur.
- Fon kaynaklarını dört grupta toplamak mümkündür:
 - Döner varlıkların azalışı sonucu ortaya çıkan fonlar
 - Sabit varlıklardaki azalışlar sonucu ortaya çıkan fonlar
 - Borçlanma yoluyla yaratılan fonlar
 - Sermaye arttırımı sonucu sağlanan fonlar
- Fon kullanımlarını, aşağıdaki gibi gruplandırmak mümkündür:
 - Döner ve duran varlıkların artırılması sonucu gerçekleşen fon kullanımı
 - Kısa ve uzun vadeli borçların azaltılması yoluyla gerçekleşen fon kullanımı
 - Sermayenin azaltılması yoluyla gerçekleşen fon kullanımı
 - Kar payı dağıtımı ve vergi ödemeleri yoluyla gerçekleşen fon kullanımı
- Fon akımı tablosunun düzenlenebilmesi için, işletmenin ardışık iki döneme ait bilançolarıyla, yine bu dönemlere ait gelir tablosu ve kar dağıtım tablosu gereklidir.
- İlk, iki yılın bilançolarında yer alan aktif ve pasif hesaplardaki artış ve azalışlar saptanır. Daha önce açıklandığı gibi, aktifteki azalışlar ile pasifteki artışlar kaynak, aktifteki artışlar ile pasifteki azalışlar fon kullanımı olarak değerlendirilir.

4.3. Maliyet ve kâr analizi

Satılan ürünlerin maliyetinin hesaplanmasında, ürünün fiyatlandırılması ve çeşitlendirilmesinde, kapasite kullanım planları yapılmasında maliyet ve kâr analiz yöntemlerinden yararlanılır.

Satışlar üzerinden kâr marjı, satış düzeyine bağlı olarak değişiklik gösterir. Bu değişikliğin nedeni, bazı maliyet girdilerinin, üretim hacmindeki artış ya da azalıştan, daha çok ya da daha az etkilenmesidir. Birim malın maliyetini oluşturan giderler, sabit, değişken ve yarı değişken giderlerden oluşur.

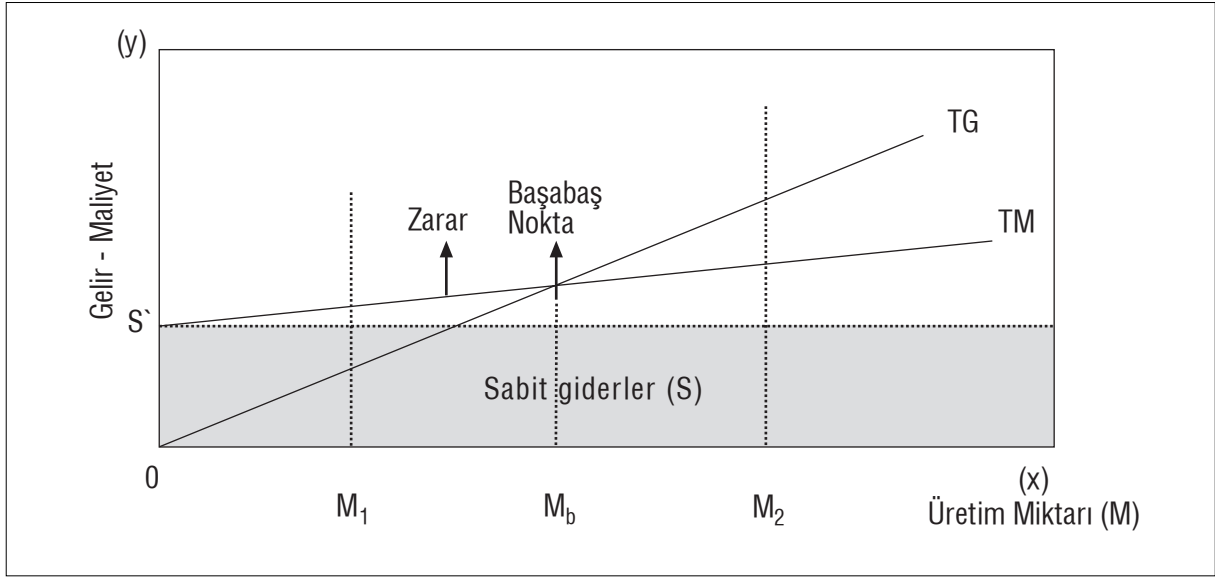
Sabit giderler, üretimin miktarına bağlı olarak değişmeyen giderlerdir. Bu tür giderlere örnek olarak, kiralar, yönetim giderleri, AR-GE giderleri, faiz giderleri, sigorta giderleri vb. gösterilebilir. Bu giderlerin, belirli bir üretim miktarına kadar “sabit” olduğu durumlar da vardır. Üretim, bu miktarın üzerine çıktığında, bu giderler de artış gösterebilir.

Değişken giderler, üretim miktarındaki, değişmelere paralel olarak değişen giderlerdir. Üretim miktarı arttıkça, hammadde gereksinimi de artar. Aynı şekilde, üretim miktarı çalışan işçi sayısını da doğrudan etkiler. Değişken giderler direkt işçilik, hammadde, işletme malzemesi, nakliye vb. giderlerdir.

Yarı değişken giderler, belirli üretim miktarında sabit, ancak üretim miktarı arttığında artan, belli üretim miktarında yine sabit kalan giderlerdir. Bu tür giderler, üretim tamamen durduğunda sıfır olmayan, ancak üretimin artmasıyla sıçramalar gösteren giderlerdir. Yönetici personele ödenen aylıklar, yakıt, enerji, su, haberleşme giderleri vb. bu tür giderlere örnektir.

Kâra geçiş noktasının saptanmasında, başabaş analizinden yararlanılır. Bu analiz tekniğiyle fiyat değişiklikleri, sabit giderlerin ve değişken giderlerin yapısında bir değişiklik olması halinde, bu değişikliklerin işletme kârına etkisi de ölçülebilmektedir.

Başabaş analizi, grafik aracılığıyla ve cebirsel yöntem olmak üzere iki yolla yapılabilmektedir. Çizim 1'de, grafik yöntemiyle başabaş analizine bir örnek verilmiştir. Yatay eksen (X), işletmenin üretim hacmini göstermektedir. Dikey eksen (y) ise sabit maliyetler, değişken maliyetler, toplam giderler ve satış gelirleri yer almaktadır.



Çizim 1

Çizim 1'de bir birim malın satış fiyatının üretilen mal miktarıyla çarpılmasından oluşan toplam gelir (TG) olarak gösterilmiştir. Belirli bir üretim hacmindeki değişken giderlerle sabit giderlerin toplamından oluşan toplam giderler (maliyetler) ise (TM) olarak işaretlenmiştir.

İşletme satış gelirleri (0) noktasından başlamaktadır. Satış miktarı arttıkça satış gelirleri (TG) de artış göstermektedir.

İşletme giderlerinin bir bölümü sabittir (S). Sabit giderler, işletme üretimde bulunsun bulunmasın, varolan giderlerdir. Toplam giderler (TM), sabit giderlere değişken giderlerin eklenmesiyle oluştuğu için, grafikte Y ekseninde S' noktasından başlayacaktır.

Grafikte toplam giderlerin toplam gelirleri kestiği M_b üretim miktarında, işletme başabaş noktasına ulaşmış olacaktır. M_1 üretim miktarında, işletmenin zarar etmesi, M_2 üretim düzeyinde ise kâr etmesi söz konusu olacaktır. Başabaş noktası ise, kârın ve zararın söz konusu olmadığı en düşük üretim düzeyini göstermektedir.

Cebirsel yöntemle göre toplam gelirler (TG), birim satış fiyatı (F) ile satış miktarının (M) çarpılması yoluyla bulunur.

$$TG = F \times M$$

Toplam maliyetler (TM) ise, sabit giderlere (S), değişken maliyetlerin (DxM) eklenmesiyle bulunur.

$$TM = S + (D \times M)$$

Toplam gelirler toplam giderlere eőit olduğunda işletme başabaş noktasına ulaşmış olur. Bu noktada kâr ya da zarar sözkonusu değildir.

$$TG = TM$$

$$F \times M = S + (D \times M)$$

Başabaş noktasındaki üretim miktarını bulmak istersek:

$$FM = S + DM$$

$$FM - DM = S$$

$$M (F - D) = S$$

$$M = \frac{S}{F - D}$$

sonucuna ulaőılacaktır.

SÖZÜN ÖZÜ

Maliyet – Kâr Analizi

- Satılan ürünlerin maliyetinin hesaplanmasında, ürünün fiyatlandırılması ve çeşitlendirilmesinde, kapasite kullanım planları yapılmasında maliyet ve kâr analizi yöntemlerinden yararlanılır.
- Birim malın maliyetini oluşturan giderler, sabit, değişken ve yarı değişken giderlerden oluşur.
- Kâra geçiş noktasının saptanmasında, başabaş analizinden yararlanılır. Bu analiz yöntemi ile fiyat değişiklikleri, sabit ve değişken giderlerin yapısında bir değişiklik olması halinde, bu değişikliklerin işletme kârına etkisi de ölçülebilmektedir.
- Başabaş analizi grafik yöntemi ve cebirsel yöntem olmak üzere iki yolla yapılabilmektedir.

5. Finansal planlama

Finansal planlama, işletmenin stratejisine bağlı olarak ortaya çıkabilecek fon giriş ve çıkışını belirten bir plan türüdür. Finansal planlar geleceğe dönük olarak beklenen gelir, harcama, giriş ve çıkış halindeki nakit akışlarının tutarlarını ortaya koyar. Planların en önemlisi üretim tesislerinin genişletilmesi, makine ve teçhizatın yenilenmesi ve çok miktarda parasal kaynağa gerek duyulan öteki uzun vadeli planlardır. Finansal planları, yapılış amacına ve kapsadığı zamana göre sınıflandırmak mümkündür.

Finansal planlama aracı olarak, proforma bilançolardan, proforma gelir tablolarından ve bütçelerden yararlanır. Bu tabloların düzenlenmesiyle işletmenin gelecekteki fon gereksinimi ortaya konur; gereksinim duyulan fonları sağlamak için uygun kaynaklar araştırılır.

Kâr amacı gütmeyen, çoğunluğu mali kaynak sıkıntısı çeken STK'larda yatırım olanakları da çok sınırlı olduğundan, finansal yönetim işlevi büyük ölçüde kısa vadeli nakit yönetiminde odaklanmaktadır. Nakit yönetiminin en sık kullanılan aracı bütçeler, özellikle nakit bütçeleridir. Bu nedenle finansal yönetim aracı olarak bütçeler üzerinde ayrıntılı olarak duracağız.

5.1 Bütçeler

Bütçeleme işleminin temelinde, işletme etkinliklerinin geliştirilmesi amacı yatar. Bütçeleme, yöneticilerin işletme kaynaklarını verimli ve en kârlı şekilde kullanmasını sağlamaya yönelik bir araçtır.

Bütçelemenin sağlayacağı yararlar:

- Bütçelemeye planlama, birbirini tamamlayan iki önemli kavramdır. Bütçeleme, işletmenin toplam planlama etkinliklerinin bir parçasıdır. Bu nedenle bütçelemenin, işletmenin amaçlarını çıkış noktası olarak seçmesi gerekir.
- Bütçeleme, işletme içinde çeşitli bölümler arasında daha iyi bir uyum kurulmasına yardımcı olur.
- Bütçeleme, planlamada kesinlik sağlar. Bütçe, planların rakamlarla ifadesidir. Bu nedenle finansal yöneticiler bütçeler aracılığıyla işletmenin başarıya ulaşip ulaşmadığını izleyebilirler.

Bütçelerin ortaya çıkarabileceği sakıncalar:

- Bütçelerin gereken özen gösterilmeden, bilimsel yöntemler kullanılmadan ve sağlıklı verilere dayanılmadan hazırlanması, işletmeler için önemli sorunlar yaratabilir.
- Bütçelerle ulaşılması güç hedefler saptanması ya da hedeflerin oldukça kolay olması, işletme yöneticilerinin işlerini güçleştirmekte, önlerini görmelerini zorlaştırmaktadır.
- Bütçelerde çizilen hedeflerin gerçekleşmesine aşırı önem verilerek, işletmenin temel amaçlarının gözden kaçırılması ya da ikinci plana itilmesi tehlikesi vardır. Bütçelerin, yalnızca işletmeyi başarıya götürecek bir araç olduğunu, hiç bir zaman başlı başına bir amaç olmadığını, her derde deva oluşturmadığını unutmamalıdır.
- Bütçeleme tekniğiyle etkili bir planlama yapılmak isteniyorsa, yukarıda değinilen hatalardan kaçınmanın yanı sıra, tahminlerin sağlıklı yapılmasına ve bütçelerin değişen koşullara uyarlanmasına özen gösterilmesi gerekir.

5.1.2. Bütçe türleri

İşletmelerin bütün fonksiyonlarını kapsayan bütçelere genel veya ana bütçe denir. Ana bütçe, işletmenin değişik fonksiyonlarını içine alan bütçelerin bir araya getirilerek (konsolide edilerek) özetlenmesi yoluyla hazırlanır; aynı zamanda işletmenin ulaşacağı temel amacı gösterir.

Genel bütçe içinde yer alan ya da işletmenin belli başlı işlevlerine bağlı olarak ayrı ayrı hazırlanıp kullanılan bütçeler, başlıca üç grupta toplanabilir:

- Pazarlamayla ilgili bütçeler (satış bütçesi, satış giderleri bütçesi, satın alma bütçesi)
- Üretimle ilgili bütçeler (malzeme bütçesi, işgücü bütçesi, genel üretim giderleri bütçesi)
- Diğer finansal bütçeler (genel yönetim giderleri bütçesi, yatırımlar bütçesi, nakit bütçesi)

Bütçelerin hazırlanabilmesi için standartların saptanması ve işletmedeki etkinliklerin iyi kavranması gerekir. Bütçeleme, planlama faaliyetlerinin rakamsal ifadesi olduğundan, bütçelemeye işletmenin temel amaçlarının saptanmasıyla başlanır. Temel amaçlar, işletmenin uzun vadeli planıyla belirlenir.

Bütçenin uygulanma aşamasında finansal raporlardan önemli ölçüde yararlanır. Finansal raporlar nakit bütçesi, proforma bilanço ve proforma gelir tablosudur. Ancak finansal yöneticilerin kısa süreli bütçeleme için daha çok başvurduğu nakit bütçesidir. Uygulamada, STK'lar için nakit yönetimi daha çok önem taşıdığından, nakit bütçesi üzerinde daha ayrıntılı durmakta yarar görüyoruz.

SÖZÜN ÖZÜ

- Finansal planlama, işletmenin stratejisine bağlı olarak, ortaya çıkabilecek fon giriş ve çıkışlarını belirleyen plan türüdür.
- Finansal planlama aracı olarak, proforma bilançolardan, proforma gelir tablolarından ve bütçelerden yararlanır.
- Kâr amacı gütmeyen, çoğunluğu mali kaynak sıkıntısı çeken STK'larda yatırım olanakları da çok sınırlı olduğundan, finansal yönetim işlevi büyük ölçüde kısa vâdeli nakit yönteminde odaklanmaktadır.
- Nakit yönetiminin en yaygın kullanılan aracı bütçeler, özellikle nakit bütçeleridir.
- Bütçeleme, yöneticilerin işletme kaynaklarını verimli ve en kârlı biçimde kullanmasını sağlamaya yönelik bir araçtır.
- Bütçelemenin sağlayacağı yararlar:
 - Bütçeleme ile planlama birbirini tamamlayan iki önemli kavramdır. Bütçeleme, işletmenin toplam planlama etkinliklerinin bir parçasıdır. Bu nedenle bütçelemenin işletmenin amaçlarını çıkış noktası olarak seçmesi gerekir.
 - Bütçeleme işletme içinde çeşitli bölümler arasında daha iyi bir uyum kurulmasına yardımcı olur.
 - Bütçeleme planlamada kesinlik sağlar. Bütçe planların rakamlar ile ifadesidir. Bu nedenle finansal yöneticiler bütçeler aracılığıyla işletmenin başarıya ulaşmış olduğunu izleyebilirler.
- Bütçelemenin ortaya çıkarabileceği sakıncalar:
 - Bütçelerin, gereken özen gösterilmeden, bilimsel yöntemler kullanılmadan ve sağlıklı verilere dayanılmadan hazırlanması işletmeler için önemli sorunlar yaratabilir.
 - Bütçelerle, ulaşılması güç hedefler saptanması ya da hedeflerin oldukça kolay olması işletme yöneticilerinin işlerini güçleştirmekte, önlerini görmelerini zorlaştırmaktadır.
 - Bütçelerde çizilen hedeflerin gerçekleşmesine aşırı önem verilerek, işletmenin temel amaçlarının gözden kaçırılması ya da ikinci plana itilmesi tehlikesi vardır. Bütçelerin, yalnızca işletmeyi başarıya götüreceği bir araç olduğunu, hiçbir zaman başlıbaşına bir amaç olmadığını, her derde deva oluşturmadığını unutmamalıdır.
 - Bütçeleme tekniği ile etkili bir planlama yapılmak isteniyorsa, yukarıda değinilen hatalardan kaçınmanın yanı sıra, tahminlerin sağlıklı yapılmasına ve bütçelerin değişen koşullara uyarlanmasına özen gösterilmesi gerekir.
- İşletmelerin bütün fonksiyonlarını kapsayan bütçelere genel veya ana bütçe denir. Ana bütçe işletmenin değişik fonksiyonlarını içeren bütçelerin bir araya getirilerek (konsolide edilerek) özetlenmesi yoluyla hazırlanır.

5.2. Nakit bütçesi

Nakit bütçesi işletmenin öngördüğü dönemlerdeki nakit giriş ve çıkışlarını, diğer bir deyişle nakit fazlalıkları ve eksikliklerini ayrıntılarıyla gösteren kısa süreli bir bütçeleme tekniğidir.

Nakit bütçeleri, yalnız işletmenin (örgütün) belirli bir dönem sonundaki toplam finansman gereksiniminin belirlenmesine değil, aynı zamanda finansman ihtiyacının zaman içindeki dağılımını ortaya koyarak, zamanlama sorununun çözümüne de katkıda bulunur.

Nakit bütçesi diğer bütçelerden farklı olarak yalnız gerçekleşecek nakit hareketleriyle ilgilidir. İşletmenin ödemesi gereken fakat günü belli olmayan, işletmeye girecek fakat giriş tarihi belli olmayan nakit hareketleri nakit bütçesinde gösterilmez.

Nakit bütçesiyle satış bütçesinin karşılaştırması yapılacak olursa, satış bütçesinde satılması beklenen mal miktarı gösterilir, fakat bu satışın kredili ya da peşin olduğu, kredili satış yapılacaksa kredinin vadesi satış bütçesinde gösterilmez. Nakit bütçesinde ise satışlardan doğan nakit girişinin günlerinin kesin olarak gösterilmesi gerekir. Nakit bütçesinin düzenlenmesindeki amaç, işletmenin nakit ihtiyaçlarının zamanında saptanmasıdır. Diğer bir amaç ise, işletmenin nakit fazlası olacağı günlerin önceden belirlenmesi, böylelikle kısa süreli de olsa nemalandırma yoluna gidilebilmesidir. Nakit bütçesi, fiili nakit giriş ve çıkışlarıyla, tahmini nakit giriş ve çıkışlarının karşılaştırılmasına olanak vererek etkili bir kontrol aracı işlevini de görür.

5.2.1. Nakit bütçesinin hazırlanması

Nakit bütçesinin hazırlanmasında ilk adım, söz konusu bütçenin kapsayacağı sürenin, diğer bir deyişle zaman aralığının saptanmasıdır. Nakit bütçesi, düşünülebilen tüm zaman aralıkları için hazırlanabilir. Günlük, haftalık, aylık, üç aylık, altı aylık gibi. Yakın bir geleceğin tahmininde nakit bütçeleri, mevsimlik hareketlerin etkilerini de ortaya koyabilmek için, genellikle aylık olarak hazırlanmaktadır.

Sağlıklı bir nakit bütçesi, ancak iyi hazırlanmış bir satış bütçesi temeli üzerine kurulabilir. Uygulamada firmalar, satış tahminleri yaparken çeşitli yöntemler kullanmaktadır.

Satış tahminlerinin ışığında atılacak ikinci adım, bu satışlardan sağlanacak para girişlerinin saptanmasıdır. Para girişinin saptanabilmesi için, firmanın satış koşullarının (peşin veya kredili olması, kredili satışlarda süre) ve firmanın tahsilat politikasının bilinmesi gerekir.

İşletmelerin nakit çıkışlarını oluşturan hammadde alımlarını, borçların ödenmesini, maaş ve ücret ödemelerini direkt işçilik bütçesinden, üretim giderlerini üretim bütçesinden, satış giderlerini ise satış bütçesinden saptamak mümkündür.

Nakit bütçesinin hazırlanmasında diğer bir aşama ise, işletmenin faaliyetiyle doğrudan ilişkili olmayan, ancak nakit girişi sağlayan ve nakit çıkışı gerektiren finansal etmenleri belirlemektir. Bu bağlamda en çok görülen nakit girişleri bankalardan sağlanan krediler, tahvil satışları, işletmenin iştiraklerinden sağlanan kâr payları, portföyündeki tahvillerin faizlerinden kaynaklanır. En çok rastlanan nakit çıkışları ise borçların ödenmesi, çıkardıkları tahvillerin ana para ve faizlerinin ödenmesi ve hisse senedi sahiplerine kâr payı dağıtılmasıdır.

İşletmenin nakit girişleri ve çıkışları saptandıktan sonra bu bilgilere dayalı olarak nakit bütçesini hazırlamak mümkündür. Nakit bütçesi yardımıyla önceden saptanan nakit gereksinmesi için uygun kaynaklar aranır.

Nakit fazlası söz konusu ise, bunu nemalandırabilmek için değişik seçenekler araştırılır.

Nakit bütçesi aşağıdaki kalemlerden oluşur:

A – Dönem başı nakit mevcudu

B – Dönem içi nakit girişleri

1 – Satışlardan elde edilen nakit

2 – Diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlardan sağlanan nakit

3 – Olağandışı gelir ve kârlardan sağlanan nakit

4 – Kısa vadeli yabancı kaynaklardaki artışlardan sağlanan nakit

5 – Uzun vadeli yabancı kaynaklardaki artışlardan sağlanan nakit

6 – Sermaye artırımından sağlanan nakit

7 – Hisse senedi ihraç primlerinden sağlanan nakit

8 – Diğer nakit girişleri

C – Dönem içi nakit çıkışları

1 – Faaliyetlerden kaynaklanan nakit çıkışları

2 – Faaliyet giderlerine ilişkin nakit çıkışları

3 – Diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlara ilişkin nakit çıkışları

4 – Finansman giderlerinden dolayı nakit çıkışı

5 – Olağandışı gider ve zararlardan dolayı nakit çıkışı

6 – Duran varlık yatırımlarına ilişkin nakit çıkışları

7 – Kısa vadeli yabancı kaynak ödemeleri

8 – Uzun vadeli yabancı kaynak ödemeleri

9 – Ödenen vergi ve benzerleri

10 – Ödenen temettüleri

11 – Diğer nakit çıkışları

D – Dönem sonu nakit mevcudu

E – Nakit artışı veya azalışı

..... VAKFI NAKİT BÜTÇESİ (EKİM-ARALIK 2004)
(MİLYON TL)

	EKİM	KASIM	ARALIK
NAKİT GİRİŞLERİ			
Yayın satış gelirleri	10.840	10.400	12.600
Reklam gelirleri	7.455	6.325	5.750
Bağışlar	-	-	-
Projeler (gelir ağırlıklı)	19.655	-	12.450
Projeler (amaç ağırlıklı)	32.460	19.624	17.325
Doğa dostu bağışları	10.350	10.700	11.200
Diğer gelirler	10.950	2.800	14.950
TOPLAM NAKİT GİRİŞLERİ	91.710	49.849	74.275
KÜMÜLATİF TOPLAM	91.710	141.559	215.834
	EKİM	KASIM	ARALIK
NAKİT ÇIKIŞLARI			
Yayın satış giderleri	1.950	1.800	1.875
Yayın üretim giderleri	14.080	14.840	15.920
Reklam giderleri	750	-	-
Projeler (gelir ağırlıklı)	4.350	-	5.225
Projeler (amaç ağırlıklı)	6.175	4.850	-
Doğa dostu bağış giderleri	-	1.326	1.125
Genel yönetim giderleri	51.088	49.376	47.530
TOPLAM NAKİT ÇIKIŞLARI	78.393	72.192	71.675
KÜMÜLATİF TOPLAM	78.393	150.585	222.260
AY BAŞINDA ELDEKİ MEVCUT	12.300	25.617	3.274
NET GİRİŞ/(ÇIKIŞ)	13.317	(22.343)	2.600
AY SONUNDA ELDEKİ MEVCUT	25.617	3.274	5.874

- Nakit bütçesi, işletmenin öngördüğü dönemlerdeki nakit giriş ve çıkışlarını, diğer bir deyişle nakit fazlalıklarını ve eksikliklerini ayrıntılarıyla gösteren kısa süreli bir bütçeleme tekniğidir.
- Nakit bütçesi, diğer bütçelerden farklı olarak yalnız gerçekleşecek nakit hareketleriyle ilgilidir. İşletmenin ödemesi gereken fakat günü belli olmayan, işletmeye girecek fakat giriş tarihi belli olmayan nakit hareketleri nakit bütçesinde yer almaz.

6. STK'larda finans yönetimi alanında yaşanan sorunlar

6.1. Serbest kaynak yaratma güçlüğü

Ülkemizde, birkaç istisna (TEMA, TEGV, TOG vb.) dışında, sivil toplum kuruluşları herhangi bir projeye bağlı olmayan (şartsız), doğrudan kurumu destekleyen kaynak sağlamakta büyük sıkıntı çekmektedirler.

Özellikle, Cumhuriyet'ten sonra kurulan vakıf statüsündeki STK'ların önemli bir bölümü, sürekli ve düzenli gelir sağlayan vakfiyeden yoksundurlar. Derneklerinse, aidatlarını düzenli ödeyen üye sayısı hayli düşük düzeydedir.

Varlıklı ve aydın kesimde dahi, STK'lara üye ve destekçi olma eğilimi çok zayıftır. Bu nedenle, doğrudan ya da ölüme bağlı tasarruflarla menkul ve gayrimenkul bağışları da düşük düzeyde kalmaktadır. Geniş kitlelere yönelik, kaynak yaratma etkinliklerinin organizasyonu da, profesyonel uzman kuruluşların hizmetine ve başlangıç finansmanına ihtiyaç göstermektedir.

6.2. Sürekli ve düzenli gelir eksikliği

Dernek ve vakıflarda, üye ödentileri ve destekçi bağışları dışında, sürekli akış sağlayan gelir kaynakları hemen hemen yok gibidir. Üye ödentileri ve bağışların yetersizliğine yukarıda değinmiştik. Ayrıca bu yoldan toplanan paranın önemli bir bölümü, üye ve destekçilere, iletişim, dergi ve bülten yayımlama vb. hizmetler şeklinde geri dönmektedir.

Çoğu STK'larda, yaygın bir yanılgıyla, projeler gelir kaynağı olarak görülmektedir. Oysa, daha önce de değindiğimiz gibi, proje bütçeleri kendi içlerinde denk olduklarından, gelen paraların harcama yerleri bellidir.

Özellikle finansmanı uluslararası fon kaynaklarınca sağlanan, büyük bütçeli projeler, bu yanılgıda etkili olmaktadır. Gelen ilk taksitler yüksek tutarlarda (yüzde 30-40) olduğundan, hele birden fazla da proje yürütülüyorsa, belli dönemlerde geçici nakit bolluğu yaşanmaktadır. Bu görüntü, serbest (şartsız) kaynak arayışında bir rehavete yol açarken, proje paralarının, proje amaçları dışında harcanması riskini de beraberinde getirmektedir.

Bu durum, projelerin zamanında ve istenilen nitelikte sonuçlandırılmasını güçleştirmekte, kurumların destekçileri/fonverenleri nezdindeki güvenilirliklerini olumsuz yönde etkilemektedir.

Projeleri, gelir kaynağı olarak görme alışkanlığından bir an önce kurtulmak, proje paralarını, proje etkinlikleri dışında başka gereksinimler için harcama eğiliminden uzak durmak gerekmektedir.

Tüm güçlüklerine karşın, sürekli ve düzenli gelir kaynakları yaratma çabasını kesintisiz sürdürmek, bu amaçla kurulacak iktisadi işletmeleri kârlı biçimde yönetmeye özen göstermek yararlı olacaktır.

6.3. Muhasebe–finans bölümü ile diğer bölümler arasındaki iletişim ve işbirliği kopukluğu

Çoğu STK’da, profesyonel ve gönüllü çalışanlardaki mali disiplin eksikliği, harcamacı birimlerle muhasebe-finans birimi arasında kopukluklara ve sürtüşmelere neden olmaktadır.

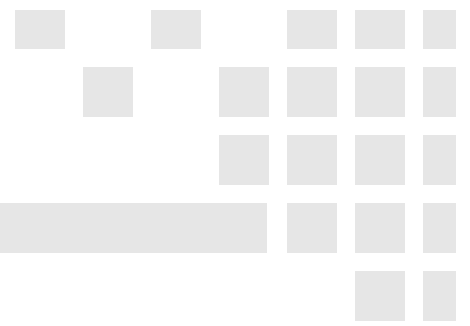
Harcama belgeleri, çoğu kez zamanında ve gerekli koşulları taşıy biçimde muhasebe-finans bölümüne aktarılmamakta, bunun sonucu olarak muhasebe kayıtları gecikmeli olarak işlenmekte, mutabakatlar zamanında yapılamamaktadır.

Buna karşılık harcamacı birimler, muhasebe-finans bölümünden düzenli ve doğru bilgi alamadıklarından, dolayısıyla projelere ilişkin ara ve nihai (son) mali raporları zamanında hazırlayamadıklarından yakınmaktadır. Mali raporların fonverenlere geç gönderilmesi, proje gelir taksitlerinin zamanında tahsil edilmemesi sonucunu doğurmaktadır.

Muhasebe-finans bölümüyle harcamacı bölümler arasındaki iletişim ve işbirliği, çağdaş teknolojinin olanaklarından da yararlanılarak iyi organize edilmeli, organizasyonun işlerliği finans yöneticisince yakından gözlemlenmeli ve denetlenmelidir.

6.4. Mali güçlük nedeniyle uzman finans yöneticisi çalıştırılmaması

STK’larda, nitelikli ve yüksek performans sahibi profesyonellerin istihdam edilmesi, sektördeki aylık ortalamasının, özel sektöre oranla hayli düşük olması nedeniyle mümkün olamamaktadır. STK’ların öz görevlerine (misyon) gönül vermiş, yarı profesyonel yarı gönüllü diye niteleyebileceğimiz profesyonel tiplerine ihtiyaç bulunmaktadır. Bunların da her zaman, istenilen sayıda ve nitelikte bulunması pek kolay olmamaktadır. Öte yandan bulunanların kalıcılığını sağlamak da hayli güçtür.



SİVİL TOPLUM KURULUŞLARININ VERGİ SİSTEMİ KARŞISINDAKİ DURUMU

1. Genel bilgi

1.1. Temel kavramlar

Bu bölümde vergi konusunun açıklıkla anlaşılabilmesi için önce temel kavramlara yer verilecektir.

- Vergi yükümlülüğü (mükellefiyeti):

Vergi, hukuki açıdan bir borç-alacak ilişkisidir. Bir borç-alacak ilişkisinden söz edildiğinde, biri borçlu, diğeri alacaklı olmak üzere iki tarafın varlığı kaçınılmaz olmaktadır. Vergi borçlusuyla vergi alacaklısının karşılıklı hakları ve yükümlülükleri yasalarla düzenlenmektedir.

Vergi alacaklısı, egemenlik iradesini millet adına kullanan devlettir. Soyut bir kavram olan devlet bu hak ve yetkisini görevli kıldığı kamu kuruluşu aracılığıyla kullanır.

Vergi borçlusunu ise, devlete karşı vergi ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

Vergi yükümlülüğü, geniş anlamda kullanıldığında, vergi borcunu ödemek zorunluluğuyla, bu borcun ödenmesindeki sorumluluğu ifade etmektedir. Daha açık bir anlatımla devlet, yasalarla vergi borcu olmayanlara da bazı sorumluluklar yüklemiştir. Bu ayırım, “vergi yükümlüsü” ve “vergi sorumlusu” sıfatlarıyla ifade edilmektedir. Vergi borç ve alacağından söz edebilmek için, ilgili yasaların vergiye bağladığı olayın ortaya çıkması gerekir. Vergi doğuran olayı “VUK”un 19. maddesi “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiye bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı, mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.” şeklinde tanımlamaktadır.

- Vergi yükümlüsü (mükellef):

Mükellef, vergi kanunlarına göre, kendilerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerdir.

Vergi mükellefi olabilmek için kanuni ehliyet gerekmediği gibi, vergiyi doğuran olayın kanunla yasaklanmış olması da mükellefiyeti ortadan kaldırmaz.

- Vergi sorumlusu:

Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi idaresine muhatap olan kişi veya kurumdur.

Vergi sorumlusu olabilmek için de, vergi mükellefiyetinde olduğu gibi kanuni ehliyet aranmaz. Aynı şekilde, vergiyi doğuran olayın kanunla yasaklanmış olması vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Vergi sorumlusu gerçek yükümlü değildir. Ancak gerçek yükümlülerle olan iş ilişkileri nedeniyle, ilgili ya-

sanın gösterdiği durumlarda, verginin hesaplanarak kesilmesi, ilgili vergi idaresine ödenmesi veya bir bildirimde bulunulması, bir kaydın tutulması gibi bazı işlerin yapılması zorunluluğu altında bulunan üçüncü kişilerdir.

- Vergi bağışıklığı (muafiyeti):

Vergi bağışıklığı, vergi ödeme yükümlülüğü olan gerçek ve tüzel kişilerin, çeşitli gerekçelerle bu yükümlülükten muaf tutulmalarıdır. Vergi muafiyeti, vergi yükümlülüğünün ortadan kalkması sonucunu doğurur.

Yürürlükteki vergi yasalarımızda, ekonomik, kültürel, sosyal vb. amaçlarla konulmuş vergi bağışıklıkları bulunmaktadır.

- Vergi istisnası:

Vergi istisnası, vergi matrahının veya hesaplanan verginin kısmen veya tamamen istisna tutulması suretiyle, vergi borcunun kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmasıdır. Vergi istisnasının söz konusu olduğu durumlarda, vergi yükümlülüğü devam etmektedir. Ancak devlet, vergi alacağıının bir bölümünden veya tümünden vazgeçmektedir. Vergi istisnası, mükellefiyetle değil, verginin konusuyla ilgilidir. Vergi istisnasında da ekonomik, toplumsal, kültürel vb. amaçlar etkili olmaktadır.

Bu genel bilgilerden sonra, sivil toplum kuruluşlarının vergi yasaları karşısındaki durumunu incelemeye geçmeden önce Bakanlar Kurulu'nca vakıflara vergi bağışıklığı tanınması konusu ele alınacaktır.

1.2. T.C. Bakanlar Kurulu'nca vakıflara vergi bağışıklığı tanınması

Türk Medeni Kanunu'nda değişiklik yapılmasına ilişkin 13. 07. 1967 tarih ve 903 sayılı kanunun dördüncü maddesine göre, Bakanlar Kurulu'nca vakıflara vergi bağışıklığı tanınabilmektedir. 903 sayılı yasaya dayalı olarak çıkarılan *Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tüzük*'ün 37. maddesinde de Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulan vakıflara –yeni vakıflar– vergi bağışıklığı tanınmasının ve bağışıklığın kaldırılmasının koşulları genel olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, 30. 07. 2003 tarihli ve 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un (Resmi Gazete 07. 08. 2003/25192) 20. maddesinde “Gelirlerinin en az üçte ikisini nev’i itibariyle genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlığı'nın önerisi üzerine Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınabilir. Bunların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca belirlenir.” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm çerçevesinde vakıflara vergi muafiyeti tanınması konusu, 02. 09. 2003 gün ve 25217 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 83 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir. (Bu genel tebliğle 28. 07. 1994 tarih ve 22004 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 48 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.)

Günlük söylemde, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınmış vakıflar, “kamu yararına çalışan vakıflar” olarak anılmaktadır. Halen binlerce vakıf faaliyette bulunmasına rağmen, vergi muafiyetine sahip vakıf sayısı 200–250 arasındadır.

Vergi muafiyetinin kapsamına, vakıf açısından KDV'den, Veraset ve İntikal Vergisi'nden, Emlak Vergisi'nden, tescil ve şerhi gerektiren bazı işlemlerden alınan harçlardan muafiyet gibi hususlar girmekle birlikte, uygulamadaki en önemli işlevi, muafiyet tanınmış vakıflara bağışta bulunan gerçek ve tüzel kişilerin bağış tutarlarını, gelirlerinin/kurum kazancının belli bir oranına kadar vergi matrahından indirebilmeleridir. (Bu oran hâlen %5'dir. Kalkınmada öncelikli yöreler içinde ise %10'dur.)

Bu imkân, Gelir Vergisi Kanunu'nun "Sigorta Primi, Teberru ve Diğer İndirimler" başlığını taşıyan 89. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Benzer düzenleme, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek Giderler" başlığını taşıyan 14. maddesinin 6. fıkrasında yer almaktadır.

1.2.1. Vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının şartları

Vergi muafiyeti tanınması talebinde bulunacak vakıfların başvuru tarihi itibarıyla aşağıda belirtilen şartların hepsini bir arada taşıması gerekmektedir.

- Faaliyet konusu:

Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınacak vakfın, sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre korumayla ağaçlandırma konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması gerekir. Vakfın faaliyet konusu bu sayılanlardan birisi veya birden fazlasıyla ilgili olabilir. Ancak, vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakfın bu faaliyetinin kamuya açık ve devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması gerekir. Belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan vakıflara vergi muafiyeti tanınması mümkün değildir.

- Faaliyet süresi:

Vakıfların, vergi muafiyeti talebinde bulunmadan önce kuruldukları tarihten itibaren en az bir yıl süreyle faaliyette olması ve bu süre içindeki faaliyetleriyle devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki sağlamış olmaları gerekmektedir.

- Defter tutma:

Vergi muafiyeti tanınacak vakıfların, bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir. Bu vakıfların, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulması gereken defterleri, aynı kanunda belirtilen süreler içinde tasdik ettirerek kullanmaları ve muhasebe kayıtlarının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne uygun olması, vakfa ait iktisadi işletmeler bulunması halinde bunlar için de ayrıca defter tasdik ettirmeleri ve vakfın muhasebe kayıtlarıyla iktisadi işletmesinin muhasebe kayıtlarını birbiriyle karışmasını önleyecek şekilde ayrı ayrı izlemeleri gerekmektedir.

- Mal varlığı ve yıllık gelir:

Vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıfların vergi muafiyeti talebinde buldukları tarihte en az 300.000.000.000.- TL (üç yüz milyar lira) gelir getirici mal varlığına ve en az 30.000.000.000.- TL (otuz milyar lira) yıllık gelire sahip olmaları gerekir. Yıllık gelirin tespitinde, genel, özel ve katma bütçeli idareler bütçelerinden yapılan yardımlarla bağış niteliğindeki gelirler dikkate alınmaz. Bu tutarlar, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artar ve izleyen yılda bu miktarlar esas alınır. Bu miktarların hesabında, bir milyar liraya kadar olan tutarlar dikkate alınmaz

- Gelirin harcama şekli:

Vakıf resmi senedinde, 4962 sayılı kanunun 20. maddesi hükmüne uygun olarak yıl içinde elde edilen brüt gelirlerin en az üçte ikisinin sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre korumayla amaçlandırma faaliyetlerinden oluşan amaçlara harcanacağı yazılı olması, son bir yılda bu koşulu fiilen yerine getirmiş olması ve vergi muafiyetinin devamı süresince bu şarta uyulması gerekir. Vakfın amaçlarına ayrılması ve harcanması gereken miktarlar, hiçbir şekilde başka bir amaçla kullanılamaz. Ancak, yönetim ve idame giderleriyle ihtiyata ve vakıf malvarlığını artırıcı yatırımlara ayrılan miktarların, tamamının veya bir kısmının vakfın amaçlarına yönelik hizmetlere harcanması mümkündür.

- İlgili kuruluşların görüşünün alınması:

Vakıfların vergi muafiyetleri talebinin Maliye Bakanlığı'nca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra, vakfa vergi muafiyeti tanınip tanınmayacağı konusunda Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün ve vakıf resmi senedinde amaç edinilen konulara göre ilgili diğer kuruluşların görüşleri alınır. Vakıflar Genel Müdürlüğü ve ilgili kuruluşların bu konudaki görüşlerini vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın kurulduğu tarihten itibaren vergi muafiyeti talebinde bulunduğu tarihe kadarki faaliyetleriyle, devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığını kendi denetim elemanlarına (denetim birimi bulunmayan kuruluşların yetkili organlarına) yaptırarak incelemelere dayanarak bildirmeleri ve yazıları ekinde inceleme raporu ve tutanağın bir örneğini de Maliye Bakanlığı'na göndermeleri gerekmektedir. Herhangi bir incelemeye dayanmayan görüşler, ilgili vakfa vergi muafiyeti tanınmasında gözönünde bulundurulmaz.

- Maliye Bakanlığı merkezi denetim elemanlarınca yapılacak incelemeler:

Yukarıda sayılı şartların yerine getirilmesi halinde, vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın, kurulduğu tarihten inceleme tarihine kadar olan faaliyet ve çalışmaları, görevlendirilecek bakanlık merkezi denetim elemanlarınca incelenir. Bu incelemelerde, vakfın son bir yıl içindeki faaliyetleri, devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığı ve bu genel tebliğle, belirlenen diğer şartları taşıyıp taşımadığı tespit edilir. İnceleme elemanının ilgili vakfa vergi muafiyeti veriliip verilmemesi konusundaki görüşü raporda açık olarak belirtilir.

1.2.2. Vergi muafiyetinden yararlanmada usul

Bakanlar Kurulu'nca 4962 sayılı kanunun 20. maddesine göre tanınacak vergi muafiyetinden yararlanmak isteyen vakıflar, taleplerini içeren bir yazıyla Maliye Bakanlığı'na başvuruda bulunurlar (Tebliğde başvuru yazısına eklenecek belgeler ve bu belgeler üzerinden yapılacak değerlendirme ayrıntılı olarak açıklanmıştır).

1.2.3. Vergi muafiyeti tanınan vakıfların yükümlülükleri

- Resmi senet değişikliklerinde izin alınması:

Vergi muafiyeti tanınan vakıfların yönetimlerinde resmi senette değişiklik yapılmasının düşünülmesi halinde, değişiklik gerçekleştirilmeden önce bu konuda Maliye Bakanlığı'ndan izin alınması zorunludur. İzin alınmaksızın yapılan değişikliğin bu genel tebliğ ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine aykırı olması halinde, bakanlıkça tanınan süre içinde resmi senet vakıf yönetimince eski haline getirilmez ya da değişiklik bakanlıkça öngörülen şekilde düzeltilmezse, vakfın vergi muafiyetinin kaldırılmasına ilişkin hükümler uygulamaya konulur.

- Gönderilecek mali tablolar ve raporlar:

Bakanlar Kurulu kararıyla vergi muafiyeti tanınan vakıflarca, dönem sonunda düzenlenecek bilanço ve gelir gider tablosuyla, bir yıllık faaliyet raporu ve yeminli mali müşavirce düzenlenmiş tasdik raporuyla birlikte yılın ilk üç ayı içinde bakanlığa gönderilir. Ancak, yıllık faaliyet raporu dışındaki belgelerin 3568 sayılı kanun ve ilgili genel tebliğ esaslarına uygun olarak yeminli mali müşavire onaylatılmış olması gerekir. Yeminli mali müşavire onaylatılmadan gönderilen belgeler hiç gönderilmemiş sayılır.

- Fon oluşturulması:

Bakanlar Kurulu kararıyla vergi muafiyeti tanınan vakıfların, yıllık gelirlerinin en az üçte ikisinin elde edildiği yıl içinde amaçlarına harcamaları esastır. Elde edildiği yıl içinde amaçlara harcanması gerektiği halde vakıf yönetiminin iradesi dışında harcanamayan gelirler, sonraki yılın tahmini bütçesine konulur ve bu miktardan yönetim ve idame giderleriyle ihtiyata ve vakıf malvarlığını arttırıcı yatırımlara pay ayrılmadan, tamamı o yıl içinde vakfın amaçlarına harcanır. Bu durumun geçerli bir nedene dayanmaksızın süreklilik göstermesi (üst üste iki yıl gibi) vergi muafiyeti şartlarının ihlali anlamına gelir. Ancak, sözü edilen gelir fazlaları, vakıf resmi senedinde yazılı sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre korumayla ağaçlandırma faaliyetleriyle ilgili amaçların gerçekleştirilmesine yönelik yatırımlar için üç yıl süreyle bir fon hesabında tutulabilir. Bunun için ilgili vakıfça, yatırıma ilişkin yönetim kurulu kararıyla yatırım projesinin ana hatlarını (malietini, finansman kaynaklarını, gerçekleştirme süresini vb.) içeren bir yazıyla Maliye Bakanlığı'na başvurularak izin alınması gerekir. Bu suretle finansmanı için fon oluşturulmasına izin alınan yatırımın üç yıllık süre içinde tamamlanamaması halinde, gecikme gerekçeleri bakanlıkça uygun görülürse sözü edilen süre iki yıl daha uzatılabilir.

1.2.4. Vergi muafiyetinin kaldırılması

Bakanlar Kurulu kararıyla vergi muafiyeti tanınan vakıfların, bakanlıkta oluşan dosyalarının incelenmesi veya olağan denetimler ya da yaptırılacak özel denetimler sonucunda yasal yükümlülüklere uymadıklarının, resmi senetlerinde yazılı sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre korumayla ağaçlandırmaya yönelik amaçları dışında faaliyette bulduklarının, son yıllardaki faaliyetleri dikkate alındığında resmi senette yazılı amaçlarını gerçekleştirmelerinin mümkün olmadığı, genel tebliğle belirlenen yükümlülükleri yerine getirmediklerinin tespiti halinde, tespit edilen hususlar hakkında ilgili vakıftan açıklama istenir. Vakıf yönetimince bakanlıkça verilen süre içinde açıklama yapılmaz veya yapılan açıklamalar yeterli görülmezse veya açıklamalar yeterli görülmeyle beraber vakıf bakanlıkça yapılan uyarıya rağmen benzeri ihlalleri tekrarlırsa, Maliye Bakanlığı'nca Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün de görüşü alınarak Bakanlar Kurulu'ndan vakfın vergi muafiyetinin kaldırılması istenir.

Vergi muafiyeti kaldırılan vakıflar, muafiyetin kaldırıldığı tarihten itibaren beş yıl geçmedikçe yeniden vergi muafiyeti talebinde bulunamazlar. Bu sürenin bitiminden sonra vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıflara bu genel tebliğde yazılı şartları taşımaları koşuluyla yeniden vergi muafiyeti tanınabilir.

1.2.5. Diğer hususlar

- Şartlı bağışlarla ilgili işlemler:

Vakfın amaçları arasında yazılı bir hizmetin gerçekleştirilmesi şartıyla yapılan bağışların, hizmetin gerçekleştirildiği yıllarda harcanması öngörülen kısmının o yılın gelirleri arasında gösterilmesi gerekir.

Vakfın malvarlığına eklenmesi ve gelirlerinin vakfın amaçları içinde yer alan bir hizmet veya hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılması şartıyla yapılan bağışlarda, ana para vakfın mal varlığı sayılacak, ancak bu paranın getireceği gelir, vakfın gelirleri arasına dahil edilecektir.

Muhasebe işlemleri yönünden de şartlı bağışlar vakfın defterlerinde ayrı hesaplarda izlenir. Şartlı bağış para olarak yapılmış ise, bu para fon olarak yine ayrı bir hesapta gösterilir.

- Vakfa bağlı iktisadi işletmelerde muhasebe işlemleri ve işletme gelirlerinin vakıf bütçesinde gösterilmesi:

Vakfa bağlı veya ait iktisadi işletme bulunması halinde vakıfla işletmenin muhasebe işlemlerinin ayrı defterlerde izlenmesi ve vakfın işlemleriyle iktisadi işletmenin işlemlerinin birbirinden ayrılması gerekir. İktisadi işletmenin dönem sonunda oluşan kârından ödenmesi gereken vergiler ve diğer yasal yükümlülükler ayrıldıktan sonra kalan net kâr, vakıf bütçesine gelir olarak aktarılır.

- Vakfa tahsis edilen malvarlığının satışı veya kamulaştırılması:

Vakfa tahsis edilen malvarlığının satışı ya da kamulaştırılmasından elde edilen gelirler yıllık giderlere harcanmayıp, vakfa gelir sağlayacak yatırımlara tahsis edilebilir. Ancak bu paraların yatırımlara harcanmadan önceki dönem içinde değerlendirilmesinden elde edilen faizin vakfın yıllık gelirlerine dahil edilmesi zorunludur.

- Vergi avantajları:

Vakıflar, tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi kapsamına girmediklerinden, vergiden muaf vakıf statüsü kazanan vakıfların, kurumlar vergisinden de muafiyetleri söz konusu olmamaktadır.

Vergiden muaf vakıf statüsünü kazanan vakıflar halen mevcut düzenlemelere göre,

- 25. 10. 1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları kapsamına giren teslim veya hizmetleri için katma değer vergisi istisnasından,
- 08. 06. 1959 tarih ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin (k) bendine göre, bu vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan malların intikalinde veraset ve intikal vergisi istisnasından,
- 02. 07. 1964 tarih ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 59. maddesinin (b) bendine göre, bu vakıflar tarafından iktisap edilecek gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleriyle bunlara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinlerinde harç istisnasından,
- 29. 07. 1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin (m) fıkrasına göre, resmi senesinde yazılı amaçlara tahsis edilmek şartıyla vakfa ait binalar için emlak vergisi muafiyetinden yararlanmaktadır.

Diğer taraftan, yukarıda sayılan muafiyet ve istisnalar vakfın tüzel kişiliğine yönelik olup, vakfa ait iktisadi işletmelerin bu muafiyet ve istisnalardan yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

2. Sivil toplum kuruluşlarının vergi yasaları karşısındaki durumu

2.1. Gelir Vergisi Kanunu

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi, bu verginin, gerçek kişilerin elde ettikleri kazanç ve iratlarından alınacağını hükme bağlamıştır. Aynı yasanın 2. maddesi ise gelir türlerini saymıştır. Bu gelir çeşitleri aşağıdadır:

- Ticari kazançlar
- Tarımsal kazançlar
- Ücretler
- Serbest meslek kazançları
- Gayrimenkul sermaye iratları
- Menkul sermaye iratları
- Sair kazanç ve iratlar

STK'lar -vakıflar, dernekler- tüzel kişiliğe sahip olduklarından, yani gerçek kişi olmadıklarından, Gelir Vergisi mükellefi değildirler. Genel ilke bu olmakla birlikte, adı geçen yasanın bazı hükümleri STK'ları da ilgilendirmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre, STK (vakıf, dernek) tüzel kişiliği gelirlerinden yapılacak vergi kesintileri iki ana başlıkta toplanabilir:

2.1.1. STK'larca kendi gelirleri üzerinden yapılacak gelir vergisi kesintisi (tevkifatı)

GVK'nın 94. maddesinin 1. fıkrasının 6 no.'lu bendine (4369 sayılı kanun) eklenen (c) alt bendiyle vakıflar ve derneklerin, iktisadi işletmelerinden elde edilenler dışında kalan ve tevkifata tabi tutulmamış olan her türlü gelirleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür. Ancak, söz konusu bendin parantez içi hükmüyle bazı vakıf ve dernekler (Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı) tevkifat yapma yükümlülüğü dışında bırakılırken, bazı gelirler de tevkifat kapsamına dahil edilmemiştir. (Uygulama şekli 60 seri no.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır. 03/02/1999 gün/ 23600 sayılı RG)

Tevkifat kapsamına giren gelirler:

- Daha önce tevkifata tabi tutulmamış (sadece üyelerine emekli aylık ve ikramiyesi vermek üzere çalışan vakıfların aidat gelirleri hariç) her türlü gelirleri
- Elde edilme sırasında (0) oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmuş (devlet tahvili ve hazine bonosu faizi gibi) gelirleri
- Kendilerine yapılan her türlü bağış ve yardımlar

Tevkifat matrahına dahil edilmeyecek gelirler ise:

- Sahibi oldukları iktisadi işletmelerden elde ettikleri, daha önce Kurumlar Vergisi'ne tabi tutulmuş gelirleri
- Kendilerine ödeme yapılması sırasında tevkifata tabi tutulmuş (mevduat faizi ve repo gelirleri gibi) gelirleri
- Kuruluşları sırasında kurucular tarafından tahsis edilen mal varlığı

Yapılacak Gelir Vergisi tevkifat oranının, Bakanlar Kurulu'nca vergi bağışıklığı tanınan vakıflarla kamu menfaatine yararlı dernekler için % 0.1 (binde bir)'den, diğer dernek ve vakıflar için ise, % 1 (yüzde bir)'den fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır.

Tevkifat oranları, Bakanlar Kurulu'nca çıkarılan kararnamelerle belirlenmektedir. Bakanlar Kurulu, çıkardığı kararnameyle (18. 12. 1998/98- 12225 RG) bütün vakıf ve dernekler için söz konusu kesinti oranını sıfır (0) olarak belirlemiştir.

Buna göre, Bakanlar Kurulu'nca yeni bir oran belirleninceye kadar, bütün vakıf ve dernekler, gelir vergisi tevkiyatı yapmayacak ve muhtasar beyanname vermeyeceklerdir. Buna karşın, VUK hükümleri uyarınca,

- Tutulması gereken bütün defterleri eksiksiz tutmaları,
- Alınması, düzenlenmesi ve saklanması gereken bütün belgeleri almaları, vermeleri ve saklamaları
- Defter ve belgeleri istendiğinde ibraz etmeleri
- Kesinti oranı (0) dahi olsa, matrahın tesbitine olanak veren her türlü kaydı yapmaları gerekmektedir.

2.1.2. STK'ların elde edilmesi sırasında gelir vergisi kesintisine tabi tutulacak gelirleri ve kesinti uygulaması

Bu gelirler, GVK'nun 75. maddesinde tanımlanan ve aynı kanunun 94. maddesinde üzerlerinden kesinti yapılması öngörülen menkul ve gayrimenkul sermaye iradı gelirleridir. Buna göre, GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının,

- 5 no.'lu bendinde sayılan, her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleriyle Toplu Konut, Kamu Ortaklığı ve Özelleştirme İdarelerince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirleri,
- 7 no.'lu bendinde yer alan mevduat faizleri,
- 12 no.'lu bendinde sayılan kâr payları,
- 14 no.'lu bendinde belirtilen, 5 no.'lu bentte sayılan menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdüyle edinilmesi veya elden çıkarılmasıyla sağlanan gelirleri
- Sahibi oldukları gayrimenkulleri kiraya vermelerinden elde ettikleri gelirleri² kapsamaktadır.

STK'lara ait bu tür gelirler ödenmeden önce, ilgililerce Gelir Vergisi kesintisi yapılacak, kesinti sonrası kalan tutarlar ödenecektir.

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi gereğince, "..... dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri..." anılan kanun maddesinde bendler halinde sayılan ödemeleri, hak sahiplerine avans veya kesin hakediş şeklinde nakden veya hesaben yaptıkları sırada, aynı maddede belirtilen oranlar üzerinden vergi kesintisi (stopajı) yaparak, kaynağında kestikleri bu vergileri, vergi sorumlusu sıfatıyla -muhtasar beyanname düzenlemek suretiyle- ilgili vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi, "sigorta primi, teberru ve iane indirimleri"ni düzenlemektedir. Bu madde hükmüne göre, Gelir Vergisi mükellefleri kamuya yararlı derneklere ve vergi bağışıklığı tanınan vakıflara, bir takvim yılı içinde yaptıkları bağış ve yardımların toplamı, o yıla ait beyan edilecek gelirin yüzde beşini, kalkınmada öncelikli yörelerde yüzde 10'unu aşmamak kaydıyla gelirlerinden indirebileceklerdir.
- Yapılacak bağışlar nakdi olabileceği gibi, aynı de olabilir. Bu durumda, söz konusu madde uyarınca bağışlanan mal ve hakkın kayıtlı değeri, böyle bir değer mevcut değilse, VUK hükümleri kapsamında Takdir Komisyonu tarafından saptanacak değer esas alınacaktır.
- Sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarına yapılan bağış ve yardımların tamamı, makbuzla belgelenilmek koşuluyla gelir ve kazançlardan indirilebilmektedir (3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu).

² Vergi bağışıklığı tanınmış vakıf ve kamuya yararlı dernek statüsünde olmak fark etmez.

- Gelir Vergisi mükellefleri gerçek kişilerdir. STK'lar gerçek kişi değil, tüzel kişi oldukları için Gelir Vergisi mükellefi değildir.
- STK'lar Gelir Vergisi mükellefi olmamalarına karşın, yasanın 94. maddesine göre;
 - Kendi gelirleri üzerinden
 - Elde edilmesi sırasında Gelir Vergisi kesintisine tabi tutulacak gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılır. Kendi gelirleri üzerinden yapılacak kesinti oranı halen sıfır (0) dır.

2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi, kazançları Kurumlar Vergisi'ne tabi olan kuruluşları aşağıdaki şekilde sıralamıştır:

- Sermaye şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadi kamu müesseseleri
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler
- İş ortaklıkları

Aynı maddenin son bendinde ise, “Kurum kazancı, gelir vergisi mevzuuna giren gelir unsurlarından tereküp eder.” denilmek suretiyle, Kurumlar Vergisi'ne tabi olan kazanç türleri, tıpkı Gelir Vergisi'ne tabi kazanç türleri olarak tesbit edilmiştir.

Görüldüğü gibi, vakıf ve dernekler tüzel kişiliğe sahip oldukları halde, Kurumlar Vergisi mükellefleri arasında sayılmamışlardır. Bunun başlıca nedeni, STK'ların kâr amacı gütmeyen, bunun doğal sonucu olarak, doğrudan ticari faaliyette bulunmayan, toplumsal yarara yönelik kuruluşlar olmalarıdır.

Ancak aynı yaklaşım, STK'ların gelir getirici ticari faaliyette bulunabilmek için kurdukları iktisadi işletmeler açısından söz konusu değildir. Buna göre,

- İktisadi işletme kurmamış vakıf ve dernekler, Kurumlar Vergisi mükellefi değildir.
- İktisadi işletmesi bulunan vakıflar ve derneklerse, bu ilişkiden dolayı Kurumlar Vergisi sorumlusu durumdadırlar. İktisadi işletmesi bulunan vakıf ve derneklerde, Kurumlar Vergisi mükellefi iktisadi işletmelerdir. Ancak iktisadi işletmelerin ayrı tüzel kişilikleri bulunmadığı için, vergi yükümlülüğüne ilişkin işlemler, vergi sorumlusu sıfatıyla, STK tüzel kişiliği tarafından yerine getirilecektir.

2.2.1. Kurumlar Vergisi'nde STK'lara ilişkin bağımsızlıklar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “Muaflıklar” başlıklı 7. maddesinin 15. bendi 3824 sayılı kanunla değiştirilmiştir. Bendi değişik şekli aşağıdaki gibidir:

“Kurulduktan sonra Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar (bu muaflık, vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamaz) ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar; bunların vergi muafiyetinden yararlanma ve muafiyetlerin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca belirlenir.”

Bendi eski şeklinde, parantez içindeki ifade yer almıyordu. Bu nedenle, söz konusu muaflık yorum yoluyla, vakıfların iktisadi işletmelerine de uygulanıyordu. Böyle bir yoruma ulaşılmasının nedeni, vakıfların, biza-tihi kendilerinin zaten Kurumlar Vergisi mükellefi olmamasıydı. Mükellefiyeti bulunmayan bir tüzel kişiliğe muafiyet tanınmasının da anlamı yoktu. Sonradan yapılan değişiklikle, iktisadi işletmeler de muafiyet kapsamına alınmıştır.

T. C. Maliye Bakanlığı, madde hükmü gereğince, konuyla ilgili düzenlemeleri yapmıştır. Bu düzenlemeye ilişkin 83 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, ilgili bölümde (sayfa 72-76) ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Anılan 7. maddenin 7. bendinde başka bir muafiyet düzenlenmiştir. 7. bendde “3. , 4. , 5. ve 6. bendlerde yazılı müesseselerden dernek ve vakıflara ait olup, mezkur bendlerde belirtilen maksat ve gayelerle işletildikleri ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca kabul edilenler” denilmektedir.

Anılan bendlerde yazılı maksat ve gayeler:

- İlim, fen ve güzel sanatlarla tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek
- Genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek
- Sosyal maksatlarla işletilen kurumlar ile
- Hükümetin veya yetkili idare mercilerinin müsaadesiyle açılan mahalli, milli veya milletlerarası mahiyetteki sergiler, fuarlar, panayrlardır.

Bu madde bendinin uygulanması, ilgili bakanlıkların görüşünün alınması koşuluyla Maliye Bakanlığı'nın yetkisi ve takdirindedir. Madde hükmünden yararlanabilmek için, Bakanlar Kurulu'ndan vergi muafiyeti alınmasına ihtiyaç bulunmamaktadır.

III.2.2.1. Vakıf ve derneklere, kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan bağışlara ilişkin muafiyet

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “indirilecek giderler” başlıklı 14. maddesinin 6. bendine göre:

- Vergi muafiyeti tanınmamış vakıflarla derneklere, bir takvim yılı içinde yapılacak azami 20.000 TL'lık bağış ve yardım
- Bakanlar Kurulu'nca vergi bağışıklığı tanınan vakıflara, o yıla ait kurum kazancının yüzde beşine -kalkınmada öncelikli yörelerde yüzde onuna- kadar tutarda yapılan bağış ve yardımlar, vergi matrahından düşülebilecektir.

SÖZÜN ÖZÜ

- Kurumlar Vergisi'nin mükellefi tüzel kişilerdir.
- KVK'nın 1. maddesi, Kurumlar Vergisi'ne tabi kuruluşları sıralamıştır. Vakıflar ve dernekler, tüzel kişiliğe sahip oldukları halde, Kurumlar Vergisi mükellefleri arasında sayılmamışlardır.
- Ancak vakıf ve derneklerin kurmuş oldukları iktisadi işletmeler, Kurumlar Vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır.
- Kurumlar Vergisi mükellefi olan iktisadi işletmelerin, ayrı tüzel kişilikleri bulunmadığından, vergi yükümlülüğüne ilişkin işlemler vergi sorumlusu sıfatıyla, iktisadi işletmeyi kuran STK tüzel kişiliği tarafından yerine getirilecektir.

2.3. Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu

KDV, üretim-tüketim süreci içinde, ilk üretimden başlayarak, tüketim evresine kadar, yaratılan ve eklenen her değer için vergilendirilmesidir. KDV'nin en son yüklenicisi, sürecin en son aşaması olan tüketimi gerçekleştiren kişi veya kurumdur. KDV'yi yüklenip ödeyen malı ya da hizmeti tüketen kişi/kurum olmakla birlikte, vergi idaresine muhatap olan kişi/kurum malı veya hizmeti satan veya imal edendir.

KDV Kanunu'nun 1. maddesinde, KDV'ye tabi işlemler belirtilmiştir. Bunlar:

- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler
- Her türlü mal ve hizmet ithalatı
- Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerdir.

Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler, anılan maddenin 3. fıkrasında 8 bend olarak sayılmıştır. Bunlar içerisinde, (f), ve (g) bendindeki faaliyetler vakıflar ve dernekler açısından önem taşımaktadır.

(f) bendi, "Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri" şeklindedir. (GVK'nın 70. maddesinde, kazanç türlerinden gayrimenkul sermaye iradaları düzenlenmiştir.)

(g) bendinde ise "Genel ve Katma bütçeli dernek ve vakıflara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri" KDV'ye konu işlemler içinde belirtilmiştir.

Yukarıdaki kısa açıklamalardan da anlaşıldığı gibi, KDV'nin mükellefi, vergiye konu işlemleri yapanlardır.

STK'lar -vakıflar ve dernekler- KDV Kanunu'nun 1. maddesinde belirtilen işlemleri yapmaları halinde, KDV mükellefi olacaklardır.

Ancak, vakıflar ve dernekler, hukuki yapıları gereği, ticari, sınai ve zirai faaliyetleri, iktisadi işletmeleri aracılığıyla yapabileceklerinden, doğrudan mükellefiyetleri söz konusu olmayacak, bu durumda mükellefiyet iktisadi işletmelere ait olacaktır.

Öte yandan, KDV Kanunu'nun 1. maddesinin 2. ve 3. fıkrasında yer alan yurtdışından mal ve hizmet ithaliyle diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler, doğrudan STK'lar tarafından yapılabileceği gibi, iktisadi işletmeleri aracılığıyla da yapılabilir. Bu durumda, maddede sayılan işlemleri kim yapıyorsa, KDV mükellefi de o olacaktır.

2.3.1. KDV'de STK'lara ilişkin istisnalar

- Kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar:

KDV Kanunu'nun 17. maddesi, kamu menfaatine yararlı derneklerle, Bakanlar Kurulu'nca vergi mükellefiyeti tanınan vakıfların ilim, fen ve güzel sanatlarla tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleriyle tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonlarıyla spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna etmiştir.

- Sosyal amaç taşıyan istisnalar:

Yine KDV Kanunu'nun 17. maddesinin 2. fıkrasında, kamu menfaatine yararlı derneklerle Bakanlar Kurulu'nca vergi bağışıklığı tanınan vakıfların hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklarla veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fakara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleriyle, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarıyla, bu kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının, KDV'den istisna edileceği hükme bağlanmıştır.

- Diğer istisnalar:

KDV Kanunu'nun 17-4/(d) maddesine göre, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

SÖZÜN ÖZÜ

- KDV'nin mükellefi, vergiye konu (ticari, sinai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı, diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler) işlemleri yapanlardır.
- Ancak, vakıflar ve dernekler, hukuki yapıları gereği, yukarıda belirtilen faaliyetleri iktisadi işletmeleri aracılığıyla yapabileceklerinden, doğrudan mükellefiyetleri olmayacak, mükellefiyet iktisadi işletmelere ait olacaktır.

2.4. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, bir şahsa -hakiki veya hükmi- ait malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız (karşılıksız) bir tarzda başka bir şahsa intikali, veraset ve intikal vergisine tabidir. "İvazsız intikal"den kasıt, karşılıksız kazanımlardır.

Vakıflar ve dernekler, esas itibarıyla Veraset ve İntikal Vergisi mükellefidirler.

- Vakıf ve derneklere ilişkin muafiyetler:

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun "muafiyetler"i düzenleyen 3. maddesinin (a) bendine göre kamu menfaatine yararlı dernekler, (b) bendine göreyse kamu yararı için ilim, araştırma, kültür, sanat, sağlık, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi amaçlarla kurulan vakıflar, veraset ve intikal vergisinden muaf olacaklardır.

- Vakıflara ilişkin istisnalar:

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun "istisnalar"a ilişkin 4. maddesinin, (k) fıkrası aynen şöyledir: "Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluş için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar".

Bu durumda, vergi muafiyetine sahip vakıflara kuruluşlarında ve kurulduktan sonra yapılacak intikaller için, veraset ve intikal vergisi ödenmeyecektir.

SÖZÜN ÖZÜ

- STK'lar, ilke olarak Veraset ve İntikal Vergisi mükellefidirler.
- Ancak, kamu menfaatine yararlı derneklerle ilim, araştırma, kültür, sanat, sağlık, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi amaçlarla kurulan vakıflar veraset ve intikal vergisinden muafırlar. Bakanlar Kurulu'nca vergi bağışıklığı tanınmış vakıflar da anılan vergiden muafırlar.

2.5. Emlak Vergisi Kanunu

Emlak Vergisi, bina ve arazi vergilerini kapsamaktadır.

2.5.1. Bina Vergisi

Söz konusu kanunun 1. maddesine göre, inşaatın yapıldığı madde bir önem arzetmeksizin sabit olup, Türkiye sınırları içinde bulunan binalar, emlak vergisine tabidirler.

Bina vergisinin mükellefi, binanın malikidir. Varsa intifa hakkı sahipleri de mükellef durumundadır.

Ancak, her ikisinin de bulunmaması halinde, mükellef, malik gibi binaya tasarruf edenlerdir.

Binada müşterek mülkiyet söz konusuysa, her malik payı oranında müteselsilen yükümlüdür.

Malik, tapu kayıtlarında adına bina tescili bulunan şahıstır. Bina üzerinde intifa hakkı kurulduğunda, malik sadece kuru mülkiyet sahibi olmakta, bu nedenle de emlak vergisi yükümlülüğü intifa hakkı sahibine geçmektedir.

STK'lara ait binalara ilişkin muafiyetler:

Daimi muafıllıklar:

Emlak Vergisi Kanunu'nun "Daimi muafıllıklar" başlıklı 4. maddesiyle, maddede yazılı binaların kiraya verilmemek şartıyla bina vergisinden daimi olarak muaf olacakları belirtilmiştir. Aynı maddenin (f) bendine göre, "kazanç gayesi olmamak şartıyla işletilen hastane, dispanser, sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, prevantoryum, öğrenci yurtları, düşünlerevi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukların koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri ile benzerleri" olarak sayılan binaların daimi şekilde bina vergisinden muaf tutulacağı hükmü getirilmiştir.

Bu hüküm çerçevesinde vakıf ve derneklerin sahip oldukları, kazanç gayesiyle işletilmeyip, belirtilen amaçlarla kullanılan binaları, daimi olarak bina vergisinden muaf bulunmaktadır.

4. maddenin (m) bendi hükmüne göre, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait her türlü binalar, vakıf senedinde yer alan amaçlara özgülenmek koşuluyla bina vergisinden daimi olarak muaf tutulmuştur.

Ancak söz konusu binaların kiraya verilmesi halinde, maddenin ilk paragrafındaki koşul uyarınca, muafiyet uygulanması mümkün olmayacaktır.

Geçici muafiyetler:

Emlak Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde, geçici muafliğa konu teşkil eden binalarla, bu muaflikten yararlanma koşulları 6 bent halinde sayılmıştır; vakıf ve derneklerin, madde içeriğinde belirtilen özellikleri taşıyan binaları için, bu hükümden yararlanmaları mümkün olabilecektir.

2.5.1. Arazi Vergisi

Emlak Vergisi Kanunu'nun 12. maddesine göre, Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar arazi vergisine tabidir.

Arazi vergisinin mükellefi, maliki, varsa intifa hakkı sahibi, ikisi de yoksa, araziye malik gibi tasarruf edenlerdir. Müşterek mülkiyet durumunda, bütün hak sahipleri, vergiden müteselsilen sorumludur.

Emlak vergisine tabi arsa ve arazi sahibi olan STK'lar, genel olarak arazi vergisinin mükellefidirler.

STK'lara ilişkin muafiyetler:

Adı geçen kanunun 14. ve 15. maddelerinde daimi ve geçici olarak arazi vergisinden muaf tutulan arazi ve arsalar sayılmıştır. "Daimi muafıklar"ı düzenleyen 14. maddenin (c) fıkrasına göre, kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait araziler Arazi Vergisi'nden muaftır. Bunun dışında, Arazi Vergisi açısından STK'lara özgü özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

14. ve 15. maddelerde belirtilen genel nitelikteki muafiyet olanaklarından, öngörülen koşullar çerçevesinde STK'ların da yararlanması mümkündür.

- Emlak Vergisi, bina ve arazi vergilerinden oluşur. Gerek bina, gerek arazi vergisinin mükellefi malikler, varsa intifa hakkı sahipleri, her ikisi de yoksa, bina veya araziye malik gibi tasarruf edenlerdir.
- Emlak Vergisi Kanunu'nun ilgili maddelerinde, daimi ve geçici muafıklar düzenlenmiştir. Yasanın 4. maddesinde yazılı binaların, kiraya verilmemek koşuluyla bina vergisinden daimi olarak muaf olacakları belirtilmiştir.

2.6. Taşıt Alım Vergisi Kanunu

29. 07. 1970 tarihli ve 1318 sayılı Finansman Kanunu'yla yürürlüğe konulmuş bir vergidir. Verginin konusu, yasanın 4, 5 ve 6. maddelerinde yazılı taşıtların, her ne şekilde olursa olsun iktisap edilmesi (edinilmesi), yurt dışında iktisap edilerek Türkiye'ye ithal edilmesi ve vekâletnameyle tasarruf hakkının devralınması oluşturmaktadır.

Taşıt alım vergisi, taşıtların yaşları, ağırlıkları ve kapasiteleri dikkate alınmak suretiyle düzenlenmiş bulunan tarifelere göre hesaplanmaktadır.

1318 sayılı kanunun taşıt alım vergisiyle ilgili hükümlerinde STK'lar için herhangi bir muafiyet veya istisna yer almamaktadır. Bu nedenle, Bakanlar Kurulu'nca vergi bağışıklığı tanınmış olsun veya olmasın bütün vakıfların yukarıda sözü edilen maddelerde yer alan tarifelerde yazılı taşıtları edinmeleri halinde taşıt alım vergisini ödemeleri gerekecektir.

2.7. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde verginin konusu açıklanmıştır:

Madde 1: Bu kanunun 5. ve 6. maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan,

- *Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları,*
- *Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler,*
- *Liman veya belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu deniz taşıtları, Motorlu Taşıtlar Vergisi'ne tabidir.*

Anılan yasanın 4. maddesinde istisnalar sayılmıştır. Ancak bu istisnalar arasında STK'lara ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda, adı geçen yasanın 1. maddesinde belirtilen motorlu taşıtlara sahip olan STK'lar, motorlu taşıtlar vergisini ödeme mükellefiyeti altındadırlar. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda olduğu gibi Taşıt Alım Vergisi'nde de STK'lara ilişkin herhangi bir muafiyet ve istisna hükmüne yer verilmiştir.

- Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin mükellefi, trafik, belediye veya liman siciliyle Ulaştırma Bakanlığı'nca tutulan sivil hava vasıtaları siciline adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir.
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde istisnalar yer almaktadır. Ancak bu istisnalar arasında STK'lara ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. STK'lar MTV ve Taşıt Alım Vergisi mükellefidirler.

2.8. Damga Vergisi Kanunu

Yasanın, verginin konusunu düzenleyen 1. maddesinde “Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisi’ne tabidir” hükmü yer almaktadır.

Yasanın “Mükellef” başlıklı 3. maddesine göre, Damga Vergisi’nin mükellefi kağıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların Damga Vergisi’ni kişiler öder.

STK’lar, ilke olarak damga vergisinin mükellefi durumundadırlar.

Damga Vergisi Kanunu’nun 9. maddesiyle yasaya ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisinden müstesna tutulmuştur.

(2) sayılı tablo beş ana bölüm halinde düzenlenmiştir. “Kurumlarla ilgili kağıtlar” başlıklı 5. bölümün 17. bendinde “Genel menfaatlere yararlı derneklerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu teşekküller tarafından ödenmesi gereken kağıtlar”, 19. bendinde ise, “Bakanlar Kurulu’nca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kağıtlarla Türk Silahlı Kuvvetleri’ni (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kağıtlar” hükmü yer almaktadır.

(2) sayılı tabloda STK’lara ilişkin başka bir istisna hükmü bulunmamaktadır.

SÖZÜN ÖZÜ

- Damga Vergisi’nin mükellefi, damga vergisine tabi kağıtları imza edenlerdir.
- STK’lar, ilke olarak Damga Vergisi mükellefidirler.
- Kamu menfaatine yararlı derneklerin her türlü işlemlerinde düzenlenen kağıtlarla, Bakanlar Kurulu’nca vergi bağışıklığı tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen kağıtlar, damga vergisinden müstesnadır.

2.9. Harçlar Kanunu

Yargı harçları:

492 sayılı Harçlar Kanunu’nun 2. maddesiyle bu kanuna bağlı “1” sayılı tarifede yazılı yargı işlemlerinden yargı harçları alınacağı hükme bağlanmıştır.

Kanun’un 13. maddesinde yargı harçlarından istisna edilen işlemler, 14. maddesinde yargı harçlarından muaf olan işlemler düzenlenmiştir. Bu maddelerde, dernekler ve vakıflar (kamuya yararlı dernekler ve vergi muafiyeti tanınan vakıflar dahil) için özel olarak düzenlenmiş herhangi bir istisna ve muaflik sözkonusu değildir.

Noter harçları:

Harçlar Kanunu'nun 38. maddesinde, bu kanuna bağlı "2" sayılı tarifede yer alan noter işlemlerinin noter harçlarına tabi olduğu belirtilmiştir.

Aynı maddenin 3. fıkrasında yalnızca Bakanlar Kurulu'nca vergi bağışıklığı tanınan vakıfların kuruluş işlemleriyle bu vakıflara yapılacak bağışların noter işlemlerinin noter harçlarına tabi olmadığı hükmüne bağlanmıştır.

Vergi yargısı harçları:

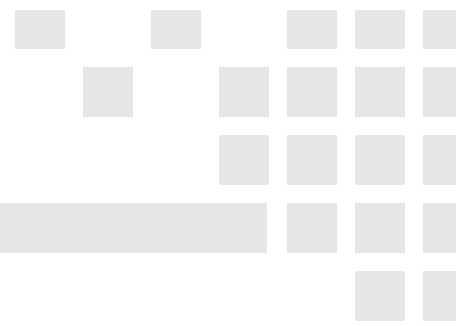
Harçlar Kanunu'na ekli "3" sayılı tarifedeki vergi yargısı işlemlerini yapmaları halinde, dernekler ve vakıflar, vergi yargısı harcını ödemekle yükümlüdür. Yani herhangi bir istisna ya da muaflik söz konusu değildir.

Tapu ve kadastro harçları:

Harçlar Kanunu'nun 57. maddesine göre, bu kanuna ekli "4" sayılı tarifede yer alan tapu ve kadastro işlemleri, tapu ve kadastro harcına tabidir. Anılan Kanun'un 59. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde, kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulu'nca vergi bağışıklığı tanınan vakıfların edinecekleri taşınmazların ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleriyle bu dernek ve vakıflara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan edinecekleri taşınmazlarla sair aynı hakların tescilleri, şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri (silinmeleri) tapu ve kadastro harçlarından istisna edilmiştir.

SÖZÜN ÖZÜ

- Harçlar Kanunu'nun 1. maddesi, harç alınacak işlemleri, 9 (dokuz) grup halinde toplamıştır. Bunlardan STK'ları yakından ilgilendirenler, yargı harçları, noter harçları, vergi yargısı harçları, tapu ve kadastro harçlarıdır.
- Yargı harçlarında mükellef, davayı açan veya harca konu olan işlemin yapılmasını isteyen kişiler; noter harçlarında, harca konu olan işlemin yapılmasını isteyen kişiler; vergi yargısı harçlarında, harca konu olan işlemlerden dolayı vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'a başvuranlar; tapu ve kadastro harçlarında ise kanuna ekli tarifede belirtilen kişilerdir. Tarifede belirtilmeyen işlemlerde taraflar kimin mükellef olacağını kararlaştırmamışlarsa, harcı kimin ödeyeceği hususunda, yasanın 58. maddesine göre işlem yapılır.
- Yargı harçlarında, STK'lar için bir istisna ve muaflik söz konusu değildir.
- Noter harçlarında, Bakanlar Kurulu'nca vergi bağışıklığı tanınan vakıfların kuruluş işlemleriyle bu vakıflara yapılacak bağışların noter işlemleri harca tâbi değildir.
- Vergi yargısı harçlarında, herhangi bir istisna ya da muaflik söz konusu değildir.
- Tapu ve Kadastro harçlarında ise, anılan yasanın 59. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde belirtilen işlemlerde, kamuya yararlı derneklerle Bakanlar Kurulu'nca vergi bağışıklığı tanınan vakıflar harçtan istisna edilmiştir.



SIKÇA SORULAN SORULAR VE YANITLARI

Sıkça sorulan sorular, konu benzerliği göz önünde tutularak gruplandırılmaya çalışılmış, yanıtlar da bu başlıklar altında sunulmuştur.

1. Harcama belgesi sağlanamayan durumlar

Soru 1:

Proje personelinin, özellikle kırsal alanlarda yapmış olduğu alışverişlerde başta yemek karşılığı olmak üzere fiş ya da fatura alınamıyor. Bu nedenle STK'lar, beyan edilen bu harcamaları ödeyemediklerinden, kendi çalışanlarına karşı zor durumda kalıyorlar. Bu durumda çözüm nedir?

Yanıt 1:

Kâr amacı gütmeyen, Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefi olmayan STK'lar (dernekler, vakıflar) gelirlerini alıncı belgesi ve bağış makbuzu karşılığında tahsil ederler. Giderlerini (harcamaları) ise fatura, perakende satış fişi, serbest meslek makbuzu vb. gibi harcama belgeleriyle yaparlar. Ancak, mal ve hizmet alımında buldukları kişi ya da kurumlar, yukarıda belirtilen harcama belgelerini düzenleme olanağına sahip değilse, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi (vergi tevkifatı, stopaj) kapsamında bulunan ödemeleri için VUK hükümlerine göre gider pusulası, bu kapsamda bulunmayan ödemeleri için gider makbuzu (Dernekler Yönetmeliği, md. 38) düzenlerler.

Günlük yaşamın akışı içinde belge alımı mümkün olmayan küçük harcamalar (dolmuş ücreti, köprü geçiş ücreti, bahşiş vb.) için, beyana dayalı masraf çizelgesi düzenlenilerek, ödeme yapılacak kişinin imzası alınmak suretiyle ödeme yapılabilir. VUK'nun konuya ilişkin 228. maddesi aşağıda gösterilmiştir.

“Tevsiki zaruri olmayan kayıtlar

Madde 228. Aşağıdaki giderler için ispat edici kağıt aranmaz:

1. Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler.
2. Vesikanın teminine imkân olmayan giderler.
3. Vergi kanunlarına göre, götürü olarak tesbit edilen giderler.

1 ve 2 numaralı fıkralarda yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır.”

Soru 2:

Zaman zaman kendi cep telefonlarını STK işleri için kullanan proje personeli, bu masrafları karşılığında bir belge edinme imkânına sahip değil. Bu nedenle STK'dan telefon masrafını isteyen çalışanlara bu ödemelerde belge güçlüğü yaşanıyor.

Yanıt 2:

Bu sorunu pratikte çözmenin yolu, STK'ların, bu gereksinimler için kullanılmak üzere, kendi adlarına yete-

ri kadar GSM hattı satın almalarıdır. İhtiyaç halinde bu hatlar, ilgili personele işleri bittiğinde geri alınmak üzere kullanmaları için verilebilir. Faturalar STK adına düzenleneceğinden, ödemeler STK tarafından yapılacaktır.

Bu çözümün uygulan(a)madığı durumlarda, kendi cep telefonunu kullanan STK çalışanından, ayrıntı dökümü üzerinde, STK ile ilgili görüşmeleri işaretlemesi ve telefon faturasının fotokopisiyle birlikte STK'ya vermesi istenir. İşaretlenen görüşmelerin tutarı gider makbuzu (Dernekler Yönetmeliği, md. 38) karşılığında çalışana ödenir. Fatura ve ayrıntı dökümü fotokopileri, gider makbuzuna iliştilir.

Soru 3:

Köylerde yapılan çalışmalarda, özellikle küçük inşa işlerinin köy içinden veya köylü kişilere ücretle yaptırılması durumunda, bu kişilere ödenecek paraya karşılık belge bulunmamaktadır.

Yanıt 3:

Birinci soruya verilen yanıtta belirtildiği gibi, bu tür ödemeler, ödemenin niteliğine göre, gider pusulası ya da gider makbuzu karşılığında yapılabilir.

2. STK çalışanı olmayan kişilerden proje elemanı olarak yararlanılması

Soru 4:

Devlet memuru statüsünde olup da projede görev alan kişilere ödeme yapılamıyor. Formülü var mı?

Yanıt 4:

Kanımızca burada sorun, ödeme yapılamamasından çok, devlet memuru statüsündeki kişilerin projede görev almaları sırasında kendini göstermektedir. Devlet memuru sıfatı çok geniş kapsamlıdır. Devletin çeşitli kurum ve kuruluşunda görev alan kişilerin ortak sıfatı devlet memuru olmakla birlikte, farklı yasal düzenlemelere tabidirler. (Öğretmenler, üniversite öğretim üyeleri, bakanlık mensupları, yargıç ve savcılar, askerler vb.) Bu nedenle ödeme konusu da, bu kişilerle projede görev alma konusu görüşülürken, özel statüleri dikkate alınarak çözümlenmelidir. Bütün durumlar için geçerli tek bir formül önermek mümkün değildir.

Soru 5:

Döner sermaye mevzuatı gereğince, proje paylarındaki yüklü miktardaki kesintilerden dolayı öğretim görevlileri için proje bütçesine konan bedel yüksek olmak zorunda kalıyor. Bu yüksek bedellerin kabulü de zor. Bu konu için çözüm önerileri ne olabilir?

Yanıt 5:

Yasal mevzuat sınırları içinde, alınacak özel izinler dışında başkaca bir çözüm söz konusu değildir.

Soru 6:

Proje ekibinin içinde birkaç pozisyonda çalışan bulunuyor. Bu çalışanlardan proje yöneticisi ve asistanı için SSK ödemesi yapıyoruz. Ancak, diğer çalışanlarla danışman statüsünde ilişki kuruyor ve gider makbuzu karşılığında stopaj ödemek suretiyle belirli süreli hizmet sözleşmesi yapıyoruz. Bu uygulama tüm diğer çalışanlar için uygun mudur?

Yanıt 6:

Bir işyerinde -bu işyeri bir ticari kuruluşa ait olabileceği gibi bir sivil toplum kuruluşuna da ait olabilir- çalışan kişilere yapılan ödemelerle ilgili vergisel yükümlülükle SSK'ya tabi olup olmadıkları hususu, bu kişilerle kurulan ilişkinin hukuki niteliğine bağlıdır.

Profesyonel iş ilişkisi genelde 4857 sayılı yasada düzenlenen iş sözleşmesi niteliğindedir. Anılan yasanın 8. maddesinde, iş sözleşmesinin tanımı yapılmıştır.

Tanım ve Şekil

“Madde 8. İş sözleşmesi, bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşmedir. İş sözleşmesi, kanunda aksi belirtilmedikçe, özel bir şekle tabi değildir. Süresi bir yıl veya daha fazla olan iş sözleşmelerinin yazılı şekilde yapılması zorunludur. Bu belgeler damga vergisi ve her çeşit resim ve harçtan muaftır.”

Yukarıdaki tanımda da açıkça görüldüğü gibi, işveren işçiye hizmeti karşılığında “ücret” ödeyecektir. Gerçek kişilerin elde ettiği ücret geliri de, Gelir Vergisi kapsamında olduğundan, işveren ödeme sırasında Gelir Vergisi stopajı yapmak zorundadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde ücretin tanımı yapılmıştır: Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak, çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlarla sağlanan ve parayla temsil edilebilen menfaatlerdir. Ayrıca işçi statüsünde olan çalışanların da Sosyal Sigortalar Kurumu'na (SSK) girişlerinin yapılması ve ilgili yasanın belirlediği sınırlar içinde prim ödenmesi gereklidir.

Danışmanlarla kurulan ilişkilerde de iş sözleşmesi düzenlenebilir. Bu durumda, danışman da o kurum veya kuruluşun işçisi statüsünü kazanır ve yukarıda özetlenen uygulamaya tabi olur.

Genelde danışmanlarla yapılan sözleşme, İş Kanunu'nun öngördüğü nitelikteki iş sözleşmesi olmaktan çok Borçlar Kanunu'nun 355-371. maddelerinde düzenlenen “istisna akdi” niteliğindedir. Bu ilişki türünde, danışmana yapılacak ödeme serbest meslek kazancı mahiyetinde olup, fatura, serbest meslek makbuzu veya gider pusulası karşılığında ödenir. Bu ilişkide danışman “yüklenici” konumunda olduğundan iş sahibinin sigorta (SSK) yükümlülüğü yoktur.

Soru 7:

Danışmanlarımıza yaptığımız ödemelerde, banka transferi yapıldığı takdirde dahi gider makbuzu almamız gerekiyor mu? Yoksa banka dekontları belgelememiz için yeterli olacak mıdır?

Yanıt 7:

Banka transferi (havalesi) bir ödeme yöntemidir. Genellikle, ödemeler nakit olarak, çek düzenleyerek veya banka havalesi yoluyla yapılır. Ödemenin hangi yöntemle yapıldığından bağımsız olarak, harcamanın bir harcama belgesine (fatura, perakende satış fişi, serbest meslek makbuzu, gider pusulası vb.) dayandırılması gerekir.

Soru 8:

Projemizde yer alan danışmanların aylık olarak “timesheet/zaman çizelgesi” doldurarak göndermeleri raporlamamız açısından gerekli midir?

Yanıt 8:

Proje sözleşmesinde yer alıyorsa gereklidir. Almıyorsa bile düzenlenmesi yararlıdır.

Soru 9:

Danışmanların danışmanlık hizmeti karşılığında serbest gider makbuzu hazırlayarak bize vermeleri, belgelendirme açısından yeterli midir?

Yanıt 9:

Serbest meslek makbuzu düzenlenmesi belgelendirme açısından yeterlidir.

Soru 10:

Danışmanların havayoluyla ulaşımı için ayrılmış olan bütçe kaleminde özel araç için benzin veya deniz otobüsü gibi farklı ulaşım maliyetlerinin gösterilmesi mümkün olabilir mi?

Yanıt 10:

Fonverenin izin ve onayı alınmak koşuluyla mümkündür.

3. Tek merkezden yapılan harcamaların projeler arasında paylaşılması

Soru 11:

Projeler için ortak kullanılan STK merkezlerinde yapılan elektrik, su, faks, telefon, kira vb. ortak giderlerin değişik projelerin bütçelerine bölünmesi konusunda ciddi sorunlar yaşanıyor. Bu bölünmeler nasıl yapılmalıdır?

Yanıt 11:

Soru ortak harcamaların proje bütçelerine dağıtılmasıyla ilgilidir. Eğer, harcamalarla ilgili sözleşmeler (kira sözleşmesi, elektrik, su, telefon sözleşmeleri) bir STK ile yapılmışsa ve tüm ödemeler de bu STK tarafından yapılıyorsa, bu sorun olacaktır. Bu durumda yapılan harcamaların, birden fazla STK'ya ya da projeye dağıtılmasında şu yol izlenecektir: Ödemeyi yapan STK, harcama belgelerinin orijinalini kendisinde saklayacaktır, diğer ortakları için fotokopi çekecek, fotokopi üzerinde onların payına düşen tutarı gösterip onaylayacaktır. Sonra bu tutar için bir alındı belgesi -vakıfsa bağış makbuzu- düzenleyip ilgili STK'dan tahsil edecektir. Düzenlenen bu alındı belgesi -ya da bağış makbuzu- ekindeki harcama belgesi fotokopisiyle birlikte, o STK için harcama belgesi yerine geçecektir.

4. Muhasebeleştirme yöntemi

Soru 12:

Hibe olarak verilen malların muhasebeleştirilmesi nasıl oluyor?

Yanıt 12:

“Hibe olarak verilen mallar”dan kasıt, “aynı bağış”tır. Bilindiği gibi nakit yani para olarak yapılan bağışlara “nakdi bağış”, mal, eşya, emtia yani ayın olarak yapılan bağışlara da “aynı bağış” denilmektedir. Aynı bağışlar da taşınır (menkul) ya da taşınmaz (gayrimenkul) şeklinde olabilir. Aynı bağışın muhasebeleştirilmesinde, birden fazla yol izlenebilir. Aynı bağışta bulunan bir ticari firmaysa, bağışlayacağı ürünü stoklarından düşebilmek için fatura kesmek zorunda kalacaktır. Bu durumda, STK da söz konusu fatura tutarında alındı belgesi -bağış makbuzu- düzenleyecek, aldığı bağışla fatura tutarını ödeyecektir. Tabii burada bir nakit hareketi söz konusu olmayacaktır. Bu muhasebeleştirme yönteminde yapılan aynı bağış nakdi bağışa dönüşmüş olmaktadır.

- Aynı bağışın, fatura düzenlemek durumunda olmayan bir kişi ya da kurum tarafından yapılması durumunda:
- Tesellüm belgesiyle -derneklerde aynı bağış alındı belgesi, (Dernekler Yönetmeliği, md. 38)- alınan bağış, taşınır nitelikteyse ve STK'da mevcut nitelikleriyle kullanılmayacaklarsa, satış yoluyla nakde çevrilip, nakit bağış olarak muhasebeleştirilebilirler.
 - Taşınmaz mallar da, yetkili kurumlarca değer tespiti yaptırılıp, belirlenen değer üzerinden “gayrimenkuller” hesabına alınırlar.
 - Nakde dönüştürülmeyecek ve ayın olarak elden çıkarılacak menkuller, sözgelimi 1 YTL'lık itibari değer üzerinden nazım hesaplarda izlenebilir.
 - Gıda bankacılığı uygulamasında ise, 251 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (21. 03. 2004/25409 no.lu Resmi Gazete) hükümlerine göre işlem yapılır.

Soru 13:
Döviz kurundan kaynaklanan zararı nasıl muhasebeleştiririz?

Yanıt 13:
Döviz kurundan kaynaklanan zarar ya da kâr, gelir tablosu hesapları içinde yer alan (65) diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar / kambiyo zararları ve (64) diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar / kambiyo kârları hesabında muhasebeleştirilir.

Soru 14:
Evrakı olmayan masrafların muhasebeleştirilmesi nasıl olmalıdır?

Yanıt 14:
İlke olarak, belgesi olmayan giderler muhasebeleştirilemez. İlgili bölümlerde yapılan açıklamalarda da özellikle vurgulandığı gibi, dernekler ve vakıflar, hangi ad altında olursa olsun tahsil ettikleri paralar karşılığında alındı belgesi veya bağış makbuzu düzenlemek zorundadırlar. Harcamalarını da, VUK'da belirtilen harcama belgeleri (fatura, perakende satış fişi, serbest meslek makbuzu, gider pusulası vb.) karşılığında yapmaları gerekir. Muhasebeleştirme de, anılan belgelere dayalı olarak yapılır.

5. Vergi yükümlülükleri

Soru 15:
Vergi muafiyeti nedir? Bağışçılar vergi muafiyetinden nasıl yararlanır? Vergi muafiyetinin bağışçıya yararı nedir?

Yanıt 15:
Genel anlamda vergi muafiyetinin ve vergi istisnasının ne olduğu, kime ne yarar sağladığı, Bakanlar Kurulu'nca vakıflara tanınan vergi bağışıklığının mahiyeti, vakıf ve bağışçılar yönünden sağladığı yararlar ilgili bölümde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Soru 16:
İktisadi işletme kurmadan derneğimiz doğrudan kurumlar vergisi mükellefi olabilir mi? Eğer bu mümkünse derneğimizin tüm gelirleri (üye aidatları, seminer bağışları dahil) kurumlar vergisi kapsamına girer mi? Aynı anda hem fatura karşılığı, hem de bağış karşılığı faaliyet yapabilir miyiz?

Yanıt 16:

Bir derneğin -ya da vakfın- iktisadi işletme kurmadan doğrudan Kurumlar Vergisi mükellefi olabilmesi, hem Dernekler Kanunu, hem de Kurumlar Vergisi Kanunu açısından mümkün değildir. Ayrıca böyle bir imkânın tanınması, iktisadi işletme müessesesinin varlığına olan ihtiyacı da ortadan kaldırır. Dernekler Kanunu'nun "Tanımlar" başlığını taşıyan 2. maddesinde, dernek şu şekilde tanımlanmıştır:

Kazanç paylaşımı dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır.

Tanımdan da anlaşıldığı gibi, dernekler kazanç paylaşımı amacı güdemezler. Daha açık anlatımla, kâr amacı güdemezler. Bilindiği gibi kâr amacı güden kuruluşlar, ticari kuruluşlardır. Ticari kuruluşlarla kâr amacı gütmeyen STK'lar arasındaki temel ayırım noktası da, burada kendini göstermektedir.

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi, hangi kurumların kazançlarının Kurumlar Vergisi'ne tabi olduğunu açıkça belirlemiştir: Maddeye göre, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının kazançları, bu vergi kapsamına girmektedir.

Görüldüğü gibi dernek ve vakıflar, tüzel kişiliğe sahip olmalarına karşın, bu verginin kapsamına alınmamıştır. Ancak dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, Kurumlar Vergisi mükellefleri arasına alınmıştır.

6. Seminer düzenlenmesi

Soru 17:

Fotoğraf ve sinema (kısa film/belgesel) alanında bağış karşılığı üyemiz olanlara veya olmayanlara seminerler veriyor, atölyeler yapıyoruz. Bu seminerler en büyük gelir kaynağımızı oluşturuyor. Seminer sonunda katılımcılara katıldığı seminer ve atölye için "katılım belgesi" veriyoruz.

1. İktisadi işletme kurmadan üyelerimize ve üye olmayanlara bağış karşılığı seminer vermeye devam edebilir miyiz?
2. Bu seminerlerin yıl içinde ve her yıl düzenli aralıklarla tekrar ediyor olması iktisadi işletme kurulmasını zorunlu kılan bir durum mudur?
3. İktisadi işletme kurulduğunda tüm seminer ve atölyelerin iktisadi işletme üzerinden fatura karşılığı verilmesi zorunlu mudur?
4. İsteyen üyelerimize ve üyemiz olmayan kişilere veya kurumlara bağış karşılığı seminer ve atölye vermeye devam edebilir miyiz? Her ikisi de yapılabilecekse ikisinin fiyat/bağış tutarı arasında fark olabilir mi?
5. Seminer ve atölye açmak için Milli Eğitim Bakanlığı onayına ihtiyaç var mıdır?

Yanıt 17:

Daha önce de belirtildiği gibi, dernekler kazanç paylaşımı dışında, belirli bir toplumsal amacı gerçekleştirmek üzere kurulurlar. Vakıflar da, Türk Medeni Kanunu'nun 101. maddesinde, "gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır." şeklinde tanımlanmıştır.

Derneklerle vakıflar arasındaki önemli fark, derneklerin kişi toplulukları olmasına karşılık vakıfların mal toplulukları oluşudur. Dernek ve vakıflar, bu nitelikleri dolayısıyla, iktisadi işletme tanımına uygun bazı kurumlarında, hiç bir bedel almadan topluma ücretsiz hizmet verebilirler. Bu gibi durumlarda, dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletme olduğundan söz edilemez. Örneğin, bir vakıf ya da derneğin, eğitim hizmetleri vermek üzere kurduğu okul ya da sağlık hizmetleri vermek üzere kurduğu hastanede, hizmetten yararlananlardan hiç bir ücret alınmaması halinde iktisadi işletme oluşmamiş sayılacaktır.

Ancak, anılan okulda veya hastanede verilen hizmetlerden yararlanan kişilerden bağış ya da başka bir ad altında, çok düşük de olsa, bir bedel alınması durumunda, bu faaliyetler iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. (KVK Genel Tebliği, Seri no. 47)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. ve 5. maddelerinde iktisadi işletme vakfa ve derneğe ait veya tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan, sermaye şirketi ya da kooperatif şeklinde kurulmamış olan ticari, sınai ve zirai işletmeler olarak tanımlanmıştır.

Bu kısa açıklamadan sonra, maddeler halindeki soruların kısa yanıtları aşağıda verilmiştir.

1. İktisadi işletme kurulmadan üyelere ya da üye olmayanlara bağış karşılığı seminer vermeye devam edilemez.
2. Bu seminerlerin yıl içinde veya her yıl düzenli aralıklarla tekrar ediyor olması, gelir sağlama amacı güttüğü de gözönüne alındığında, iktisadi işletme kurulmasını zorunlu kılan bir durumdur.
3. İktisadi işletme kurulduğunda, tüm seminer ve atölyelerin, iktisadi işletme üzerinden fatura ya da fatura yerine geçen belgeler karşılığı verilmesi zorunludur.
4. İsteyen üyelere ve üye olmayan kişilere veya kurumlara bağış karşılığı seminer ve atölye vermeye devam edilemez. Adı bağış da olsa burada alınan paranın niteliği bir hizmet karşılığında alınan bedeldir. Bağışın temel özelliği, ivazsız yani karşılıksız olmasıdır.
5. Bu hususu, Millî Eğitim mevzuatı açısından araştırmak gerekir.

7. Gezi düzenlenmesi

Soru 18:

Ülkemizin doğal ve tarihi güzelliklerini belgelemek, toplumsal konulara dikkati çekmek, çeşitli projeler kapsamında fotoğraf veya sinema (kısa film/belgesel) üretimini arttırmak ve üyelerarası kaynaşmayı sağlamak amacıyla yurtiçinde üyemiz olanlarla veya olmayanların katılımıyla çeşitli kültür gezileri düzenliyoruz. Gezi maliyetini katılımcılar arasında paylaşıyor ve bağış tutarı belirliyoruz ve bağış makbuzu kesiyoruz. Gezi giderlerimiz (ulaşım, konaklama vb.) giderler için derneğimiz adına fatura alıyoruz. Giderlerle gelirler arasındaki fark derneğimize kalmış oluyor.

1. İktisadi işletme kurmadan yine bağış karşılığı gezi yapabilir miyiz?
2. Bu gezilerin yıl içinde belli aralıklarla tekrar ediyor olması (çoğunlukla farklı bir yere) iktisadi işletme kurulmasını zorunlu kılan bir durum mudur?
3. İktisadi işletme kurulduğunda tüm gezilerimizin iktisadi işletme üzerinden fatura karşılığı verilmesi zorunlu mudur?
4. İsteyen üyelerimize ve üye olmayan kişilere veya kurumlara bağış karşılığı gezilerimize katılmasını sağlayabilir miyiz?
5. Bu tür geziler için Türsab acenteliği zorunlu mudur? Derneğimizin Türsab acenteliği almadan bu gezileri düzenlemesi mümkün müdür? Mümkünse nasıl?

Yanıt 18:

1. Devamlılık arzemesi ve gelir sağlama amacı taşıması durumunda iktisadi işletme kurulması zorunludur.
2. Evet, iktisadi işletme kurulmasını zorunlu kılan bir durumdur.
3. Evet, zorunludur.
4. İstisnai durumlar dışında sağlayamazsınız.
5. Türsab acenteliği mevzuatını incelemek gerekir. Kanımca, derneğinizin Türsab acenteliği almadan, bu gezileri düzenleyebilmesi, ancak Türsab acentası olan bir seyahat firmasıyla ortaklaşa çalışması durumunda mümkündür.

8. Lokal işletilmesi

Soru 19:

Derneğimiz lokalinde (lokal açma ruhsatımız mevcut) ücreti karşılığında üyemiz olanlara ve üyemiz olmayan misafirlerimize içecek (çay, meşrubat vb.) ve yiyecek (bisküvi, sandviç vb.) servisi yapıyoruz. Servisi yapan kişi (üyemiz değil) ile derneğimiz arasında herhangi bir yazılı sözleşme ve kira anlaşması dolayısıyla bir para alışverişi yok. Bu kişinin SSK ve vergi kaydı olmadığından yiyecek ve içecek bedeli için fiş veya fatura veremiyoruz. Satış fiyatlarını derneğimiz yönetim kurulu belirliyor.

1. Mevcut haliyle yiyecek ve içecek satışı iktisadi bir faaliyet midir?
2. Lokal açan tüm dernekler iktisadi işletme kurmak zorunda mıdır?
3. Lokalinde üye olan veya olmayan misafirlerine yiyecek ve içecek servisinin iktisadi işletme kapsamına alınmadan yürütülmesi mümkün müdür? Mümkünse nasıl?
4. Lokal işletilmesi dernek iktisadi işletmesi dışında başka bir kişi veya kuruluşa kiraya verilebilir mi? Verilirse kira geliri nasıl muhasebeleştirilmelidir?

Yanıt 19:

Vakıf ya da derneklerin lokal, çay ocağı, eğlence ve spor tesisleri, turistik tesisler, danışmanlık merkezleri, mağaza ve dükkânlar, otel, çiftlik, bağ, bahçe, voli ve dalyan mahalleri, hayvancılık tesisleri ve büfe gibi her türlü ticari, sinai, zirai ve mesleki faaliyetlerin yapıldığı işyerlerinin iktisadi işletme oluşturduğu açıktır.

1. Evet, iktisadi bir faaliyettir.
2. Evet, zorundadırlar. Lokaldeki her türlü hizmet bedava, yani hiçbir bedel almaksızın veriliyorsa, iktisadi işletme kurulması zorunlu değildir.
3. Ancak, ikinci soruya verilen yanıtta koşulla mümkündür.
4. Verilebilir. Bu durumda elde edilen kira geliri, gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olduğundan kiracı tarafından kira geliri üzerinden gelir vergisi stopajı yapılması gerekir.

9. Yayınlar

Soru 20:

Üç ayda bir düzenli çıkardığımız "fotoğraf ve sinema" dergimizle düzensiz bir şekilde çıkardığımız diğer yayınlarımız (fotoğraf albümleri, kitaplar vb.) var. Bu yayınlarımızı üyemiz olan ve olmayanlara bağış karşılığı satıyoruz. Bu yayınların baskıları için derneğimiz adına fatura alıyoruz.

1. Yayın çıkarmak ve satmak için iktisadi işletme kurulması zorunlu mudur?
2. İktisadi işletme kurulduğunda tüm yayınlarımızın iktisadi işletme üzerinden fatura karşılığı verilmesi zorunlu mudur?

3. İsteyen üyelerimize ve üye olmayan kişilere veya kurumlara bağış karşılığı yayın satışına devam edebilir miyiz?

Yanıt 20:

Seminerler, geziler ve lokal işletilmesi konularında verdiğimiz genel bilgiler, yayınlar için de geçerlidir.

1. Yayın çıkarma ve satma işi süreklilik arz ediyor ve gelir sağlama amacı güdüyorsa, iktisadi işletme kurulması zorunludur.
2. Evet, zorunludur.
3. Hayır, devam edemezsiniz.

10. Diğer konular

Soru 21:

Avans kapama ne işe yarar?

Yanıt 21:

Soruya, kendi mantığı içinde cevap vermemiz gerekirse, şöyle diyebiliriz: Avans kapama, avans borçlusunun borcundan kurtulmasına yarar. Konuya muhasebe tekniği açısından bakıldığında, kısaca şu açıklama yapılabilir: Avans, tüzel kişilerle ilgili bir takım harcamalar yapılmadan önce, bu harcamaları yapacak olan kişi ya da kişilere ön ödeme yapılması demektir. Böyle bir ödeme yapıldığında, ödemeyi yapan STK alacaklı, ödeme yapılan kişi(ler) de borçlu konumuna gelir. Ödeme sırasında düzenlenen kasa tediye fişine -ödeme banka aracılığıyla ilgilinin hesabına yapılmışsa, banka dekontuna- dayalı olarak muhasebe kaydı yapılır. Harcama yapılıp da ilgili belgeler muhasebeye verilmeye, yani avans kapatılıncaya kadar, avans alan kişi STK'ya borçlu gözükmeğe devam eder.

Soru 22:

STK'ları resmi olarak kimler denetler?

Yanıt 22:

STK'ları dar kapsamda alırsak, tüzel kişiliği olan örgütlenmeler olarak dernekler ve vakıflardan söz ediyoruz demektir. Dernek ve vakıfları resmi olarak kimlerin denetleyeceğini belirleyebilmek için, ilgili yasal düzenlemelere bakmak gerekir. 5253 sayılı Dernekler Kanunu'na gözetdiğimizde, denetimle ilgili iki madde dikkatimizi çekmektedir. Bunlardan biri, "iç denetim" başlığını taşıyan 9. madde, diğeri ise "beyanname verme yükümlülüğü ve denetim" başlığını taşıyan 19. maddedir. 9. maddenin 1. paragrafında "Derneklerde iç denetim esastır. Genel kurul, yönetim kurulu ve denetim kurulu tarafından iç denetim yapılabileceği gibi, bağımsız denetim kuruluşlarına da yaptırılabilir. Genel kurul, yönetim kurulu veya bağımsız denetim kuruluşlarınca denetim yapılmış olması, denetim kurulunun yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz." denilmektedir. 19. maddenin 2. paragrafında ise, "Gerekli görülen hallerde, derneklerin tüzüklerinde gösterilen amaçlar doğrultusunda faaliyet gösterip göstermedikleri, defterlerini ve kayıtlarını mevzuata uygun olarak tutup tutmadıkları işleri bakanı veya mülki idare amiri tarafından denetletilebilir. Bu denetimlerde kolluk kuvveti mensupları görevlendirilemez. İşleri Bakanlığı ve mülki idare amirlerinin yapacağı denetimler mesai saati içinde yapılır. Bu denetimler en az yirmi dört saat önce derneklere bildirilir" denilmektedir.

Türk Medeni Kanunu Hükümlerine göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tüzük'ün "Teftiş Makamı" başlığı taşıyan 19. maddesine göre vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün teftişine tabidir. Vakıflar Genel Müdürlüğü, teftişi müfettişleri aracılığıyla yaptırır. "Teftişin tarzı" başlığını taşıyan 20. maddeye göre de "Her vakfın, en az iki yılda bir defa teftiş ettirilmesi zorunludur."

Soru 23:

Stopaj oranı ve SSK oranının yüzde kaç olması gerektiği konusunda bizi bilgilendirebilir misiniz?

Yanıt 23:

Stopaj, bir vergi türü değildir. Vergi yasalarımız arasında, bu isimde vergi türü ve yasası yoktur. Stopaj, bir vergi tahakkuk ve tahsil yöntemidir. “Kaynakta kesme” ve “tevkifat” sözcükleri de aynı anlamda kullanılır. Stopaj yönteminin uygulandığı vergi türlerinde stopaj oranları da değişik olabilir. Bu yöntemin en yaygın kullanıldığı gelir vergisinde, stopaj oranı gelir türlerine göre de değişir. Bilindiği gibi Gelir Vergisi Kanunu’nda yedi tür kazanç ve irat tanımlanmıştır. Bunlardan ücret gelirine uygulanan stopaj oran(ı)ları ile serbest meslek kazancı veya gayrimenkul sermaye iradına (kira geliri) uygulanan stopaj oranı farklıdır.

SSK prim oranları, Sosyal Sigortalar Kurumu’nca belirlenmektedir. Halen yürürlükte olan prim oranlarıyla prime esas oluşturan taban ve tavan ücret tutarları aşağıda gösterilmiştir.

SSK PRİM ORANLARI

Sigorta Kolu	İşçi Payı (%)	İşveren Payı (%)	Toplam (%)
İş Kazası ve Meslek Hastalıkları Sigortası	-	1,5 - 7	1,5 - 7
Analık Sigortası	-	1	1
Hastalık Sigortası	5	6	11
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortası	9	11	20
İşsizlik Sigortası	1	2	3

SSK Prim Tabanı: 531,00 YTL

SSK Prim Tavanı: 3.451,50 YTL

Soru 24:

Türkiye’deki kanunlara göre harcırahlar için stopaj ödenmesi gerekli midir?

Yanıt 24:

Soruyu yanıtlamadan önce, kısa bir açıklama yapmakta yarar görüyoruz: İş gezisine çıkan çalışanlara, gezi giderlerini karşılamak amacıyla yapılan ödemeleri iki grupta toplamak mümkündür:

Birinci grupta yer alan harcamalar yol ve konaklama giderleridir. Yol gideri, yolculukta kullanılan araca (vapur, tren, otobüs, uçak, otomobil vb.) göre değişir; karşılığında bilet ve/veya fatura alınır. Konaklama gideri de belge karşılığı yapılır.

İkinci grupta yer alan harcamalarsa, yeme içme ve ekstra giderlerdir. Bazı kuruluşların, bu tür harcamalara ilişkin ödemeleri de belge karşılığında yapmalarına karşın kimi kurum ve kuruluşlar da bu tür harcamaları karşılamak üzere, harcırah ya da gündelik adı altında günlük tutarı sınırlı ödemeler yapmaktadır.

Soruda “harcırah” sözcüğüyle kastedilenin bu nitelikteki ödemeler olduğu anlaşılmaktadır.

Kısaca belirtmek gerekirse, kamuda çalışanlara ödenen en yüksek gündelik tutarına kadar olan ödemeler vergiden başışık olacak; bu tutarların üzerinde yapılan ödemeler, ilgili çalışanın maaşıyla birleştirilmek suretiyle gelir vergisine (stopaj) tabi olacaktır.

Soru 25:

Toplum Gönüllüleri'nin VODETRAN Projesi fonunun yüzde 78'ini Avrupa Birliği, yaklaşık yüzde 16'sını NED, yaklaşık yüzde altısını da Garanti Bankası sağlıyor. Fon sağlayıcılarla ilgili finansal raporları tutarken EU/\$ döviz kurlarına da ihtiyaç duyuyorum. Bu oranı o ayın son günündeki TCMB kurundan almamız uygun olur mu?

Yanıt 25:

Bu hususun, proje sözleşmesinde belirlenmesi gerekir. Kur, aybaşı veya aysonu kuru olabileceği gibi, aylık ortalama kur veya harcamanın yapıldığı tarihteki kur da olabilir. Özellikle Avrupa Birliği projelerinde, mali raporlar avro üzerinden hazırlanır. AB'nin desteklediği proje harcamalarında, avro kuru olarak, Avrupa Birliği Merkez Bankası'nın harcamanın ilgili olduğu ay için açıkladığı döviz kuru esas alınır. O ay boyunca döviz kuru sabit kalır.

Soru 26:

Bizim yaptığımız ve önerdiğimiz projelerde, bütçede öneren kurumun (merkez, vakıf veya dernek de olabilir) kendi varlığını sürdürürebilmek ve proje gerçekleştirilebilirlik kapasitesini koruyabilmek için ve tabii aynı, görünmeyen giderleri de kapsayacak bir "institutional overhead/kurumsal genel gider" talebine yer vermek son yıllarda mümkün olmuyor. Hatta tam tersi fon veren kurumlar genelde edindikleri deneylerden kalkıp haklı olarak ve bir ölçüde projenin sonuçlanmasını da garanti altına almak için projeyi öneren kurumun da taşın altına elini koymasını ve bütçeye belli bir yüzde oranında katkı yapmasını bekliyorlar. Sorum şu: Bu tür proje öneren kurumlar, kurumun organizasyon ve sürdürülebilirlik masraflarını bütçeye, fon kurumlarının yukarıda belirtilen tavrına rağmen, nasıl koyabilirler?

Yanıt 26:

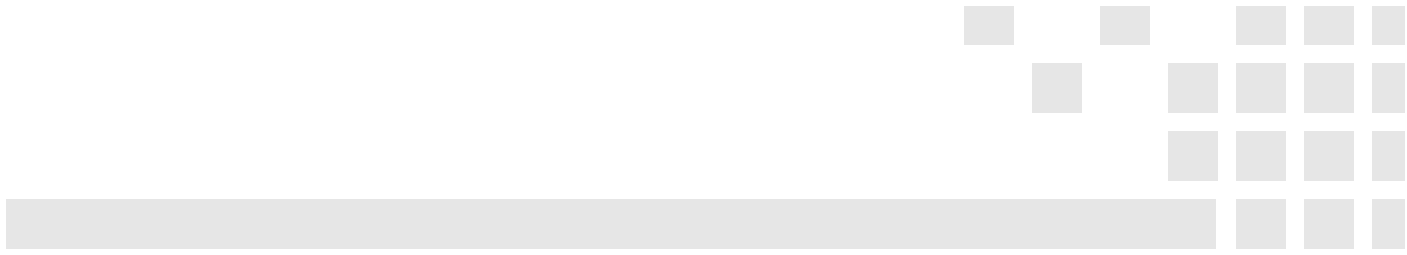
Soruda ortaya konan sorun ve çözüm arayışı, çoğu STK'nın yaşadığı ortak sıkıntıdır. Bu sıkıntının temelinde de birkaç istisna (TEMA, TEGV vb.) dışında, sivil toplum kuruluşlarının herhangi bir projeye bağlı olmayan (şartsız), doğrudan kuruluşu destekleyen kaynak sağlamada yaşadıkları güçlük yatmaktadır.

Serbest kaynak yoksunluğu içindeki STK'lar, yaygın bir yanılgıyla, projeleri gelir kaynağı olarak görmektedirler. Oysa, ilgili bölümlerde de değinildiği gibi, proje bütçeleri kendi içlerinde denktir. Yani geliri ve gelirin harcanacağı yerler (gider kalemleri) bellidir.

Özellikle finansmanı uluslararası fon kaynaklarınca sağlanan büyük bütçeli projeler, bu yanılgıda etkili olmaktadır. Gelen ilk taksitler yüksek tutarlarda (yüzde 30-40) olduğundan, hele birden fazla proje yürütülüyorsa, belli dönemlerde geçici nakit bolluğu yaşanmaktadır. Bu görüntü, serbest (şartsız) kaynak arayışında bir rehavete yol açarken, proje paralarının, proje amaçları dışında harcanması riskini de beraberinde getirmektedir.

Soruda da vurgulandığı gibi, proje bütçelerine "institutional overhead/kurumsal genel gider" adı altında bir kalem koymak, proje destekçilerince olumlu karşılanmamakta, en hafif deyimle, sevimsiz bulunmaktadır. Doğrusunu söylemek gerekirse, böyle bir talep proje ve proje bütçesi kavramıyla da pek bağdaşmamaktadır.

Ancak bilindiği gibi, AB fonlarınca desteklenen projelerde "administration fee/idari giderler", "management fee/yönetim giderleri" adı altında bir gider kalemi bulunmaktadır. Toplam bütçe harcamalarının yüzde 7-13 oranındaki bu kalemin konulmasındaki amaç, projeyi yürüten STK'nın proje personeli dışındaki elemanlarının projeye verdikleri desteğin ve STK'nın kurulu olanaklarından (ofis, telefon, faks) sağlanan katkının belini karşılamaktır.



AB fonları dışında, diğer kaynaklar ve sponsorlarca desteklenen projelere de, ilke olarak böyle bir kalem konulabilir. STK'nın yıllık ana bütçesi içindeki genel gider payı iyi hesaplanır, destekçileri/fonverenleri ikna edecek açıklamalarla gerekçelendirilebilirse, bu kalemdeki tutar yüzde 15'lerin üzerine de çıkarılabilir. Şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerine bağlı kalındığında, kurumsal genel giderin, destekçinin/fonverenin bilgi ve onayı dışında, proje bütçelerine konulması pek mümkün ve doğru gözükmemektedir.

BİLANÇO HESAPLARI

A. AKTİF (Varlıklar ve varlıkları düzenleyici hesaplar)

1. DÖNEN VARLIKLAR

10 HAZIR DEĞERLER

- 100 Kasa
- 101 Alınan çekler
- 102 Bankalar
- 103 Verilen çekler ve ödeme emirleri (-)
- 108 Diğer hazır değerler

11. MENKUL DEĞERLER

- 110 Hisse senetleri
- 111 Özel kesim tahvil, senet ve bonoları
- 112 Kamu kesimi tahvil, senet ve bonoları
- 118 Diğer menkul kıymetler
- 119 Menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı (-)

12. TİCARİ ALACAKLAR

- 120 Alıcılar
- 121 Alacak senetleri
- 122 Alacak senetleri reeskontu (-)
- 126 Verilen depozito ve teminatlar
- 127 Diğer ticari alacaklar
- 128 Şüpheli ticari alacaklar
- 129 Şüpheli ticari alacaklar karşılığı (-)

13. DİĞER ALACAKLAR

- 131 Ortaklardan alacaklar
- 132 İştiraklerden alacaklar
- 133 Bağlı ortaklıklardan alacaklar
- 134 Üyelerden alacaklar
- 135 Personelden alacaklar
- 136 Diğer çeşitli alacaklar
- 137 Diğer alacak senetleri reeskontu (-)
- 138 Şüpheli diğer alacaklar
- 139 Şüpheli diğer alacaklar karşılığı (-)

15. STOKLAR

- 150 İlk madde ve malzeme
- 151 Yarı mamüller-üretim
- 152 Mamüller
- 153 Ticari mallar
- 157 Diğer stoklar
- 158 Stok değer düşüklüğü karşılığı (-)
- 159 Verilen sipariş avansları

17. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

- 170 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri
- 179 Taşeronlara verilen avanslar

18. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

- 180 Gelecek aylara ait giderler
- 181 Gelir tahakkukları

19. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

- 190 Devreden katma değer vergisi
- 191 İndirilecek katma değer vergisi
- 192 Diğer katma değer vergisi
- 193 Peşin ödenen vergiler ve fonlar
- 195 İş avansları
- 196 Personel avansları
- 197 Sayım ve tesellüm noksanları
- 198 Diğer çeşitli dönen varlıklar
- 199 Diğer dönen varlıklar karşılığı (-)

2. DURAN VARLIKLAR

22. TİCARİ ALACAKLAR (UZUN VADELİ)

- 220 Alıcılar
- 221 Alacak senetleri
- 222 Alacak senetleri reeskontu (-)
- 226 Verilen depozito ve teminatlar
- 229 Şüpheli alacaklar karşılığı (-)

23. DİĞER ALACAKLAR

- 231 Ortaklardan (kuruculardan) alacaklar
- 232 İştiraklerden alacaklar
- 233 Bağlı ortaklıklarından (iktisadi işletmelerden) alacaklar
- 234 Üyelerden alacaklar
- 235 Personelden alacaklar
- 236 Diğer çeşitli alacaklar
- 237 Diğer alacak senetleri reeskontu (-)
- 239 Şüpheli diğer alacaklar karşılığı (-)

24. MALİ DURAN VARLIKLAR

- 240 Bağlı menkul kıymetler
- 241 Bağlı menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı (-)
- 242 İştirakler
- 243 İştiraklere sermaye taahhütleri (-)
- 244 İştirakler sermaye payları değer düşüklüğü karşılığı (-)
- 245 Bağlı ortaklıklar (iktisadi işletmeler)
- 246 Bağlı ortaklıklara (iktisadi işletmelere) sermaye taahhütleri (-)
- 247 Bağlı ortaklıklar sermaye payları değer düşüklüğü karşılığı (-)
- 248 Diğer mali duran varlıklar
- 249 Diğer mali duran varlıklar karşılığı (-)

25. MADDİ DURAN VARLIKLAR

- 250 Arazi ve arsalar
- 251 Yeraltı ve yer üstü düzenleri
- 252 Binalar
- 253 Tesis, makine ve cihazlar
- 254 Taşıtlar
- 255 Demirbaşlar
- 256 Diğer maddi duran varlıklar
- 257 Birikmiş amortismanlar (-)
- 258 Yapılmakta olan yatırımlar
- 259 Verilen avanslar

26. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

- 260 Haklar
- 261 Şerefiye
- 262 Kuruluş ve örgütlenme giderleri
- 263 Araştırma ve geliştirme giderleri
- 264 Özel maliyetler
- 267 Diğer maddi olmayan duran varlıklar
- 268 Birikmiş amortismanlar (-)
- 269 Verilen avanslar

27. ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

- 271 Arama giderleri
- 272 Hazırlık ve geliştirme giderleri
- 277 Diğer özel tükenmeye tabi varlıklar
- 278 Birikmiş tükenme payları (-)
- 279 Verilen avanslar

28. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

- 280 Gelecek yıllara ait giderler
- 281 Gelir tahakkukları

29. DİĞER DURAN VARLIKLAR

- 291 Gelecek yıllarda indirilecek katma değer vergisi
- 292 Diğer katma değer vergisi
- 293 Gelecek yıllar ihtiyacı stokları
- 294 Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar
- 295 Peşin ödenen vergi ve fonlar
- 297 Diğer çeşitli duran varlıklar
- 298 Stok değer düşüklüğü karşılığı (-)
- 299 Birikmiş amortismanlar (-)

B. PASİF (Kaynaklar ve kaynakları düzenleyici hesaplar)**3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR****30. MALİ BORÇLAR**

- 300 Banka kredileri
- 303 Uzun vadeli kredilerin anapara taksitleri ve faizleri
- 304 Tahvil anapara borç, taksit ve faizleri (kullanılamaz)
- 305 Çıkarılmış bonolar ve senetler (kullanılamaz)
- 306 Çıkarılmış diğer menkul kıymetler (kullanılamaz)
- 307 Finansal kiralama borçları
- 308 Menkul kıymetler ihraç farkı (-) (kullanılamaz)
- 309 Diğer mali borçlar

32. TİCARİ BORÇLAR

- 320 Satıcılar
- 321 Borç senetleri
- 322 Borç senetleri reeskontu (-)
- 326 Alınan depozito ve teminatlar
- 329 Diğer ticari borçlar

33. DİĞER BORÇLAR

- 331 Ortaklara (kuruculara) borçlar
- 332 İştiraklere borçlar
- 333 Bağlı ortaklıklara (iktisadi işletmelere) borçlar

- 334 Üyelere borçlar
- 335 Personele borçlar
- 336 Diğer çeşitli borçlar
- 337 Diğer borç senetleri reeskontu (-)

34. ALINAN AVANSLAR

- 340 Alınan sipariş avansları
- 349 Alınan diğer avanslar

35. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ

- 350 Yıllara yaygın inşaat ve onarım hakediş bedelleri

36. ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

- 360 Ödenecek vergi ve fonlar
- 361 Ödenecek sosyal güvenlik kesintileri
- 368 Vadesi geçmiş, ertelenmiş veya taksitlendirilmiş vergi ve diğer yükümlülükler
- 369 Ödenecek diğer yükümlülükler

37. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

- 370 Dönem kârı, vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları
- 371 Dönem kârının peşin ödenen vergi ve diğer yükümlülükleri (-)
- 372 Kıdem tazminatı karşılığı
- 373 Maliyet giderleri karşılığı
- 379 Diğer borç ve gider karşılıkları

38. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

- 380 Gelecek aylara ait gelirler
- 381 Gider tahakkukları

39. DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

- 391 Hesaplanan katma değer vergisi
- 392 Diğer katma değer vergisi
- 393 Merkez ve şubeler cari hesabı
- 397 Sayım ve tesellüm fazlaları
- 399 Diğer çeşitli yabancı kaynaklar

4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40. MALİ BORÇLAR

- 400 Banka kredileri
- 405 Çıkarılmış tahviller (kullanılamaz)
- 407 Çıkarılmış diğer menkul kıymetler (kullanılamaz)
- 408 Menkul kıymetler ihraç farkı (-) (kullanılamaz)
- 409 Diğer mali borçlar

42. TİCARİ BORÇLAR

- 420 Satıcılar
- 421 Borç senetleri
- 422 Borç senetleri reeskontu (-)
- 426 Alınan depozito ve teminatlar
- 429 Diğer ticari borçlar

43. DİĞER BORÇLAR

- 431 Ortaklara (kuruculara) borçlar
- 432 İştiraklere borçlar
- 433 Bağlı ortaklara (iktisadi işletmelere) borçlar
- 434 Üyelere borçlar
- 436 Diğer çeşitli borçlar

- 437 Diğer borç senetleri reeskontu (-)
- 438 Kamuya olan ertelenmiş veya taksitlendirilmiş borçlar

44. ALINAN AVANSLAR

- 440 Alınan sipariş avansları
- 449 Alınan diğer avanslar

47. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

- 472 Kıdem tazminatı karşılığı
- 479 Diğer borç ve gider karşılıkları

48. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER

- 480 Gelecek yıllara ait gelirler
- 481 Gider tahakkukları

49. DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

- 492 Gelecek yıllara ertelenen veya terkin edilecek KDV
- 493 Tesise katılma payları
- 499 Diğer çeşitli uzun vadeli yabancı kaynaklar

5. ÖZKAYNAKLAR

50. ÖDENMİŞ SERMAYE

- 500 Sermaye
- 501 Ödenmemiş sermaye (-)

52. SERMAYE YEDEKLERİ

- 520 Hisse senetleri ihraç primleri (kullanılamaz)
- 521 Hisse senedi iptal kârları (kullanılamaz)
- 522 Maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları
- 523 İştirakler yeniden değerlendirme artışları
- 529 Diğer sermaye yedekleri

54. KÂR YEDEKLERİ (GELİR FAZLASI YEDEKLERİ)

- 540 Yasal yedekler
- 541 Statü yedekleri
- 542 Olağanüstü yedekler
- 543 Matematik primler karşılığı
- 544 Ödenmiş primler karşılığı
- 548 Diğer kâr yedekleri
- 549 Özel fonlar

57. GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI (GELİR FAZLALARI)

- 570 Geçmiş yıllar kârları (gelir fazlaları)

58. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (GİDER FAZLALARI)

- 580 Geçmiş yıllar zararları (gider fazlaları) (-)

59. DÖNEM NET KÂRI (ZARARI) (NET GELİR – GİDER FAZLASI)

- 590 Dönem net kârı (net gelir fazlası)
- 591 Dönem net zararı (-) (net gider fazlası)

6. GELİR TABLOSU HESAPLARI

60. BRÜT SATIŞLAR

- 600 Yurtiçi satışlar
- 601 Yurtdışı satışlar
- 602 Diğer gelirler
- 603 Bağış ve yardımlar
- 604 Prim ve aidatlar

61. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

- 610 Satıştan iadeler (-)
- 611 Satış iskontoları (-)
- 612 Diğer indirimler (-)

62. SATIŞLARIN MALİYETİ

- 620 Satılan mamüller maliyeti (-)
- 621 Satılan ticari mallar maliyeti (-)
- 622 Satılan hizmet maliyeti (-)
- 623 Diğer satışların maliyeti (-)

63. FAALİYET GİDERLERİ (-)

- 630 Araştırma ve geliştirme giderleri (-)
- 631 Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri (-)
- 632 Genel yönetim giderleri (-)
- 633 Amaca yönelik giderler

64. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR

- 640 İştiraklerden temettü gelirleri
- 641 Bağlı ortakl. (iktisadi işletmelerden) temettü gelirleri
- 642 Faiz gelirleri
- 643 Komisyon gelirleri
- 644 Konusu kalmayan karşılıklar
- 645 Menkul kıymet satış kârları
- 646 Kambiyo kârları
- 647 Reeskont faiz gelirleri
- 648 İktisadi işletme gelirleri
- 649 Diğer olağan gelir ve kârlar

65. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

- 653 Komisyon giderleri (-)
- 654 Karşılık giderleri (-)
- 655 Menkul kıymet satış zararları (-)
- 656 Kambiyo zararları (-)
- 657 Reeskont faiz giderleri (-)
- 659 Diğer olağan gider ve zararlar (-)

66. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

- 660 Kısa vadeli borçlanma giderleri (-)
- 661 Uzun vadeli borçlanma giderleri (-)

67. OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR

- 671 Önceki dönem gelir ve kârları (gelir fazlaları)
- 679 Diğer olağandışı gelir ve kârlar (gelir fazlaları)

68. OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

- 680 Çalışmayan kısım gider ve zararları (-)
- 681 Önceki dönem gider ve zararları (-)
- 689 Diğer olağandışı gider ve zararlar (-)

69. DÖNEM NET KÂR VE ZARARI (GELİR VE GİDER FAZLASI)

- 690 Dönem kârı ve zararı (gelir ve gider fazlası)
- 691 Dönem kârı vergi ve diğer yükümlülük karşılıkları (-)
- 692 Dönem net kârı ve zararı (gelir ve gider fazlası)

7. MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ)

70. MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

- 700 Maliyet muhasebesi bağlantı hesabı
- 701 Maliyet muhasebesi yansıtma hesabı

71. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

- 710 Direkt ilk madde ve malzeme giderleri
- 711 Direkt ilk madde ve malzeme yansıtma hesabı
- 712 Direkt ilk madde ve malzeme fiyat farkı
- 713 Direkt ilk madde ve malzeme miktar farkı

72. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

- 720 Direkt işçilik giderleri
- 721 Direkt işçilik giderleri yansıtma hesabı
- 722 Direkt işçilik ücret farkları
- 723 Direkt işçilik süre (zaman) farkı

73. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

- 730 Genel üretim giderleri
- 731 Genel üretim giderleri yansıtma hesabı
- 732 Genel üretim giderleri bütçe farkları
- 733 Genel üretim giderleri verimlilik farkları
- 734 Genel üretim giderleri kapasite farkları

74. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

- 740 Hizmet üretim maliyeti
- 741 Hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı
- 742 Hizmet üretim maliyeti fark hesapları

75. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

- 750 Araştırma ve geliştirme giderleri
- 751 Araştırma ve geliştirme giderleri yansıtma hesabı
- 752 Araştırma ve geliştirme gider farkları

76. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

- 760 Pazarlama satış ve dağıtım giderleri
- 761 Pazarlama satış ve dağıtım giderleri yansıtma hesabı
- 762 Pazarlama satış ve dağıtım giderleri fark hesabı genel yönetim giderleri

77. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

- 770 Genel yönetim giderleri yansıtma hesabı
- 771 Genel yönetim gider farkları hesabı

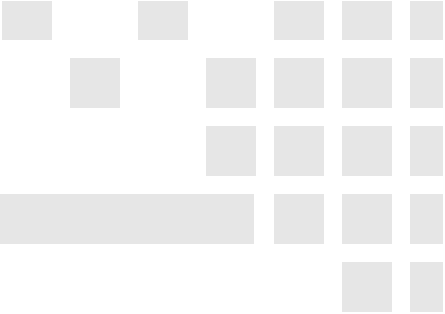
78. FİNANSMAN GİDERLERİ

- 780 Finansman giderleri
- 781 Finansman giderleri yansıtma hesabı
- 782 Finansman giderleri fark hesabı

7. MALİYET HESAPLARI (7/B SEÇENEĞİ)

79. GİDER ÇEŞİTLERİ

- 790 İlk madde ve malzeme giderleri
- 791 İşçi ücret ve giderleri
- 792 Memur ücret ve giderleri
- 793 Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- 794 Çeşitli giderler
- 795 Vergi, resim ve harçlar
- 796 Amortismanlar ve tükenme payları

- 
-
- 797 Finansman giderleri
 - 798 Gider çeşitleri yansıtma hesabı
 - 799 Üretim maliyeti hesabı

9. NAZIM HESAPLAR

900 BORÇLU NAZIM HESAPLAR

- Kefaletten borçlular
- Teminattan borçlular
- Emanetten borçlular

950 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR

- Kefaletten alacaklılar
- Teminattan alacaklılar
- Emanetten alacaklılar

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2001), *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın no. 7, 11. Baskı İstanbul.

Ballar, S. (2000), *Yeni Vakıflar Hukuku*, BETA, İstanbul.

Baloğlu, Z. (1994), *Türkiye Üçüncü Sektör Raporu*, TÜSEV, Yayın no. 1, İstanbul.

Buker, S. ve Aşıkoğlu, R. (1993), *Finansal Yönetim*, Eskişehir.

Akgüç, Ö. (1998), *Finansal Yönetim*, Avcıol Basım Yayın, Yenilenmiş 7. Baskı, İstanbul.

Özkan, C. (2000), *Tüm Yönleriyle Dernekler ve Vakıflar - Vergilendirilmesi, Muhasebesi, Hukuku ve Mevzuatı*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Saydam, O. ve Ekici, M. (1998), *Türk Medeni Kanunu'na Göre "Vakıf" (Yeni Vakıflar) Kuruluşu, Hukuki Yapısı, Muhasebe Düzeni*, SEV Matbaacılık ve Yayıncılık A. Ş., 2. Baskı, İstanbul.

Vakıflar Genel Müdürlüğü (1995), *Personel Sosyal Yardımlaşma ve Emeklilik Vakfı, Yeni Vakıflar*, Genel Yayın no. 1, Ankara.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu

903 sayılı Kanun ve Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tüzük

5253 sayılı Dernekler Kanunu ve 31.03.2005 tarihli Dernekler Yönetmeliği

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

492 sayılı Harçlar Kanunu

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu

Türk Ticaret Kanunu

Borçlar Kanunu

aktif varlıklar 29
alacak 13, 17, 18, 22, 23, 28-31, 55, 60, 61, 73, 99,
alacak bakiyesi
alındı (makbuz) 8, 10, 91, 94, 95
amortisman avans ödeme
bakiye 47
başabaş analizi 63, 64
başlangıç sermayesi
bilanço 7-9, 11, 14-16, 23, 24, 28, 29, 35, 36, 41, 45,
46, 51, 53, 57-59, 62, 65, 66, 75, 87
bilanço analizi
bütçe 46-49, 53, 65-70, 74, 75, 78, 83, 92, 94, 101,
102
bütçe kalemleri 46-49, 94
defter değeri 57
envanter 8, 42, 48
esas sermaye
fatura 9, 10, 48, 91-98, 100
finansman kaynakları 77
gelir 77-81, 83, 91, 93, 95-101
genel bütçe 66
gerçek kişi 79, 81, 93
harcama belgeleri 10, 47, 71, 91, 94,
hesap 11, 14, 16, 20, 23, 24, 28, 29, 31-37,
hesap dönemi 11, 23,
hesap kodu 40, 46, 47
hesap özeti (ekstre) 10
hükmi şahıs (tüzel kişi) 11, 46, 51, 73-75, 81, 82, 96,
99
hükmi şahsiyet (tüzel kişilik) 51, 57, 78, 79, 81, 82, 96,
99
işletme sermayesi 54
iştirakler 23, 31, 38, 52, 67
kar amacı gütmeyen kuruluşlar (STK'lar 52, 53, 65,
66, 91) 7, 11, 81
kar ve zarar cetveli 7
konsolide bütçe 65, 66

mali

bilgi 53,
borç 19, 20, 33, 35,
disiplin 71,
duran varlıklar 31, 32,
durum 13, 23, 47, 54, 62,
faaliyet 7,
güçlük 71,
işlemler 11, 14,
kaynak (fon) 48, 65, 66,
konu 48,
kuruluşlar,
müşavir 7, 11, 77,
nitelik 53,
olay 14,
performans 48,
plan 47,
politika 14,
rapor 48, 71, 101,
sonuç 7,
sorumluluk 7,
tablolar 11, 12, 13, 14, 15, 23, 24, 46, 77,
veriler 10,
yapı 53, 57,

menkul kıymetler (değerler) 23, 29, 31, 80,
muhasabe 23, 28, 40, 44, 46-49, 51-53, 57, 71, 75,
78, 99
muhasabeleştirme 94, 95, 98,
nakde çevrilebilirlik 29, 30, 58, 62, 95
nakit akışı 65
oran 49, 53-57, 61, 62, 75, 79-81, 85, 100, 101
otofinansman (içten finansman) 57
ödenmemiş sermaye 36
ödenmiş sermaye 21, 36,
öz kaynak 23, 24, 36, 53, 58, 107
pasif(kaynaklar) 15, 33