

**VAKIF ve BAĞLI İKTİSADİ İŞLETMELERİNDE
MUHASEBE SİSTEMİ ve VERGİLENDİRME**

Sedat DEMİREL

(Yüksek Lisans Tezi)

Eskişehir

1995

T.C.ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**VAKIF ve BAĞLI İKTİSADİ İŞLETMELERİNDE
MUHASEBE SİSTEMİ ve VERGİLENDİRME**

Danışman
Prof.Dr. Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU

Sedat DEMİREL

(Yüksek Lisans Tezi)

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

Eskişehir

1995

İÇİNDEKİLER

Sayfa

GİRİŞ	1
-------	---

BÖLÜM I

MEDENİ KANUN HÜKÜMLERİNE GÖRE VAKIFLAR VE İKTİSADİ İŞLETMELERİ

A. MEDENİ KANUN HÜKÜMLERİNE GÖRE VAKIFLAR

1. Genel Bilgiler	3
a. Vakfın Tanımı ve Unsurları	3
1) Vakfeden	4
2) Amaç	4
3) Malvarlığı	5
4) Özgüleme ve İrade Açıklaması	5
5) Vakıf Tüzel Kişiliği	5
b. Vakfın Tarihsel Gelişimi	5
c. Vakfın Türleri	7
2. Vakıf Kurma İşlemleri	8
a. Vakıf Kurma Ehliyeti	8
1) Gerçek Kişilerde Vakıf Kurma Ehliyeti	8
2) Tüzel Kişilerde Vakıf Kurma Ehliyeti	8
b. Vakfın Tescili ve İlanı	9
3. Vakıf Resmi Senedi	10
a. Vakıf Resmi Senedi İçeriği	10
b. Vakıf Resmi Senedi Değişikliği	10
4. Vakıflarda Örgüt Yapısı	11

a. Vakıf Örgütü	11
b. Vakfın Şubeleri	12
c. Vakfın Organları	12
5. Vakıflarda Denetim	12
a. İç Denetim	12
b. Dış Denetim	12
1) Teftiş Makamı	13
2) Teftişin Tarzı	13
3) Teftiş Sonunda Yapılacak İşlem	13
4) Teftiş ve Denetleme Giderlerine Katılma Payı	13
6. Vakfın Gelir Kaynakları	14
a. Vakfın Gelirleri	14
b. Vakfın Mali Durumunun Duyurulması	14

B. YÜRÜRLÜKTEKİ KANUN HÜKÜMLERİNE GÖRE VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİ

1. İktisadi İşletme Kavramı	14
a. Gelir Sağlama Amacı	15
b. Süreklilik İlkesi	15
c. Büyük Boyutta Önemli Etkinlikler Kuralı	15
2. Türk Medeni Kanunu Açısından İktisadi İşletmeler	15
3. Türk Ticaret Kanunu Açısından İktisadi İşletmeler	16
4. Ticaret Sicili Tüzüğüne Göre İktisadi İşletmeler	16

BÖLÜM II

VAKIF VE BAĞLI İKTİSADİ İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ

A. KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLARIN TANIMI, YAPISI, TÜRLERİ

1. Tanım	18
2. Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların Sınıflandırılması	19
a. Dernekler ve Dernek Statüsüne Benzer Statüye Sahip Kuruluşlar	19
b. Vakıflar	19
c. Devlet Kuruluşları	20
3. Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların Temel Özellikleri	20
4. Kâr Amacı Güden ve Gütmeyen İşletmelerin Muhasebe Açısından Karşılaştırılması	21
a. Benzerlikler	21

b. Farklılıklar	21
5. Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda Muhasebe İle İlgili Taraflar	23

B. VAKIFLARDA MUHASEBE SİSTEMİNİN ÖZELLİKLERİ

1. Tanım	23
2. Vakıf Muhasebesinin Amacı ve Önemi	24
3. Vakıf Yöneticilerinin Hesap Verme Sorumluluğu	25
a. Vakıf Yöneticilerinin Dış Denetimdeki Sorumluluğu	26
b. Vakıf Yöneticilerinin İç Denetimdeki Sorumluluğu	27
4. Vakıf Muhasebesi Usul ve Esasları	28
a. Muhasebe Temel Kavramları	29
b. Mali Tablolar İlkeleri	31
1) Vakıf Bilanço İlkeleri	32
2) Vakıf Gelir-Gider Tablosu İlkeleri	33
c. Vakıflar Tek Düzen Genel Hesap Planı	34
1) Vakıf Bilanço Hesapları	35
2) Vakıf Gelir-Gider Tablosu Hesapları	46
5. Vakıf Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	49
a. Vakıf Gelirlerinin Hesaplarda İzlenmesi	49
1) Kuruluş Mal Varlığından Elde Edilen Gelirler	49
2) Bağış Gelirleri	50
3) İktisadi İşletme Gelirleri	50
4) Menkul ve Gayrimenkul Kira Gelirleri	51
5) İştirak Gelirleri	51
6) Faiz Gelirleri	51
7) Diğer Gelirler	52
b. Vakıf Giderlerinin Hesaplarda İzlenmesi	52
1) Genel Yönetim Giderleri	52
2) Amaca Yönelik Giderler	53
c. Vakıf Yedeklerinin Hesaplarda İzlenmesi	54
1) Mal Varlığı (Sermaye) Yedekleri	54
2) Gelir Fazlası (Kâr) Yedekleri	54
d. Şartlı Bağışların Hesaplarda İzlenmesi	55
1) Şartlı Ayni Bağışlar	55
2) Şartlı Para Bağışları	56
e. Vakfın İktisadi İşletmeleriyle Olan Borç/Alacak İlişkilerinin Hesaplarda İzlenmesi	57
6. Teftiş ve Denetleme Giderlerine Katılma Payının Hesaplarda İzlenmesi	57
7. Vakıflarda Tutulacak Defterler, Bilanço Düzenleme ve İlan Zorunluluğu	60

C. VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ

1. İktisadi İşletmelerin Denetimi	62
2. Vakıf Yöneticilerinin Sorumluluğu	63
3. İktisadi İşletme Muhasebesi Usul ve Esasları	64
4. İktisadi İşletme Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	64
a. İktisadi İşletme Kârlarının Vakfa Devri	65
b. İktisadi İşletme Zararlarının Hesaplarda İzlenmesi	66
c. İktisadi İşletmenin Vakıf ve İşletmeleriyle Olan Borç/Alacak İlişkileri	67
5. İktisadi İşletmelerin Bankadaki Paraları	68

D. VAKIF İLE İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMALARI GENEL TEBLİĞİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

1. Genel Olarak	69
2. Muhasebenin Temel Kavramları	70
3. Muhasebe Politikalarının Açıklanması	70
4. Mali Tablolar İlkeleri	70
5. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması	72
6. Tek Düzen Hesap Planı ve Açıklamaları	72

BÖLÜM III

VAKIF VE İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

A. VAKIFLARIN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMLARI

1. Giriş	74
2. Vakıfların Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumları	74
a. Kurum Kazancı Kavramı	75
b. Kurumlar Vergisi Mükellefleri	75
c. Vakıfların Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti	75
d. Vakıflarla ilgili Kurumlar Vergisi Muafiyeti	76
1) Kurumlar Vergisinden Muaf Tutulan Kurumlar	76
2) Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergi Muafiyeti	77
3) Bakanlar Kurulu' nca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar	77
e. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vakıflara Yapacağı Bağışlar	79
3. Vakıfların Gelir Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumları	80

a. Vakıfların Yapacağı Gelir Vergisi Stopajı	80
b. Gelir Vergisi Mükelleflerinin Vakıflara Yapacağı Bağışlar	80
c. Vakıf Gayrimenkullerinin Kiralanması Durumunda Yapılacak Vergi Stopajı	81
d. Vakıf Mevduat Hesaplarına Yürütülen Faizlerde Vergi Stopajı	81
4. Vakıfların Vergi Usul Kanunu Karşısındaki Durumları	82
a. Vakıfların Bildirme Ödevleri	82
b. Vakıflarda Defter Tutma	83
c. Vakıflarda Vesikalar	84
5. Vakıfların Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumları	84
a. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Vakıflar	84
b. Emlak Vergisi Kanunu Açısından Vakıflar	84
c. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Açısından Vakıflar	85
d. Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu Açısından Vakıflar	85

B. VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

1. Genel Olarak	86
2. Vakıf İktisadi İşletmelerinin Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumları	86
3. Vakıf İktisadi İşletmelerinin Gelir Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumları	87
4. Vakıf İktisadi İşletmelerinin Diğer Kanunlar Karşısındaki Durumları	88

C. VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELERDE SAFİ KURUM KAZANCININ TESBİTİ

1. Kurum Kazancının Tesbitinde İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderler	89
2. Vakıf İktisadi İşletmelerinde Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Uygulaması	89
a. Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler	89
b. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler	90
c. Vakıf İktisadi İşletmelerinde Örtülü Kazanç Dağıtımı	90
3. Kurum Kazancının Tesbitinde Yöneticilerin Sorumluluğu	92

SONUÇ VE ÖNERİLER 94

EKLER 97

KAYNAKÇA 112

GİRİŞ

Toplumumuzun törel, dinsel ve sosyal anlayışı insanları hayır işlemeye, iyilik yapmaya, birbirlerine yardım etmeye özendirilmekte, kişinin yalnız kendisini düşünmesini, salt bir kaygı ile yaşamasını ve varlık edinmesini kınamaktadır.

Vakıflar, bu törel ve insancıl görevin yerine getirilmesinde yardımcı ve yararlı olabilecek kurumların en uygunu, en sağlamıdır. İnsanın insana duyduğu gereksinmeyi hayır yoluyla dile getirip somutlaştıran vakıflardan daha yararlı bir kurum düşünülemez.

Kuşkusuz vakıf, yalnız İslam dinine ilişkin bir kurum olmadığı gibi Türklere özgü bir kurum da değildir. Vakıf, bir çok ulusun tarihinde oluşturulmuş ve değişik yöntemlerle halkın gereksinmelerine göre hizmetler vermiş insancıl bir kurumdur¹.

Kişilerin mal varlıklarının belirli amaçlara tahsisi ile genelde topluma yönelik hizmetler vakıflarca yerine getirilmektedir. Tarihi süreç içerisinde Vakıf amacına uygun kullanıldığında, kişinin ölümünden sonra da hizmetler devam ettirilebilmiştir. Görmüş olduğu hizmetlerle Vakıflar bir bakıma sosyal adaleti sağlamaya “yardımcı” kurum özelliği taşımaktadır. Şüphesiz kişilerin diğerlerine yardımcı olması sosyal dayanışmadır ve genel refahın gerçekleşmesine katkı sayılır. Başka bir ifadeyle, ferdin elindeki mali güç, toplumun istifadesine sunulmaktadır².

13.7.1967 tarih, 903 sayılı kanun ile Türk Medeni Kanunu'nun vakıflarla ilgili hükümlerinde yapılan değişikliklerden sonra günümüze kadar kurulan yeni vakıfların sayılarında büyük artışlar gözlenmiştir.

Bugün yeni vakıflarımızın sayısı, Devlet Bakanlığı koordinatörlüğünde kurulmuş 73 ilimizdeki Çevre Vakıflarıyla birlikte 2500'ü aşmıştır³.

1 Suat BALLAR, **Yeni Vakıflar Hukuku**, İstanbul-1991, s.2-3

2 Zerrin Toprak KARAMAN, **Sosyal Adaletin Gerçekleşmesinde Vakıf Kurmanın Rolü**, İzmir Ticaret Odası Dergisi, Eylül-1991, s.13

3 **Yeni Vakıflar**, T.C. Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü Personel Sosyal Yardımlaşma ve Emeklilik Vakfı Yayını, Ankara-1994

Vakıf sayısındaki hızlı artışın yanında vakıflara ait kâr amacı güden ticari, sınai ve zirai nitelikteki iktisadi işletmelerin sayısında da büyük artışlar görülmektedir.

Vakıflar gelir elde ederken piyasada iktisadi işletmeler kurabilmekte, onlara ortak olabilmektedir. Elde edilen gelir ise vakıf amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılmaktadır. Ayrıca kurulan işletmeler sayesinde istihdam olanakları sağlanmakta, ülke kalkınmasına destek olunmakta ve yapılan ihracat sonunda ekonomiye döviz girdisi sağlanmaktadır. Böylece vakıflar, vakfedilen malları işletme, yeni işletmeler kurma ve yapılan hizmetler karşılığı olan harcamalar yoluyla iktisadi büyümeye doğrudan katkıda bulunmaktadır⁴.

Temelde insan sevgisini ele alan, topluma karşılık beklemeden hizmet sunan ve bu amaçla çeşitli faaliyetlerde bulunan vakıflar ile iktisadi işletmelerinin sayılarının hızla artması sonucunda ülkemizde giderek büyüyen bir vakıf sektörü oluşmuştur.

Vakıf sektöründeki gelişmeleri izlemek ve yönlendirmek ancak sağlıklı mali bilgiler elde etmekle mümkün olacaktır. Bize bu bilgileri sağlayacak olan sistem ise muhasebedir.

// Çalışmamızın amacı; vakıflar ile iktisadi işletmelerinin muhasebe sistemlerini tanıtmak, uygulamadaki bazı sorunlara değinmek ve vakıf ile iktisadi işletmelerinin vergi kanunları karşısındaki durumlarını incelemektir.

Vakıf ve iktisadi işletmeleriyle ilgili bulunan taraflar için yararlı olacağına inandığımız çalışmamız 3 bölümden oluşmaktadır:

Birinci bölümde; Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulmuş vakıflar ile vakıflara ait iktisadi işletmeler hakkında genel ve tanıtıcı bilgiler yer almaktadır.

İkinci bölümde; kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olan vakıfların muhasebe sistemlerinin özellikleri ve muhasebe uygulamaları ile kâr amacı güden iktisadi işletmelerinin 1994 yılı başından itibaren yürürlüğe giren "Muhasebe Sistemi Genel Tebliği" karşısındaki durumları karşılaştırmalı olarak incelenmeye çalışılacaktır.

Son bölümde ise; vakıflar ve iktisadi işletmelerinin vergilendirme esasları ile vergi kanunları karşısındaki durumları mükellefiyet ve sorumluluk yönlerinden ele alınmaya çalışılmıştır.

⁴ Enis ÖKSÜZ, **Sosyal Gelişmenin Unsurları Açısından Vakıf Müesseselerimiz** 2.Vakıf Haftası Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara-1984, s.11

BÖLÜM I

MEDENİ KANUN HÜKÜMLERİNE GÖRE VAKIFLAR VE İKTİSADİ İŞLETMELERİ

A.MEDENİ KANUN HÜKÜMLERİNE GÖRE VAKIFLAR

1. Genel Bilgiler

a. Vakfın Tanımı ve Unsurları

Vakıf, Arapça kökenli bir kelimedir.Sözlük anlamı ise “durdurma, durmasını sağlama, alıkoyma” dır.

Vakıf sözcüğü Osmanlı dilinde, vakfetmek eyleminin oluşturduğu sonuç, kurum olarak kullanılmış ve bugüne kadar da aynı anlamı sürdürmektedir. Vakfeden kişinin aldığı ad “Vâkıf” ve vakfedilenin kendisi ise “Vakıf” dır⁵.

Türk dilinde kullanılan “Vakıf” kelimesinin Arapça “Vakf” teriminin Türkçedeki kullanım biçimi olduğu görülmektedir. Vakıf kavramının sosyoloji, iktisat, hukuk, şehircilik, din, siyaset, mimarlık, askerlik gibi değişik alanları ilgilendirdiği Vakıf konusunda yazılmış kaynaklardaki bilgiden anlaşılmaktadır⁶.

Vakıf’ ın hukuki anlamı ise; Tüzel kişiliğe sahip olmak üzere bir malın belirli bir amaca tahsisidir. Nitekim 13 Temmuz 1967 tarih, 903 sayılı Türk Medeni Kanunu’ nun

⁵ BALLAR,s.4

⁶ Zeki ERDOĞMUŞ, **Vakıfların Sosyal Fonksiyonları**, Fırat Üniversitesi Dergisi, Nisan-1990, s.93

değişen 73. maddesine göre vakfın tanımı şöyledir:

“Vakıf, başlı başına mevcudiyeti haiz olmak üzere, bir malın belli bir gayeye tahsisidir.

Bir mamelekin bütünü veya gerçekleşmiş veya gerçekleşeceği anlaşılan her türlü gelir veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilir”.

25.7.1970 tarih ve 7/1066 sayılı Türk Medeni Kanun Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkındaki Tüzük’ ün 2. maddesinde ise aynı tanımın yanında;

“Vakıflar tüzel kişiliğe sahiptirler” ibaresi ile “Vakfın tescilinden önce, gayesini gerçekleştirecek oranda belirli mal varlığının vakıf senedinde gösterilmesi gereklidir” ibaresi bulunmaktadır.

Bu tanımlardan yola çıkarak vakfın unsurlarını beş başlık altında toplayabiliriz ⁷.

1) Vakfeden

Vakfın kurulabilmesi öncelikle onu kuracak bir kişinin var olmasına bağlıdır. Medeni Kanun’ da “ vakfeden ” olarak adlandırılan bu kişi gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir.

2) Amaç

Vakfın kurulabilmesi için belirli bir amacın olması gerekmektedir. Medeni Kanun vakfın kurulabilmesi için belli bir amacın olmasını şart koşmuş fakat amaç kavramından neyin anlaşılması gerektiğini ayrıntıya inerek açıklamamıştır. Bir vakıf kanuna, ahlaka ve kamu düzenine aykırı olmayan herhangi bir amaçla kurulabilir. Şu halde vakıfta amaç kavramını kanun değil, vakfı yapan kimsenin iradesi tayin etmektedir. Vakıf amacının genel olarak sürekli olması ve geçici bir nitelik göstermemesi de gerekir. Vakıftaki amacın sürekliliğinden kastedilen şey amacın gerçekleşmesi için gerekli olan süredir. Öte yandan vakıf amacının birden fazla olması da olasıdır.

Bilimsel öğretilerde çok tartışmalı olan bir konu ise vakıf amacının ekonomik olup olmayacağıdır. Vakıflar kanuna, ahlaka ve kamu düzenine aykırı olmayan herhangi bir amaçla kurulabilir. Bu nedenle iktisadi işletme işletmek amacıyla da vakıf kurulabilir. Böylece iktisadi işletmelerin miras hükümlerinin etkisiyle parçalanması vakıf sayesinde engellenebilecek, sermaye birikiminin devamlılığı ve artırılması vakfın devamlılık yapısı sayesinde sağlanabilecektir.

⁷ T. Murat ÖZDEN, **Türkiye’ de Vakıflar ve Vergi Muafiyeti Uygulaması**, Gazi Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi, 1989 ,Sayı 1, s.193-196

3) Mal Varlığı

Medeni Kanun'a göre "bir mamelekin bütünü veya gerçekleşmiş veya gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilir". Buna göre, vakfın amacına özgülenecek mal, taşınır veya taşınmaz mal olabileceği gibi para, hisse senetleri, tahviller, faiz, temettü, kâr payı, intifa hakkı, alacaklar, bir işletme de olabilir. Medeni Kanun vakıf mal varlığı için bir alt sınır getirmemiş, ancak amaca özgülenecek malın vakıf amacının gerçekleştirilmesine yetecek bir mal olması gerektiğini vurgulamıştır. Vakıfların amaçlarının farklı olabileceğini ve her amacın gerçekleşmesi için gerekli olan mal miktarının asgari sınırının değişebileceğini göz önünde tutan kanun koyucu konuyla ilgili bir sınırlama getirmekten kaçınmıştır.

4) Özgüleme ve İrade Açıklaması

Mal varlığıyla amaç arasındaki köprüyü oluşturan temel unsur özgüleme ilkesidir. Vakfın vücut bulabilmesi için vakfeden tarafından mal varlığının belli bir amaca özgülmesi yani, vakıf amacının gerçekleşmesinde yararlanılacak ekonomik ve parasal değerlerin, vakfedenin mal varlığından ayırd edilerek vakıf tüzel kişiliğinin hak ve eylem ehliyetine bırakıldığı yolundaki iradenin açıklanması gerekmektedir. Medeni Kanun' a göre vakıf kurma iradesi "resmi senet" veya "vasiyet" yolu ile açıklanır.

5) Vakıf Tüzel Kişiliği

Vakıf mülkiyeti, kişi ve devlet mülkiyetinden farklı, kamulaştırma ve istimvale açık özel bir mülkiyet türü olup uygulamada özel hukuk hükümlerine tabidir⁸.

Vakıf sayesinde bir mal topluluğu, bir amaç etrafında kurumlaşmakta, tüzel kişilik kazanmaktadır. Vakıfların tüzel kişilikleri, hak ve eylem ehliyetlerine sahip olunması anlamına gelmektedir. Vakıf, vakfedenin ikametgahı asliye mahkemesi nezninde tutulan sicile tescili ile tüzel kişilik kazanır. Vakfın tescil edilmesi ile vakfedilmiş olan malların mülkiyeti ve haklar vakfa intikal eder.

b. Vakfın Tarihsel Gelişimi

Bir sosyo-ekonomik kurum olarak vakfın dünyada ilk defa hangi tarihte kurulduğunu belirleyen kesin bir tesbitin yapılmasındaki güçlüğü rağmen, dünyada ilk vakıfların kuruluş tarihinin Mezopotamya, Hitit, İslam dininden önceki Arap ve Roma

⁸ Devlet Planlama Teşkilatı, **Vakıf Hukuku ve Politikası Alt Komisyon Raporu**, Vakıf Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara-1983, s.39

uygarlıklarına; Budizm ve Hristiyanlık dinlerine kadar uzandığı ilgili kaynaklardaki bilgiden anlaşılmaktadır. Bu nispeten uzun geçmişe rağmen, vakıf kurumunun geniş anlamı, çok yönlü hizmeti, yaygın ve kalıcı özellikleriyle İslâm dini ile özdeşleşen bir nitelik kazandığı dikkatleri çekmektedir⁹.

Eski Yunan'da, Roma'da, Cermen Hukuku'nda, eski Türkler'de, temelinde malın bir amaca özgülmesi olan vakıf kavramına, bugünkü anlamda olmasa da rastlanmaktadır. Örneğin, önceleri Roma Hukuku'nda malını dini veya hayri bir amaca özgüllemek isteyen bir kimse, o malı, istediği amaca hizmet edecek eseri kurmak şart ve yüküyle belediyeye, yani şehirlere veya başka derneklere bağışlar veya vasiyet ederdi. Bu suretle bağış veya vasiyet alan kurum bağışlayanın yüklediğini yapardı. Bağışlanan mal ile kurulan böyle eser ve müesseseler ancak hristiyanlıktan sonra bilhassa Bizans İmparatorları devrinde müstakil birer varlık, yani birer tüzel kişi sayılmaya başlandı.

Eski Türkler'de de var olan vakıf müessesesi Türklerin İslamiyeti kabulünden sonra büyük bir gelişim göstererek Türk toplum yapısında önemli sosyal, ekonomik, sanatsal işlevler yüklenmiştir. Özünde bir sosyal-hayır kurumu olan vakıflar İslam Hukuku'nun da etkisiyle Anadolu Selçuklu Devleti'nde ve daha sonra Osmanlı toplum düzeninde yer almıştır. Osmanlı yönetiminin kişiyi korumaya, kapsamaya yönelik devletçiliğin doğal sonucu olarak sosyal güvenlik kurumları ve vakıf sistemi çok gelişmiş, yaygınlaşmıştır. Vakıflar Osmanlı İmparatorluğu döneminde o kadar yaygınlaşmıştır ki, devlet fonksiyonlarından sadece siyasal nitelikte olan ve otoriteye ihtiyaç gösteren hizmetler hükümet eli ile bunların dışında kalan ve geniş bir yer tutan diğer kamu hizmetleri de vakıflar vasıtasıyla görülmüştür. Halkın sağlık, eğitim gibi sorunlarını karşılayan, öğrencilere ve yoksullara yemek, yolculara yatacak yer sağlayan, bayındırlık hizmetleri vb. sunan Osmanlı Vakıfları, Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulmasından sonra "yeni ekonomik ve toplumsal biçimlenmenin kendi kurum ve kuruluşlarını oluşturması" nedeniyle imparatorluk dönemindeki etkisini yitirmiştir.

Vakıflar Genel Müdürlüğü'nden alınan bilgilere göre Türk Medeni Kanunu'nun Kabulünden önceki dönemde kurulmuş 26798 "vakfiye" vardır. Cumhuriyetin ilk yıllarında vakıflar konusunda bir gerileme olmuş ve 1926-1967 yılları arasında yaklaşık 70 vakıf (tesis) kurulmuştur. İsviçre Medeni Kanunu esas alınarak 1926'da hazırlanan Türk Medeni Kanunu'nda "tesis" adıyla düzenlenen vakıflar ile ilgili hükümler 1967 yılında çıkarılan 903 sayılı Kanun'la değiştirilerek mevzuat boşlukları doldurulmaya çalışılmıştır. 1967 yılından günümüze dek ise 1800 civarında vakıf kurulmuştur. 903 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemeden sonra vakıflaşma olayının yeniden hız kazandığı gözlenmektedir¹⁰.

⁹ Erdoğan, s.94

¹⁰ ÖZDEN, s.196-198

c. Vakfın Türleri

Daha önce belirtildiği gibi vakıflar manevi ya da ekonomik amaçlar güdebilir. Manevi ya da ekonomik amaçlar da çok çeşitli olarak karşımıza çıkabilir. Bunun kapsam ve çeşidini belirleme özgürlüğü vakıf kuran kişiye aittir.

Uygulamada karşımıza çıkan değişik amaçlar taşıyan vakıflara şu örnekler gösterilebilir;

1-Belirli bir ailenin bireylerinin eğitim ve öğretimini veya sosyal kalkınmasını sağlama ve ekonomik yardımda bulunma amacını güden vakıflara **aile vakıfları** denir. Böyle bir vakfın devir edilmemek ve nesilden nesile o aile bireyleri arasında intikal etmek üzere kurulması olanak dışıdır ve bu hukukumuzda yasaktır.

2-Dini amaçlarla kurulan vakıflara da **dini vakıflar** denilir. Eski hukukumuzun geçerli olduğu dönemde çok sayıda kurulan vakıflara bu çeşit vakıfların bugünkü hukukumuzda göre de kurulmakta olduğu gözlenmektedir.

3-Belli bir kurumda çalıştırılanlara ve kurumun işçilerine ekonomik çıkarlar sağlama amacı güden vakıflara da, **çalıştırılanlara ve işçilere yardım vakıfları** ya da **personelere yardım vakıfları** denilir. Bu gibi vakıflardan, yalnızca vakfın bağlı olduğu kurumun personeli yararlanır. Vakfın bu personele sağladığı çıkarlar da, konut, emeklilik yardımı, sağlık hizmetleri, işsizlik yardımı ve benzeri çeşitlerdendir.

4-Gelirlerinin en az yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlerin yapılmasına bırakan vakıflara da **kamuya yararlı vakıflar** denilir¹¹.

Şimdiye kadar kurulmuş olan ülkemizdeki vakıfların yerine getirmeye çalıştığı hizmetleri 10 grup altında toplamak mümkündür¹² :

1. Eğitim-Öğretim (halk eğitimi ve moral eğitimi dahil) Hizmetleri
2. Sanat ve Kültür Hizmetleri
3. Sağlık ve Sosyal Yardım Hizmetleri
4. Spor ve Kültür-Fizik Hizmetleri
5. Sosyal Hizmetler
6. Ulaştırma Hizmetleri
7. İktisadi ve İmaret Hizmetleri
8. Milli Savunma Hizmetleri
9. Hayratların Koruma ve Bakımı
10. Dini Hizmetler

¹¹ Aydın ZEVLİLER, **Medeni Hukuk**, Ankara-1989, s.683-684

¹² **Dini, Hayri ve Kültürel Yönleriyle Vakıflar** , T.C. Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları Ankara-1983, s.4

2. Vakıf Kurma İşlemleri

a. Vakıf Kurma Ehliyeti

Vakıf kurma tek yanlı hukuksal bir işlem, belli bir içeriği bulunan irade beyanıdır. Gerçek ve tüzel kişilerin kurabilecekleri vakıfların öngörülen hukuksal işlemlerinde, bir malın, bir hakkın ya da gelirlerinin belirgin bir amaca özgülenmesi suretiyle ayrı bir tüzel kişi yaratma düşüncesi egemendir. Tescil ile birlikte gerçekleşen vakıf, vakfedenin kişiliğinden ayrılmış bulunur. Bu suretle başlıbaşına bir varlığı olmak üzere vakıf kurulmuş olmaktadır.

1) Gerçek Kişilerde Vakıf Kurma Ehliyeti

Gerçek kişilerde vakıf kurma ehliyeti koşulları aşağıda gösterilmiştir;

Vakfedenin sağlığında kurulan vakıflarda, vakıf kurucularının Türk Medeni Kanunu'nun 9. ve 13. maddeleri uyarınca eylem ehliyetine sahip olmaları yani ergin (reşit), sezgin (mümeyyiz) ve medeni hakları kullanmaya ehil olmaları gerekmektedir.

Vakfedenin ölümünden sonra hüküm ifade eden vakıflarda, vakıf kurucularının 15 yaşını doldurmuş ve mümeyyiz olmaları gerekmektedir.

Vakıf Kurucularının T.C. uyruğunda olmaları zorunluluğu olmamakla birlikte vakıf yöneticilerinin T.C. uyruğunda olmaları zorunlu görülmüştür¹³.

Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulan vakıfların yöneticilerinin T.C. uyruğunda olmaları esastır. Ancak vakfa ait eğitim, bilim, sanat, tıp ve sağlık kuruluşlarının yönetim organlarında salt çoğunluk oluşturmamak şartıyla yabancı uyrukluların da görev almalarına ve vakıfların veya kuruluşlarının yurt dışındaki benzer amaçlı vakıf veya kurumlarla işbirliği yapmalarına Bakanlar Kurulu'nca izin verilebilir (Vakıflar Hakkında Tüzük Ek Madde 2, 30.7.1982 gün 17767 sayılı Resmi Gazete).

2) Tüzel Kişilerde Vakıf Kurma Ehliyeti

Tüzel kişilerin vakıf kurabilmesi, ancak bu iş için tüzel kişinin organlarının yetkili olmasına bağlıdır. Bu yetki esas mukavele, tüzük veya genel kurul tarafından alınan bir karar ile organlara tanınabilir. Siyasi partiler vakıf kuramazlar¹⁴.

¹³ BALLAR, s.15

¹⁴ ÖZDEN, s.194

b. Vakfın Tescili ve İlanı

Vakıf; resmi senetle veya vasiyet yolu ile kurulur ve vakfedenin ikametgahı asliye mahkemesi nezninde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır. Mahkeme, tescil hususunu Vakıflar Genel Müdürlüğü'ndeki merkezi sicile kaydolunmak üzere re'sen tebliğ eder¹⁵.

Kanuna , ahlaka ve adaba veya milli menfaatlere aykırı olan veya siyasi düşünce veya belli bir ırk veya cemaat mensuplarını desteklemek gayesi ile kurulmuş olan vakıfların tesciline karar verilemez.

Bir vakfın tescili ile birlikte vakfedilen malların mülkiyeti ve haklar vakfa intikal eder. Mahkeme, vakfedilen gayrimenkulun vakıf tüzel kişiliği adına tescilini re'sen ve derhal tapu idaresine bildirir (Türk Medeni Kanunu Madde 74).

Vasiyet yoluyla kurulan vakıflarda vasiyetnameyi açan sulh hakimi, resmi senetle kurulan vakıflarda resmi senedi düzenleyen noter, vasiyetnamenin veya resmi senedin bir örneğini 7 gün içerisinde Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne gönderir.

Resmi senetle kurulan vakıflarda vakfedenin ölmesi halinde mirasçılardan birisi tarafından tescil talebinde bulunabilir. Vakıf senedinin düzenlenmesini takip eden üç ay içinde vakfeden veya ölümü halinde mirasçı tarafından tescil talebinde bulunulmamış veya vakfeden tüzel kişiliğe haiz olup da bu süre içinde infisah etmiş ise vakfın tescili hususundaki başvurma Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yapılır.

Vasiyet yoluyla kurulan vakıflarda vakfedenin mirasçısı veya vakfeden tarafından mirası resmen idare etmekle görevlendirilmiş kişi tescil talebinde bulunabilir.

Vakfın tescili hususundaki başvurular vakfedenin ikametgahı asliye mahkemesinde yapılır. Mahkeme evrak üzerinde ve gerekirse vakfedeni ve diğer ilgilileri de dinlemek suretiyle inceleme yaparak vakfın tesciline karar verir (Tüzük Mad.5).

Mahkeme tescil işleminin reddine ilişkin olarak verdiği kararı, senetle birlikte Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne re'sen tebliğ eder (Tüzük Mad.9).

Tescile ve tescil talebinin reddine ilişkin kararlara karşı Vakıflar Genel Müdürlüğü iki ay içinde temyiz yoluna başvurabilir (Tüzük Mad.10).

Tescil kararının temyiz edilmemesi veya temyiz edilen kararın yargıtayca onanması halinde, Vakıflar Genel Müdürlüğü, o vakfı merkezi sicile kaydeder (Tüzük Mad.11).

¹⁵ H. Veldet VELİDEDEOĞLU, **Türk Medeni Kanunu**, Ankara-1975, s.34

Merkezi sicile kaydedilen vakıf, Resmi Gazete ile ilan olunur (Tüzük Mad.13).

Vakfın tesciline dair bir dilekçe örneği çalışmamızın sonunda (EK-A)' da, vakfın tesciline ilişkin mahkeme kararı örneği de (EK-B)' de verilmiştir.

3. Vakıf Resmi Senedi

a. Vakıf Resmi Senedi İçeriği

Dernekler için tüzüğün önemi neyse, vakıf için de vakıf senedinin önemi odur. Dernek tüzüğünde olduğu gibi, vakıf senedinde de yasa gereği yer alması zorunlu hususlar vardır. Medeni Kanunu' muza göre, vakıf senedinde, vakfın amacı, organları, amaca özgülünen malların ve hakların neler olduğu, vakfın teşkilatı, konutu (ikametgahı) ve adı yer almalıdır.

Bu zorunlu içerik dışında başka bazı hususlar da vakıf kuran tarafından vakıf senedine konulabilir. Örneğin vakfın mallarının, vakıf amacı için nasıl harcanacağı; vakfın amacına varmak için hangi kapsamda faaliyette bulunacağı; vakfın işlerini görmek üzere ne gibi organlar ve yan örgütlere sahip olacağı hususları da senede konulabilir ¹⁶.

Vakıf resmi senedi metninde yer alması gerekli hususlar Türk Medeni Kanunu'nun 75. maddesi ile 25.7.1970 tarih, 7/1066 sayılı Vakıflar Hakkındaki Tüzük'ün 4. maddesinde şöyle belirtilmiştir;

“Vakıf senedinde, vakfın gayesi, uzuvları, bu gayeye tahsis edilen mallar ve haklar, vakfın teşkilatı, ikametgahı ve ismi gösterilir”.

b. Vakıf Resmi Senedi Değişikliği

Vakıf senedi, vakfın kurucuları tarafından düzenlenir. Vakfın faaliyetlerinin çerçevesini düzenleyen bir belge olduğundan dikkatle düzenlenmelidir. Vakıf senetleri düzenlenip, mahkemece tesciline karar verildikten sonra ancak 903 Sayılı Kanunu'nun 79. ve 80. maddelerinde yer alan sebeplerin ortaya çıkması halinde değiştirilebilir. Tatbikatta yanlış bir düşünce olarak vakıf senetlerinin dernek tüzükleri gibi sık sık değiştirilmesi yoluna gidilmek istenmektedir.

Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce kanunda yer alan değişiklik sebeplerinin mevcut olmaması halinde olumsuz görüş bildirilmektedir.

¹⁶ ZEVKLİLER, s.688

903 Sayılı Kanunu'nun 79. maddesine göre, vakfın idare şekli ancak malların muhafaza ve gayesini devam ettirmek için kesin ihtiyaç bulunması halinde vakfın idare uzvunun teklifi üzerine Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün görüşü alınarak mahkeme tarafından değiştirilebilir.

Aynı kanununun 80. maddesine göre, vakfın gayesi ancak mahiyet ve şumulu vakfedenin arzusuna açıktan açığa uymayacak derecede değişmiş olursa yine idare uzvu veya Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün müracatı üzerine mahkemece değiştirilir.

Vakıf senedinde başka hususlarda değişiklik yapılabileceğine dair kanunda hüküm yoktur.

Ancak tatbikatta vakıflardan sıkça gelen istek, vakfın gayesinin genişletilmesi yolunda olmaktadır. Bu taktirde Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce vakfın genişleyen gayesini gerçekleştirmeye yetecek miktarda mal varlığına sahip olup olmadığının araştırılmasına gidilmektedir. Ayrıca vakfedenin hayatta olması ve vakıf senedinde değişiklik yapılabileceğine dair vakıf senedinde hüküm bulunması gerekmektedir¹⁷.

Vakıf resmi senedine ilişkin bir örnek çalışmamızın sonunda (EK-C)'de verilmiştir.

4. Vakıflarda Örgüt Yapısı

Vakfın bir idare uzvunun bulunması mecburidir. Vakfeden bundan başka lüzumlu göreceği diğer uzuvları, vakıf senedinde gösterebilir (M.K. Mad.77, Tüzük Mad.17).

a. Vakıf Örgütü

Diğer tüzel kişiler gibi, vakıfların da bir örgütü bulunur. Örgüt, vakfın iç ve dış ilişkilerinde ne biçimde hareket edeceğini, nasıl temsil edileceğini, amacına ulaşmak için hangi girişimlerde bulunacağını belirler.

Diğer tüzel kişiler gibi, vakıflarda da iki tür faaliyet göze çarpar: Vakfın kendi iç ilişkilerindeki faaliyeti ve dış ilişkilerdeki faaliyeti. Bu ikinci görünümde, üçüncü kişiler ile vakıf arasındaki ilişkiler sözkonusudur. Böylece, her vakıfta, birbirine sımsıkı bağlı olmakla beraber, bir "iç örgüt" bir de "dış örgüt" ayırt edebilmek mümkündür¹⁸.

Medeni kanunda belli bir hüküm bulunmama ile birlikte genelde vakıf örgütü merkez ve şubelerden oluşmaktadır.

¹⁷ Yeni Vakıflar, s.8

¹⁸ Ergun ÖZSUNAY, **Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler**, İstanbul-1982, s.429

b. Vakfın Şubeleri

Vakıf örgütü, merkezinde zorunlu bulunan yönetim organı ve seçimlik organlarından başka, vakıf işlerini yürütmekle görevli yetkili yönetici ve memurlar ile işçiler bulunabilmektedir.

Vakıflar Hakkındaki Tüzük'ün Ek 3. maddesine göre vakıfların yurt içinde şube açmak için Vakıflar Genel Müdürlüğü'nden, yurt dışında şube açmak için ise Dışişleri Bakanlığı'nın görüşü üzerine Başbakanlıktan izin alması gereklidir.

c. Vakfın Organları

Medeni Kanunu'n 77. ve Vakıflar Hakkında Tüzüğü'n 17. maddesinde belirtildiği gibi sadece yönetim kurulu (mütevelli heyeti) zorunlu kılınmıştır. Bu zorunlu organın dışında vakıf senedinde belirtilmek suretiyle diğer seçimlik organlarının da bulunması mümkündür. Bu seçimlik organlarına örnek olarak, kurucular kurulu, vakıf danışma kurulu, vakıf denetim kurulu, vakıf genel müdürlüğü'nü gösterebiliriz.

5. Vakıflarda Denetim

Vakıflarda denetimi iç ve dış denetim olmak üzere iki başlık altında toplayabiliriz.

a. İç Denetim

Vakıflarda iç denetimi, vakıf resmi senedinde seçimlik organ olarak belirtilen vakıf denetim kurulu ve denetçileri yerine getirebilir. Bu organ vakıf yönetim kurulu ve vakıf kurucular kurulu adına vakfın faaliyet ve hesaplarını denetler. Denetim kurulu vakfın tüm evrak, defter, hesap ve belgelerini inceleyerek ilgili hesap dönemleri itibariyle raporlarını kurucular kurulu üyelerine gönderilmek üzere yönetim kuruluna iletirler.

Vakıf denetim kurulu vakıf içinden veya dışarıdan seçeceği bir veya birkaç kişiden oluşabilir. Bu kurulun alacağı kararlar tamamıyla vakıf içi sonuçlar doğuracak niteliktedir.

b. Dış Denetim

Vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün teftişine tabidir. Teftiş makamı, vakıf senedi hükümlerinin yerine getirilip getirilmediğini, vakıf mallarının gayeye uygun surette ve tarzda idare ve sarf edilip edilmediğini denetler (M.K.Mad.78).

1) Teftiş Makamı

Vakıflar Genel M¼d¼rl¼ę¼, teftişi, m¼fettiřileri aracılığı ile yaptırır. 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesi gereğince alışma, Maliye ve Ticaret Bakanlıklarınca m¼řtereken vakıfların mali durumlarının teftişi sonunda d¼zenlenen raporların birer ¼rneęi Vakıflar Genel M¼d¼rl¼ę¼'ne g¼nderilir (T¼z¼k Mad.19).

2) Teftişin Tarzı

Her vakfın en az iki yılda bir defa teftiş ettirilmesi zorunludur. Vakfın idare uzuvları, teftiş sırasında istenilen her çeşit belge, kayıt ve defterleri g¼stermekle ve teftişi yapanın talep ettiği bilgileri vermekle y¼k¼ml¼d¼r.

İşletmelere sahip olan vakıflarda, ayrıca bu işletmelerin bilançoları ile kâr ve zarar hesapları ve bunların sınai, iktisadi ve ticari esas ve icaplara uygun tarzda idare edilip edilmedikleri incelenir.İşletmelerin verimleri benzeri m¼esseselere g¼re d¼ř¼k ise veya zarar etmişse bunların sebepleri araştırılarak belirtilir.

Teftiş sırasında idare uzuvlarının vakfa zarar verici hareketleri olup olmadığı da araştırılır (T¼z¼k mad.20).

3) Teftiş Sonunda Yapılacak İşlem

Teftiş sonunda verilen raporlar Vakıflar Genel M¼d¼rl¼ę¼'nce incelenerek;

a) Raporda vakıf idarecilerinin işten uzaklaştırılmalarını gerektiren bir sebep tesbit edilmiş ise, derhal yetkili asliye mahkemesine başvurularak idarecilerin işten uzaklaştırılmaları,

b) Vakfın idaresine ilişkin işlemlerde d¼zeltilmesi gereken noktalar belirtilmiş ise raporun bu kısmı vakıf idarecilerine tebliğ edilerek gereken d¼zeltmenin yapılması istenir (T¼z¼k mad.21).

4) Teftiş ve Denetleme Giderlerine Katılma Payı

Vakıflar Genel M¼d¼rl¼ę¼, 903 Sayılı Kanun H¼k¼mlerine g¼re kurulmuş olsun veya olmasın b¼t¼n vakıflardan safi gelirlerinin % 5'ini teftiş ve denetleme giderlerine katılma payı olarak alır (T¼z¼k mad.22, değişik 1.Fıkra).

6. Vakfın Gelir Kaynakları

a. Vakfın Gelirleri

Genelde vakfın gelirleri;

1. Amaç ve konularına uygun en az % 80'i 903 Sayılı Kanunu'nun 4. maddesi gereğince genel, özel ve katma bütçeli daireler içinde yer alan hizmetleri öngören bağışlar,
2. Vakfa yapılacak şartlı ve şartsız, ölüme bağlı ya da bağlı olmayan bağışlar,
3. Vakfın amaç ve hizmet konularına uygun olarak yapılacak hizmetlerden, tasarruf ve işlemlerden yasalar çerçevesinde alınacak ücretler,
4. Vakfın sahibi ya da ortağı bulunduğu ortaklık ve iktisadi işletmelerden elde edilecek gelirler,
5. Vakfın taşınır ve taşınmaz malları ile menkul değerlerinden elde edilecek, kira, irat, faiz ve temettüleri ile bunların satışlarından elde edilen gelirler,
6. Diğer gelirler, olarak sayılabilir¹⁹.

b. Vakıf Mali Durumunun Duyurulması

Vakfın gelirleri ile yapılan iktisaplar veya hükmi tahsislerle temellük edilen mal ve haklar, vakıf senedinde yazılı mallara ilave edilerek her takvim yılı başında teftiş makamına bildirilir.

Vakfın idare uzuvları, her takvim yılı başındaki mali durumu münasip vasıta ile ilan veya neşretmeye ve siciline tescil ettirmeye mecburdur (M.K. mad.81).

B. YÜRÜRLÜKTEKİ KANUN HÜKÜMLERİNE GÖRE VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİ

1. İktisadi İşletme Kavramı

“İktisadi işletme” deyimini, ekonomi ve ticaret hukukunda “işletme” ya da “ticari işletme” deyimlerinin eş anlamlısı olarak kullanılmaktadır. Çoğu kez yasalarda kullanılan “iktisadi işletme” deyimini dernek ve vakıfların bu tür işletmeleri için daha çok kullanılır olmuştur.

Konumuza ilişkin olarak bir tanımlama yapmamız gerektiğinde, dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin tanımlanmasında aşağıda belirtilen öğeleri saptamak olanağı bulunmaktadır.

¹⁹ BALLAR, s.144

a. Gelir Sağlama Amacı

Dernek ve vakfın amacını gerçekleştirebilmesi için gereksindiği geliri sağlamayı amaç edinmesidir. Burada önemli olan gelir sağlama niyetinin varlığıdır.

b. Süreklilik İlkesi

Gelir sağlama gereksinimi varoldukça, zira kalıcılık şart değildir, iktisadi işletmenin herşeye karşın varlığının sürdürülmesi inancıdır.

c. Büyük Boyutta Önemli Etkinlikler Kuralı

Bir esnafın etkinliklerinin üstüne çıkarılması; ticari metod ve organizasyonla çalışmayı gerektiren boyut ve önemde iktisadi etkinliklerinin konu edinilmesidir.

Bu öğeleri içeren bir dernek ve vakıf işletmesinde;

- a- Dernek ve vakıf tarafından tanınmış ad ve ünvan ile ayrılmış taşınır ve taşınmaz mallar ve haklar,
- b- Dernek ve vakıf tüzel kişiliği içinde ve dışında kurulmuş ve kurulacak ilişkiler; amaca yönelik varlık ve saygınlığı; çalışma süreci içinde elde edilecek deneyimler; çalışmalarda gösterilecek performans; sunulacak hizmetler ve çevrede yaratılacak iş değeri; sağlanacak gelirin tutarı, önemli maddi ve manevi olgulardır.

2. Türk Medeni Kanunu Açısından İktisadi İşletmeler

Bilindiği üzere özel hukuk tüzel kişileri, kazanç paylaşımları ve kazanç paylaşmamaları bakımından ikiye ayrılmaktadırlar. Kazanç paylaşma amacı gütmeyen ya da ekonomik amaçları olmayan özel hukuk tüzel kişileri dernekler ve vakıflardır. Bununla birlikte, dernek ve vakıfların amaçlarını gerçekleştirebilmeleri için büyük ve sürekli gelir sağlama gereksinimlerinde, ticari bir işletme kurma hakları bulunmaktadır. Bu hak tüzel kişilerin tam ehliyet haklarından doğar. Kuşkusuz belirtilen bu tam hak ehliyeti, tüzel kişinin tüzüğü ya da resmi senedinde yer alan amacı ile sınırlıdır.

Türk Medeni Kanunu'nun 46. maddesinde açıklandığı üzere "Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği olarak ancak insana özgü olanlardan başka tüm hakları edinebilir ve borç altına girebilirler". Bu hükümlere göre dernek ve vakıfların, iktisadi işletme kurabilecekleri öncelikle ortaya çıkar.

25 Temmuz 1970 tarih ve 7/1066 Sayılı Vakıflar Hakkında Tüzük'ün 20.

maddesinin 4. fıkrasındaki “İşletmelere sahip olan vakıflarda, ayrıca bu işletmelerin bilançoları ile kâr ve zarar hesapları ve bunların sımai, iktisadi ve ticari esas ve icaplara uygun tarzda idare edilip edilmedikleri; verimli ve rasyonel bir şekilde işletilip işletilmedikleri incelenir. İşletmelerin verimleri benzeri müesseselere göre düşük ise veya zarar etmişse bunların sebepleri araştırılarak belirtilir” hükmü vakıfların iktisadi işletmeleri hakkında sadece denetime ilişkin özelliği bulunan hükümler niteliğindedir.

3. Türk Ticaret Kanunu Açısından İktisadi İşletmeler

Türk Ticaret Kanunu'nun 18. maddesi hükmü uyarınca “..... gayesine varmak için ticari bir işletme işleten dernekler tacir sayılırlar umumi menfaata hadim cemiyetler, bir ticari işletmeyi ister doğrudan doğruya işletsinler kendileri tacir sayılmazlar”.

4. Ticaret Sicili Tüzüğüne Göre İktisadi İşletmeler

Türk Ticaret Kanunu hükümleri, iktisadi işletmelerin ticaret siciline tescillerine ilişkin ilkeleri saptayarak iktisadi işletmenin oluşturulduğunu belirleyen belgenin düzenlendiği tarihten başlamak üzere 15 gün içinde yetkili ticaret sicili memurluğuna bir dilekçe ile başvurma zorunluluğunu öngörmektedir. Dernek, kamu yararına çalışan dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmelerin tesciline ilişkin hükümler Ticaret Sicili Tüzüğü'nün 6.,7. ve 8. bölümlerinde düzenlenmiş bulunmaktadır.

İktisadi İşletmeleri nedeniyle vakıflar da tacir sıfatına haiz bulunmakta ve ticaret siciline işletmeleri ile ilgili bilgileri tescil ettirmek zorundadırlar.

Dernek vakıfların iktisadi işletmeleri ile ilişkili olarak yasalarımızda yer alan hükümler doğrultusunda varılacak sonuç aşağıda gösterildiği gibi özetlenebilir:

- İktisadi işletmeler, gelir sağlama amacına yönelik, sürekli olarak ticari metod ve organizasyonla çalışmayı gerektiren boyut ve önemde iktisadi etkinlikleri olan ve tüzel kişiliği olmayan dernek ve vakıf içi ünitelerdir.
- Gerek Türk Medeni Kanunu, gerekse Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre iktisadi işletmelerin ticaret siciline tescil edilmeleri zorunludur.
- Kamu yararına çalışan dernekler ile vergi bağımsızlığı bulunan vakıflar, iktisadi işletmelerinden ötürü tacir sayılmazlar, ancak bu haklara sahip bulunmayan dernek ve vakıflar tacir olarak kabul edilmektedir.

- Ticaret Sicili Tüzüğü hükümlerine göre, iktisadi işletmenin oluşturulduğuna ilişkin belgenin düzenlendiği tarihten başlamak üzere 15 gün içinde dernek ve vakfın Ticaret Sicili Memurluğu'na başvurması gerekmektedir²⁰.

²⁰ Suat BALLAR, **Medeni Ticari ve Mali Hukuk Yönünden Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmeleri**, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Ankara-1991, s.105-122

BÖLÜM II

VAKIF VE BAĞLI İKTİSADİ İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ

A.KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLARIN TANIMI, YAPISI VE TÜRLERİ

1 . Tanım

İnsanların ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve/veya hizmet üretmek amacıyla iktisadi faaliyette bulunan işletmeler, amaçlarına göre, kâr amacı güden ve kâr amacı gütmeyen işletmeler biçiminde ikiye ayrılmaktadır. Kuşkusuz, kâr amacı güden ve gütmeyen işletmeler arasında kesin bir çizgi çizmek zordur. Ancak yine de bazı tanımlar vererek kâr amacı olmayan işletmeleri, ötekilerden ayırt etmek yararlı olacaktır.

Kâr amacı gütmeyen işletmeler ile ilgili en geniş tanım şöyledir: Kâr amacı gütmeyen bir işletme, sosyal olarak arzulan hizmetleri kâr elde niyeti olmaksızın sağlayan ekonomik bir varlıktır. Kâr amacı gütmeyen işletmelerin bireyler tarafından satın alınacak veya ticareti yapılacak ve sahiplik ifade eden hisseleri yoktur. Harcama ve giderlerin hasıllardan düşüldükten sonra kalan kısmı işletmenin hizmet yeteneğini genişletmek için kullanılır.

Başka bir tanıma göre, ortaklarına kâr amacı getirme dışında başka bir amacı olan işletmeler, kâr amacı gütmeyen işletmelerdir. Kâr amacı gütmeyen işletmelerin amacı hizmet vermektir ²¹.

²¹ Davut AYDIN, **Kâr Amacı Güden ve Kâr Amacı Gütmeyen İşletmelerin Karşılaştırılması**, Eskişehir A.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı: 1-2, 1992, s.235

2. Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların Sınıflandırılması

Ekonomik ve yasal çevrenin koyduğu sınırlar içinde, bir kuruluşun faaliyet konusu kuruluşun örgüt yapısını önemli ölçüde belirlemektedir. Faaliyet konusu bakımından kâr amacı gütmeyen kuruluşlar eğitim, sağlık, yardımlaşma kuruluşları, spor kulüpleri, siyasal partiler, sendikalar ve diğer meslek kuruluşları ile belediyeler ve katma bütçeli devlet kuruluşları olarak sınıflandırılabilir. Ayrıca şahıs işletmeleri ve sermaye şirketleri kendi ticari amaçlarını gerçekleştirecek faaliyetler yanında, topluma kâr amacı olmayan hizmetler de sunarlar. Bu hizmetler toplum tarafından beğeni ve saygı ile teşvik edilir. İşletmelerin, yardım amacıyla yaptıkları bağışları ve kamu yararı çalışmaları vergi indirimleri gibi yasal düzenlemelerle desteklenir. Genellikle vergi indirimleri kamuya yararlılığı devletçe kabul edilmiş derneklere ve vakıflara yapılan bağış ve yardımlar için uygulanır.

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar farklı faaliyet konularının gereği olarak farklı muhasebe sistemlerine sahip olacaklardır. Fakat farklı faaliyet konularına sahip kuruluşlar yöneticilerinin seçilme ve kuruluşu, yönetme biçimi, kuruluşun hizmet sunduğu grup veya gruplar, gelir kaynakları, sahip olduğu özvarlığın devamlı olup olmaması yönlerinden benzerlikler göstermektedirler. Bu benzerlikler kuruluşların muhasebe amaçlarının ve prosedürlerinin de benzemesine yol açmaktadır. Bu bakımdan kuruluşları dernekler, vakıflar ve devlet kuruluşları olarak gruplandırabiliriz.

a. Dernekler ve Dernek Statüsüne Benzer Statüye Sahip Kuruluşlar

Kâr amacı dışında, belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere ikiden fazla kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmeleri suretiyle bir dernek oluşur. Derneğin amaçları kurucu üyeler tarafından belirlenir ve aralarında düzenlenen yazılı bir tüzüğe göre faaliyetler yürütülür.

Eğitim, sağlık, din ve benzeri hizmetlerin geliştirilmesi amacıyla çalışan hayır kuruluşları, spor kulüpleri ve yardımlaşma amacı ile kurulan kuruluşlar ile mesleki kuruluşlar dernek statüsü içinde faaliyetlerini yürütmektedirler.

b. Vakıflar

Vakıf, kurucusunun planlarını gerçekleştirmek amacıyla kâr amacı olmayan bir kuruluşa sermaye tahsis etme işidir. Bazı vakıflar belirlenen kişiler tarafından yönetilen bir yardım kuruluşu olarak faaliyette bulunur. Böyle bir vakıfta, vakıf sermayesini hibe eden kişi, vakıf senedinde belirttiği şekilde sarfedilecek parayı veya mülkü yönetecek mütevellî heyetini seçer. Vakıflarda, vakfın hizmetlerinden yararlananlar ya belirli bir grubun üyeleri ya da halktır. Vakfın hizmetleri de dernekler gibi eğitim, sağlık veya sosyal amaçlıdır.

c. Devlet Kuruluşları

Bazı devlet kuruluşları da kâr amacı gütmeyen kuruluşların özelliklerini taşımaktadır. Ancak, kâr amacı gütmeyen kuruluşların gelirleri gönüllü bağış ve yardımlardan ibaret olmasına karşılık, devlet kuruluşlarının faaliyetleri zorunlu vergilerden elde edilen gelirlerle yürütülür²².

3. Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların Temel Özellikleri

Kâr amacı gütmeyen işletmelerin temel özellikleri aşağıdaki başlıklar altında toplanmaktadır:

1. Kâr ölçütünün yokluğu
2. Hizmet işletmeleri olma eğilimi
3. Amaç ve stratejilerle ilgili kısıtlayıcılar
4. Mali destek için müşterilerine daha az bağımlılık
5. Meslek sahiplerinin hakimiyeti
6. Yetki ve sorumluluklarda farklılıklar
7. Üst yönetimlerde farklılıklar
8. Politik etkenlerin önemi
9. Yetersiz yönetim kontrol geleneği

Yukarıdaki özelliklerden en önemlisi kâr ölçütü kavramıdır. Bu ölçüt bütün kâr gütmeyen kuruluşları etkilerken diğer özelliklerin etkileri işletmeden işletmeye değişiklik göstermektedir. Bütün işletmeler mal ve hizmet üretmek için kaynak kullanırlar. Kâr hem etkinlik hem verimlilik ölçütüdür. Kâr amacı gütmeyen işletmelerde çok amaç vardır. İşletmenin tüm etkinliğini ölçen tek bir ölçüt yoktur. Çıktıların herbiri amaçların biriyle ilgilidir. Kâr ölçütünün yerini alacak bir ölçütün eksikliği etkin yönetim kontrol sistemlerinin uygulanmasını engellemektedir.

Kâr amacı gütmeyen işletmelerde, amaç kâr değil, hizmettir. O nedenle, kâr ölçütü gibi ortak bir ölçüt mevcut değildir. Bu işletmelerde amaç, gelirlerle giderler arasındaki farkı arttırmaktan ziyade, belli bir kaynakla mümkün olduğu kadar çok hizmet vermek veya belli bir hizmeti mümkün olduğu ölçüde az kaynak kullanarak gerçekleştirmektir. Amaçlar arasındaki farklılık nedeniyle başarı ölçüsü olarak başabaş noktası kullanılmaktadır. Amaç, uzun dönemde çıktıların girdilere eşit olmasıdır.

İşte, kâr amacı güden ve gütmeyen işletmeler arasındaki bu amaç, gaye farklılığı muhasebe uygulamalarına da yansımaktadır.

²² Celal KEPEKÇİ, **Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda Muhasebe Sisteminin Özellikleri**, Eskişehir İ.T.İ.A. Dergisi , Ocak-1982, Sayı:1 s.53 - 55

4. Kâr Amacı Güden ve Gütmeyen İşletmelerin Muhasebe Açısından Karşılaştırılması

Kâr amacı güden kuruluşlar ile kâr amacı gütmeyen kuruluşların muhasebeleri arasında benzerlikler olmakla birlikte, amaçlar farklı olduğundan muhasebe sistemlerinde farklılıklar da vardır.

a. Benzerlikler

Kâr amacı güden işletmeler ile kâr amacı gütmeyen işletmelerin muhasebe açısından benzerlikleri, her ikisinde de “Varlıklar = Sermaye + Borçlar” eşitliğine dayanması ve çift taraflı kayıt sisteminin kullanılmasıdır.

Ticari işletmelerde amaç kâr olduğundan gelirin ölçülmesine büyük önem verilmektedir. Bu nedenle, muhasebenin temel kavramlarından dönemsel kavramı ticari işletmeler için son derecede önemli bir kavramdır. Oysa ki kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda amaç gelirin ölçülmesi değildir. İşletmenin mali durumu ve yaptığı hizmetleri hakkında doğru bilgi sunmaktır. Bu bakımdan, gelirin ölçülmesi ile ilgili kavram ve ilkeler dışındaki, muhasebe temel kavram ve ilkeleri çoğunlukla kâr amacı gütmeyen işletmeler için de aynen geçerlidir.

b. Farklılıklar

Kâr amacı güden ve gütmeyen işletmelerde muhasebe açısından ortaya çıkan farklılıkları beş ana başlık altında toplamak mümkündür:

1. Tahakkuk esasına karşı nakit esas
2. Sabit aktiflerin muhasebeleştirilmesi
3. Transferler
4. Katkılar ve vaatler
5. Fon muhasebesi

1. Tahakkuk esasına karşılık nakit esas: Ticari işletmelerde muhasebe kayıtları daima tahakkuk esasına göre yapılmaktadır. Zira tahakkuk esas, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında daha doğru bilgiler vermektedir. Batıda kâr amacı gütmeyen işletmelerde, özellikle küçük işletmelerde, tahakkuk esas yerine nakit esas kullanılmaktadır.

A.B.D.’nde elli vakıf kuruluşu üzerinde yapılan araştırmada vakıfların 32’sinin tahakkuk esasını, 18’inin nakit esasını kullandıkları saptanmıştır. Çoğunlukla, küçük işletmeler nakit esasını kullanırken, orta ve büyük işletmeler tahakkuk esasını kullanmaktadır.

2. Sabit varlıkların muhasebeleştirilmesi: Kâr amacı güden işletmelerde sabit varlıklar daima bilanço aktifinde gösterilmekte ve aktifin faydalılık ömrüne göre amortismanına tabi tutulmaktadır.

Kâr amacı gütmeyen işletmelerde sabit varlıklar bilançoda gösterilebilir veya gösterilmeyebilir. İzlenecek genel kabul görmüş bir prensip veya uygulama yoktur. Bazı işletmeler, sabit varlık satın alındığı zaman tamamını gider yazarken, bazıları, ticari işletmeler gibi, bilançoda göstererek amortismanına tabi tutmaktadırlar.

3. Transferler: Kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda fonlar arasında transferler, aktarmalar yapılır. Bu tür transfer işlemleri kâr amaçlı işletmelerde yoktur.

4. Katkılar ve Vaadler: Herhangi bir kâr amacı gütmeyen işletme, çeşitli türde katkılar ve destekler alabilir. Bu katkılar parasal katkı şeklinde olabileceği gibi, nakit dışı, bina, makine, tesis, menkul değer, hizmet ve vaadler biçiminde de olabilir. Kâr amacı güden işletmelerde bu tür katkılara nadiren rastlanır.

5. Fon Muhasebesi: Fon muhasebesi, çeşitli kaynakların (aktiflerin) idari organlarca getirilen yönetmelikler, sınırlamalar veya kısıtlamalar ve bağışlayanlar tarafından belirlenen amaçlara ve faaliyetlere uygun olarak mali muhasebe ve raporlama için muhasebenin düzenlenmesi ve yönetim tarzıdır.

Bir fon, varlıklar, borçlar ve fon bakiyesi (özvarlık)'nden oluşan ve kendi içinde dengeli hesaplar kümesi olan bir muhasebe kişiliğidir. Mali kaynakların kullanımına getirilen sınırlamalara ve kısıtlamalara uyulup uyulmadığını kontrol etmek amacıyla her fon için ayrı hesaplar tutulur.

Bir başka deyişle, muhasebe veya bilanço eşitliği olarak bilinen “Varlıklar= Sermaye + Borçlar” eşitliği her fon için geçerlidir. Bu eşitliğe göre, her fon kendi içinde dengededir. Her fon ticari bir işletme gibi görülür.

Kâr amacı gütmeyen işletmeler, yasal veya idari kısıtlamalara uygun hareket edilip edilmediğini göstermek, kaynakları izlemek ve kontrol etmek amacıyla fon muhasebesi sistemini kullanmaktadırlar. Bu sistem, işletmenin varlıklarını fon denilen ve kendi içinde “Varlıklar= Fon Kalanı (özvarlık) + Borçlar” eşitliği ile dengeleyen çok sayıda fon hesaplarında toplamaktadır.

Kâr amacı gütmeyen işletmelerde, yönetim, fon muhasebesi tekniğini kullanarak kaynakların akışını çok iyi şekilde kontrol edebilir. Kaynakların nerelerden sağlandığını ve nerede kullanıldığını izleyebilir ²³.

²³ AYDIN, s.239-243

5. Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda Muhasebe İle İlgili Taraflar

İşletmenin mali durumu ve faaliyetlerinin sonucu ile ilgili olan taraflar kararlarına esas olacak bilgileri, muhasebenin fonksiyonlarını tam olarak görmesi sonucu elde edebilirler. Kâr amacı güden işletmelerde muhasebe ile ilgili taraflar; yöneticiler, işletme sahipleri ve ortakları, borç para verenler, çalışanlar, devlet ve kamudur²⁴.

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda ise, muhasebe ile ilgili olan taraflar şunlardır:

- Mütevelli heyet üyeleri gibi örgütte görev alan yönetim kurulu üyeleri
- Örgüt içi yöneticiler
- Örgütü kuranlar
- Değerleme kuruluşları
- Kreditorler
- Düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar

Kâr amacı gütmeyen işletmelerin faaliyetlerini, verimliliklerini ve etkinliklerini arttırmada dış ilgi grupları önemli rol oynamaktadır. Bu rollerini, iç yöneticileri uygun biçimde gözetim altında tutarak ve edindikleri izlenimlere dayalı olarak verdikleri destekleri sürdürerek veya geri çekerek yerine getirirler. Bu bakımdan, dış ilgi grupları, bu işletmelerde raporlamada ön planda tutulmaktadır.

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda amaç hizmet olduğu için, mali tablolarda bu hizmetlerin yansıtılması gerekmektedir. Bunun için, muhasebe kayıtları, kaynakların hangi kaynaklardan elde edildiğini ve hangi yollarla kullanıldıklarını gösterecek şekilde düzenlenmektedir²⁵.

B. VAKIFLARDA MUHASEBE SİSTEMİNİN ÖZELLİKLERİ

1. Tanım

Genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinden hareket ederek muhasebeyi şöyle tanımlamak mümkündür: “Mali nitelik taşıyan bölüşüm işlemleri ile kısmen de olsa benzeri ekonomik olayları, para cinsinden sistemli bir biçimde, tanıma, toplama, kaydetme, sınıflandırma ve anlamlı olarak özetleme işlemleriyle varılan sonuçları, yorumlayarak ticari kişiliğin sahiplerine ve bu kişilikle ilişkisi bulunan öteki kişilere amaçlarına uygun, faydalı bilgileri sağlayan sanat, bilim ve uygulamadır”²⁶.

²⁴ Özgül CEMALCİLER, **Genel Muhasebe Teori ve Uygulama**, Ankara-1976, s.4

²⁵ AYDIN, s.245

²⁶ Sabahattin DEĞİRMENCI, **Muhasebenin Temel Öğeleri ve İlkelerinin Vergi Usûl Yasası Karşısındaki Durumun İncelenmesi**, A.Ü, İ.İ.B.F. Yayınları, s.107

Diğer bir tanıma göre ise Muhasebe; bir işletmenin ekonomik faaliyetlerine ilişkin finansal bilgileri ölçmek ve çeşitli kullanıcılara bu finansal bilgileri raporlamak amacıyla kullanılan süreçtir.

Muhasebe faaliyetleri kesinlikle kâr amacı olsun veya olmasın bir işletmenin finansal faaliyetleri ile ilgili olacaktır²⁷.

2. Vakıf Muhasebesinin Amacı ve Önemi

Muhasebeye amaç, işletme veya kuruluşun faaliyetlerinin anlaşılmasına esas olan bilgilerin toplanması ve ilgililere aktarılmasıdır. Etkin muhasebe sisteminin amaçları şunlardır:

- Gerçekleşen cari işlemlerin planlama ve kontrolde kullanabilmeleri için işletme içi dahili raporlar hazırlamak,
- Özel kararların alınmasında ve uzun vadeli planların yapılmasında kullanılabilmesi için yöneticilere yardımcı olmak,
- İşletmenin ortak ve hissedarlarına, devlet kuruluşlarına ve diğer ilgililere işletme ile ilgili bilgilerin sağlanmasında yardımcı olmaktır²⁸.

Yukarıda açıklanan hususlar kâr amacı güden ticari bir işletmede muhasebenin amacının genel çizgilerini belirlemektedir. Vakıf ve dernek gibi kâr amacı olmayan tüzel kişilerde muhasebenin amacı ise, tüzel kişiliğin kuruluş tarihinden itibaren mal varlığında artışları tespit ve takip etmek, vakıf veya derneğin işletme ve organizasyonunu çalışma programlarının hazırlanmasına yardımcı bilgileri vermek, vakıf ve derneğin gelir ve giderlerini, gelir fazlasını tespit etme şeklinde sıralanabilir.

Muhasebe, vakıf ve dernek gibi kuruluşlarda mali bünyenin yapısına ve gelecekte yapacağı hizmetlere, yapılacak harcamalara ışık tutacak bilgileri verecektir.

Muhasebe, vakıf kuruluşunun ve diğer kuruluşların yaptığı işlemlerden para ve değer esasına dayalı olanları günü gününe sistemli bir şekilde kaydı tutacaktır. Sistemli bir kayıt sonunda vakfın mali durumu, nakit durumu, borç ve alacakları açıkça ortaya çıkacaktır. Muhasebe, dernek ve vakıf yöneticisine yol gösterecek, alınacak kararlarda etkisi olacaktır. Vakıf yönetim kurulu alacağı kararları muhasebenin verdiği sonuçlara göre ayarlamak zorundadır. Vakıf yönetim kurulunun aldığı bir çok karar, para sarfını gerektiriyorsa; vakfın kasa ve banka hesabındaki mevcut nakit para bu harcamalara yetişmiyorsa alınan kararlar ne kadar yerinde olursa olsun uygulama imkanı bulmayacaktır. Bu yüzden muhasebenin gerçek ve doğru olma ilkesi yöneticilere daima yol gösterecektir. Projenin hazırlığında ve kararların alınmasında muhasebenin verdiği sonuçları gözönünde tutmak gerekir.

²⁷ Sabri BEKTÖRE, Halim SÖZBİLİR ve Kerim BANAR, **Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları**, Eskişehir-1993, s.1

²⁸ Nazif DEMİR, **Genel Muhasebe Teknik ve Uygulama**, Antalya1990, s.7

Ayrıca muhasebe, borç ve alacakları göstermesi bakımından vakfın üçüncü kişilerle olan ilişkilerinin sonuçlarını da gösterecektir.

Muhasebe, devlete vergi borçlarının zamanında ödenmesi için idarecileri uyaracaktır.

Muhasebe, vakıf amacına uygun harcamaların yapılıp yapılamayacağı ve vadeli mal ve hizmet alışlarının bedellerini tespit etmeye yardımcı olacaktır.

Vakıf kuruluşları kamu hizmeti ifa eden sosyal amaçlı yardım ve hayır kurumlarıdır. Bu kuruluşlarda muhasebe ilkelerinin noksatsız uygulanması gerekir. Hayır kurumunda yapılan hizmet harcamaları ve alınan gelirlerin tam ve noksatsız olarak belli bir disiplin içinde kayıtlara geçmesi gerekir. Vakfın yaptığı her harcama tarih sırasına göre defter kayıtlarına işleneceğinden, bu tür kayıtlar vakıfla ilgili mali işlemlerin bir nevi kütüğü niteliğini taşıyacaktır. Vakıf kuruluşunda her işlemin, her hukuki olayın parasal bir değeri olması veya vakıf varlığında artma veya eksilme meydana getirmesi halinde bunların ayrı ayrı sistemli bir şekilde kayıtlarda gösterilmesi esastır²⁹.

Özetle vakıf kuruluşları da ticari işletmelerde olduğu gibi, mal varlığının işletilmesi, aktiflerin artırılması, borç-alacak ilişkileri ve vakıf hizmetlerine ilişkin sonuçları dönem sonlarında belirlemek zorundadır. Bunu ise mali tablolar aracılığı ile ortaya çıkaracaktır. Vakfın hesaplarının sonucunu belirlemeden faaliyete devam etmesi, tüzel kişiliği de belirsizliğe itecektir. Bu nedenle her takvim yılı sonunda faaliyetlerin parasal sonuçlarını belirtmek ve önceki yıllarla karşılaştırma yapması gerekecektir. Bunu sağlayacak olan ise muhasebe sistemidir.

3. Vakıf Yöneticilerinin Hesap Verme Sorumluluğu

Kâr amacı gütmeyen kuruluşları yönetme sorumluluğu, çok geniş yetkilerin kullanılmasını ve hesap verme yükümlülüğünü gerektirir. Kuruluşların yapısı büyüdükçe ve karmaşık hale geldikçe, kendi çıkarlarına önem veren bazı yöneticiler bu kuruluşları kendi amaçları doğrultusunda yönetmeye başlayabilirler. Yöneticilerin üyelere ve kuruluşa destek olan diğer kişilere hesap verme yükümlülüklerinin az olduğu bir ortamda, yetkilerini kişisel amaçları için kullanmaları ve böylece kendilerine emanet edilen fonları kötüye kullanmaları kolaylaşmaktadır³⁰.

Kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olarak vakıfların bugün için en önemli sorunu ya da en çok eleştirilen yönü, vakıf amaçlarının senette belirtilenlerin dışında kullanılması diğer bir deyişle vakıfların ticari kazanç ve kişisel çıkarlara alet edilmesidir.

²⁹ Şaban ERKİLET, **Vergi Hukuku - Muhasebe ve Bütçe İlkeleri Açısından Vakıflar ve Derneklerin Vergilendirilmesi**, Ankara-1991, s.633 - 634

³⁰ KEPEKÇİ, s.50

Bu nedenle vakıf yöneticileri, vakıf senedinde yazılı hükümleri yerine getirmek ve vakıf mal varlığını amaca uygun şekilde sarfetmek durumundadırlar.

Bu konuda vakıf yöneticileri Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün teftişine tabidirler. Ayrıca vakıf yönetim biçiminin değiştirilmesi ve yöneticilerin değiştirilmesine ilişkin yasal hükümler de mevcuttur.

903 sayılı Medeni Kanunu'nun 79. maddesine göre; vakfın her türlü mallarının korunması ya da amacının devam ettirilmesi için kesin ihtiyaç bulunulması üzerine, yönetim organının bu ihtiyacın gerekçelerini de içeren bir dilekçe ile Asliye Hukuk Mahkemesi'ne başvurarak vakfın yönetim biçiminin değiştirilmesini isteme hakkı bulunmaktadır. Bu durumda mahkeme, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün yazılı düşüncesini aldıktan sonra vakfın yönetim biçiminin değiştirilip değiştirilmemesine karar verecektir.

Vakıflar Hakkında Tüzük'ün 23. maddesi ise; vakıf yöneticilerinin, vakıf senedinde yazılı şartlarla, yürürlükteki kanun ve nizamlara uymak ve genel olarak basiretli bir idareci gibi hareket etmesini zorunlu kılmaktadır. Vakıf yöneticilerinin, vakfı kötü bir biçimde yönetmeleri, vakıf dışı kişilerin ve kuruluşların vakfı alet etme durumu ile yönetimine karışmalarına göz yummaları, beceriksiz davranışlarda bulunmaları ya da yönetim bakımından gerekli yeteneklere sahip olmamaları halinde Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün yazılı başvurusu üzerine mahkemece işten uzaklaştırılacaktır.

a. Vakıf Yöneticilerinin Dış Denetimdeki Sorumluluğu

Vakıfların, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından teftiş edilmesindeki amaç, önceki teftiştten itibaren oluşan tüm işlem ve hesapların incelenerek senetteki hükümlerin yerine getirilip getirilmediği, vakıf mallarının amaca uygun kullanılıp kullanılmadığı ve vakıf gelirlerinin amaca uygun harcanıp harcanmadığıdır. Vakıflar Genel Müdürlüğü teftiş sonunda gerekli gördüğünde yukarıda belirtildiği gibi vakıf yönetiminin değiştirilmesini ya da yöneticilerinin işten uzaklaştırılmalarını talep edebilmektedirler.

Bu yüzden vakıf yöneticileri, amaca yönelik giderlerin diğer bir deyişle vakıf senedinde yazılı hükümlere yönelik giderlerin tespiti ile vakıf yönetim giderlerinin tespiti ayırımında dikkatli davranmalıdırlar. Örneğin, vakıf yöneticisi gelirlerinin büyük bir bölümünü vakıf yönetim harcamalarına ayırdığında, kalan kısım ile vakıf amaçlarına harcamak zorunda kalacaktır. Bu sebeple amaca yönelik harcamaların miktarı, her zaman amacı gerçekleştirmeye yetecek düzeyde olması gerekmektedir.

İktisadi işletmelere sahip vakıfların yöneticilerinin değerlendirilmesinde ise işletmelerin sınai, ticari ve iktisadi esaslara uygun yönetilip yönetilmediği esas alınır. Yöneticiler, iktisadi işletmeleri verimli ve rasyonel bir şekilde, kanunlarla belirtilen maliyet ve kâr tespiti kurallarına göre işletmek zorundadırlar. Çünkü iktisadi işletmelerin elde ettiği kârlardan alınan vergiler devlet için önemli bir gelir kaynağı olmaktadır. Bu yüzden devlet kendisine bağlı denetim organları ile bu kuruluşların hem mali hem de idari

denetimini yapmaktadır. Örneğin, devletin denetim organları, iktisadi işletmeye sahip olan vakfın demirbaş kayıtlarının tutulması, dönemsonu envanterinin yapılması ile kayıtların doğru olup olmaması gibi hususlarda vakıf yöneticilerinin kurallara uyup uymadığını tespit edeceklerdir.

b. Vakıf Yöneticilerinin İç Denetimdeki Sorumluluğu

Vakıf yöneticileri, vakfı kötü bir biçimde yönetmeleri, beceriksiz davranışlarda bulunmaları ya da yönetim bakımından gerekli yeteneklere sahip olmamaları nedeniyle Vakıflar Genel Müdürlüğü müfettişleri tarafından denetlenebileceği gibi vakıf senedinde seçimlik organ olarak belirtilen “vakıf denetim kurulu” ya da “vakıf denetçileri” tarafından da denetlenebilmektedirler.

Ancak vakıf denetim kurulunun alacağı kararlar vakıf içi sonuçlar doğuracak niteliktedir. Vakıf denetçileri, denetim esnasında yöneticilerden vakıf ve işletmeleriyle ilgili mali tabloların doğruluğunu etkileyecek her türlü bilgiyi edinebilirler. Vakıf denetçileri bir bakıma bağımsız denetim fonksiyonu üstlenmektedirler.

Vakıf denetçileri özetle şu görevleri üstlenebilirler;

- Vakfın gelirlerinin kaynaklarını ve bu gelirlerin hatasız bir şekilde muhasebe teknik ve kurallarına uygun kayıtlara geçirilip geçirilmediğini tespit etmek,
- Yöneticiler tarafından yapılan harcamaların, vakıf senedinde belirlenen amaçlara uygunluğunu, harcamaların doğru ve belgelere dayalı bir şekilde yapıldığını, harcamalarda piyasa araştırmasının yapıp yapılmadığını, harcamalarda savurgan ya da tedbirsiz davranılıp davranılmadığını tespit etmek,
- Vakfa ait taşınır ve taşınmaz malların envanterinin sağlıklı ve doğru bir şekilde tutulup tutulmadığını, değerlemede kanunlara ve mevzuata uygun davranılıp davranılmadığını tespit etmek,
- Yukarıda belirtilen hususlarla ilgili bilgileri ve önerileri rapor halinde vakıf yönetim kuruluna iletmek,

Ancak vakıf yöneticilerinin vakıf denetimine karşı sorumlu olabilmesi, herşeyden önce vakıf senedinde bir organ olarak oluşturulmasına bağlıdır. Bilindiği gibi Medeni Kanunu'nun 77. maddesi ve Vakıflar Hakkındaki Tüzük'ün 17. maddesine göre sadece yönetim kurulu zorunlu organ olarak öngörülmüş, diğer organların da seçimlik organ olarak senette bulunacağı belirtilmiştir.

Vakıfların kendi bünyelerinde oluşturacakları iç denetim ile vakıf faaliyetlerindeki hatalar eksiklikler en aza indirilebilecektir. İç denetimin kontrolünden geçen muhasebe kayıtları ile vakıf hesap ve işlemleri vakıf yöneticilerinin daha doğru kararlar almasına yön verecektir. Bu sebeple vakıflarda öncelikle bir denetim organı oluşturulmalı ve vakıf senedinde yer almalıdır.

4. Vakıf Muhasebesi Usül ve Esasları

Ülkemizde uygulanan muhasebe hesap planları ve muhasebe verilerine dayanarak düzenlenen bilanço ve kâr-zarar hesabı gibi temel mali tabloların çeşitliliği ve bu konudaki dağınıklık, ülkemizin ekonomik gelişmesinin ve muhasebe uygulamaları ile ve muhasebecilik mesleğinin ulaştığı bu ileri düzey, ilgilileri oldukça rahatsız eden bir konu haline gelmişti.

Maliye Bakanlığı bu sebeple 28.12.1992 gün 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 No’lu ve 16.12.1993 gün 21970 Sayılı 2 No’lu Tebliğ ile “Muhasebe Temel Kavramları, Muhasebe Politikaları, Mali Tabloların İlkeleri, Düzenlenmesi ve Sunulması, Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi” konularında 1.1.1994 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yasal zorunluluk getirmiştir.

Bu düzenleme; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenli bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak, gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır³¹.

Tebliğin “Düzenlemenin Kapsamı” başlıklı bölümünde şu açıklama yer almaktadır:

“Yapılan düzenlemenin kapsamına bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Diğer bir anlatımla, sözkonusu teşebbüs ve işletmeler bu Tebliğ ile belirlenen muhasebe usül ve esaslarına uymak zorundadırlar. Teşebbüs ve işletmelerin kamu idare ve müesseselerine ait olması, hukuki yapılarının farklılığı, özel kanunlarının bulunması, vergi muafiyet ve istisnalardan yararlanmaları, bu mecburiyetlerini yerine getirmelerine engel teşkil etmemektedir. Bu teşebbüs ve işletmelerin ticari esaslara göre faaliyet göstermeleri, belirlenen muhasebe usül ve esaslarına uymaları için yeterlidir”

Tebliğ’deki bu açıklama ile Vakıfların ve İktisadi İşletmelerinin düzenleme kapsamına girdiği görülmektedir.

903 Sayılı Türk Medeni Kanunu Hükümleri’ne göre kurulan vakıfların muhasebe kayıtları, tebliğin yürürlüğe girdiği güne kadar, 213 Sayılı Vergi Usül Kanunu’nun 177. maddesindeki hükümler ile Vakıflar Genel Müdürlüğü’nün 83/4083, 83/4430, 83/4688.4631.4482.4756, 91/174.01 sayılı genelgeleri doğrultusunda yapılmakta idi. Ayrıca Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkındaki Tüzük’ün değişik 29. maddesinde, vakıfların Vakıflar Genel Müdürlüğü’nce gönderilen hesap planına uyacakları belirtilmişti.

³¹ Tek Düzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi, Eskişehir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Dergisi, Aralık-1992, s.1

Muhasebe Genel Tebliği'nin yürürlüğe girmesinden sonra Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce vakıflara özgü Tek Düzen Hesap Planı hazırlama çalışmaları başlatılmıştır. Vakıflar Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşünü de alarak vakıflarda mali nitelikteki işlemlerin belli kavram ve ilkeler çerçevesinde muhasebeleştirilmesini sağlamak ve sonuçta ilgililere tutarlı ve karşılaştırılabilir mali tablolar sunulmasını temin etmek ve böylece denetim faaliyetlerini kolaylaştırmak amacıyla "Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı" nı hazırlamışlardır.

Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün hazırladığı tek düzen hesap planının diğer bir amacı ise, elde edilecek sağlıklı mali bilgiler ile vakıf sektöründeki gelişmelerin izlenmesi ve yönlendirilmesidir.

Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün 30.11.1994 tarih, 174.01 sayılı genelgesinde belirtildiği üzere, Türk Medeni Kanunu'na göre kurulan bütün vakıflar (iktisadi işletmeleri hariç) 1.1.1995 tarihinden itibaren sözkonusu hesap planına uyacaklardır. Yeni kurulan vakıflar ile (vergi muafiyeti olanlar hariç) Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına izin verilen vakıflar bu hesap planına uyup uymamakta serbest bırakılmışlardır.

Tüm vakıflar, kendilerinin vakıf amacı ve ihtiyacı doğrultusunda, hesap planındaki gerekli hesapları kullanarak muhasebe kayıtlarını yapacaklardır. Maliyet hesabı kullanmak zorunda olan vakıflar, hesap planının 7/B seçeneğine göre kayıtlarını yapacaklardır.

Maliye Bakanlığı'nca düzenlenen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin esas alınarak hazırlanan "Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı" üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Muhasebe Temel Kavram ve İlkeleri, ikinci bölümde Mali Tablolar İlkeleri ve üçüncü bölümde ise Tek Düzen Hesap Planı ve Açıklamaları yer almaktadır.

a. Muhasebe Temel Kavramları

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin dayanağını oluşturan temel kavramlar kâr amacı güden işletmeler için geçerli olduğu gibi kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olarak vakıflar için de geçerlidir. Muhasebe temel kavramlarının muhasebe uygulamalarında kabul edilmesi, uygulamadaki farklılıkların azaltılmasına, işletme içi ve işletmeler arası karşılaştırmalara elverişli mali tabloların hazırlanmasına neden olacaktır. Muhasebe temel kavramları şunlardır:

1.Sosyal Sorumluluk Kavramı

Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmede 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 ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

2.Kişilik Kavramı

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

3.Sürekliyet Kavramı

Bu kavram, vakıf faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle, vakıf kurucularının, mütevellilerin ya da varislerin yaşam süreleriyle bağlı değildir. Sürekliyet kavramı, maliyet esasının temelini oluşturur.

Bu kavramın, vakıf açısından geçerliliğinin bulunmadığı ya da ortadan kalktığı durumlarda, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

4.Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik kavramı, vakıfların sürekliyet kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat gelirlerin aynı döneme ait maliyet gider ve zararların karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Bu kavramın, vakıf açısından geçerliliğinin bulunmadığı ya da ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

5.Parayla Ölçme Kavramı

Parayla ölçme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder.

Muhasebe işlemleri, ulusal para birimine göre yapılır.

6.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 etme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

7.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.

8.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 işletmelerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda vakıflar, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve

bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

9.Tam Açıklama Kavramı

Tam açıklama kavramı, mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tabloların kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

10.İhtiyatlılık Kavramı

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

11.Önemlilik Kavramı

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi ya da mali bir olayın nisbi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri ya da alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.

Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

12.Özün Önceliği Kavramı

Özün önceliği kavramı, mali işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerden çok, özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde özün, biçime önceliği esastır.

b. Mali Tablolar İlkeleri

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

Temel mali tablolar şu tablolara içerir:

- Bilanço
- Gelir-Gider Tablosu

Adı geçen temel mali tablolar düzenlenirken uygulanacak ilkeler, muhasebe temel kavramlarına dayanır. Temel kavramlarla birlikte bir bütün ifade eder. Mali tablolar ilkeleri bilanço ilkeleri ve gelir-gider tablosu ilkeleri biçiminde iki ana grupta toplanmaktadır.

1) Vakıf Bilanço İlkeleri

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

Bilanço İlkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar itibariyle üç grupta toplanmaktadır:

A) Varlıklara ilişkin ilkeler

- a- Vakfın bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüştürülebilecek varlıkları, bilançoda “Döner Varlıklar” grubu içinde gösterilir.
- b- Vakfın bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüştürülemeyen 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 döner varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.
- c- Bilanço varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur. Döner varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer döner 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.
- d- Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler, kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- e- Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
- f- Duran varlıklar grubunda yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
- g- 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 olan tutarların ayrı gösterilmesi temel ilkedir.
- h- Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot ya da eklerinde gösterilir.
- ı- Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamı bilanço dipnot ya da eklerinde açıkça belirtilmelidir. Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir.

Ayrıca, vakfın varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının bilanço dipnot ya da eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

- i- Vasiyetçilerin, çeşitli kişi ve kuruluşların yaptıkları şartlı bağışları ve ayrılan fonlarla ilgili yatırımları bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- j- Vakıflara ait iktisadi işletmeler ve/veya döner sermayelere ait mali tablolar, vakıf bilançolarının eklerinde verilmelidir.

B) Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler

- a- Vakfın bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.
- b- 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 kalan kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.
Vakfın bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.
- c- Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, vakfın bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tesbit edilmeli, bilançoda gösterilmelidir.
- d- Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tesbit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- e- Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında 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 tutarların ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

C) Özkaynaklara ilişkin ilkeler

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

2) Vakıf Gelir-Gider Tablosu İlkeleri

Gelir-Gider Tablosu İlkelerinin amacı, satışlar, gelirler, giderler, maliyetler, kâr ve zararlara ait hesapların belli dönemlere ait faaliyet sonuçlarını doğru olarak

göstermelerini sağlamaktır.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir-gider tablosu ilkeleri şunlardır:

- a- Gerçekleşmemiş gelirler ve satışlar gerçekleşmiş gibi ya da gerçekleştirenler gerçek tutarından fazla ya da az gösterilmemelidir. Belli bir dönem ya da dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem ya da dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- b- Belli bir dönemin gelirleri ve satışları ve bunları elde etmek için yapılan maliyet ve giderler ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem ya da dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- c- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.
- d- Maliyetler, maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ile diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanlar doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak, tahakkuk ettirilip dağıtılmalıdır.
- e- Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip gelir ve giderler meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.
- f- Karşılıklar, işletmenin gelirini keyfi şekilde azaltmak ya da bir döneme ait gelir-gider farkını diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmalardır.
- g- Dönem sonuçlarının tesbiti ile ilgili olarak uygulanagelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.
- h- Bilanço tarihinde var olan ve sonu belirsiz bir ya da 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.

c. Vakıflar Tek Düzen Genel Hesap Planı

Vakıflar kâr amacı gütmeyen dışında hayır ve yardım amacı güden kuruluşlardır. Vakıflar kuruluş işlemleri tamamlanınca tüzel kişilik kazanırlar. Tüzel kişilik ile vakıflar, kanundan doğan iktisap, borçlanma gibi haklara sahip olurlar.

Vakıf muhasebesinin amacı ise tüzel kişiliğin kuruluşundan itibaren mal varlığındaki artışları tespit etmek, amacı gerçekleştirmek için yapılan hizmetlerin maliyetlerini, miktarını belirlemek, vakfın gelir ve giderlerini, gelir fazlasını tespit etmektir.

Vakfın mali bünyesinin yapısını ve gelecekte yapacağı hizmetlere, yapılacak harcamalara ışık tutacak bilgileri ise vakıf hesap planlarından elde edebiliriz. Vakıfların hesap planlarında bulunması gereken özellikleri şöyle sıralayabiliriz:

-Hesap planı herşeyden önce muhasebe verilerinin raporlara kolaylıkla aktarılmasına ve

istatistiksel bilgilerin kolay ve hızlı elde edilmesine olanak verecek şekilde hazırlanmalıdır.
-Vakıf amacı ile yapılacak hizmetleri belirleyecek hesaplar bulunmalıdır.
-Yıl içinde elde edilen gelir kaynakları, yapılan bağış ve yardımlar ve kaynaklardan yapılan harcamalar ile sonraki yıla devreden gelir fazlasını belirleyen hesaplar bulunmalıdır.

Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulmuş tüm vakıflar (iktisadi işletmeleri hariç), 1995 yılı başından itibaren muhasebe sistemlerini, Genel Müdürlük'çe yayımlanan tek düzen genel hesap planı çerçevesinde kurmak ve işletmek zorundadırlar. Vakıflar Tek Düzen Genel Hesap Planında yer alan hesaplar; Bilanço ve Gelir-Gider hesapları olmak üzere şunlardır:

1) Vakıf Bilanço Hesapları

Vakıf bilançosunu oluşturan hesaplar 5 sınıfa ayrılmıştır:

- 1.Dönen Varlıklar
- 2.Duran Varlıklar
- 3.Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 4.Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 5.Özkaynaklar

BİLANÇO HESAPLARI

AKTİF (VARLIKLAR VE VARLIKLARI DÜZENLEYİCİ HESAPLAR)

1 DÖNEN VARLIKLAR

10 HAZİR DEĞERLER

- | | |
|-----|----------------------------------|
| 100 | KASA |
| 101 | ALINAN ÇEKLER |
| 102 | BANKALAR |
| 103 | VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ |
| 104 | |
| 105 | |
| 106 | |
| 107 | |
| 108 | DİĞER HAZİR DEĞERLER |
| 109 | |

11 MENKUL KIYMETLER

- | | |
|-----|--------------------------------------|
| 110 | HİSSE SENETLERİ |
| 111 | ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI |
| 112 | KAMU KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI |
| 113 | |
| 114 | |

- 115
- 116
- 117
- 118 DİĞER MENKUL KIYMETLER
- 119 MENKUL DEĞERLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

12TİCARİ ALACAKLAR

- 120 ALICILAR
- 121 ALACAK SENETLERİ
- 122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 123
- 124
- 125
- 126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
- 127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR
- 128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR
- 129 ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

13DİĞER ALACAKLAR

- 130
- 131 ORTAKLARDAN (KURUCULARDAN) ALACAKLAR
- 132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
- 133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR (İKTİSADİ İŞLETMELERDEN ALACAKLAR)
- 134 ÜYELERDEN ALACAKLAR
- 135 PERSONELDEN ALACAKLAR
- 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
- 137 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR
- 139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

14

15STOKLAR

- 150 İLK MADDE VE MALZEME
- 151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM
- 152 MAMÜLLER
- 153 TİCARİ MALLAR
- 154
- 155
- 156
- 157 DİĞER STOKLAR
- 158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

16

17YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

- 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
- 171
- 172
- 173
- 174
- 175
- 176
- 177
- 178
- 179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR

18GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

- 180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER
- 181 GELİR TAHAKKUKLARI
- 182
- 183
- 184
- 185
- 186
- 187
- 188
- 189

19DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

- 190 DEVREDEN KDV
- 191 İNDİRİLECEK KDV
- 192 DİĞER KDV
- 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
- 194
- 195 İŞ AVANSLARI
- 196 PERSONEL AVANSLARI
- 197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI
- 198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR
- 199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

2 DURAN VARLIKLAR

20

21

22TİCARİ ALACAKLAR

- 220 ALICILAR
- 221 ALACAK SENETLERİ

- 222 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 223
- 224
- 225
- 226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
- 227
- 228
- 229 ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

23 DİĞER ALACAKLAR

- 230
- 231 ORTAKLARDAN (KURUCULARDAN) ALACAKLAR
- 232 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
- 233 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR (İKTİSADİ İŞLETMELERDEN ALACAKLAR)
- 234 ÜYELERDEN ALACAKLAR
- 235 PERSONELDEN ALACAKLAR
- 236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
- 237 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 238
- 239 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

24 MALİ DURAN VARLIKLAR

- 240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER
- 241 BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 242 İŞTİRAKLER
- 243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHÜTLERİ (-)
- 244 İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 245 BAĞLI ORTAKLIKLAR (İKTİSADİ İŞLETMELER)
- 246 BAĞLI ORTAKLIKLARA (İKTİSADİ İŞLETMELERE) SERMAYE TAAHÜTLERİ(-)
- 247 BAĞLI ORTAKLIKLAR (İKTİSADİ İŞLETMELER) SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 248 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR
- 249 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

- 250 ARAZİ VE ARSALAR
- 251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ
- 252 BİNALAR
- 253 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR
- 254 TAŞITLAR
- 255 DEMİRBAŞLAR
- 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

- 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
259 VERİLEN AVANSLAR

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

- 260 HAKLAR
261 ŞEREFİYE
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ
263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
264 ÖZEL MALİYETLER
265
266
267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) (İTFA PAYLARI)
269 VERİLEN AVANSLAR

27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

- 270
271 ARAMA GİDERLERİ
272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
273
274
275
276
277 DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)
279 VERİLEN AVANSLAR

28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

- 280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER
281 GELİR TAHAKKUKLARI
282
283
284
285
286
287
288
289

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

- 290

291	GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV
292	DİĞER KDV
293	GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR
294	ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR
295	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
296	
297	DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR
298	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
299	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

PASİF (KAYNAKLAR VE KAYNAKLARI DÜZENLEYİCİ HESAPLAR)

3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30 MALİ BORÇLAR

300	BANKA KREDİLERİ
301	
302	
303	UZUN VADELİ KREDİLERİN ANA PARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ
304	(KULLANILAMAZ)
305	(KULLANILAMAZ)
306	(KULLANILAMAZ)
307	
308	(KULLANILAMAZ)
309	DİĞER MALİ BORÇLAR

31

32 TİCARİ BORÇLAR

320	SATICILAR
321	BORÇ SENETLERİ
322	BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
323	
324	
325	
326	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
327	
328	
329	DİĞER TİCARİ BORÇLAR

33 DİĞER BORÇLAR

330

- 331 ORTAKLARA (KURUCULARA) BORÇLAR
- 332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR
- 333 BAĞLI ORTAKLIKLARA (İKTİSADİ İŞLETMELERE) BORÇLAR
- 334 ÜYELERE BORÇLAR
- 335 PERSONELE BORÇLAR
- 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
- 337 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU(-)
- 338
- 339

34ALINAN AVANSLAR

- 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
- 341
- 342
- 343
- 344
- 345
- 346
- 347
- 348
- 349 ALINAN DİĞER AVANSLAR

35YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ

- 350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ
- 351
- 352
- 353
- 354
- 355
- 356
- 357
- 358
- 359

36ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

- 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR
- 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ
- 362
- 363
- 364
- 365
- 366
- 367

- 368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE
DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

- 370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)
372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI
374
375
376
377
378
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

- 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER
381 GİDER TAHAKKUKLARI
382
383
384
385
386
387
388
389

39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

- 390
391 HESAPLANAN KDV
392 DİĞER KDV
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI
394
395
396
397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI
398
399 DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR

4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40 MALİ BORÇLAR

- 400 BANKA KREDİLERİ
- 401
- 402
- 403
- 404
- 405 (KULLANILAMAZ)
- 406
- 407 (KULLANILAMAZ)
- 408 (KULLANILAMAZ)
- 409 DİĞER MALİ BORÇLAR

41

42 TİCARİ BORÇLAR

- 420 SATICILAR
- 421 BORÇ SENETLERİ
- 422 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
- 423
- 424
- 425
- 426 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
- 427
- 428
- 429 DİĞER TİCARİ BORÇLAR

43 DİĞER BORÇLAR

- 430
- 431 ORTAKLARA (KURUCULARA) BORÇLAR
- 432 İŞTİRAKLERE BORÇLAR
- 433 BAĞLI ORTAKLIKLARA (İKTİSADİ İŞLETMELER) BORÇLAR
- 434 ÜYELERE BORÇLAR
- 435
- 436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
- 437 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
- 438 KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR
- 439

44 ALINAN AVANSLAR

- 440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
- 441

442
443
444
445
446
447
448
449 ALINAN DİĞER AVANSLAR

45

46

47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

470
471
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
473
474
475
476
477
478
479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER
481 GİDER TAHAKKUKLARI
482
483
484
485
486
487
488
489

49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

490
491
492 GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLECEK KDV
493 TESİSE KATILMA PAYLARI

- 494
- 495
- 496
- 497
- 498
- 499 DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

5 ÖZKAYNAKLAR

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

- 500 SERMAYE
- 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)

51

52 SERMAYE YEDEKLERİ

- 520 (KULLANILAMAZ)
- 521 (KULLANILAMAZ)
- 522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
- 523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
- 524
- 526
- 527
- 528
- 529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ

53

54 KAR YEDEKLERİ

- 540 YASAL YEDEKLER
- 541 STATÜ YEDEKLERİ
- 542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER
- 543 MATEMATİK KARŞILIKLAR
- 544 ÖDENMİŞ PİRİMLER KARŞILIĞI
- 545
- 546
- 547
- 548 DİĞER KAR YEDEKLERİ
- 549 ÖZEL FONLAR

55

56

57GEÇMİŞ YILLAR KARLARI (GELİR FAZLALARI)

570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI (GELİR FAZLALARI)

58GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-) (GİDER FAZLALARI)

580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI

59DÖNEM NET KARI (DÖNEM NET GELİR FAZLASI)

590 DÖNEM NET KARI (DÖNEM NET GELİR FAZLASI)

591 DÖNEM NET ZARARI (-) (DÖNEM NET GİDER FAZLASI)

2) Vakıf Gelir-Gider Tablosu Hesapları

6 GELİR HESAPLARI

60BRÜT SATIŞLAR

600 YURT İÇİ SATIŞLAR
601 YURT DIŞI SATIŞLAR
602 DİĞER GELİRLER
603 BAĞIŞ VE YARDIMLAR
604 PİRİM VE AİDATLAR

61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

610 SATIŞTAN İADELER (-)
611 SATIŞ İSKONTOLARI (-)
612 DİĞER İNDİRİMLER (-)
613
614
615
616
617
618
619

62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)
623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)
624
625
626

627
628
629

63 FAALİYET GİDERLERİ

630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)
631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)
633 AMACA YÖNELİK GİDERLER (-)
634
635
636
637
638
639

64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR

640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ
641 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ
642 FAİZ GELİRLERİ
643 KOMİSYON GELİRLERİ
644 KONUSU OLMAYAN KARŞILIKLAR
645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI
646 KAMBİYO KARLARI
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ
648 İKTİSADİ İŞLETME GELİRLERİ
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR

65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-) (GİDER VE GİDER FAZLALARI)

650
651
652
653 KOMİSYON GİDERLERİ
654 KARŞILIK GİDERLERİ
655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)
656 KAMBİYO ZARARLARI (-)
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)
658
659 DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)

66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

- 660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)
661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

67OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR (GELİR VE GELİR FAZLALARI)

- 670
671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI (GELİR VE GELİR FAZLALARI)
672
673
674
675
676
677
678
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR (GELİR VE GELİR FAZLALARI)

68OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-) (GİDER VE GİDER FAZLALARI)

- 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)
682
683
684
685
686
687
688
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

69DÖNEM NET KARI (ZARARI) (DÖNEM GELİR (GİDER) FAZLASI)

- 690 DÖNEM NET KARI (ZARARI) (DÖNEM GELİR (GİDER) FAZLASI)
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)

692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI (DÖNEM NET GELİR VEYA GİDER FAZLASI)

7 MALİYET HESAPLARI (7/B SEÇENEĞİ)

79GİDER ÇEŞİTLERİ

- 790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
794 ÇEŞİTLİ GİDERLER

795	VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
796	AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
797	FİNANSMAN GİDERLERİ
798	GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI
799	ÜRETİM MALİYET HESABI

8

9 NAZİM HESAPLAR

900	BORÇLU NAZİM HESAPLAR
950	ALACAKLI NAZİM HESAPLAR

O SERBEST

5 . Vakıf Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

a. Vakıf Gelirlerinin Hesaplarda İzlenmesi

Vakıfların amaçlarını gerçekleştirmeleri için bazı gelir kaynaklarına ihtiyaçları vardır. Bu gelir kaynakları ile bunlara ilişkin muhasebe kayıtlarına şu örnekleri verebiliriz:

1) Kuruluş Mal Varlığından Elde Edilen Gelirler

Vakıflar tüzel kişilik kazandığında, belli bir mal varlığı olacaktır. Örneğin, herhangi bir amacın gerçekleşmesi için belli bir dönüm arazinin tahsis edilmesi durumunda, arazinin kiraya verilmesi ile kira geliri, arazinin satılması ve paranın bankada tutulması yoluyla faiz geliri elde edilebilir. Bu tür gelirler vakfın kuruluş mal varlığından elde edilen devamlı gelirlerdir.

Tahsis edilen arazinin kiraya verilmesi durumunda kira gelirlerine ilişkin kayıt şöyle olacaktır;

100	KASA HS.	—
649	DIĞER OLĞ.GEL.VE KAR.	—
649 01	Kuruluş Mal Varlığı Kira G.	

2) Bağış Gelirleri

Vakıflar gerçek ya da tüzel kişiler tarafından nakit, taşınır ya da taşınmaz mal ya da hakların bağışları ile gelir elde etmektedirler. Vakfa yapılan şartsız bağışların tamamı, bağışın yapıldığı yıl içerisindeki gelirler arasında gösterilmelidir. Şartsız bağışlar, bağış yapanın herhangi bir koşul öne sürmemesi nedeniyle dönem gelirine dahil edilirler.

Gayrimenkul bağışlarında, gayrimenkulun vakfa geçmesinden sonraki kira geliri dönem geliri sayılırken, motorlu taşıtlar, makina gibi taşınır malların bağışlanması durumunda da bunların işletilmesinden elde edilecek gelirler dönem geliri sayılırlar.

Vakfın mal varlığına ilavesi ve gelirlerinin vakıf amaçları içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesi şartıyla yapılan para bağışlarında ise, ana para vakfın mal varlığı sayılacak, buna karşılık bu paranın getireceği gelir vakfın gelirleri arasına dahil edilecektir³².

Vakfa yapılan şartsız para bağışları tamamının dönem gelirleri arasında gösterilmesi durumunda şöyle bir kayıt düşülecektir;

100	KASA HS.	---
603	BAĞIŞ VE YARDIMLAR	---
603 01	Şartsız Para Bağışları	

Maddi duran varlıklardan bir taşıtın şartsız olarak vakfa bağışlanması durumundaki kayıt ise şöyledir;

254	TAŞITLAR	---
603	BAĞIŞ VE YARDIMLAR	---
603 02	Şartsız Aynı Bağışlar	
603 02 01	Taşıtlar	

3) İktisadi İşletme Gelirleri

Vakıflar amaçlarına uygun, vakfa gelir sağlamak amacıyla, sermaye tahsis ederek ticari, zirai ve sınai işletmeler kurabilirler. Örneğin, Hastane İşletmesi, Otel İşletmesi, Okul İşletmesi gibi. Bu durumda her işletmenin müstakil bir muhasebesi olacak, bu işletmeler bir faaliyet dönemi sonunda elde ettiği kârlardan, bütün vergi ve fonlardan

³² ERKİLET, s.690

sonra kalan kısmı, başka bir deyişle işletmenin vergi sonrası net kârını vakfa gelir olarak aktaracaklardır. Vakıf, işletmelerden elde ettiği gelirler için şöyle bir kayıt düşecektir;

102	BANKALAR HS.	---
648	İKTİSADİ İŞLETME GELİRLERİ	---
648 01	Hastane İşletmesi	
648 02	Okul İşletmesi	

4) Menkul ve Gayrimenkul Kira Gelirleri

Vakıfların kuruluşunda tahsis edilen gayrimenkuller ile kurulduktan sonra da satınalma, bağış ya da inşa etme gibi yollarla da gayrimenkuller kiraya verilerek amaca uygun gelirler elde edebilirler.

Bu durumda taşınır ve taşınmaz malların kiraya verilmesi sonucu doğacak gelirler, "649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HESABI" nda izlenecektir.

Vakfın sahip olduğu işyeri, konut, tarım arazisi gibi yerlerin kiralanmasından elde edilen gelirler, gayrimenkul gelirleri arasında yer alacaktır. Ayrıca vakıflara ait arama, işletme ve imtiyaz hakları ile alâmeti farika, marka, taşıt, makina ve tesisatın kiralanmasından elde edilen gelirler de "649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HESABI" adı altında vakıf gelirleri arasında yer alacaktır.

5) İştirak Gelirleri

Vakıflar mal ya da para şeklindeki değerlerini sermaye şirketlerine tahsis ederek o şirketlere ortak olabilirler. Bu şirketlerden elde edilen iştirak kazançları vakfın gelirleri arasında yer alacaktır. Şirketlerin dağıtacakları kâr payını vakıf tahsil ettiğinde şu kayıt düşülecektir.

102	BANKALAR HS.	---
640	İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ	---

6) Faiz Gelirleri

Vakıfların bu tür gelir elde etme yolunu da tercih ettiği görülmektedir. Ayrıca tahvil, bono faizi gelirini sağlayan vakıflar da mevcuttur.

903 Sayılı Kanunu'nun uygulanmasını gösterir ve 30.7.1982 gün, 17767 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan tüzüğün ek 1. maddesine göre; Vakıflar, bankalara yatıracakları paraları ya Devlet Bankaları'na ya da Vakıflar Bankası'na yatırmak zorundadırlar.

Vakıflar Genel Müdürlüğü ise, vakıflara gönderdikleri 6.5.1986 gün, 86/4 sayılı genelge ile, gerek denetimde kolaylık sağlanması, gerekse vakıfları temsilen kurulmuş tek banka olması sebebiyle bu paraların Vakıflar Bankası'na yatırılmasını tercih ettiğini bildirmiştir.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/8. maddesine göre, vakıfların bankalarda açtırdıkları vadeli ve vadesiz mevduat hesaplarına tahakkuk ettirilen faizler üzerinden Gelir Vergisi ve SSDF kesintisi yapılmamaktadır. Vakfın faiz geliri elde etmesi durumunda şu yevmiye kaydı düşülecektir;

102	BANKALAR HS.	___
642	FAİZ GELİRLERİ HS.	___

7) Diğer Gelirler

Vakıflarda amaca göre ya da çalışma konularına göre, yöneticilerin tutumuna göre değişik gelir çeşitleri de bulunabilir. Örneğin, vakıflar kendi faaliyetlerini tanıtmak amacıyla dergi, kitap, gazete gibi yayınlar çıkarabilirler. Yine bu amaçla konferans, panel, panayır, fuar, sergi, gösteri gibi sosyal faaliyetler düzenleyebilirler. Vakıfların bu ve buna benzer yollarla elde edecekleri gelirler "602 DİĞER GELİRLER" hesabında izlenir.

b. Vakıf Giderlerinin Hesaplarda İzlenmesi

Vakıflar faaliyetlerini gerçekleştirmek için bir takım harcamalar yapmaktadırlar. Vakıfların yaptığı bu harcamaları iki grupta inceleyebiliriz; Bu harcamalar Genel Yönetim Giderleri ve Amaca Yönelik Giderlerdir.

1) Genel Yönetim Giderleri

Genel Yönetim Giderleri, vakfın varlığının sevk ve idaresinde harcanması zorunlu olan giderlerdir. Bu giderleri aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz:

Personel Giderleri: Vakıfta çalışanlara yapılacak ücret, yolluk ve benzeri ödemelerdir.

Teftiş ve Denetleme Payı Giderleri: Vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün teftişine

tabidir. Vakıfların, Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne ödeyecekleri teftiş ve denetleme giderlerine katılma payı, safi gelirin % 5'ini geçmemek üzere tüzük ile belli olunur.

Genel Giderler : Vakfın yapacağı elektrik, su, kira, yakıt, ulaşım, araç bakımı, kırtasiye ve temizlik gibi giderler bu hesap altında izlenecektir.

Amortisman Giderleri : Vakıflarda kullanılan demirbaş eşya niteliğindeki değerler için ayrılan amortisman tutarını gösterir.

Diğer Giderler: Yukarıda saydığımız giderler dışında kalan giderlerin izlendiği hesaptır.

Genel Yönetim Giderleri, yapıldığı anda hesaba borç kaydedilirken ilgili hesaplara ise alacak kaydedilecektir.

2) Amaca Yönelik Giderler

Amaca Yönelik Harcamalar, vakfın senesinde belirtilen hizmetlere yapılan ödemeleri kapsar. Bilindiği gibi vakıflar, kanuna, ahlaka ve kamu düzenine aykırı olmayan herhangi bir amaçla kurulabilirler. Vakfın amacını, vakıf kurucusu ya da kurucuları tayin edecektir. Bu sebeple vakfın amacı çok çeşitli hizmetler olabilir. Amaca yönelik giderler, senette belirtilen hizmetlere yönelik giderlerdir. Senette yer verilmeyen bir hizmet için yapılacak gider, amaca yönelik olarak kabul edilemez. Bu duruma göre örneğin, vakfın bir yoksul kişiye sağlık yardımında bulunmasının amaca yönelik bir gider olarak kabul edilmesi, sağlık hizmetlerini amaç olarak edinmiş ve senette yer verilmiş vakıflar için geçerli olacaktır.

Daha önce de belirtildiği gibi, yöneticiler, vakfın amaca yönelik giderleri ile genel yönetim giderlerinin belirlenmesinde dikkatli olmalıdırlar. Yapılan bir harcamanın, bir yönetim harcamasını yoksa amaca yönelik bir harcamamı olduğunu belirlemede, vakıf senesindeki hükümler yöneticilere yol gösterecektir. Örneğin, lisansüstü eğitime destek verme amacının vakıf senesinde yer alması durumunda, bu eğitim hizmetinin verilebilmesi için gerekli olan öğretmen ücretleri, kırtasiye, aydınlatma ve ısıtma vb. giderler, amaca yönelik gider sayılmalıdır. Çünkü bu giderlerin yönetim harcamasıyla ilgisi yoktur ve tamamen amacın gerçekleştirilmesinde zorunlu olarak yapılan giderlerdendir. Yine başarılı ve yoksul öğrencilerin barınma ihtiyaçlarını karşılama amacını güden bir vakfın kurduğu öğrenci yurdunun işletilmesi için yapılan giderler de amaca yönelik giderler grubunda izlenecektir.

Buna göre eğitim ve sağlık hizmetlerini amaç edinen bir vakfın amaca yönelik giderler hesabı altında izleyebileceği şu giderleri örnek olarak gösterebiliriz;

Eğitim hizmeti amacıyla yapılan giderlere, öğrenci bursları, eğitim kurumlarına ayni ve nakdi yardımlar, eğitim binasının inşaat, onarım ve bakımı için yapılan giderler ile bu hizmette görev alan kişilerin aldıkları ücretleri sayabiliriz.

Sağlık hizmetine yönelik harcamalara ise, fakir ve muhtaç kişilere yapılan tıbbi yardımları, sağlık personeli ücretlerini, bina, araç, gereç ve malzeme giderlerini sayabiliriz.

Yukarıda saydığımız giderler yapıldığında, “633 AMACA YÖNELİK GİDERLER HESABI” na borç kaydedilirken, ilgili hesaplara ise alacak yazılacaktır. Örneğin, vakıf senesinde belirlenen amaçlar arasında fakir ve başarılı öğrencilere karşılıksız burs verileceği belirtilmiş ve bu yardım gerçekleşmişse şu şekilde bir kayıt düşülecektir;

633	AMACA YÖNELİK GİDERLER HS.	_____
633 01	Öğrenci Bursları	
101	KASA HS.	_____

c. Vakıf Yedeklerinin Hesaplarda İzlenmesi

Vakıf kuruluşları da ileride doğabilecek muhtemel krizlere düşmemek bakımından geçmiş yıllardan elde edilen gelir fazlalarını alıkoymalar. Vakıf yedekleri, vakıf senesinde belirtilen hükümler gereği ya da yönetim kurulu kararları ile geçmiş yıllar gelir fazlalarından ayrılır. Vakıf yedekleri, vakıf mal varlığını sürdürmek, planlanan yatırımları gerçekleştirmek amacıyla ayrılırlar. Vakıf yedeklerini, sermaye ve kâr yedekleri olarak iki grupta ele alabiliriz.

1) Mal Varlığı (Sermaye) Yedekleri

Vakıf mal varlığı yedekleri, yeniden değerlendirme değer artışı fonu ile yedek niteliğindeki karşılıklardan oluşur. Vakfa ait kuruluşunda ya da sonradan elde edilmiş maddi duran varlıklarda meydana gelen artışların kaydında “25 MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI” na borç yazılırken “523 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HESABI” na alacak kaydedilecektir.

Vakfın iştirakde bulunduğu işletmelerin yeniden değerlendirme yapması ve sonucunda oluşan değer artışlarının kayda alınmasında ise “242 İŞTİRAKLER HESABI” na borç yazılırken “523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME HESABI” na alacak kaydedilecektir.

2) Gelir Fazlası (Kâr) Yedekleri

İleride doğması mümkün olan zararların, işletmenin sermaye büyüklüğünü bozmaması ve finansal gücünü sarsmaması için kârdan alıkonulan miktarlar yedekleri

oluşturur³³.

Kâr yedekleri, vakfın harcamadığı gelir fazlalarından vakıf senedi ya da yönetim kurulu kararı gereği kurulmuş mal varlığına eklenmeksizin alıkonulan kısmı ifade eder. Örneğin, yönetim kurulu, okul, yurt ya da hastane inşa etme kararını aldığı takdirde elde ettiği gelir fazlalarını, özel bir fon hesabında alıkoyacaktır. Bu durumda şöyle bir kayıt düşülecektir;

570	GEÇMİŞ YIL KARLARI HS.	___
549	ÖZEL FONLAR HS.	___

d. Şartlı Bağışların Hesaplarda İzlenmesi

Gerçek ya da tüzel kişiler, vakfa bağışlayacakları aynı ya da nakdi bağışların belli bir amaca yönelik olması şartını öne sürebilirler. Böyle bir durumda bağışın, bağışı yapanın isteği doğrultusunda kullanılması gerekmektedir. Bağışlayanlar tarafından şartlı olarak yapılan bu bağışlar, nakdi olabileceği gibi de aynı de olabilir.

1) Şartlı Aynı Bağışlar

Bağışı yapan kişi, vakfın mal varlığına eklenmesi ve belli bir amaçta kullanılmasını şart koşarak vakfa taşınır ya da taşınmaz mallarını bağışlayabilirler. Örneğin, eğitim hizmeti veren bir vakfa, öğrencilere ücretsiz servis yapılması şartıyla bir otobüs bağışlanabilir. Bu durumda bağışlanan otobüs başka amaçlarla kullanılmayacaktır. Yani vakıf, otobüsü özel amaçlarında kullanamayacak ya da kiraya veremeyecektir.

Bu tür bağışlarda önemli olan husus, bağışlanan malı, bağışı yapan kişinin arzusu doğrultusunda kullanılmasıdır. Örneğimize göre şöyle bir kayıt düşülecektir;

254	TAŞITLAR HS.	___
510	ŞARTLI BAĞIŞLAR HS.	___
510 01	Şartlı Aynı Bağışlar	

³³ CEMALCİLER, s.227

2) Şartlı Para Bağışları

Vakfa yapılan şartlı bağışların para ile yapılması durumunda, paranın öne sürülen koşulda harcanması gerekir. Bu tür para bağışlarında iki durumla karşılaşılabilir.

Bağışı yapan kişi, bağışlanan tutarın vakıf senedindeki amaçlar doğrultusunda kullanılmasını isteyebilir. Bu durumda vakıf, bağışlanan ana parayı mal varlığına ilave edecek, ana parayı Devlet Bankası'na ya da Vakıflar Bankası'na yatıracak ve buradan elde ettiği faiz gelirlerini ise dönem gelirleri arasında göstererek, amaçlar doğrultusunda harcayabilecektir. Muhasebe kayıtları ise şöyle olacaktır;

Ana paranın vakıf mal varlığına ilave edilmesi:

102	BANKALAR HS.	---
102 01	Vakıfbank Şb.	
510	ŞARTLI BAĞIŞLAR HS.	---
510 02	Şartlı Para Bağışları	

Faiz gelirlerinin dönem gelirleri arasında gösterilmesi:

102	BANKALAR HS.	---
102 01	Vakıfbank Şb.	
642	FAİZ GELİRLERİ HS.	---

İkinci durumda ise, bağışı yapan kişi belli bir hizmetin gerçekleşmesini şart koşabilir. Örneğin, bağışlanan para ile okul işletmesinin inşasında kullanılması şartı getirilebilir. Bu durumda da bağışlanan tutar, vakıf mal varlığına ilave edilecek ancak inşaatın gerçekleştirildiği yıllarda harcanması istenen tutar, o yılın gelirleri arasında gösterilecektir. Yani her yıl hizmet için yapılan harcamalar, o yılın gelirleri arasında yer alacaktır. Şu muhasebe kayıtları düşülecektir;

Bağışlanan tutarın vakıf mal varlığına ilave edilmesi;

102	BANKALAR HS.	---
102 01	Vakıfbank Şb.	
510	ŞARTLI BAĞIŞLAR HS	---
510 02	Şartlı Para Bağışları	
510 02 01	Okul İnşaatı	

Her yıl için harcanan tutarın, vakıf gelirleri arasında gösterilmesi:

510	ŞARTLI BAĞIŞLAR HS	---
510 02	Şartlı Para Bağışları	
510 02 01	Okul İnşaatı	
603	BAĞIŞ VE YARDIMLAR HS.	---
603 01	Okul İnşaatı	

e. Vakfın İktisadi İşletmeleriyle Olan Borç-Alacak İlişkilerinin Hesaplarda İzlenmesi

Vakıflar bir mal ya da hizmetin satışı veya borç verme gibi nedenlerle, kendisine bağlı iktisadi işletmelere borçlanabilirler ya da alacaklı duruma düşebilirler. Vakıflar Tek Düzen Hesap Planına göre bu tür işlemlerin izleneceği hesaplar ayrı olarak gösterilmiştir.

Vakıflar, iktisadi işletmelerinden olan 1 yıl ya da daha az süreli alacaklarını, “133 İKTİSADİ İŞLETMELERDEN ALACAKLAR HESABI” nda, daha uzun süreli alacaklarını ise “233 İKTİSADİ İŞLETMELERDEN ALACAKLAR HESABI” nda izleyeceklerdir.

Vakıflar, iktisadi işletmelerinden olan 1 yıl ya da daha az süreli borçlarını ise, “333 İKTİSADİ İŞLETMELERE BORÇLAR HESABI” nda, daha uzun süreli borçlarını ise “433 İKTİSADİ İŞLETMELERE BORÇLAR HESABI” adı altında izleyeceklerdir.

6. Teftiş ve Denetleme Giderlerine Katılma Payının Hesaplarda İzlenmesi

Bilindiği gibi vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü’nün teftişine tabidir. Gerek 903 Sayılı Medeni Kanun’da, gerekse Vakıflar Hakkındaki Tüzük’de tüm vakıfların bu teftiş masraflarına katılacağı belirtilmiştir.

Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkındaki Tüzük’ün 22. maddesinde teftiş ve denetleme giderlerine katılma payı ile ilgili şu açıklama getirilmiştir;

“Vakıflar Genel Müdürlüğü, 903 Sayılı Kanun hükümlerine göre kurulmuş olsun veya olmasın bütün vakıflardan, safi gelirlerinin % 5’ini, teftiş ve denetleme giderlerine katılma payı olarak alır. Katılma payının yıllık tutarı şubeler hariç bir vakıf için 10.000.000 TL.’yi geçemez.

Bir vakfa bağılı şubelerin her birinden safi gelirlerinin % 5'i oranında teftiş ve denetleme payı alınır. Ancak, şubelerin her biri için alınan teftiş payı 1.000.000 TL.'yi geçemez.

Tüzük'ün yayımlandığı tarihi izleyen yıldan itibaren hesaplanacak teftiş payları, o yılın Devlet İstatistik Enstitüsü'nce yayımlanan enflasyon oranı kadar arttırılır.

Vakfın safi geliri, gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerin düşülmesinden sonra kalan miktardır.

Vakfın idare organları, her yılın teftiş ve denetleme giderlerine katılma paylarını Mart ayı sonuna kadar Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne ödemek zorundadırlar”³⁴.

Tüzük'ün bu maddesinde teftiş ve denetleme giderlerine katılma payının hesaplanmasında, safi gelirin ne olduğu ve vakfın safi gelirini hesaplarken gayrisafi gelirden hangi masrafların düşüleceği ile vakıflara yapılacak bağışların gelir sayılıp sayılmaması konuları belirtilmemiştir. Bu sebeple Vakıflar Genel Müdürlüğü 20.3.1973 tarih, 819 sayılı genelgesinde şu açıklamalara yer verilmiştir:

Bir vakfın safi geliri, vakfın yıllık kârı veya gelir fazlası olmayıp, vakfın gelirinin elde edilmesi için yapılan zorunlu masrafların yıllık gayrisafi gelirden düşülmesinden sonra kalan miktardır.

Bu sebeple vakfın, her ne şekilde olursa olsun hesap dönemleri itibarıyla tesbit edilecek yıllık gayrisafi gelir toplamından;

- a) Personel giderleri, mahkeme harç ve giderleri, müteveli ücretleri, vakıf hizmetleriyle ilgili yol masrafları, sigorta primleri, vergi ve resimlerle bakım ve onarım, gelir temini için kullanılan yerlerin ısı ve ışık masrafları gibi giderler düşülebilir.
- b) Vakfın gayesinin gerçekleştirilmesine yönelmiş bütün giderlerle, vakıf idarecilerinin görevlerini tam ve zamanında yapmamaları nedeniyle ödeyecekleri vergi cezaları düşülemez.
- c) Vakıfların herhangi bir yıl için ödedikleri teftiş ve denetleme giderlerine katılma payları, hesap dönemleri itibarıyla tesbit edilen safi gelir üzerinden alınmakta olduğundan, bir vakfın % 5 Teftiş ve Denetleme masraflarına katılma payı olarak ödediği miktarların ait oldukları yılın gayrisafi gelirinden düşülmeyeceği gibi bir sonraki yılın masrafı olarak o yılın gelirinden de düşülemeyecektir.

Herhangi bir vakfın bağış yoluyla iktisap edeceği mal ve haklar veya vakıf adına isabet edecek ikramiyeler:

- a) Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkındaki Tüzük'ün 28.

³⁴ O.Selim KOCAHANOĞLU, **Dernekler Kanunu ve Vakıflar Mevzuatı**, İstanbul-1993, s.22

maddesi gereğince ve münhasıran vakfın, vakıf senedinde yazılı olan hak ve mal varlığına ilave edildiği takdirde gelir sayılmayacak ancak, bunların nemaları gelir sayılacaktır.

b) Tamamının veya bir kısmı (diğer bir kısmı mal varlığına ilave edilmesi halinde harcanan kadarı) nın vakfın gayesinin gerçekleştirilmesine yönelik hizmetler için harcanması halinde şartlı veya şartsız her türlü bağış ve ikramiyeler gelir sayılacaktır³⁵.

Görüldüğü gibi Vakıflar Genel Müdürlüğü, teftiş ve denetleme giderlerine katılma payının hesaplanmasında genelgede belirtilen esaslara uyulmasını zorunlu tutmaktadır. Aynı Tüzük'ün 23. maddesinin (h) bendinde de, vakıf yöneticilerinin teftiş ve denetleme masraflarına katılma paylarının süresinde ödenmemesi halinde görevden alınabilecekleri belirtilmiştir. Ayrıca vakıfların denetimi esnasında, Müdürlük Müfettişlerinin ilk baktığı ve raporlarında belirttiği bu tutarın doğruluğu ile zamanında yatırılması hususudur.

Bu sebeple, vakıf yöneticileri teftiş ve denetleme giderlerine katılma payının hesaplanması ve zamanında yatırılması hususunda gerekli özeni ve dikkati göstermelidirler. Bu konuda vakıflar için geliştirilen Vakıflar Tek Düzen Genel Hesap Planı, yöneticilere yardımcı olacaktır.

Teftiş ve denetleme giderlerine katılma payının hızlı ve doğru bir şekilde hesaplanması, vakıf gelir ve giderlerinin hesap planında uygun yerlerde açılmasına ve kullanılmasına bağlıdır. Vakıf yöneticileri, teftiş ve denetleme giderlerine katılma payının hesaplanmasında şu hususlara dikkat etmelidirler:

1. Yukarıdaki genelgede vakfın safi gelirinde düşüleceği belirtilen, personel giderleri, mahkeme harç ve giderleri, müteveli ücretleri, vakıf hizmetleriyle ilgili yol masrafları, sigorta primleri, vergi ve resimlerle bakım ve onarım, gelir temini için kullanılan yerlerin ısı ve ışık masrafları gibi giderler Vakıflar Hesap Planında "632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI" adı altında izlenmelidir.
2. Vakfın gayrisafi gelirinden düşülemeyeceği belirtilen, amacın gerçekleştirilmesine yönelik bütün giderler, "633 AMACA YÖNELİK GİDERLER HESABI" nda yer almalıdır. Burada önemli olan husus yapılan harcamanın, amaca yönelik mi olduğu yoksa sevk ve idareye yönelik bir gider olduğunun tesbitidir. Bu ayrımı yapacak olan vakıf idarecileri, vakıf senedindeki hükümleri gözönünde tutarak amaca yönelik olan harcamaları tesbit edeceklerdir.
3. Vakfın gayrisafi gelirinden düşülemeyecek olan önceki yılların ödenmiş teftiş ve denetleme giderlerine katılma payı tutarı, yeni oluşturulacak ve vakıflara gönderilen hesap planında ayrı olarak gösterilmeyen "634 TEFTİŞ VE DENETLEME GİDERLERİ HESABI" nda izlenmelidir.

³⁵ Yeni Vakıflar, s.54

4. Vakıf idarecilerinin görevlerini tam ve zamanında yapmamaları nedeniyle ödeyecekleri vergi cezaları “68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI” altında izlenmelidir.
5. Vakfın amacını gerçekleştirmesine yönelik harcanmış olması şartıyla bir devre içinde tahsil edilen şartlı ya da şartsız bağışlar, dönem geliri sayıldığından bu gelirler, “603 BAĞIŞ VE YARDIMLAR HESABI” nda izlenmelidir.
Vakıf mal varlığına eklenmesi amacıyla yapılan şartlı bağışlar ise Özsermaye Grubu adı altında “51 MAL VARLIĞI ARTIŞLARI HESABI” nda izlenmelidir.

7) Vakıflarda Tutulacak Defterler, Bilanço Düzenleme ve İlan Zorunluluğu

Vakıflar, kamu hizmeti görevini amaç edinen, tüzel kişiler içersinde kâr amacını gütmeyen kuruluşlardır. Vakıflar da diğer şirketler gibi hesap dönemi sonuçlarını muhasebe tekniğine uygun hesaplara dayanarak tespit ederler. Vakıf muhasebesi ve tutulan defterlerin amacı, vakfa tahsis edilen mal varlığı ile diğer iktisadi kıymetlerdeki değişiklikleri tespit etmek ve vakfın üçüncü şahıslarla olan ilişkilerini ortaya çıkarmaktır.

Defter tutma zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 172. maddesinde şöyle belirtilmiştir³⁶ :

1. Ticaret ve Sanat Erbabı
2. Ticaret Şirketleri
3. İktisadi Kamu Müesseseleri
4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler
5. Serbest Meslek Erbabı
6. Çiftçiler

Görüldüğü gibi Vergi Usul Kanunu bakımından, vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma zorunda tutulurken, vakıfların kendisi zorunlu tutulmamıştır. Benzer şekilde Türk Ticaret Kanunu ve 903 Sayılı Medeni Kanun'da da vakıfların kuruluşundan itibaren tutacakları defterler ve kayıtlarını düzenleme konusunda bir hüküm getirilmemiştir.

Vakıf tüzel kişiliklerinin tutacağı defterler ve bununla ilgili hususlar Vakıflar Hakkındaki Tüzük'ün 29. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;

“213 sayılı V.U.K.'nin 177. maddesinin 5. bendi hükmü uyarınca, işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına izin verilenler dışında kalan vakıflar, bilanço esasına göre defter tutarlar. Ancak, yapıları gereği bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya gerek görülmeyenlerin işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce izin verilebilir. Yeni kurulan vakıflar, tescili izleyen en geç bir yıl içinde

³⁶ Cemil ALVER, **Vergi Kanunları**, Ankara-1995, s.428

Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce yapılacak teftişe kadar işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler. Bakanlar Kurulu'nca vergi muafılığı tanınan vakıflar yalnız bilanço esasına göre defter tutarlar. Bilanço esasına veya işletme hesabı esasına göre defter tutacaklar, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce gönderilecek muhasebe hesap planına uyarlar”.

Tüzük'ün bu maddesinde yer alan esaslara göre vakıflar, V.U.K.'nun 182. maddesinde belirtilen bilanço esasına göre tutulacak defterleri tutacaklardır. Bu defterler şunlardır;

- 1 Yevmiye Defteri
2. Defter-i Kebir
3. Envanter Defteri
4. Günlük Kasa Defteri

Ayrıca Türk Ticaret Kanunu'nun 66. maddesinde belirtildiği gibi, vakıflar tüzel kişi olduklarından Karar Defteri de tutmak zorundadırlar.

Vakıflar sayılan bu defterler dışında, yöneticilerin faaliyetlerine yardımcı olması ve hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi bakımından , Demirbaş Defteri, Aynı Bağışlar Defteri gibi defterleri de tutacaklardır.

Vakıfların her dönem sonunda düzenlediği bilançoların ilanı konusunda ise, Tüzük'ün 29. maddesinde şu açıklama getirilmiştir;

“Vakfın Yönetim Organı, her takvim yılı başında işletme hesabı esasına göre defter tutuyorsa hesap özeti yeni yılın ilk üç ayı, bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilanço, kâr ve zarar hesaplarını yeni yılın ilk altı ayı içinde uygun mahalli araçlarla ilan etmek veya yayınlamak zorundadır. Hesap özeti veya kâr ve zarar hesapları, Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne gönderilir. Bunlar özet olarak Genel Müdürlükçe ayrı bir deftere yazılır”.

C. VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ

Uygulamada vakıfların, gelir elde etme amacıyla kendilerine ait iktisadi işletmeler kurdukları görülmektedir. Sermaye tahsis edilmesi yoluyla kurulan bu işletmeler, ticari, sınai ve zirai niteliktedirler. Kurulan bu işletmelerin vakıf amacına uygun ya da amaca yakın faaliyetde bulunması gerekir. Ancak vakıflar, senette yer alan amaçlarının dışında sadece kazanç elde etme amacıyla da iktisadi işletme kurabilmektedirler. Örneğin, lokanta, market, otel, lokal işletmeleri gibi.

Daha önce de belirtildiği gibi, iktisadi işletme kavramından sözedebilmek için

bazı şartların oluşturulması gerekmektedir. Her şeyden önce, iktisadi işletmenin vakfa ait ve tabi olması gerekir. Yani vakıf mal varlığından ayrılan aktif değerlerin mülkiyeti işletmelere tahsis olmakla birlikte, vakıf bu değerler üzerinde hak talep edebilmektedir. İşletme ile ilgili yönetsel kararlar vakıf yöneticilerinin elindedir. Örneğin, vakfın sermaye tahsisi yoluyla kurduğu lokal işletmesi, vakfa ait olmakla birlikte, lokal faaliyetlerinin yönetimi ya da sona erdirilmesi yetkisi de vakıf yönetimine ait olacaktır.

İktisadi işletme sayılabilmenin diğer koşulları ise, işletme faaliyetlerinin devamlılık arzemesi ve faaliyetlerin ticari, sınai ve zirai nitelikte olmasıdır.

Vakfa ait iktisadi işletmelerin, ticari, sınai ve zirai faaliyetleri dolayısıyla ortaya çıkan mali nitelikteki işlemlerin sistemli bir şekilde kaydını tutacak ve faaliyetlerinin sonucunu gösterecek bir muhasebe sistemi kurmaları esastır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 66. maddesinde, "Her tacir, ticari işletmenin iktisadi mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı için elde edilen neticeyi tesbit etmek amacıyla, işletmenin mahiyet ve önemini gerektirdiği bütün defterleri tutacaklardır"³⁷ denilmiştir. Buna göre iktisadi işletmelerin vakfın kendisinden bağımsız bir muhasebe sistemleri olacaktır.

1 . İktisadi İşletmelerin Denetimi

Vakıfların iktisadi işletmeleri de Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün denetimine tabidir. Vakıflar Hakkında Tüzük' ün 20. maddesinde denetimle ilgili şu açıklama getirilmiştir;

"İşletmelere sahip olan vakıflarda, ayrıca bu işletmelerin bilançoları ile kâr ve zarar hesapları ve bunların, sınai, iktisadi ve ticari esas ve icaplara uygun tarzda idare edilip edilmedikleri, verimli ve rasyonel bir şekilde işletilip işletilmedikleri incelenir. İşletmelerin verimleri benzeri müesseselere göre düşük ise veya zarar etmişse bunların sebepleri araştırılarak belirtilir".

İktisadi işletmelerin denetimi, Vakıflar Genel Müdürlüğü müfettişleri dışındaki devletin diğer birimleri, örneğin, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri gibi birimler tarafından da yürütülmektedir.

İktisadi işletmelerin denetiminde amaç, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonucunun doğruluğunu ölçmek ve işletmede devletin koyduğu maliyet ve kâr ile ilgili kurallara uyulup uyulmadığını tespit etmektir.

³⁷ Türk Ticaret Kanunu, Maliye Postası Eki, Seri-3, s.16

2. Vakıf Yöneticilerinin Sorumluluğu

Vakıf yöneticileri, işletmeye tahsis edilen sermayeyi ticari esaslara uygun, verimli ve rasyonel şekilde yönetmek zorundadırlar. İktisadi işletmeler vakıf yöneticilerinin aldığı kararlar sermaye mallarının tahsisi suretiyle kururlar.

Burada dikkatle izlenmesi gereken konu, vakıfların ellerindeki nakit mevcutlarını, verimsiz yatırımlara aktarmamalarını sağlamaktır. Bazı vakıfların, araştırma yapmadan mevcutlarını, rastgele çeşitli işletmelere yatırdıkları, bu işletmelerin yıl sonlarında sermayenin en az piyasa faiz haddi seviyesinde gelir sağlayamadığı, zararlı sonuçlar doğurduğu gözlenmekte, kârlı hale getirilmesi için gerekli idari ve ekonomik tedbirlerin alınmadığı incelemelerden anlaşılmaktadır³⁸.

İşletme yöneticilerinin değerlendirilmesinde bazı ölçütlerden yararlanabiliriz. Bilindiği gibi, işletmenin sahip oldukları varlıkları ne kadar etkili kullandığını çalışma (etkinlik) oranlarıyla ölçebiliriz. Örneğin, Stok Devir Hızı Oranı, Alacak Devir Hızı Oranı, Sabit Varlık Devir Hızı Oranı, Toplam Varlık Devir Hızı Oranı gibi. İşte bu oranlar, bir işletmenin kendi içinde bulunduğu durumu analize olanak verdiği gibi, aynı endüstri kolundaki işletmelerle karşılaştırmalar yapılmasına da olanak verir. Ayrıca Kârlılık Oranları ile de, satışlar ve yatırımlar üzerinden gelirlerle yönetimin bütün etkinliğini ölçebiliriz. Bu oranlar ise, Satışlar Üzerinden Kâr, Toplam Varlıklar Üzerinden Kâr ve Özvarlık Üzerinden Kâr'dır³⁹.

İktisadi işletmenin elde edeceği kârla devlet de ilgili olacaktır. Çünkü işletmenin elde edeceği kârlardan devletin alacağı bir pay vardır. Devletin işletme kârı üzerinden alacağı paydan sonra kalan kısım ise, vakfa gelir olarak aktarılacağından, bu kârın büyüklüğü önem kazanır. Tahsis edilen sermayenin vakfa getireceği gelir, vakfın diğer yatırım araçlarından elde edeceği gelirden yüksek olması, iktisadi işletmenin iyi yönetildiğinin göstergesi olacaktır.

Ayrıca iktisadi işletmelerin verimliliği, benzer işletmeler ile karşılaştırıldığında eşit ya da daha yüksek olmalıdır. İktisadi işletmenin zarar etmesi ya da aynı faaliyette bulunan diğer işletmelere göre çok düşük oranda kâr elde etmesi, bu işletmenin yöneticiler tarafından verimli ve rasyonel bir şekilde işletilemediğini ya da işletmenin yöneticiler tarafından kendi amaçları doğrultusunda kullanıldığını gösterir.

³⁸ Şaban ERKİLET, **Vakıflarda Mali Kaynakların ve Fonların İşletilmesi, Geliştirilmesi, Vakıf Gelirlerinin Dönemsel Tahlili ve Öneriler**, XI.Vakıf Haftası Kitabı, s.88

³⁹ Semih BÜKER, **İşletme Finansmanı**, Eskişehir-1993, s.27-30

3. İktisadi İşletme Muhasebesi Usül ve Esasları

Daha önce de belirtildiği gibi, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün 30.11.1994 tarih, 174.01 sayılı genelgesi ile Türk Medeni Kanunu Hükümlerine göre kurulan tüm vakıflar, 1.1.1995 tarihinden itibaren Müdürlükçe gönderilen Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı'na uyacaklardır. Vakfa ait iktisadi işletmeler ise, gönderilen genelge ile hariç tutulmuşlardır.

Bu durumda, Vakıf iktisadi işletmeleri, Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı Muhasebe Sistemi ve Uygulama Genel Tebliği'nde belirtilen usül ve esaslara uymak zorundadırlar. Çünkü Tebliğ'de de belirtildiği gibi, işletmelerin ticari esaslara göre faaliyet göstermeleri belirlenen usül ve esaslara uymaları için yeterlidir. Ayrıca Tebliğ'de işletmelerin, kamu idare ve müesseselerine ait olması, hukuki yapılarının farklılığı, özel kanunlarının bulunması, vergi muafiyet ve istisnalardan yararlanılması durumunda bulunmalarının, belirlenen usül ve esaslara uyulmasına engel teşkil etmediği belirtilmiştir.

Buna göre, vakıf iktisadi işletmelerinin uymak zorunda olduğu muhasebe usül ve esasları, tebliğde 5 bölüm halinde açıklanmıştır⁴⁰ :

1. Muhasebenin Temel Kavramları
2. Muhasebe Politikalarının Açıklanması
3. Mali Tablolar İlkeleri
4. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması
5. Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Açıklamaları

4. İktisadi İşletme Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Vakıfların, gerek amaçlarını gerçekleştirmek gerekse gelir sağlamak amacıyla çok değişik faaliyette bulunan iktisadi işletmeler kurduklarını görmekteyiz. Eğitim amaçlı işletmelere, ana okulu, ilk, orta ve lise, üniversite, dersane ve kurs işletmelerini; Sağlık amaçlı işletmelere, hastane, dispanser vb. işletmeleri; Sosyal amaçlı işletmelere, öğrenci yurtlarını ve pansiyonlarını; Ticari, sınai ve zirai amaçlı işletmelere ise, otel, kantin, mağaza, nakliye, çiftlik ve hayvancılık işletmelerini örnek gösterebiliriz.

İktisadi işletmelerin yukarıda saydığımız faaliyetlerde bulunması, işletmenin belli varlıklara sahip olmasını gerektirir. Bu varlıklar vakfın, işletmeye sermaye olarak tahsis ettiği nakit, alacak ve gayrimenkul vb. değerlerdir. İktisadi işletmeler, bu değerlerin işletilmesi ile faaliyet sonucunun ölçülmesinde muhasebe usül ve esaslarına uymak zorundadırlar.

İktisadi işletmeler, mali nitelikteki işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde Maliye

⁴⁰ Geniş Bilgi Bkz. **Tek Düzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi**, Eskişehir S.M.M.O Dergisi, Aralık-1992

Bakanlığı'nın yayınladığı Tek Düzen Hesap Planı'na uyacaklardır. Ayrıca işletmeler, işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonucunu gösteren tabloları da Tebliğ'deki ilke ve esaslar doğrultusunda düzenleyeceklerdir.

a. İktisadi İşletme Kârlarının Vakfa Devri

İşletmelerin faaliyetleri sonucu devre sonunda özvarlıkları toplamında meydana gelen artış "kâr" dır. Bu görüşe göre kâr, işletme sahip veya sahiplerinin işletmenin varlıkları üzerinde devre başındaki haklarına ek bir hakkı ifade eder, dolayısıyla özkaynakların bir unsurudur.

Ancak, devre sonu bilançosunda yer alan "kâr" ın bütünü işletmenin devam eden devresi süresince bir özkaynak unsuru olarak aynen kalmayacaktır. Şahıs işletmelerinde ve şahıs şirketlerinde işletme sahip veya ortakları kâr hisselerini genellikle ya tamamen ya da kısmen çekeceklerdir. Sermaye şirketlerinde kârın bir kısmı şirketin ödemekle sorumlu olduğu vergi için ayrılacak, kalan da kanundan veya mukaveleden gelen bazı kısıtlamalar yapıldıktan sonra dağıtılabilecektir⁴¹.

Vakıf iktisadi işletmeleri de kendilerine tahsis edilen mal varlığını işletmek suretiyle dönem sonunu kârla kapatabilirler. İktisadi işletmelerin dönem sonu bilançosunda yer alacak olan bu kâr da, şahıs ve sermaye işletmelerinde olduğu gibi özkaynakların bir unsuru olarak kalmayacaktır.

Vakıf iktisadi işletmelerinin elde edecekleri kazançlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/D maddesine göre, kurumlar vergisine tabidir. O halde iktisadi işletmeler elde edecekleri bu kârdan öncelikle devletin alacağı payı ayırmak zorundadır. Şöyle bir kayıt düşülecektir:

590	DÖNEM NET KARI (GELİR FAZLASI)	___
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	___

İktisadi işletmenin elde edeceği kârlar, vakfın kendisi için bir gelir grubudur. Bu sebeple iktisadi işletme kârından vergiler ayrıldıktan sonra kalan kısım da vakfa aktarılacaktır:

590	DÖNEM NET KARI (GELİR FAZLASI)	___
102	BANKALAR HESABI	___
	veya	
330	VAKIF MERKEZE BORÇLAR HS.	___

⁴¹ CEMALCİLER, s.224

Görüldüğü gibi, iktisadi işletmenin dönem sonu bilançosunda görünen kâr, izleyen dönemin başında yukarıdaki kayıtların düşülmesiyle artık bir özsermaye unsuru olmaktan çıkmaktadır. Böylece iktisadi işletmeler her dönem sonunda faaliyetleri sonucu elde edecekleri kârlardan, vergi sonrası kalan kısımlarını vakfa intikal ettireceklerdir.

Vakıfların daha işletme kurma aşamasında iken, tahsis edilen sermaye tutarları zamanla yetersiz kalabilir. Diğer bir ifadeyle işletmelere tahsis edilen sermaye miktarları, işletmenin benzer müesseselerle rekabet edecek yeterli düzeyde olmayabilir. Böyle durumlarda vakıf, kurulduktan sonraki aşamalarda da tekrar sermaye tahsisi yapmak suretiyle işletmelerin sermayelerini arttırma yoluna gidebilir.

Uygulamada başlangıçta tahsis edilen işletme sermayelerinin arttırılması yerine, işletmenin dönem içi faaliyetlerinin sürdürülmesi ile satış ve rekabet gücünün korunması amacıyla vakıf tarafından ve vakfın diğer işletmeleri tarafından kısa ya da uzun vadeli borç/alacak ilişkisi şeklinde fon transferleri yapılabilmektedir.

b. İktisadi İşletme Zararlarının Hesaplarda İzlenmesi

İşletme faaliyetleri sonucunda beklenen durum, dönem sonunun kârla kapatılmasıdır. Ancak her zaman bu durumla karşılaşılmaz. İşletmenin dönemi zararla kapatması durumu bize, işletme sermayesi ile kaynaklarının verimli ve rasyonel kullanılmadığını gösterir.

İktisadi işletmelerde zarar, vakfın tahsis ettiği mal varlığındaki azalmayı gösterir. Yukarıda işletme kârlarının, dönem sonu bilançolarında bir özsermaye unsuru olarak görünmesine karşılık, izleyen dönemde bir kısmının vergi olarak devlete, kalanın da vakfa aktarılmasıyla artık özsermaye unsuru olmaktan çıktığını belirtmiştik.

İktisadi işletmenin dönemi zararla kapatması durumunda ise zarar, bir özsermaye unsuru olarak kalacak ve özsermaye grubunda bir indirim olarak yer gösterilecektir. Yani işletmenin bu zararı vakfa aktarması sözkonusu olmayacaktır. İşletme dönemi zararla kapatmış ise, izleyen dönemlerin kârlarıyla mahsup edilmek üzere dönem sonu bilançolarında yer alacaktır. Zarar edilen dönemi izleyen dönembaşında şu kayıt düşülecektir:

690	DÖNEM ZARARI (GİDER FAZLASI)	___
580	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	___

İşletmenin izleyen dönemlerde kâr elde etmesi durumunda, bu kardan öncelikle geçmiş yıl zararları mahsup edilecek, daha sonra kalan tutarın bir kısmı devlete vergi

olarak ödenirken diğer kısmı da vakfa gelir olarak aktarılacaktır.

Vakıfların nakit para mevcutlarını, taşınmaz mallarını tahsis ederek işletme kurmalarının temelindeki amaç vakfa kazanç sağlamaktır. Kurulan işletmelerin zarar etmeleri arzu edilen bir durum olmamakla beraber, bu işletmelerin sevk ve idaresi vakfa ait olduğundan, tahsis edilen bu mal varlıklarının ticari esaslarla yürütülmeleri ve zararların nedenlerinin araştırılması gereklidir.

Vakfa bağlı iktisadi işletmelerin dış denetimini, Vakıflar Genel Müdürlüğü Müfettişleri yapmaktadır. Vakıflar Hakkındaki Tüzük'ün 20. maddesinde, bu işletmelerin ticari esaslara uygun, verimli ve rasyonel işletilip işletilmediklerinin inceleneceği ve zarar etme durumunda sebeplerinin araştırılacağı belirtilmiştir. Buna göre, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün görüşü ile devamlı zarar etme durumunda olan işletmelerin faaliyetlerine son verilerek, vakıf kaynaklarının başka alanlara kaydırılmasının daha uygun olacağını söyleyebiliriz.

c . İktisadi İşletmenin Vakıf ve İşletmeleriyle Olan Borç/Alacak İlişkileri

Vakfa kazanç sağlamak üzere kurulan ticari, sınai ve zirai nitelikteki işletmelerin, faaliyetleri gereği bir takım kişi ve kuruluşlarla borç-alacak ilişkileri olacaktır. Örneğin, ticari amaçla kurulan vakfa ait bir kırtasiye işletmesi, mal alımı için yeterli nakit miktarının olmaması nedeniyle satıcı firmadan kredili alış yapabilir. Hatta bu mal alışını, bankalardan ya da üçüncü şahıslardan borç para temini sağlamak suretiyle de yapabilir. Aynı şekilde işletme satışlarını kredili yapmak suretiyle diğer kişi ve kuruluşlardan alacakları doğabilir.

İktisadi işletmelerin vakıf dışındaki kişi ve kuruluşlarla iş ilişkileri olabileceği gibi, vakfın kendisi ve diğer iktisadi işletmeleriyle de ticari ilişkiler kurulabilir. Örneğin, vakfa ait okul işletmesi, vakfın diğer bir kuruluşu olan kırtasiye işletmesine mal alışını nedeniyle borçlanabilir.

Aynı şekilde, vakıf ile iktisadi işletmeleri arasında mal veya hizmet satışından dolayı borç-alacak ilişkileri doğabilmektedir. Bunun yanında, mal ve hizmet dışında nakit avans şeklinde de borç-alacak ilişkileri olabilmektedir. Örneğin vakıf, iktisadi işletmelerde çalışanların ücretlerinin ödenmesi veya işletmenin vergi borçlarının ödenmesi gibi nedenlerle bu işletmelere nakit olarak avans verebilir.

Vakfın iktisadi işletmelerine ya da iktisadi işletmelerin birbirlerine olan bu avans niteliğindeki borç-alacak işlemlerinin, kurum kazancının tesbitinde örtülü kazanç sayılmaması için bu işlemlere faiz işletilmesi gerekmektedir.

İktisadi işletmeler, vakfa ya da vakfa bağlı diğer iktisadi işletmelerden olan bir

mal ya da hizmetin satışından kaynaklanan alacaklarından, Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı Tek Düzen Hesap Planı'na göre kısa vadeli olanlarını;

123 VAKIF MERKEZDEN ALACAKLAR

124 VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİNDEN ALACAKLAR

hesaplarında, uzun vadeli olanlarını ise;

223 VAKIF MERKEZDEN ALACAKLAR

224 VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİNDEN ALACAKLAR

hesaplarında izleyebilirler.

İktisadi işletmeler, vakfa ya da diğer iktisadi işletmelerine ödünç verme işleminden doğan kısa vadeli olan alacaklarını;

133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN (VAKIF VE BAĞLI İKTİSADİ İŞLETMELERDEN)
ALACAKLAR

hesabında, uzun vadeli alacaklarını ise;

133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN (VAKIF VE BAĞLI İKTİSADİ İŞLETMELERDEN)
ALACAKLAR

hesabında izleyebilirler.

İktisadi işletmeler, vakfa ya da vakfa bağlı diğer iktisadi işletmelere olan bir mal ya da hizmetin alımından kaynaklanan kısa vadeli borçlarını;

323 VAKIF MERKEZE BORÇLAR

324 VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİNE BORÇLAR

hesaplarında, uzun vadeli olanlarını ise;

423 VAKIF MERKEZE BORÇLAR

424 VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİNE BORÇLAR

hesaplarında izleyebilirler.

İktisadi işletmeler, vakfa ya da diğer iktisadi işletmelerine ödünç alma nedeniyle doğan kısa vadeli olan borçlarını;

333 BAĞLI ORTAKLIKLARA (VAKIF VE BAĞLI İKTİSADİ İŞLETMELERİNE)
BORÇLAR

hesabında, uzun vadeli alacaklarını ise;

433 BAĞLI ORTAKLIKLARA (VAKIF VE BAĞLI İKTİSADİ İŞLETMELERİNE)
BORÇLAR

hesabında izleyebilirler.

Böylece iktisadi işletmeler arasında yukarıda yer verdiğimiz aynı hesapların kullanılması ile benzerlik sağlanmış olacak ve işletmeler arası karşılaştırmalar yapılması mümkün olacaktır.

5 . İktisadi İşletmelerin Bankadaki Paraları

Vakıflar Hakkındaki Tüzük'ün ek 1. maddesine göre, vakıflar kendilerine ait bankalara yatıracakları paraları ya Devlet Bankaları'na ya da Vakıflar Bankası'na yatırmak

zorundadırlar. Ancak Vakıflar Genel Müdürlüğü, yayımladığı genelgeler ile denetimde kolaylık sağlanması amacıyla vakıf paralarının Vakıflar Bankası'na yatırılmasını tercih ettiğini bildirmiştir. Buna göre vakıflar elde tuttıkları paraları Vakıflar Bankası'na yatırmaya zorunlu tutulmuşlardır.

Vakıf iktisadi işletmeleri için ise, böyle bir zorunluluk getirilmemiştir. Yani iktisadi işletmeler Vakıflar Bankası ile Devlet Bankaları dışındaki bir bankaya örneğin, daha yüksek faiz vermesi nedeniyle yatırabileceklerdir.

İktisadi işletmelerin bankalara yatıracakları paralarda serbest bırakılması, diğer taraftan vakıf paralarının Devlet Bankalarına ya da Vakıflar Bankası'na yatırma zorunluluğu getirilmesi anlaşılır değildir. Çünkü iktisadi işletmelerin paraları da bir anlamda Devlet Bankasına ya da Vakıflar Bankası'na yatırılmaktadır. Bildiğimiz gibi iktisadi işletmeler her dönem sonunda elde ettiği kârları, vakfa aktarmaktadırlar. Vakıflar işletmelerden elde ettikleri bu gelirleri, bu zorunlu tutulan bankalarda değerlendirme yoluna gidebilmektedirler. Bu sebeple Vakıflar Hakkında Tüzük'de gerekli değişikliğin yapılarak, vakıfların bankaya yatıracakları paralarda serbest bırakılması sağlanmalıdır.

Diğer taraftan, iktisadi işletmelerin bankalarda açtırdıkları vadeli ve vadesiz mevduat hesaplarına tahakkuk ettirilen faizler üzerinden, Gelir Vergisi ve SSDF kesintisi yapılmaktadır. Vakfın hesaplarına ise bu uygulama yoktur. Bu sebeple vakıf yöneticileri, iktisadi işletmelerin kendi nam ve hesabına, vadeli ya da vadesiz hesaplar açtırmaları yerine, vakfa ödünç verme suretiyle, vakıf nam ve hesabında değerlendirme yoluna gidebilirler. Böyle olunca, iktisadi işletmelerin dönem sonu Gelir-Gider Tablosunda "Faiz Gelirleri Hesabı"nda ya hiçbir tutar görülmeyecek ya da çok az görülecektir. Bu durum, devlet açısından vergi kaybına yol açacağından yöneticiler daha dikkatli davranmalıdırlar.

D. VAKIF VE İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN MUHASEBE SİSTEMİ GENEL TEBLİĞİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

1. Genel Olarak

Daha önce de belirttiğimiz gibi, 903 Sayılı Medeni Kanuna Göre Kurulan Vakıfların tümü (iktisadi işletmeleri hariç) 1.1.1995 tarihinden itibaren Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün gönderdiği "Vakıflar Tek Düzen Genel Hesap Planı"na uyacaklardır. Maliye Bakanlığı'nın da uygun görüşü alınarak hazırlanan bu plan ile, vakıflara özgü mali işlemlerin belli kavram ve ilkeler doğrultusunda muhasebeleştirilmesi, sağlıklı ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlanması ile denetimin kolaylaştırılması amaçlanmıştır.

Vakıflar için ayrı bir muhasebe hesap planının hazırlanmasının gereği, vakıfların

kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olması ile vakıflarda muhasebenin amacının diğer kuruluşlardan farklı olmasıdır. Ayrıca vakıf sektöründeki gelişmeleri izlemek ve yönlendirmek de planının hazırlanış nedenlerinden birisidir.

Bu sebeplerden dolayı, vakfa bağlı iktisadi işletmeler bu genelge dışında tutulmuş olup, iktisadi işletmeler muhasebelerini, Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu tebliğe göre yürüteceklerdir.

Vakıfların uyacağı Tek Düzen Genel Hesap Planı ile iktisadi işletmelerinin uymak zorunda olduğu plan arasında düzenlemenin amacı ve niteliği bakımından çok büyük farklılıklar olmamakla birlikte bazı noktalarda ayrılmaktadırlar. Benzeyen ve ayrılan yönlerini muhasebe usül ve esasları yönünden şu şekilde inceleyebiliriz.

2. Muhasebenin Temel Kavramları

Vakıflar kâr amacı gütmeyen, iktisadi işletmeleri ise kâr amacı güden kuruluşlardır. Amaç, ister kâr elde etmek isterse hizmet olsun tüm işletme ve kuruluşlar muhasebe uygulamalarında, muhasebenin temel kavramlarına uyacaklardır. Bu yüzden vakıflar ile iktisadi işletmeleri, muhasebe uygulamalarını Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı "Muhasebenin Temel Kavramları" na göre yürüteceklerdir.

3. Muhasebe Politikalarının Açıklanması

Vakıflara gönderilen genelgede, "Muhasebe Politikalarının Açıklanması" ile ilgili muhasebe usül ve esasları yer almamakla birlikte, Maliye Bakanlığı Tebliği'nde yer alan açıklamalara hem vakıflar hem de iktisadi işletmeleri uyacaklardır.

4. Mali Tablolar İlkeleri

Bu ilkeler, temel mali tabloların hazırlanmasında, işletmeler tarafından uygulanacak kuralları ifade eder. Ayrıca Tebliğ'de "Mali tabloların hazırlanmasında esas alınan kavram ve ilkeler ile Türk Ticaret Kanunu ile ilgili diğer mevzuat hükümlerinin farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda, işletmeler sözkonusu mevzuat hükümleri uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenlemeleri yaparlar" denilmiştir.

Vakıfların düzenleyeceği mali tablolar ile iktisadi işletmelerinin düzenleyeceği mali tabloların hazırlanmasında mevzuat gereği farklılıklar mevcuttur. Temel mali tablolar ilkeleri açısından şu benzerlikleri ve farklılıkları gösterebiliriz:

1. Gelir tablosunun hazırlanmasında, tebliğde yayınlanan ilkelere vakıflar ile iktisadi işletmeleri aynen uyacaklardır.
2. Vakıflara gönderilen genelgeye göre vakıflar; dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetleri ile kısa ve uzun vadeli kaynaklar bölümünde yer alan borç senetlerini bilanço tarihinde uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapmayacaklardır. İktisadi işletmeler ise Tebliğ'e göre reeskont işlemleri yapacaklardır. Bilindiği gibi iktisadi işletmelerde amaç gelirin ölçülmesidir. Vakıflarda ise amaç kârın ya da gelirin ölçülmesi değil, vakfın mali durumunun ve yaptığı hizmetlerin ölçülmesidir. Ayrıca vakıflar, vergi mükellefi değillerdir. Vakıflara gönderilen genelgede reeskontla ilgili bu ilkelerin yer almamasını bu sebeplere bağlayabiliriz.
3. Vakıflara gönderilen genelgenin "Gelir-Gider Tablosu İlkeleri" bölümünde, vakıflara ait maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme paylarının ayrılması gerektiği belirtilmiştir. Bu durum bize çelişkili gibi gelmektedir. Mademki vakıflarda amaç gelirin ölçülmesi değil ve vakıfların kendisi vergiden muaftırlar; oyleyse vakıflar reeskont işlemleri yapmadığı gibi amortisman ayırma işlemlerini de yapmamalıdır. Vakıfların amacı kâr elde etmek olmadığına göre amortisman ayırarak genel yönetim giderlerinin yükseltilmesine de gerek yoktur.

Burada bir konuya daha değinmemizde yarar vardır. V.U.K.'nın 313/2. maddesine göre, peştemallıklar ile işletmede kullanılan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilecek tutarı, 1.1.1995'den geçerli olmak üzere 5.000.000.- TL. olarak saptanmıştır. Buna göre vakıfların mal varlığının her zaman bilinmesi ve izlenmesi bakımından bu tutarın altında satın alınan değerlerin "Genel Giderler Hesabı"nda değil, vakfın demirbaş defterinde gösterilmesi yararlı olacaktır. Böylece bu değerlerin kim tarafından, ne amaçla ve nerede kullanıldığının takip ve tesbit edilmesi sağlanacaktır.

Vakfa ait vergi muafiyeti almamış iktisadi işletmeler, Tebliğ'deki esaslara göre bu değerler için amortisman ve tükenme paylarını ayırabileceklerdir.

Vakfa ait vergi muafiyeti almış iktisadi işletmelerin de, vakıflar gibi amortisman ayırmamaları gerektiğini söyleyebiliriz.

4. Vakıflara gönderilen genelgede, Tebliğ'den farklı olarak bilanço varlıklarına ilişkin ilkeler bölümüne iki madde daha eklenmiştir. Buna göre, vakfa yapılan şartlı bağışlar ve ayrılan fonlarla ilgili yatırımlar bilançoda ayrıca gösterilecektir. Kâr amacı güden işletmelerde çok az rastlanılan bu tür katkıların izlenmesi bakımından kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olarak vakıflara bu bilanço ilkesine uyma zorunluluğu getirilmiştir.

Genelgeye eklenen ikinci maddeye göre ise, vakıf iktisadi işletmelerine ait mali tabloların vakıf bilanço eklerinde verilmesi gerekmektedir. Böylece vakıf bilançosunun mali duran varlıklar bölümünde “245 BAĞLI İKTİSADİ İŞLETMELER HESABI” nda görülecek işletmelere tahsis edilen sermaye ile bunların mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında sağlıklı ve tutarlı bilgiler edinilmesi amaçlanmıştır.

5. Vakıfların, mali tablolarını düzenlenmesinde uyacağı özkaynaklara ilişkin ilkeler bölümü, Tebliğ’de yayınlanan ilkelerden pek farklı değildir. Ancak vakıfların özkaynaklar grubu sayılırken, bu gruba vakfa yapılan şartlı bağışların da dahil edildiğini görmekteyiz.

5. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması

Türk Medeni Kanunu’na göre kurulan bütün vakıflar (iktisadi işletmeleri hariç) mali tabloların düzenlenmesinde, kendilerine gönderilen genelgedeki mali tablolar ilkelerini esas alacaklardır. Buna göre düzenleyecekleri mali tabloların biçimsel yapısı da genelgeye uygun olacaktır. Vakıflara gönderilen genelgeye göre hazırlanacak bilanço örneği çalışmamızın sonunda (EK-D)’de, vakıf gelir-gider tablosu ise, (EK-E)’de verilmiştir.

Vakıflara ait iktisadi işletmeler ise, mali tablolarını Maliye Bakanlığı’nın hazırladığı Muhasebe Sistemi Genel Tebliği’nde belirtilen ilke ve esaslar doğrultusunda hazırlayacaklardır.

6. Tek Düzen Hesap Planı ve Açıklamaları

Vakıflar muhasebe sistemlerini, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından gönderilen “Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı” çerçevesinde kurmak ve işletmek zorundadırlar. Vakıflara gönderilen genelgede, tek düzen genel hesap çerçevesinde kullanılacak hesaplar belirtilmiş olup, hesaplar ile mali tabloların açıklanmasına ilişkin klavuz kitapçığın Vakıflar Bölge Müdürlüklerinden temin edileceği belirtilmiştir.

Vakıfların uymak zorunda olduğu tek düzen genel hesap çerçevesini incelediğimizde, hesap sınıfları bakımından Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan tebliğ ile aynı olduğunu söyleyebiliriz. Buna göre vakıflar ve iktisadi işletmelerinin tek düzen hesap sınıfları şöyledir;

- 1.Dönen Varlıklar
- 2.Duran Varlıklar
- 3.Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 4.Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 5.Özkaynaklar

6.Gelir-Gider Tablosu Hesapları

7.Maliyet Hesapları (Maliyet hesabı kullanmak zorunda olan vakıflar kayıtlarını 7/B seçeneğine göre yapacaklardır)

Hesap sınıfları açısından vakıflar ile iktisadi işletmeleri arasında bir fark olmamakla birlikte, hesap gruplarında da bir fark gözetilmemiştir. Ancak vakıfların uyacağı tek düzen genel hesap planında büyük defter hesapları dediğimiz bilanço ve gelir-gider hesaplarında bazı düzenlemeler yapılmıştır. Örneğin, vakıflar genel hesap planında bazı hesapların karşısına “KULLANILAMAZ” ibaresi yazılmıştır. Bazı gruplara da yeni hesaplar eklenmiştir. Örneğin, gelir-gider tablosunda brüt satışlar bölümüne “603 BAĞIŞ VE YARDIMLAR HESABI” ile “604 PİRİM VE AİDATLAR HESABI” dahil edilmiştir.

BÖLÜM III

VAKIF VE İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

A.VAKIFLARIN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMLARI

1. Giriş

İnsani duygularla ve sosyal gayelerle “bir malın belli bir gayeye tahsisi” ile vücut bulan ve Avrupa’daki benzerlerinden farklılıklar gösteren vakıfların, devletin görevlerine katkı, sosyal yardımlaşma ve dayanışmayı sağlama gibi önemli görevler yaptıkları bir gerçektir.

İşte vakıfların bu özellikleri ile birlikte kâr veya menfaat duygusunun olmadığı ve tarihteki önemli fonksiyonları bilindiği için “vakıf” müessese olarak, vergi kanunları karşısında mükellefiyet kapsamı dışında tutulmuştur. Yani vakfın kendisi Gelir ve Kurumlar Vergisinden muaftır⁴².

Bununla birlikte, günümüzde gerek vergi adaleti ve eşitliğini sağlamak bakımından gerekse serbest pazar ekonomisi içinde rekabet eşitliğini korumak bakımından, vakıfların iktisadi işletmeleri olması durumunda vergi mükellefiyetleri getirilmiştir. İktisadi işletmelerin vergi kanunları karşısındaki durumlarını açıklamaya geçmeden önce, Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulmuş vakıfların vergi kanunlarımızla olan ilişkilerini belirtmeye çalışalım.

2. Vakıfların Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumları

Türk Vergi Sisteminde, kurumların kazançları üzerinden alınan Kurumlar Vergisi, genel olarak tüzel kişilerin vergilendirilmesine yöneliktir. Kurumların

⁴² DALAMANLI, s.330

ortaklarından ayrı hukuki kişiliklerin bulunması sonucu; toplumsal hizmetlerden yararlandırılmaları ve toplumsal faaliyet yaratabilmeleri, ayrı bir vergi kapsamına alınmalarında önemli rol oynamıştır⁴³.

Vakıflar Hakkındaki Tüzük'ün 2. maddesine göre vakıflar tüzel kişiliğe sahiptirler. Bu nedenle vakıfların elde ettikleri gelirler de Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında incelenmesi gerekecektir.

a. Kurum Kazancı Kavramı

Bildiğimiz gibi, Gelir Vergisi Kanunu'nda yedi kazanç türü belirlenmiştir. Bu kazanç ve iratlardan herhangi birini veya birkaçını veya hepsini birlikte elde eden mükellefler, Gelir Vergisi Kanunu'nda ilgili kazanç ve irat türlerinde açıklanan hükümler çerçevesinde vergilendirilirler. Kurumlar vergisinde de kurum kazançları, gelir vergisine konu olan yedi kazanç ve irat türünden oluşur. Ancak kurumlar vergisinde kazançlar hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın, gelir vergisindeki ticari kazanç olarak nitelendirilir ve kurum kazancı adı altında birleşir ve ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre vergilendirilir. Bunun nedeni kurumların irat olarak elde ettikleri gelirlerin, bilanço bakımından kazanç niteliğine kabul edilmesidir⁴⁴.

b. Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, aşağıda yazılı kurumların kazançları kurumlar vergisine tabidir;

1. Sermaye Şirketleri
2. Kooperatifler
3. İktisadi Kamu Müesseseleri
4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler
5. İş Ortaklıkları

Görüldüğü gibi, vakıfların kendisi doğrudan doğruya mükellef olarak sayılmamışlardır. Buna göre, vakıfların kendisi kurumlar vergisinden muaf ancak kendisine ait ticari, sınai ve zirai nitelikteki işletmeleri kurumlar vergisi mükellefidirler.

c. Vakıfların Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, vakıflarını kendisi K.V.K.'nin 1.maddesine göre kurumlar vergisinden muaftır. Vakıfların doğrudan mükellef sayılmamalarının nedeni,

⁴³ ERKİLET, **Vakıflar ve Derneklerin Vergilendirilmesi**, s.75

⁴⁴ Fethi HEPER, **Türk Vergi Mevzuatı**, Eskişehir,1992, s.242

bu kuruluşların ilim, kültür, sosyal fayda amacı taşımalarına bağlayabiliriz. Diğer bir deyişle, vakıf kuruluşlarında kâr ya da kazanç sağlama amacı öncelik taşımamaktadır. Bu sebeple, vergi kanunları dışında tutulmuşlardır. Örneğin, vakıflar gayrimenkul sermaye iradı elde etmesi nedeniyle, kurumlar vergisine tabi tutulmayacaklardır.

Ancak, bu tüzel kişiliğe ait gelir elde etmeyi amaçlayan, örneğin, süpermarket işletmesinin bulunması halinde, vakıflar kurumlar vergisi mevzuu dahil edilmişlerdir. Böylece, vakıflara ait ticari amaçlı işletmeler ile gerçek ve tüzel kişilere ait ticari amaçlı işletmeler arasında vergi adaleti ile rekabet eşitliği sağlanmış olacaktır.

d. Vakıflarla İlgili Kurumlar Vergisi Muafiyeti

Vakıflar, bizzat vergi mükellefiyetine alınmamışlardır. Vakıf tüzel kişiliğinin vergi mükellefiyeti doğabilmesi için, vakfın ana amacının yanında vakfa ticari kazanç sağlayan işletmelerin bulunması durumunda doğmaktadır. Ancak bazı koşullarda vakfa ait iktisadi işletmelere de vergi muafiyet ve istisnaları tanınabilmektedir.

1) Kurumlar Vergisinden Muaf Tutulan Kurumlar

Kurumlar vergisinden muaf tutulan kurumlar, K.V.K.'nın 7. maddesinde sayılmıştır. Bu maddeden vakıflarla ilgili olan bentler ise şunlardır;

“ Madde 7- Aşağıda yazılı kurumlar, Kurumlar Vergisinden muafır;

3.Bend: Kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla işletilen müesseseler,

4.Bend: Kamu idare ve müesseseleri tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi maksadıyla işletilen müesseseler,

5.Bend: Kamu idare ve müesseseleri tarafından içtimai maksatlarla işletilen müesseseler,

6.Bend: Kamu idare ve müesseseleri tarafından hükümetin veya yetkili idare mercilerinin müsadesi ile açılan mahalli, milli veya milletlerarası mahiyetteki sergiler, fuarlar, panayırılar,

7.Bend: 3,4,5 ve 6'ncı bentlerde yazılı müesseselerden dernek veya vakıflara ait olup mezkur bentlerde maksat ve gayelerle işletildikleri ilgili bakanların mütalaası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı' nca kabul edilenler,

15.Bend:Kurulduktan sonra Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar (Bu muafılık, vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamaz) ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar;

Bunların vergi muafiyetinden yararlanma ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığı' nca belirlenir”⁴⁵.

⁴⁵ Ahmet Can, Ahmet KAVAK, **Kaynakçalı Vergi Kanunları**, İstanbul-1994, s.212-213

2) Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergi Muafiyeti

Vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisinden muaf tutulabilmesi için öncelikle kanunun 7. maddesinin 3,4,5 ve 6.bentlerinde belirtilen amaçlarla işletilmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle, bu bentlerin dışında kalan amaçlarla işletilen işletmelere kurumlar vergisi muafılığı tanınmayacaktır.

Vakıflara ait iktisadi işletmelerin, vergi muafiyeti kazanma ya da kaybedilmesi yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Vakıflara, iktisadi işletmeleri nedeniyle vergi muafılığı tanınabilmesi için, işletme faaliyetlerinin kamu hizmeti amacını taşıması aranmaktadır. Örneğin, vakıf tarafından işletilen dergi, kitap gibi devamlı yayın yapan bir iktisadi işletme, K.V.K.'nun 7/3 maddesi gereği, Maliye Bakanlığı'nın kabulü ile kurumlar vergisinden muaf tutulabilecektir.

Çünkü, 3. bentde, Kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla işletilen müesseseler vergiden muaf tutulmuş ve bendin sonundaki açıklama ile bu müesseselerin "okullar, okul atelyeleri, konservatuvarlar, genel kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan ıslah ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete ve mecmua yayınevleri ve emsali müesseseler" olduğu belirtilmiştir.

3) Bakanlar Kurulu'nca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar

Vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının başlıca nedenlerinden biri sosyal, mali, ekonomik bir çok işleve sahip olan yapılarıyla toplumun sosyal yapısında, ülke ekonomisinde önemli etkilere sahip olan bu sosyal hayır kurumlarının yaygınlaştırılmasını teşvik etmektir. Böylece varlıklı vatandaşların ve tüzel kişilerin konuyla ilgisi sağlanacak ve vakıfların gelişmesinde yardımcı ve özendirici bir rol oynayacaktır⁴⁶.

Diğer bir neden ise devletin yapmakla yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin bir kısmının, vakıfların kamu niteliğindeki faaliyetleri ile gerçekleştirilmesidir.

Devletin ödevlerinin vergi muafiyeti yolu ile vakıflara devredilmesi, bir yönüyle özel hukuk kurumlarının kamu hizmetine katkıda bulunmalarını sağlamakta, diğer yönüyle kamu hizmetlerinin maliyetini arttırmakta ve kaynakların toplum yararının gerektirdiği önceliklere yönelmesini zorlaştırmaktadır⁴⁷.

⁴⁶ Bülent ÇAYCIK, **Vakıf Müessesesi ile İlgili Olarak Getirilen Yeni Esaslar ve Vergi Muafiyetleri**, İktisat ve Maliye Dergisi, Eylül-1967, s.235

⁴⁷ H.Hüseyin ŞENER, **Vakıflar Üzerine Mali Açından Bir Yaklaşım** Maliye Dergisi, Ocak-Şubat 1978, Sayı-31 s.53

K.V.K.'nun 7. maddesinin 15. bendi gereğince, kurulduktan sonra Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf kuruluşlar arasında sayılmışlardır.

Vakıfların vergi muafiyeti alabilmesi ile ilgili düzenleme, 903 Sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 4. maddesinde de yer almıştır. Buna göre, "Bakanlar Kurulu'nca gelirlerinin en az % 80'ini, nevi itibarıyla genel, özel ve katma bütçeli idareler bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini istihdaf etmek üzere tahsisen kurulacağı kabul edilen vakıflara, tahsis edilen miktar için vergi muafiyeti tanınabilir". 903 Sayılı Kanunun bu maddesi ile, vakfa ait ticari, sınai ve zırai işletmelere Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınabilecektir.

Bilindiği üzere; vakıf kurumlarının birer sosyal hayır kurumları olmaları nedeniyle, K.V.K.'nun 1. maddesinde, kurumlar vergisi mükellefi olan kurumlar sayılırken, vakıf kurumlarının kendileri değil, bunların iktisadi işletmeleri kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmıştır.

Öte yandan K.V.K.'nun 4 ve 5.'inci maddelerinin hükümleri uyarınca, vakıf iktisadi işletme gibi faaliyette bulunmuyor ve bu şekilde elde ettiği bir geliri yoksa zaten kurumlar vergisine esas olacak bir kazancı yoktur, demektir. Dolayısıyla, iktisadi işletme faaliyetine benzer bir faaliyeti olmayan vakfın kendisinin, kurumlar vergisi mükellefi olması sözkonusu olmayacaktır⁴⁸.

Vakıf tüzel kişiliklerinin esasen vergi mükellefiyeti olmadığına göre, vakıflara ayrıca Bakanlar Kurulu'nca da vergi muafiyeti tanınmasının sebebini, K.V.K.'nun 1/D maddesinde belirtilen vergiye tabi vakıf iktisadi işletmelerinden kurumlar vergisi alınmasını önlemek olduğunu söyleyebiliriz. Çünkü vergi mükellefi olarak sayılmayan vakıf tüzel kişiliklerine, tekrar Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanımak gibi amaç olmayacağı ortadadır. Buna göre Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti almış vakıf iktisadi işletmeleri, kurumlar vergisinden muafırlar.

903 Sayılı Medeni Kanunu'nun 4. maddesine göre, vakfa vergi muafiyeti tanınabilmesi için vakıf faaliyetlerinin genel, özel ve katma bütçeli idarelerde yer alan hizmet türünden olması gerekmektedir. Yani faaliyetin devletin kamu yükünü azaltıcı nitelikte olması gerekmektedir. Ayrıca iktisadi işletmeler de, vakıf senedinde yazılı kamu hizmeti niteliğindeki amaçlar doğrultusunda işletilmelidir. Örneğin, vakfa ait eğitim amaçlı okul işletmesi, sağlık amaçlı hastane işletmesi, toplumsal amaçlı öğrenci yurdu işletmesi gibi. Buna göre, vakıf senedinde kamu hizmeti niteliğindeki eğitim amacı yer alan (A)

⁴⁸ İ.Hüseyin YILDIZ, **Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflara, Vergi Muafiyeti Tanınmasına İlişkin Şartlar, Usul ve Esaslar**, Vergi Dünyası Dergisi, Nisan-1990, s.26

Vakfına kurulduktan sonra Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınmış ise; vakfın amacını gerçekleştirmek için işlettiği okul işletmesi kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Ancak bu amaç dışında sadece gelir getirmek amacıyla vakfa ait bir nakliye işletmesi kurulmuşsa K.V.K'nun 1/D maddesi gereği vakıf, kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalar ışığı altında vakıfların Kurumlar Vergisi Kanunu karşısındaki durumlarını şöyle özetleyebiliriz;

- Vakıflar tüzel kişiliğe sahiptirler. Bu sebeple Kurumlar Vergisi Kanunu mevzuuna girmektedirler. Ancak vakıflar doğrudan kurumlar vergisi mükellefi sayılmamış Kanunun 1/D maddesi gereği sadece ticari, sınai ve zirai nitelikte iktisadi işletmelerinin bulunması durumunda kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmışlardır.
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin 3,4,5 ve 6. bentlerinde yazılı müesseselerin vakıflar tarafından işletilmesi durumunda Maliye Bakanlığı'nca kurumlar vergisi muafiyeti tanınabilmektedir.
- Gelirlerinin en az % 80'ini, nevi itibarıyla genel, özel ve katma bütçeli idareler bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinen vakıflara Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınabilir. Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti almış bu vakıflar kurumlar vergisi mükellefi değildir.

e. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vakıflara Yapacağı Bağışlar

K.V.K.'nin 14. maddesinde mükelleflerin kurum kazancının tespitinde hasılatın indirebileceği giderler sayılmıştır. Bu maddenin 6. bendine göre, kurumlar vergisi mükellefleri Türk Kanunu Medenisi'ne göre kurulan vakıflara yapacağı bağışları kurum kazancından indirebileceklerdir. Ancak bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımlar toplamının o yıla ait kurum kazancının % 2'sini ve her halde yirmibin lirayı aşan kısmı hasılatın indirilemez.

Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağışlarda ise yirmibin liralık hadde bakılmaksızın o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar bağış ve yardım yapılabilir. Görüldüğü gibi, kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi muafiyeti almış bir vakfa bağışta bulunması halinde yirmibin liralık sınır yoktur. Mükellefler kurum kazancının % 5'ine kadar vergi muafiyeti almış vakıflara bağışta bulunabilirler.

Bu maddeye göre, vergi muafiyeti almamış bir vakfa bağış yapmak yerine, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti almış bir vakfa bağış yapmak daha avantajlı duruma getirilmiştir. Burada kamuya yararlı ve kamu hizmeti ifa eden vakıflara bağış yapmanın özendirildiğini söyleyebiliriz.

Ayrıca Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulmuş vakıflara yapılacak bağışlarda, kurum kazancından indirilecek yirmibin liralık tutar çok düşüktür. Yapılacak bir düzenleme ile yirmibin liralık sınırın günün koşullarına göre artırılması gerekmektedir.

3 . Vakıfların Gelir Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, "Gerçek kişilerin gelirleri, Gelir Vergisi'ne tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır". Bu tanıma göre gelir vergisi mükellefleri gerçek kişilerdir. O halde vakıflar tüzel kişi sayıldıklarından bu kanun kapsamına girmemektedirler. Vakfın iktisadi bir işletmesi olması durumunda ise vergilendirme Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında ele alınmaktadır.

Bilindiği gibi kurum kazançları, gelir vergisine konu olan yedi kazanç ve irat türünden oluşur. Vakfa ait kurumlar vergisine tabi iktisadi işletmeler, kurum kazançlarının tesbitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde sayılan gelirlerin unsurlarını esas alacaklardır.

Vakıflar ile iktisadi işletmelerinin gelir vergisi mükellefiyetleri olmamasına rağmen, Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenen bazı hükümlerle ilgileri bulunmaktadır.

a. Vakıfların Yapacağı Gelir Vergisi Stopajı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde, vergi stopajı yapacak gerçek ve tüzel kişiler arasında vakıflar da sayılmıştır. Buna göre vakıflar, 94. madde bentlerinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakten veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmak zorundadırlar.

Yapılan ödemelerde uyulacak tevkifat oranları; Bakanlar Kurulu'nca 30.12.1993 tarih ve 93/5148 sayılı 94. maddede değişiklik yapan kararı ile yeniden belirlenmiştir. Buna göre vakıflar, bu maddede yer alan kazanç, ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarından Bakanlar Kurulu'nun belirlediği oranlarda tevkifat yapacaklardır⁴⁹.

G.V.K.'nun 98. maddesine göre ise, vakıflar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20. günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

b. Gelir Vergisi Mükelleflerinin Vakıflara Yapacağı Bağışlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/2 maddesine göre, gelir vergisi mükelleflerinin genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ile belediyelere, köylere ve kamu menfaatlerine yararlı derneklere ve Türk Kanunu Medenisi gereğince

⁴⁹ Bknz. 31.12.1993 gün, 21805 sayılı Resmi Gazete

kurulan vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar, (bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı o yıla ait beyan edilecek gelirin % 5'ini aşarsa indirilemez) beyan edilecek gelirden düşülebilecektir. Maddede açıkça belirtildiği üzere, vergi muafiyeti almış olsun ya da olmasın Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulmuş tüzel kişiliğe sahip tüm vakıflara yapılacak bağışlar beyan edilecek gelirden indirilebilecektir. Ancak, gelir vergisi mükelleflerinin bir takvim yılı içinde yapacağı bağış ve yardım tutarının, beyan edilecek gelirler toplamının % 5'ini geçmemesi şartı getirilmiştir.

c. Vakıf Gayrimenkullerinin Kiralanması Durumunda Yapılacak Vergi Stopajı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde gelir vergisi mükelleflerinin hangi ödemelerden ne oranda kesinti yapılacağı belirtilmiştir. Buna göre 94. maddenin 5. bendinin (a) fıkrası ile, vakıflara ve derneklere ait gayrimenkullerinin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden % 15 vergi stopajı yapılacaktır.

Daha önceleri bu fıkrada parentez içi hüküm ile "Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınanlar hariç" ibaresi bulunmakta idi. Ancak, 31.12.1993 gün ve 21805 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 1.1.1994 tarihinde yürürlüğe giren 93/5148 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda böyle bir parentez içi hüküm bulunmamaktadır. O halde vergi muafiyeti almış ya da almamış olsun vakıflara ait gayrimenkullerinin, vergi stopajı yapmak mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler tarafından kiralanması halinde, bu kişi ve kuruluşlar ödenecek kira bedeli üzerinden % 15 vergi stopajı yapacaklardır.

d. Vakıf Mevduat Hesaplarına Yürütülen Faizlerde Vergi Stopajı

Yukarıda belirttiğimiz Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde değişiklik yapan 5148 nolu tebliğe göre; (bankalar dışında kalan tam mükellef kurumlara ödenenler dahil) nama yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden % 5 vergi tevkifatı yapılacaktır.

Ancak kurumlar vergisi mükellefi olmayan ve kurumlar vergisinden muaf tutulan vakıfların elde edecekleri mevduat faizlerinden % 5 vergi stopajı yapılmayacaktır. Çünkü bu fıkraya göre, tam mükelleflere ödenen mevduat faizlerinden gelir vergisi stopajı yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Yani, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde sayılan mükelleflerin elde edecekleri faizler üzerinden bu stopaj yapılacaktır. Buna göre, iktisadi işletme nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen vakıfların mevduat faizlerine % 5'lik stopaj uygulanmayacaktır. Vakfın bir iktisadi işletmesi olması durumunda ise, iktisadi işletmelere ait banka mevduat faizlerinden gelir vergisi stopajı

yapılacaktır.

Durum böyle olunca vakıflar, bankalarda tutacakları paraları için iktisadi işletme nam ve hesabına mevduat hesabı açtırmak yerine kendi nam ve hesaplarına açma yoluna gidebilirler. Diğer bir deyişle, iktisadi işletmeler bankada değerlendirecekleri atıl paralarını, vakfa ödünç verme ya da avans şeklinde aktararak, bu paraların vakıf hesabına bankada değerlendirilmesi yoluna gidilebilirler. Böyle olunca da vakıf hesabına açılan mevduat faizlerinden % 5'lik gelir vergisi stopajı yapılması sözkonusu olmayacaktır. Bu durum devlet açısından bir vergi kaybına yol açacaktır. Ayrıca iktisadi işletmelerin bankada mevduat şeklinde para tutmamaları, işletmelerin faiz gelirlerinin hiç olmaması demektir. Dolayısıyla bu işletmelerin kurum kazancı da düşük çıkacak ve kurum kazancı üzerinden devletin alacağı vergi payıda azalacaktır.

4. Vakıfların Vergi Usül Kanunu Karşısındaki Durumları

Vakıflar kendi tüzel kişilikleri ile bizzat vergi mükellefi olmadıkları halde iktisadi işletmelerinin bulunması halinde kurumlar vergisi mükellefi sayıldıklarını daha önce belirtmiştik. Vergi Usül Kanunu'nun "İkinci Kitap" bölümünün 153 ile 258' inci maddeler arasında kurumlar vergisi mükelleflerinin ödevleri sayılmıştır⁵⁰. Bunlar; Bildirimler, Defter Tutma ve Vesikalar adı altında üç kısım da belirtilmiştir.

a. Vakıfların Bildirme Ödevleri

Vakıflar; ticari, sınai ve zirai faaliyette bir işletmesinin mevcut olması durumunda, V.U.K.'nun 153 ve 170'inci maddeleri arasında sayılan ödevleri yerine getirmek ve vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Bu ödevler; işe başlama, iş, adres ve işletmede değişiklikler, işi bırakma, bina ve arazi değişiklikleri, bildirmede süre ve şekil başlıkları arasında belirtilmiştir.

V.U.K.'nun 153. maddesinde işe başlamayı bildirmek zorunda olanların arasında kurumlar vergisi mükellefleri de sayılmıştır. Bilindiği gibi vakıflar tüzel kişiliği nedeniyle doğrudan kurumlar vergisi mükellefi değillerdir. Ancak vakıflara ait iktisadi işletmeler ise kurumlar vergisi mükellefidirler. Buna göre ticari, sınai ve zirai faaliyette bir işletmenin vakıf tarafından sermaye tahsisi yoluyla kurulması yani işletmenin vakfa ait olması şartıyla kurulması durumunda, vakıflar bu durumu vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.

Vakıflara ait bir işletmenin bulunması ve işe başlamanın bildirilmesinden sonra da vakıflara bazı ödevler getirilmiştir. V.U.K.'nun 158. maddesine göre; vakıflara ait

⁵⁰ Geniş bilgi için bkz. ALVER, S.424-455

iktisadi işletmelerde, yeni bir vergiye tabi olmayı, mükellefiyet şeklinde değişikliği, mükellefiyetten muafliğe geçmeyi gerektirecek surette işlerinde değişiklik olanlar, bu değişiklikleri vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. V.U.K.'nun 159. maddesine göre, vakıflara ait işletme sayısında meydana gelen artış ve azalışları vakıflar vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar⁵¹.

Ayrıca vakıflar, iktisadi işletmeleriyle ilgili olarak V.U.K.'nun 168-170. maddelerinde sayılan bildirme ile ilgili süre ve şekil şartlarına uymak zorundadırlar.

b. Vakıflarda Defter Tutma

V.U.K.'nun 171 ile 226. maddeleri arasında defter tutma ve kayıt nizamı ile ilgili esaslar belirtilmiştir. V.U.K.'nun bu hükümleri sadece vakıf iktisadi işletmeleri için zorunlu tutulmuştur. Yani vakıflar ile Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti alan vakıflar hakkında, defter tutma ve kayıt nizamı ile ilgili hükümler yer almamıştır.

V.U.K.'nun 172/4. maddesine göre, vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutmaya mecburdurlar ve defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler. Aynı kanunun 177/5. maddesine göre, kurumlar vergisine tabi tüzel kişiler 1. sınıf tüccar olarak kabul edilmiştir.

Vakıfların hangi defterleri tutacağı, 903 Sayılı Kanun Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkındaki Tüzük'ün 29. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre "213 sayılı V.U.K.'nun 177. maddesinin 5. bendi hükmü uyarınca, işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına izin verilenler dışında kalan vakıflar, bilanço esasına göre defter tutarlar. Ancak, yapıları gereği bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya gerek görülmemeyenlerin işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce izin verilebilir. Yeni kurulan vakıflar, tescili izleyen en geç bir yıl içinde Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce yapılacak teftişe kadar işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler. Bakanlar Kurulu'nca vergi muafılığı tanınan vakıflar yalnız bilanço esasına göre defter tutarlar. Bilanço esasına veya işletme hesabı esasına göre defter tutacaklar, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce gönderilecek muhasebe hesap planına uyarlar". Görüldüğü gibi vakıfların bilanço esasına göre defter tutmaları esas olmakla birlikte Maliye Bakanlığı ve Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün izni ile işletme hesabı esasına göre de defter tutabilmektedirler. Buna göre vakıflar, V.U.K.'nun 182. maddesinde belirtilen bilanço esasına göre tutulacak defterleri tutacaklardır.

Ayrıca vakıflar, aynı kanunun 9. bölümünde kayıt nizamı ile ilgili esaslar ile 10. bölümde açıklanan defterlerin tasdiki ile ilgili süre ve esaslara uymak zorundadırlar.

⁵¹ Nurettin EROĞLU, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, Ankara-1989, s.249

c. Vakıflarda Vesikalar

Vergi Usül Kanunu'nun 227. maddesine göre; tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tesviki mecburidir. Kayıtların tesviki ise vesika ve ispat edici belgelerle olur. Vergi Usül Kanunu'nda vesikalar; fatura ve fatura yerine geçen vesikalar, parekende satış vesikalari, gider pusulaları, müstahsil makbuzları, ücretlere ait kayıt ve vesikalar adı altında 229-242. maddeleri arasında sayılmış ve içerikleri belirtilmiştir⁵².

Vakıfların tuttıkları defterler ve yukarıda sayılan vesikalarla ilgili muhafaza ve ibraz ödevleri Vergi Usül Kanunu'nun 253 ile 257. maddeleri arasında belirtilmiştir.

5. Vakıfların Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumları

a. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Vakıflar

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin 3/g fıkrasına göre, "Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri Katma Değer Vergisine tabidir".

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 1. ve 2. bentlerinde ise, vakıflarla ilgili istisnalar yer almaktadır. Buna göre Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti almış vakıfların, kültür ve eğitim amacı ile sosyal amaç taşıyan teslim ve hizmetleri ile bu amaçla işlettikleri kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslimler ile ifa edilen hizmetler katma değer vergisinden muaf tutulmuşlardır.

b. Emlak Vergisi Kanunu Açısından Vakıflar

Emlak Vergisi Kanunu'nun 4/m. maddesine göre, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar, vakıf senedindeki amaca tahsis edilmek ve kiraya verilmemek şartıyla Emlak (bina) Vergisinden muafırlar. Görüldüğü gibi, burada vakıf senedindeki cihete tahsis ve kiraya vermeme gibi bir takım şartlarla muafiyet sözkonusudur.

Halbuki mazbut (idaresi ve murakebesi Vakıflar Genel Müdürlüğü' ne ait olan

⁵² Bknz. Ahmet CAN ve Ahmet KAVAK, **Kaynakçalı Vergi Kanunları**, İstanbul-1994, s.530-543

vakıflar) vakıflara ait binalarla, Türk Silahlı Kuvvetleri'ni güçlendirmek amacıyla kurulan vakıflara ait binalar kiraya verilse bile Emlak (bina) Vergisinden daimi olarak muaftırlar (E.V.K. 4/a ve s).

Emlak Vergisi Kanunu'nda bunlar dışındaki vakıf binaları ile ilgili bir muafiyet hükmü bulunmamaktadır. Dolayısı ile diğer vakıflara ait binalar kiraya verilse de, verilme de Emlak (bina) Vergisi mükellefidirler⁵³.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 14. ve 15. maddelerinde ise vakıflara ait arazi ve arsalar için herhangi bir vergi muafiyeti getirilmemiştir. Buna göre vakıflara ait arsa ve araziler Emlak Vergisine tabidirler.

c. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Açısından Vakıflar

Bir servet vergisi türü olan Veraset ve İntikal Vergisinin konusu, veraset yoluyla veya herhangi bir şekilde olursa olsun, karşılıksız olarak bir kişinin mal varlığından diğer bir kişinin mal varlığına intikal eden gayrimenkul veya menkul mallardır⁵⁴.

Vakıflara gerçek veya tüzel kişiler tarafından gayrimenkul ya da menkullerin bağışlanması durumunda, vakıflar veraset ve intikal vergisi mükellefi olacaklardır. Ancak kanunun muafiyetlerle ilgili 3/b. bendinde "tüzel kişilere ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller" muafiyat kapsamına alınmıştır. Buna göre vakıfların bu amaçları taşıması halinde vergi mükellefiyetleri olmayacaktır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun "istisnalar" başlığı altında 4/k. bendi ile Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar veraset ve intikal vergisinden istisna edilmiştir.

d. Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu Açısından Vakıflar

Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kağıtlarla, Türk Silahlı Kuvvetleri'ni güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kağıtlar Damga Vergisinden istisna edilmiştir (D.V.K. II sayılı tablo V/19).

Harçlar Kanunu'nun Tapu ve Kadastro harçları ile ilgili kısımda Bakanlar Kurulu'nca muafiyet tanınan vakıflarla ilgili bir istisna hükmü bulunmaktadır. Buna göre

⁵³ DALAMANLI, s.

⁵⁴ Fazıl TEKİN, **Türk Vergi Mevzuatı**, AÖF Yayınları, Eskişehir-1992, s.337

“Bakanlar Kurulu’nca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleriyle, bu vakıflara ait tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri, şerhi gerektiren işlemleri ve terkinleri” tapu ve kadastro harcından müstesnadır (H.K. 59/b).

Bu hükümlerle sadece Bakanlar Kurulu’nca vergiden muaf tutulmuş vakıfların Tapu ve Kadastro harcından istisna edilmesi sağlanmıştır.

Bakanlar Kurulu’nca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş muameleleriyle bu vakıflara yapılacak bağışlar Noter harçlarına tabi değildir⁵⁵.

B. VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

1. Genel Olarak

Daha önce de belirttiğimiz gibi vakıflar bazı özellikleri nedeni ile vergi kanunları karşısında mükellefiyet kapsamına alınmamışlardır. Vakıfların vergi kapsamı dışında tutulma nedenlerini şöyle sıralayabiliriz;

- Vakıfların temel amacı sosyal yardımlaşmayı ve dayanışmayı sağlamaktır.
- Vakıflar kamu niteliğindeki hizmetleri ile devletin hizmetlerine katkıda bulunmaktadır.
- Vakıflar ilim, kültür ve sosyal amaçlı kuruluşlardır.
- Vakıflar kâr ve kazanç sağlama amacını güden ticari kuruluşlardan değildir.

Saydığımız bu özellikler, vakıfları diğer gerçek ve tüzel kişilerden ayırmaktadır. Bununla birlikte, vakıf tüzel kişiliklerinin tamamen vergi dışı bırakıldığını söyleyemeyiz. Çünkü vakıf tüzel kişiliğine ait, gerek kuruluş mal varlığının korunması gerekse gelir sağlamak amacıyla kurdukları ticari amaçlı işletmelerin bulunması halinde, vakıfların vergi mükellefiyetleri doğmaktadır.

2. Vakıf İktisadi İşletmelerinin Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumları

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde vakıflara ait iktisadi işletmelerin, kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu, vakıf tüzel kişiliği yerine vakıflara ait işletmeleri verginin mevzuu içine almıştır. Bunun sebebi ise,

⁵⁵ DALAMANLI, s.340

vakıflara ait işletmeler ile bunlar dışındaki gerçek ya da tüzel kişilere ait işletmeler arasında vergi adaletini sağlamak ve rekabet eşitliğini korumaktır.

Vakıflara ait iktisadi işletmeler, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde; "Dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup 4. maddede de yazılı şartları haiz bulunan işletmeler ile aynı mahiyetteki yabancı işletmeler, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleridir" şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı Kanun'un 4. maddesinde ise, iktisadi işletme sayılabilme şartları belirlenmiştir. Buna göre, iktisadi işletmelerin vergi mükellefiyeti doğabilmesi için işletmelerin vakfa ait veya tabi olması, faaliyetlerinin devamlı olması ve ticari, sınai ve zırai nitelikte bir faaliyet göstermesi gerekmektedir. Ayrıca işletmelerin, kazanç gayeleri gütmemeleri, faaliyetinin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması, mükellefiyetlerine tesir etmez.

Vakıf iktisadi işletmelerinin, K.V.K.'nin 1/d. maddesine göre vergi mükellefi olarak sayılmasıyla birlikte, aynı kanunun "Muafıklar ve istisnalar" başlıklı ikinci bölümünde belirtildiği gibi, bu işletmelere Maliye Bakanlığı'nca vergi muafiyeti tanınabilmektedir.

Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ilişkin usul ve esaslar 903 Sayılı Kanun'un 4.,5. ve 6.maddeleri ile Vakıflar Hakkındaki Tüzük'ün 37. ve Ek 4. maddelerinde belirtilmiştir⁵⁶.

3. Vakıf İktisadi İşletmelerinin Gelir Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumları

Vakıf iktisadi işletmeleri kurumlar vergisi mükellefidirler. Dolayısı ile bu işletmelerin gelir vergisi mükellefiyetleri yoktur. Ancak iktisadi işletmelerin de vakıflarda olduğu gibi Gelir Vergisi Kanunu ile ilgileri vardır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre, vakıf iktisadi işletmeleri bu maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Ayrıca aynı kanunun 98. maddesine göre de iktisadi işletmeler bir ay içinde yaptıkları ödemelerden elde ettikleri stopaj tutarlarını ertesi ayın 20' nci günü akşamına kadar vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.

⁵⁶ Yeni Vakıflar, s.30-51

4. Vakıf İktisadi İşletmelerinin Diğer Kanunlar Karşısındaki Durumları

Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti almış vakıflar dışında kalan vakıf iktisadi işletmeleri kurumlar vergisi mükellefi olduklarına göre, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen "Mükellefin Ödevleri" ile ilgili hükümleri yerine getirmek zorundadırlar.

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre Bakanlar Kurulu'ncü vergi muafiyeti almış vakıfların kültür, eğitim ve sosyal amaç niteliğindeki teslim ve hizmetler dışında kalan vakıflara ait iktisadi işletmelerin ticari, sınai ve zırai nitelikteki teslim ve hizmetleri Katma Değer Vergisine tabidir.

İktisadi işletmeler Emlak, Veraset ve İntikal ile Damga Vergisi ve Harçlar Kanunlarında belirtilen usul ve esaslara uymak zorundadırlar. Saydığımız bu kanunlarda da, sadece vergi muafiyeti almış vakıflara bazı istisnalar getirilmiştir. Vergi muafiyeti tanınmamış vakıfların iktisadi işletmeleri bu kanunlarda belirtilen yükümlülüklere uymak zorundadırlar.

C.VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELERDE SAFİ KURUM KAZANCININ TESBİTİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine göre, kurumlar vergisi, vakfa ait iktisadi işletmelerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Bildiğimiz gibi kurum kazançları, Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan 7 kazanç türünden oluşmaktadır.

Daha önce de belirttiğimiz gibi, vakıf iktisadi işletmeleri, Vergi Usul Kanunu'nun 177/5. maddesine göre kurumlar vergisi mükellefi sayıldıklarından ve 1.sınıf tüccar olarak kabul edildiklerinden defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler. Dolayısı ile (Maliye Bakanlığı izni ile işletme hesabı esasına göre defter tutacaklar hariç) bilanço esasına göre defter tutacaklardır.

Vakıf iktisadi işletmeleri, bilanço esasına göre ticari kazancın tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinde belirlenen esaslara uyacaklardır. Buna göre "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap sonunda ve başında değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir,
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tesbit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunu' nun değerlemeye ait hükümlerine uyulur”⁵⁷.

1 . Kurum Kazancının Tesbitinde İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderler

Safi kurum kazancının tesbitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümleri uygulanacaktır. O halde safi kurum kazancı hesaplanırken Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde belirtilen giderlerin yanında, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde sayılan giderler de düşülecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanmak suretiyle tesbit edilen kurum kazancından indirilemeyecek giderler ise aynı kanunun 41. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde yer almaktadır⁵⁸.

2 . Vakıf İktisadi İşletmelerinde Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde iktisadi işletmelerin, kurum kazançlarını tesbit ederlerken indiremeyecekleri giderler sayılmıştır. 15. maddenin 1,2 ve 3. bentlerine göre, “öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler, sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar” kurum kazancından indirilemeyecektir.

a. Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Vakıf iktisadi işletmeleri, vakıf tüzel kişiliği tarafından belli bir nakit ya da malın tahsisi yoluyla kurulurlar. Kurumlar vergisi mükellefi olan bu iktisadi işletmeler K.V.K.'nun 15/1. maddesine göre; kendisine tahsis edilen sermaye üzerinden faiz hesaplayarak ve bunu da gider olarak yazıp dönem kazancının tespitinde hasılatından indiremeyeceklerdir. Bunu bir örnekle açıklamaya çalışalım. (A) Vakfı, gelir elde etmek amacıyla 1 milyar TL. tahsis etmek suretiyle bir özel okul işletmesi kurmuş olsun. Bu işletme nedeniyle vakfa herhangi bir muafiyet getirilmemişse vakıf bu iktisadi işletmesi nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi sayılacaktır. Bu durumda, özel okul işletmesinin, kendisine tahsis edilen bu sermaye üzerinden belli oranda faiz hesaplayarak vakfa ödemesi diğer bir deyişle sermaye üzerinden hesaplanan faizin gider olarak işletme kurum kazancından indirilmesi K.V.K.'nun 15. maddesinin 1. bendine göre mümkün değildir.

⁵⁷ Ahmet CAN ve Ahmet KAVAK, **Kaynakçalı Vergi Kanunları**, İstanbul-1994, s.40

⁵⁸ Geniş Bilgi İçin Bknz. HEPER, s.261-268

b. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. maddesine göre örtülü sermayenin tanımı şöyle yapılmıştır;

“Kurumların aralarında dolaylı, dolaysız bir şirket ilişkisi veya devamlı ve sıkı bir iktisadi ilişkisi bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları borçlanmalarla işletmede devamlı olarak kullanılması ve bu borçlarla kurumun özsermayesi arasındaki oran emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir farklılık gösterirse anılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılır”.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 2. bendine göre ise, bu şartların bir arada oluşması halinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler gider olarak kurum kazancından indirilemeyecektir. Yani kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi bir işletme, vakıftan 100 milyon TL. borç almış ve bunu bir yıldan fazla bir süre içerisinde ödememişse örtülü sermaye niteliği ortaya çıkacaktır. Kurumlar Vergisi Kanunu, işletmenin aldığı bu borç üzerinden faiz hesaplamasını ve vakfa ödenmesi suretiyle gider olarak kurum kazancından indirilmesini kabul etmemektedir.

Uygulamada vakıf iktisadi işletmelerinin kuruluştaki sermayelerinin zamanla çok düşük seviyede kaldıkları görülmektedir. Yani iktisadi işletmelerin bilançolarında uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamının özsermaye toplamından yüksek olduğu görülmektedir. Bu durum bize vakıfların iktisadi işletmelerine sermaye tahsisi yapmak yerine borç verme yoluna gittiklerini göstermektedir. Halbuki bu verilen borçlar, devamlılık arzettiğinden özsermaye niteliği taşımaktadır. Vakıflar gerekli olan durumlarda iktisadi işletmelerine borç verme yerine sermaye tahsisi yoluna gitmelidirler.

İktisadi işletmelerin bağlı olduğu vakıflardan sermaye niteliğindeki borçlanmalarının, özsermaye grubunda gösterilmeyip uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda gösterilmesi bu işletmelerin karlılığının ölçülmesi bakımından yanlış sonuçlara varılmasını sağlayacaktır. Bildiğimiz gibi kaynakların karlılık oranları ile, bir işletmenin özsermayesi ile döner ve uzun vadeli borçlarını verimli kullanıp kullanılmadığını ölçebiliriz. Vakıf tarafından iktisadi işletmelere verilen sermaye niteliğindeki borçlara yürütülen faizler gider olarak kabul edilmediğine göre, bu tutarların özsermaye grubunda yer alması oran analizi sonuçlarının sağlıklı olması bakımından gerekli olacaktır.

c. Vakıf İktisadi İşletmelerinde Örtülü Kazanç Dağıtımı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 3. bendinde “Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar” ın kurumlar vergisi matrahından indirilemeyeceği belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 17. maddesinde ise hangi hallerde kazancın tamamen ve

kısmen örtülü olarak dağıtıldığı sayılmıştır.

17. maddenin 1. bendine göre “Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından dolaylı ve dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfusu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan ilişkilerinde, emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa” kazanç kısmen veya tamamen örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır ve bu tür kazançlar kurumlar vergisi matrahından indirilemeyecektir. Örneğin, vakfa ait bir kırtasiye işletmesinin, vakfın kendisine veya vakfın diğer işletmelerine maliyet ve satış fiyatının altında bir fiyatla satış yapması durumunda, işletme kazancı vakfa veya diğer işletmelere örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. Bu durumda, örtülü yoldan aktarılmış olan bu tutarların işletmenin kurum kazancına eklenmesi gerekecektir. Ancak, iktisadi işletmelerin vakıfla ya da vakfın diğer işletmeleriyle olan alım-satım işlemlerinde normal piyasa şartlarına göre iskonto yapmalarının örtülü kazanç sayılmayacağını söyleyebiliriz. Çünkü burada önemli olan, kırtasiye işletmesinin yaptığı satışın, piyasaya göre göze çaracak şekilde çok düşük fiyatla ya da maliyetinin altında olmaması koşulu getirilmiştir. Yoksa işletmenin normal ve piyasa şartlarına uygun şekilde iskonto yapması gayet doğaldır.

17. maddenin 2. bendinde; şirketin 1. bentde sayılan kişilerle olan ilişkilerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme işlemlerinde bulunması halinde, kazancın örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı ve hasılatından indirilemeyeceği belirtilmiştir. Yani iktisadi işletmenin demirbaşına kayıtlı bir minübüsün, normal günlük kira bedeli 500.000.- TL. olduğu halde, 200.000.- TL.’ye vakfa ya da vakfın diğer işletmelerine kiraya verilmesi halinde, aradaki 300.000.- TL.’lik eksik alınan tutarın örtülü yoldan dağıtıldığı kabul edilmektedir. Bu tutarın, işletmenin kurum kazancına eklenmesi gerekecektir.

17. maddenin 3. bendi ile de, yukarıda sayılan kimselerle olan ilişkilerde, emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alınması ya da verilmesi örtülü kazanç sayılmıştır. Görüldüğü gibi borç para alma ve verme işlemlerinde uygulanan faizin emsaline göre düşük veya yüksek tutulması önlenmek istenmiştir. Örneğin, (A) Vakfı, kendisine ait nakliye işletmesinden yıllık % 20 faiz oranında borç para almış olsun. Eğer piyasada normal kredi faiz oranı % 80 ise, iktisadi işletme vakıfa % 60 oranında eksik faiz tahakkuk ettirmiş olacaktır. Diğer bir deyişle gelirini % 60’lık faiz tutarı kadar azaltmış olacaktır. Ters durumda da aynı şey sözkonusudur. Yani iktisadi işletme vakıftan % 20 faizle borç para almışsa, % 60’lık kredi faiz tutarı kadar vakıf kazancı işletmeye aktarılmış olacaktır. Diğer taraftan vakfa ait iktisadi işletmeler arasında yapılacak ödünç para alma ya da verme işlemlerinde, faiz oranının emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük olması örtülü kazanç sayılacaktır.

Daha önceki bölümlerimizde, kurumlar vergisi mükellefi olmayan vakıfların bankada açtırdıkları hesaplarına yürütülen faizlere % 5'lik vergi stopajının yapılmadığını, kurumlar vergisine tabi işletmelerinin ise bankadaki mevduat hesaplarına yürütülen faizlere vergi stopajının yapıldığını belirtmiştik. Böyle olunca da iktisadi işletmeler ellerinde bulundurdukları atıl paraları bankaya yatırmak yerine vakfa ödünç verme şeklinde değerlendirme yoluna gidebilmektedirler. Burada iki husus üzerinde önemle durmak gerekmektedir. Birincisi, vakıf iktisadi işletmeleri elinde bulundurdukları ve bankada değerlendirecekleri nakit fazlalarını mutlaka kendi nam ve hesaplarında değerlendirmelidirler. Diğer husus ise, iktisadi işletmeler eğer bu paraları vakfa borç olarak aktarıyorlarsa mutlaka aylık ya da yıllık faiz yürütmelidirler. Yani vakfa faizsiz kredi şeklinde borç para verme işleminden kaçınmalıdırlar. Ayrıca işletmenin, vakfa ya da vakfın diğer işletmelerine verdiği ödünç paraların örtülü kazanç sayılmaması için uygulanacak faiz oranı, piyasa faiz oranına eşit olmalıdır.

K.V.K.'nda örtülü kazanç sayılan hallerden birisi de 17. maddenin 4. bendinde şöyle belirtilmiştir: "Şirket, ortaklarından veya bunların eşi ile usul ve furuundan ve 3. dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlarından şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çaracak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa kazanç örtülü olarak dağıtılmış sayılır". Buna göre kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmelerde çalışan vakfın kurucusu ya da yönetim kurulu üyelerinin eşleri ile usul ve furuundan ve 3. dereceye kadar kan ve sıhri hısımlarına yapılacak ödemelerde, emsaline göre göze çaracak bir durum olduğunda bu tür ödemeler örtülü kazanç sayılmıştır. Örneğin, (A) Vakfı yönetim kurulu üyesinin oğlu, vakfa ait iktisadi işletmede müdür olarak çalışıyorsa ve aldığı ücret emsal kurumlarda müdür olarak çalışanların aldığı ücretten çok fazla ise aradaki fark örtülü olarak dağıtılmış sayılacağından kurum kazancına ilave edilecektir.

3. Kurum Kazancının Tesbitinde Yöneticilerin Sorumluluğu

Vakıf iktisadi işletmeleri vakıflar tarafından sermaye tahsisi yoluyla kurulurlar. Bu işletmelerin amacı, kendisine tahsis edilen sermayeyi işletmek suretiyle vakfa gelir sağlamaktır. İktisadi işletmenin elde edeceği gelirin bir kısmı da devlet tarafından alıkonacaktır. Çünkü, iktisadi işletmeler K.V.K. 'nun 1/d. maddesine göre, kurumlar vergisi mükellefi olup elde edeceği kurum kazançlarından kurumlar vergisi ödemek zorundadırlar.

Bilindiği gibi, vakıf iktisadi işletmeleri de vakfın kendisi gibi en az iki yılda bir kez olmak üzere Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün teftişine tabidirler. Vakıflar Hakkındaki Tüzük'ün 20. maddesinde belirtildiği gibi, vakfı iktisadi işletmelerinin sınai, iktisadi ve ticari esaslara uygun, verimli ve rasyonel bir şekilde yönetilmesi gerekmektedir. Bu

sebeple iktisadi işletme yöneticileri, işletmeye tahsis edilen sermaye ile diğer mali kaynakları, verimlilik ve karlılık ilkeleri doğrultusunda kullanmak zorundadırlar.

Yöneticiler, işletme faaliyetlerini, ticari esaslara uygun şekilde yürütürlerse ortaya çıkan kurum kazancı da gerçeği yansıtmış olacaktır. Aksi takdirde, vergi kanunları yoluyla gerçek kurum kazancının bulunması için gerekli işlem yapılacaktır. Bu yüzden yöneticiler, kurum kazancının tesbitinde vergi kanunlarımızda belirtilen usul ve esaslara uymak zorundadırlar.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Toplumumuzun bir üyesi olarak fertlerin kendi mal varlıklarını topluma yönelik hizmetlere sunmak üzere tahsis etme arzuları, vakıflaşmayı gündeme getirmiştir. Vakıflar, günümüzde sayıları giderek artan birer sosyal kurum olarak toplumumuzdaki yerini almaktadırlar. Bugün için vakıflara, kamu ve özel sektörden farklı “üçüncü sektör” olarak bakılmaktadır. Vakıf sektöründeki bu hızlı büyümenin yanında bir takım sorunlarının da olması doğaldır.

Vakıflar kâr amacı gütmeyen hizmet kuruluşlarıdır. Vakıfların sunduğu eğitim, sağlık ve sosyal nitelikteki hizmetlerden toplumun belli bir grubu ya da halk yararlanmaktadır. Bu yönü ile vakıflar kâr amaçlı kuruluşlardan ayrılmaktadırlar.

Vakıflar, kâr amaçlı kuruluşlar olmamakla birlikte, kendilerine ait ticari, sınai veya zirai nitelikte iktisadi işletmeler kurarak gelir sağlayabilmektedirler.

Vakıflar ile kâr amacı güden işletmeler arasındaki amaç farklılığı muhasebe uygulamalarında da bazı farklılıkların doğmasına neden olmuştur. Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar’ın (iktisadi işletmeleri hariç) bugüne kadar ki muhasebe kayıtları V.U.K.’nin 177. maddesindeki hükümler ile Vakıflar Genel Müdürlüğü’nün genelgesi doğrultusunda yapılmakta idi. Vakıflara gönderilen 30.11.1994 tarih, 174.01 sayılı genelge ile tüm vakıflara 1995 yılı başından itibaren “Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı” na uyma zorunluluğu getirilmiştir. Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı ile hedeflenen amaçları şöyle sıralayabiliriz;

- Vakıflardaki mali nitelikteki işlemlerin belli kavram ve ilkeler çerçevesinde muhasebeleştirilmesini sağlamak,
- Vakıflar ile ilgili taraflara tutarlı ve karşılaştırılabilir mali tablolar sunmak,
- Vakıflarda denetim faaliyetlerini kolaylaştırmak,
- Vakıflar hakkında elde edilecek sağlıklı ve güvenilir bilgiler ile vakıf sektöründeki gelişmeleri izlemek ve yönlendirmek,

Vakıflarafaaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde bu plana uyma zorunluluğunun getirilmesi, vakıfların içinde bulunduğu sorunların çözülmesinde önemli bir adım olmuştur. Herşeyden önce, vakıf muhasebesinden beklenen amacın gerçekleşmesi sağlanacaktır. Böylece, vakıf tüzel kişiliğine ait mal varlığındaki artışın tesbiti, amacın

gerçekleşmesi için yapılan hizmetlerin maliyeti ile vakfın mali bünyesinin yapısı ve gelecekte yapacağı hizmetlere ışık tutacak bilgilere sahip olunacaktır.

Bununla birlikte, Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı ile beklenen amaçlara ulaşılması, vakıf yöneticilerinin göstereceği başarı ve tutum ile denetim makamlarının gösterecekleri dikkat ve hassasiyete bağlı olacaktır. Bu konuda alınması gereken önlemleri şöyle sıralayabiliriz;

- Yöneticilerin, vakıflar (iktisadi işletmeleri hariç) için zorunlu tutulan Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı'nda yer alan muhasebe usul ve esaslarına uymada gerekli özeni göstermeleri gerekmektedir. Bu esaslara uyulmasının ve muhasebe kayıtlarının genelgedeki kavram ve ilkelere göre yapılmasının denetimi ise Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne aittir. Bu yüzden vakıflardaki muhasebe uygulamalarındaki dağınıklığın, farklılıkların giderilmesi öncelikle teftişlerden elde edilecek başarılı sonuçlara bağlı olacaktır.

- Vakıfların bugün için en önemli sorunlarından birisi, vakıf senedinde belirtilen hükümler dışında faaliyet gösterilmesi, vakfın ticari ve kişisel çıkarlara alet edilmesidir. Vakıf mal varlığının amaca uygun şekilde sarfedilip sarfedilmediğinin tesbitini Vakıflar Genel Müdürlüğü müfettişleri yapacaklardır. Bu sebeple yöneticiler, Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı'ndaki "Genel Yönetim Giderleri" ile "Amaca Yönelik Giderlerin" ayrımında mutlaka dikkatli davranmak zorundadırlar. Bu ayrımın doğru şekilde yapılması, yöneticilere, geçmişte yapılan yardımlar ile amaca uygun harcamaların istatistiksel bilgilerini de sağlamış olacaktır.

- Vakfa ait işletme yöneticileri, işletmelerini sınai, ticari ve iktisadi esaslara uygun verimli ve rasyonel bir şekilde yönetmek zorundadırlar. İşletme faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde, Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı Tebliğ'de belirtilen usul ve esaslar ile Tek Düzen Genel Hesap Planı'na uyulacaktır. Vakıf iktisadi işletmeleri, vakfa gelir sağlama amacıyla kurulan kâr amacı güden işletmelerdir. Bu sebeple, işletme yöneticileri, maliyet ve kâr ile ilgili kurallara mutlaka uymak zorundadırlar.

- Vakıflar kendi bünyelerinde oluşturacakları denetim organları ile muhasebe kayıt ve işlemlerinin kontrolünü, yöneticilerin faaliyetlerdeki başarısını ölçme imkanı bulabilirler. Böylece vakıf faaliyetlerindeki hatalar, eksiklikler en aza indirilecek ve yöneticilerin dış denetimde hesap vermeleri ve aklanmaları sağlanmış olacaktır. Bu yüzden, vakıflarda öncelikle bir denetim organı oluşturulmalı ve bu organın görev ve yetkileri açıkça belirlenmelidir. Ayrıca, kanun ve tüzüklerde yapılacak değişiklik ile denetim organlarının vakıf senetlerinde zorunlu organ olarak yer alması sağlanmalıdır.

Vakıf tüzel kişilikleri, ilim, kültür, sosyal fayda ve devlet görevlerine katkı amacı gütmeleri nedeniyle vergi kanunları karşısında mükellefiyet kapsamı dışında

tutulmuşlardır. Diğer bir deyişle, vakıf tüzel kişilikleri, gelir ve kurumlar vergisinden muaftırlar. Bununla birlikte vakıfların Gelir Vergisi Kanunu'nun stopaj konusuyla ilgileri vardır.

Vakıfların vergi kanunları karşısında mükellefiyet kapsamına alınabilmesi için, vakfa ait kâr amacı güden iktisadi işletmelerin bulunması gereklidir. Vakfa ait iktisadi işletmeler, kurumlar vergisi mükellefidirler. Yani vakıflar doğrudan mükellef olarak sayılmamış ancak iktisadi işletmelerinin bulunması halinde kurumlar vergisi mükellefiyeti getirilmiştir. Ayrıca belli şartların oluşması halinde, kamu hizmeti türünden faaliyet gösteren vakıf iktisadi işletmelerine Bakanlar Kurulu Kararı'nca vergi muafiyeti tanınabilmektedir.

Vakıflara ait iktisadi işletmelere kurumlar vergisi mükellefiyeti getirilmesi, vakıf yöneticilerinin sorumluluğunu, kurum kazancının doğru tesbiti bakımından daha da arttırmaktadır. Vakıf iktisadi işletmeleri ile ilgili olarak şu değerlendirmelerin yapılmasında yarar vardır;

- İktisadi işletmeler kurulmasında amaç, vakfa gelir sağlamaktır. O halde vakıf, işletme kurma aşamasında iken elindeki mevcutlarını piyasa araştırması yaparak en verimli alanlara yatırmak zorundadır. Ayrıca kurulacak işletmelerin, vakıf senedinde belirtilen amaçlar doğrultusunda ya da bu amaçlara yakın faaliyette kurulması daha uygun olacaktır.
- İktisadi işletmeler, iktisadi ve ticari esaslarla, devletin düzenlediği maliyet ve kar tespiti kurallarına göre yönetilmelidir. Zarar eden işletmeler için vakıf yönetimi gerekli önlemleri almalıdır. Gerekliğinde zarar eden işletmelerin faaliyetine son verilerek daha verimli alanlara yatırım yapılması sağlanmalıdır. Örneğin vakıfların, işletme kurma yerine piyasada mevcut olan şirketlere iştirak şeklinde katılarak daha yüksek gelir elde etmeleri mümkündür.
- Vakıf ile iktisadi işletmeler ya da iktisadi işletmelerin kendi aralarındaki ticari ve diğer işlemlerden dolayı oluşacak borç/alacak ilişkilerinde, yöneticiler rasyonel davranmalıdırlar. Yöneticiler, bu işlemlerde, elde edilecek kazancın K.V.K 'nda belirtilen örtülü kazanç sayılan hallerden olmaması için gerekli çabayı göstermelidirler. Bunun için, her işletmeye ayrı bir sorumlu belirlenmeli ve her işletme kendi verimliliğini ve kârlılığını arttıracak şekilde bağımsız olarak yönetilmelidir.
- İktisadi işletme yöneticileri, kendi alanlarında yeterince bilgili ve deneyimli kişiler olmalıdırlar. Yöneticiler, işletme yönetiminde verimlilik ve kârlılık kurallarına uygun hareket etmelidirler.
- Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait iktisadi işletmelerin, muafiyet şartlarını yerine getirip getirmediği konusunda, devletin denetim birimleri tarafından sıkı bir şekilde inceleme ve denetleme yapılmalıdır.

VAKFİN TESCİLİNE İLİŞKİN DİLEKÇE

NÖBETÇİ **ASLİYE HUKUK MAHKEMESİ**
Sayın Hakimliğine

TESCİLİ İSTEYEN : Vakfı Kurucusu
.....
Adresi.....

KONU : Vakfı'nın, Türk Medeni Kanunu'nun 74. ve 75. maddeleri uyarınca tesciline ve mahkeme nezdindeki özel sicile kaydı ile gerekli diğer işlemlerin yapılmasına karar verilmesi hk.

OLAYLAR: 1) amacıyla
..... Vakıf Resmi SenediNoterliği' nin
..... tarih ve Yevmiye No. sunda onanmış bulunmaktadır.

2) Vakfı' nın adı, yasal amacı, konutu, yönetim organları, özgülenmiş yeterli malvarlığı, dağılması durumunda mal ve haklarının hangi kuruluşa bırakılacağına ilişkin hükümler Resmi Senet içeriğinde eksiksiz olarak gösterilmiştir.

3) Türk Kanunu Medenisi' nin ilgili hükümleri uyarınca yapılacak inceleme ile uygun görüldüğü takdirde Vakfı' nın tescili; Mahkemeniz nezdindeki Özel Sicile kaydı ile Merkezi Sicile kaydı için Vakıflar Genel Müdürlüğüne gerekli tebligatın icrası; keza özgülenen taşınmaz mallar için, geçici şerhin ve kararın kesinleşmesi durumunda mülkiyetinin Vakfımıza geçmesi için Tapu Sicil Muhafızlığı' na gerekli tebligatın yapılması gerekmektedir.

HUKUKSAL NEDENLER : Türk Kanunu Medenisi 73 ila 81 / B maddeleri ile 25.7.1970 ve 7 / 1066 Sayılı Vakıflar Hakkındaki Tüzük ve ilgili diğer yasalar.

DELİLLER : Vakıf Resmi Senedi, özgülenen malvarlığını kanıtlayan belgeler, Vakıflar Genel Müdürlüğü Mütalaası.

SONUÇ İSTEK : Yukarıdaki olaylar, hukuksal nedenler ve deliller bölümünde sunulduğu üzere, duruşma yapılarak Vakfı'nın tesciline ve gerekli işlemlerin yapılmasına karar verilmesini arz ve dileriz.

Saygılarımızla

Ekleri : 1) Üç adet Vakıf Resmi Senedi

2) Özgülenen mal varlığını doğrulayan belgeler

(Dilekçenin Mahkemeye iki nüsha olarak verilmesi gerekmektedir.)

VAKFIN TESCİLİNE İLİŞKİN MAHKEME KARARI
T.C.
ESKİŞEHİR
ASLİYE HUKUK MAHKEMESİ

ESAS NO:
KARAR NO:

K A R A R

HAKİM :
HAKİM :
KATİP :
DAVACI :
DAVA : Vakfın Tescili
DAVA TARİHİ :

DAVA :

Ankara ... Noterliğinin gün ve yevmiye numaralı senedi ile kurulan Türk Vakfının Tesciline Karar verilmesi isteğini kapsamaktadır.

DELİLLER VE GEREKÇELER :

Dilekçeye bağlı ve Ankara ... Noterliğinin yevmiye numaralı senette Vakfın adı, amacı, organları ve yasal diğer konuları hakkında gerekli hükümlerin getirildiği, kurucu üyelerin kimlik listelerinin eklendiği görülmüştür.

Vakıflar Genel Müdürlüğünden alınan günlü karşılık yazıda Vakfının Tescilinde bir sakınca olmadığının belirtildiği anlaşılmıştır.

Böylece, Vakıf Senedinin yasal unsurlar hükme bağlanarak düzenlenmiş, Vakıflar Genel Müdürlüğü Vakfın Tesciline karar verilmesinde, incelenen Vakıf Senedine göre bir sakınca olmadığı düşüncesini belirtmiş bulunması bakımından yerinde ve doğru bulunduğu anlaşılan istek gibi davacı Vakfın Kuruluşunun Tesciline karar verilmek gerekmiştir.

HÜKÜM :

Açıklanan şu duruma göre, Ankara Noterliğinin gün ve yevmiye numaralı senedi ile kurulan **VAKFI'NIN TESCİLİNE,**

Yargılama giderinin davacı üzerinde bırakılmasına günü Yargıtay yolu açık olarak karar verildi.

VAKIF RESMİ SENEDİ ÖRNEĞİ

BAŞLANGIÇ

Bu vakıf senedinin altında adları ve adresleri yazılı gerçek ve tüzel kişiler tarafından Türk Medeni Kanunu' nun Hükümlerine göre bir vakıf kurulmuştur.

VAKFIN ADI :

MADDE I- Vakfın adı vakfıdır. İşbu resmi senette sadece vakıf denilecektir.

VAKFIN MERKEZİ :

MADDE II- Vakfın merkeziili, ilçesinde olup, adresi dir. Vakıf yönetim kurulu kararı ve yetkili makamlardan izin almak kaydıyla yurt içinde veya dışında şube ve temsilcilikler açabilir.

VAKFIN AMACI :

MADDE III- Vakfın topluma vermek istediği hizmetler ile bu hizmetlerle ilgili olarak yapacağı faaliyetler bu bölümde belirtilecektir.

Vakfın amacı, vakıf senedinde tereddütlere sebebiyet vermeyecek şekilde açık olarak belirtilmelidir.

VAKFIN AMACINI GERÇEKLEŞTİRMEK İÇİN YAPABİLECEĞİ

TASARRUFLAR :

MADDE IV- Amacına ulaşmak için Vakıf, kanuni sınırlamalar müstesna, miktar ve değeri sınırlanmış olarak taşınır ve taşınmaz malları ve paraları, sair ölüme bağlı tasarruflar yoluyla veya satın alma, kiralama suretiyle sahip olmaya, kullanmaya, sahip olduklarını satmaya, devir ve ferağ etmeye, gelirlerini veya karlarını tahsil ve sarf'a, vakfın mal varlığına dair bir veya birden fazla gayrimenkulu veya gelirlerini bir veya birçok defa yatırımda kullanmaya; Vakfın amacına aykırı olmamak ve o amaca kısmen veya tamamen tahsis olunmak kaydıyla, vaki bağış veya vasiyet, veya çeşitli ölüme bağlı tasarruflar yoluyla temellük ettiği taşınır ve taşınmaz malları ve paraları idare ve tasarrufa, harcamaya; yerli ve yabancı bir veya birden fazla şirketin hisse senetlerini, intifa senetlerini, obligasyonlarını veya diğer hisse temsil eden mevcut veya vücut bulacak bir hak veya alacak ifade eden evrakını ve bir cümle hisse senetlerini ve bütün bunlara ait kuponları almaya satmaya, gelirlerini tahsil ve sarfa; Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tüzüğe uygun olarak Vakfın amacına benzer olarak faaliyette bulunan yerli ve yabancı vakıflarla işbirliği yapmaya, yabancı vakıflardan yardım almaya, bu yardımın temini için onlarla anlaşmalar akdetmeye, amacına

harcayacağı gelirleri arttırmak için para mevcutlarıyla veya vakfın mal varlığına dahil kıymetlerle bir şirkete katılmaya, katılma paylarına isabet eden temettü veya kar hisselerini sarfa;

Gayrimenkulleri intifa, sükna gibi mülkiyetin gayri, aynı haklarını kabule, bu hakları kullanmaya;

Mevcut veya vücut bulunacak gelirleri ile kuracağı akdi münasebetler için taşınır ve taşınmaz malların rehni dahil her türlü teminatları almaya, muteber banka kefaletlerini kabule;

Vakıf gayelerini gerçekleştirmek amacı ile gereğinde ödünç almaya, taşınır ve taşınmaz malları rehin göstermeye vesair teminat iradesine;

Amacına uygun şartlı bağışları kabule;

Velhasıl, vakıf amaçlarından birinin veya tamamının gerçekleştirilmesi için faydalı ve lüzumlu görülen biçimle teşebbüs, tasarruf, temellük ve sözleşmeleri, işlemleri icraya, Medeni Kanununun 46. maddesinde belirtildiği üzere izinli ve yetkilidir.

Ancak; vakıf, bu yetkilerini ve gelirlerini 903 Sayılı Kanunla yasaklanan maksatlarda kullanamaz.

VAKFIN MAL VARLIĞI :

MADDE V- Vakfın kuruluş mal varlığı kurucular tarafından vakfa tahsis edilmiş olan' dir.

Vakfa kuruluş mal varlığı olarak gayrimenkul tahsis edilmiş ise tapu kayıtları bu bölümde belirtilecektir.

Vakıf, bu ilk kuruluş varlığına ilave olarak gerek yurt içinde gerekse yurt dışından her türlü mal ve hakları, bir mal varlığının tamamını veya bir kısmını bağış, vasiyet veya başka suretlerle temellük edebilir. İntifa, sükna veya mülkiyetin gayri aynı haklara sahip olabilir veya bu hakları herhangi bir hukuki yolla edinebilir.

VAKFIN ORGANLARI :

MADDE VI- a) Kurucular Kurulu, b) Yönetim Kurulu, c) Vakıf Genel Müdürlüğü, d) Denetim Kurulu

KURUCULAR KURULU:

MADDE VII- Kurucular kurulu şu şekilde teşekkül eder;

- Ekli listedeki kuruluşlar,
- Ekli listedeki gerçek kişiler,
- Vakıf kurulduktan sonra, Kurucular Kurulu üyeliğine kabul edilenler.

KURUCULAR KURULUNUN GÖREV VE YETKİLERİ :

MADDE VIII- Kurucular Kurulunun görev ve yetkileri şunlardır;

- a) Boşalan yönetim kurulu üyeliklerine yenilerini seçmek,
- b) Vakfın bütçe, bilanço ve gelir-gider hesaplarını incelemek ve yönetim kuruluna ibra etmek,
- c) Yönetim Kurulu tarafından kurucular kurulu üyeliğine teklif edilenlerin üyeliğe kabul edilip edilmeyeceğine karar vermek,
- d) Vakfın çalışmaları ile ilgili tavsiyelerde bulunmak.

KURUCULAR KURULUNUN TOPLANMASI :

MADDE IX- Kurucular Kurulu 2 yılda bir mart ayı içinde toplanır. Yönetim kurulu gerekli hallerde kurucular kurulunu olağanüstü toplantıya çağırabilir. Kurucular Kurulu, üyelerinden en az yarıdan bir fazlasının katılmasıyla toplanır. Birinci toplantıda yarıdan fazla üyenin bulunması sağlanmamış ise, en az 1 hafta içinde yapılacak ikinci toplantıda bu nisap aranmaz. Bu husus ve ikinci toplantı tarihi, birinci toplantıya ait ilan ve üyelere gönderilecek yazıda belirtilir.

KARARLAR :

MADDE X- Kurucular kurulunca bir Başkan, bir Başkan Yardımcısı, iki Divan Katibi seçilir. Katipler görüşülen hususları tesbit ederler. Alınan kararlar zapta geçirilir ve altları Başkanlık Divanı ve üyeler tarafından imzalanır. Kurucular Kurulundan kararlar mevcut üyelerin salt çoğunluğu ile alınır. Her üyenin tek oy hakkı vardır. Kurucular Kurulunun toplantısına gelemeyecek üye yerine vekil gönderilir. Bir şahısta birden fazla vekalet toplanamaz.

YÖNETİM KURULU :

MADDE XI- Yönetim Kurulu, kurucular kurulu tarafından iki yıl için seçilecek yedi üyeden meydana gelir. Yönetim kurulu üyeleri kurucular kurulu üyeleri arasından seçilebileceği gibi dışardan da seçilebilir. İki de yedek üye seçilir.

MADDE XII- Yönetim kurulu, kendi üyeleri arasından bir başkan ile bir ikinci başkan seçer. Yönetim kurulu başkanı, vakfı temsil eder. İkinci Başkan, Başkan bulunmadığı zamanlarda yönetim kurulunun toplantılarına Başkanlık eder. Gerekirse İkinci Başkana yönetim kurulu tarafından temsil yetkisi verilebilir.

Yönetim Kurulu İkinci Başkana veya Vakıf Genel Müdürüne vakıf adına tasarruf yapma yetkisi verebilir.

TOPLANTI VE KARARLAR :

MADDE XIII- Vakıf yönetim kurulu ayda bir toplanır. Yönetim Kurulu Başkanı gerektiğinde yönetim kurulunu toplantıya çağırabilir. Yönetim kurulu, ikinci Başkanla bir üyenin müşterek çağrısı üzerine toplanabilir. Toplantılara yönetim kurulunca kabul edilen

bir özürü olmaksızın üst üste dört defa katılmayan üyeler yönetim kurulu üyeliğinden çekilmiş sayılır. Yerlerine yedek alınır. Kararlar üye tam sayısının salt çoğunluğu ile alınır. Kararlar noterlikten tasdikli yönetim kurulu karar defterine geçirilir ve yönetim kurulu üyeleri tarafından altları imzalanır.

Yönetim Kurulunca, toplantı olmadığı zamanlarda vakıf işleri ile ilgili kararlar alıp yürütmek üzere başkan, ikinci başkan veya üyelerden biri ile Genel Müdürden meydana gelecek üç kişilik bir icra kurulu kurulabilir. Bu kurulun hangi hallerde ve konularda karar alıp yürüteceği yönetim kurulunca tesbit edilir.

GÖREV VE YETKİLERİ :

MADDE XIV- Yönetim kurulunun görev ve yetkileri şunlardır;

- a) Vakfın gayesinin gerçekleşmesi için faydalı olan her türlü tedbirleri almak,
- b) Vakfın çalışmalarının gerektirdiği harcamaları yapmak ve ödeme usüllerini tesbit etmek,
- c) Her türlü menkul ve gayrimenkul mallar ile paraları, nakdi değeri olan hakları, hisse ve alacak senetlerini ve benzeri kıymetli evrakı, intifa, sükna veya mülkiyetin gayri, aynı hakları, bir mal varlığının tamamını veya bir kısmını hibe, vasiyet veya ölüme bağlı diğer tasarruflar yolu ile, yahut satın alma veya kiralama sureti ile temellük ve tasarruf etmek ve suretle iktisap olunan emvalin Vakıf mülkiyetine geçirilmesi için gerekli ferağları kabul etmek ve sair her türlü özel veya resmi işleri yapmak,
- d) Vakfın gayesinin gerçekleştirilmesi için, vakıf mal varlığının nasıl ve ne zaman ve ne ölçüde kullanılacağı hakkında karar almak ve bu sebeple vakfın mallarından tasarruf etmek sureti ile ilgili mevzuat çerçevesinde menkul ve gayrimenkul, malları satmaya, kiralamaya, gelirlerini tahsile ve sarfa yetkili bulunmak ve gayrimenkuller için tapu dairelerinde gerekli taktirleri vermek,
- e) Vakıf işlerinde çalıştırılacak vakıf genel müdürü ve ihtiyaç duyulacak diğer personelin tayini ile görev ve yetkilerini, sorumluluklarını, bu personele verilecek ücretleri tesbit etmek, lüzum görülen hallerde bunların vakıfla ilişkisini kesmek (bu personelin görev, yetki ve sorumluluklarını yönetim kurulunca hazırlanacak bir talimatla belirtilir.)
- f) Vakfın bütçe ve bilançoları ile, gelir-gider cetvelini ve faaliyet raporlarını hazırlamak,
- g) Usulüne göre karar, muhasebe, demirbaş eşya, gayrimenkul eşya defterini tutmak,
- h) Kurucular kuruluna hesap vermek,
- i) Vakıf senedinde yapılacak değişikliklerin hazırlığını yapıp kurucular kuruluna sunmak,
- i) Kurucular kurulunun karar ve temennilerinden mümkün olanları yerine getirmek,
- k) Vakfa maddi ve manevi yardımı dokunanlardan lüzumlu gördüklerini

üyeliklerinin kurucular kuruluna teklif etmek, yönetim kurulunca bu gibilere madalya ve belge de verilebilir.

1) Vakfın kuracağı tesisler için lüzumlu talimat ve yönetmelikleri hazırlamak, yürürlüğe koymak ve hükümlerini yürütmek.

VEKİL TAYİNİ :

MADDE XV- Yönetim kurulu gerektiğinde vakfa ait bir veya bir çok işin görülmesi ve vakfa yapılacak şartlı ve şartsız bağışların kabulü için kendi üyelerinden veya dışardan birini veya birkaçını temsilci veya vekil olarak tayin edebilir.

DENETİM KURULU :

MADDE XVI- Denetim kurulu, kurucular kurulu adına vakfın faaliyet ve hesaplarını denetlemek için kurulmuş bir organdır. Denetim kurulu, kurucular kurulunun kendi içinden veya dışarıdan iki yıl için seçeceği üç kişiden oluşur, ayrıca iki yedek denetçi seçilir.

Süresi biten denetçi veya yedekleri yeniden seçilebilir. Denetçilerin görevlerinden ayrılmaları halinde yerlerine yedek denetçiler alınır. Denetim kurulu vakfın tüm evrak, defter, hesap ve belgelerini inceler ve denetler. Hesap dönemi itibarıyla düzenlenecek rapor Kurucular Kurulu toplantısından en geç onbeş gün önce kurucular kurulu üyelerine gönderilmek üzere yönetim kuruluna verilir.

VAKIF GENEL MÜDÜRLÜĞÜ :

MADDE XVII- Vakıf organlarından biri de Vakıf Genel Müdürlüğüdür. Vakıf Genel Müdürü, yönetim kurulu üyeleri arasından veya dışarıdan yönetim kurulunca tayin edilir. Genel Müdür, yönetim kurulunca verilen kararları uygular ve yönetim kurulunca verilen diğer işleri yürütür. Yönetim kurulunca ihtiyaca göre yeteri kadar Genel Müdür Yardımcısı, Şube Müdür ve diğer personel görevlendirilir.

VAKIF GELİRİNİN TAHSİS VE SARF EDİLECEĞİ YERLER :

MADDE XVIII- Vakıf yönetimince; yıl içinde elde edilen brüt gelirlerin % 20'si, idame masrafları ile ihtiyatlara ve vakıf mal varlığını arttıracak yatırımlara, kalan % 80 ise vakıf amaçlarına ayrılacak ve harcanacaktır.

Vakıfça kurulacak Eğitim Tesislerinde en az % 10 kapasite yetenekli ancak, maddi imkandan yoksun öğrencilere, sağlık tesislerinde ise hizmetlerin ve yatak kapasitesinin en az % 10'u maddi imkanı olmayan hastalar tahsis edilecektir.

VAKFA İFA EDİLECEK HİZMETLERİN KARŞILIĞI :

MADDE XIX- Vakfın kurucular kurulu, yönetim kurulu ve denetleme kuruluna seçilenlerin ifa edecekleri hizmetler fahri olacaktır. Ancak Vakıf için yapacakları seyahat

ve masrafları vakıfça karşılanacaktır.

HESAP DÖNEMİ :

MADDE XX- Vakfın hesap dönemi takvim yılıdır.

MADDE XXI- Bankalarda hesap açma ve kapatmada, para çekmede, Yönetim Kurulunca görevlendirilecek iki kişinin imzası bulunur.

VAKFIN SENEDİNDE YAPILACAK DEĞİŞİKLİK :

MADDE XXII- Vakfın senedi ihtiyaca göre değiştirilebilir. Bunun için yönetim kurulunun teklifi ve kurucular kurulunun teklifi ve kurucular kurulunun kararı şarttır.

Kurucular Kurulu üyelerinden en az on kişinin teklifi halinde de kurucular kurulu kararı ile senette değişiklik yapılabilir.

VAKFIN SONA ERMESİ :

MADDE XXIII- Vakfın herhangi bir sebeple feshi gerektiği takdirde feshe yönetim kurulunun teklifi ile kurucular kurulu karar verir.

Feshi halinde vakfa ait mallar aynı amaca yönelik diğer bir vakfa veya bir Resmi Kuruma devredilir.

VAKFIN KURUCULARI :

MADDE XXIV- Vakfın kurucuları aşağıda gösterilmiştir;

GEÇİCİ MADDELER :

Geçici Madde 1- Vakfının ilk geçici yönetim kurulu aşağıda isimleri bulunan kişilerden oluşmuştur;

- 1).....
- 2).....
- 3).....
- 4).....
- 5).....
- 6).....
- 7).....

Geçici yönetim kurulu, vakfın tescil tarihinden itibaren en geç bir ay içerisinde kurucular kurulunu toplantıya çağırarak toplantıya katılmakla yükümlü olup, bu süre içinde senetle belirtilen görev ve yetkilere haizdir.

Geçici Madde 2- Bu vakfın tescili için gerekli her çeşit işlemleri yapmak üzereyetkili kılınmıştır.

..... VAKFI
AYRINTILI BİLANÇO ÖRNEĞİ
(.....TL.)

AKTİF

I-DÖNEN VARLIKLAR			-----
HAZIR DEĞERLER			-----
-Kasa	.....	
-Alınan Çekler	.....	
-Bankalar	.....	
-Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	(.....)		
-Diğer Hazır Değerler	.....	
MENKUL KIYMETLER			-----
-Hisse Senetleri	.....	
-Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları	.....	
-Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları	.....	
-Menkul Değerler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	(.....)		
ALACAKLAR			-----
-Alıcılar	.....	
-Alacak Senetleri	.....	
-Alacak Senetleri Reeskontu (-)	.....	
-Verilen Depozito ve Teminatlar	.....	
-Şüpheli Alacaklar	.....	
-Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	(.....)		
DIĞER ALACAKLAR			-----
-Kuruculardan Alacaklar	.....	
-İştiraklerden Alacaklar	.....	
-İktisadi İşletmelerden Alacaklar	.....	
-Personelden Alacaklar	.....	
-Üyelerden Alacaklar	.....	
-Diğer Çeşitli Alacaklar	.....	
-Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)	(.....)		
-Şüpheli Diğer Alacaklar	.....	
-Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)	.....	
STOKLAR			-----
-İlk Madde ve Malzeme	.....	
-Yarı Mamüller	.....	
-Mamüller	.....	
-Ticari Mallar	.....	
-Diğer Stoklar	.....	
-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	(.....)		
-Verilen Sipariş Avansları	.....	
GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI			-----
-Gelecek Aylara Ait Giderler	.....	
-Gelir Tahakkukları	.....	

DIĞER DÖNEN VARLIKLAR		-----	
-İndirilecek KDV	-----		
-Diğer Katma Değer Vergisi	-----		
-Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	-----		
-İş Avansları	-----		
-Personel Avansları	-----		
-Sayım ve Tesellüm Noksanları	-----		
-Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	-----		
-Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)	-----		
II-DURAN VARLIKLAR		-----	
ALACAKLAR		-----	
-Alıcılar			
-Alacak Senetleri	-----		
-Alacak Senetleri Reeskontu (-)	(.....)		
-Verilen Depozito ve Teminatlar	-----		
DIĞER ALACAKLAR		-----	
-Kuruculardan Alacaklar	-----		
-Üyelerden Alacaklar	-----		
-İktisadi İşletmelerden Alacaklar	-----		
-Üyelerden Alacaklar	-----		
-Personelden Alacaklar	-----		
-Diğer Çeşitli Alacaklar	-----		
-Diğer Alacaklar Senetleri Reeskontu (-)	(.....)		
MALİ DURAN VARLIKLAR		-----	
-Fon Yatırımları	-----		
-İştirakler	-----		
-İştirak Sermaye Taahhütleri (-)	(.....)		
-İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	(.....)		
-İktisadi İşletmelere Sermaye Taahhütleri (-)	(.....)		
-Diğer Mali Duran Varlıklar	-----		
MADDİ DURAN VARLIKLAR		-----	
-Arazi ve Arsalar	-----		
-Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	-----		
-Binalar	-----		
-Tesis, Makine ve Cihazlar	-----		
-Taşıtlar	-----		
-Demirbaşlar	-----		
-Diğer Maddi Duran Varlıklar	-----		
-Birikmiş Amortisman (-)	(.....)		
-Yapılmakta Olan Yatırımlar	-----		
-Verilen Avanslar	-----		
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		-----	
-Haklar	-----		
-Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	-----		
-Özel Maliyetler	-----		
-Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-----		
-Birikmiş Amortismanlar (-)	(.....)		
-Verilen Avanslar	-----		

ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR		.....
-Arama Giderleri	.....	
-Hazırlık ve Geliştirme Giderleri	.....	
-Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	.....	
-Birikmiş Tükenme Payları (-)	(.....)		
-Verilen Avanslar	.....	
GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI		.....
-Gelecek Yıllara Ait Giderler	.....	
-Gelir Tahakkukları	.....	
DİĞER DURAN VARLIKLAR		.....
-Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV	.....	
-Diğer Katma Değer Vergisi	.....	
-Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar	.....	
-Eiden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar	.....	
-Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	.....	
-Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	.....	
-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	(.....)		
-Birikmiş Amortismanlar (-)	(.....)		
AKTİF TOPLAMI			.....
NAZİM HESAPLAR			.....
AKTİF GENEL TOPLAMI			.....

PASİF			
I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			.....
MALİ BORÇLAR		.....
-Banka kredileri	.....	
-Uzun Vadeli Kredilerden Ana Para Taksitleri ve Faizleri	.....	
-Diğer Mali Borçlar	.....	
BORÇLAR		.....
-Saticılar	.....	
-Borç Senetleri	.....	
-Borç Senetleri Reeskontu (-)	(.....)		
-Alınan Depozito ve Teminatlar	.....	
DİĞER MALİ BORÇLAR		.....
-Üyelere Borçlar	.....	
-Kuruculara Borçlar	.....	
-İştiraklere Borçlar	.....	
-Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)	(.....)		
-Diğer Çeşitli Borçlar	.....	
ALINAN AVANSLAR		.....
-Alınan Sipariş Avansları	.....	
-Alınan Diğer Avanslar	.....	
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		.....
-Ödenecek Vergi ve Fonlar	.....	
-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	.....	
-Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler	.....	
-Ödenecek Diğer Yükümlülükler	.....	
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		.....
-Kıdem Tazminatı Karşılığı	.....	
-Diğer Borç ve Gider Karşılığı	.....	
GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI		.....
-Gelecek Aylara Ait Giderler	.....	
-Gider Tahakkukları	.....	
-Maliyet Gider Karşılığı	.....	
DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		.....
-Hesaplanan KDV	.....	
-Diğer KDV	.....	
-Sayım ve Tessellüm Fazlaları	.....	
-Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar	.....	

II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			.....
MALİ BORÇLAR		.....
-Banka Kredileri	.....	
-Diğer Mali Borçlar	.....	
BORÇLAR		.....
-Satıcılar	.....	
-Borç Senetleri	.....	
-Borç Senetleri Reeskontu (-)	(.....)		
-Alınan Depozito ve Teminatlar	.....	
DiĞER BORÇLAR		.....
-İştiraklere Borçlar	.....	
-İktisadi İşletmelere Borçlar	.....	
-Üyelere Borçlar	.....	
-Kamuya Olan Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Borçlar	.....	
-Diğer Çeşitli Borçlar	.....	
-Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)	(.....)		
ALINAN AVANSLAR		.....
-Alınan Sipariş Avansları	.....	
-Alınan Diğer Avanslar	.....	
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		.....
-Kıdem Tazminatı Karşılığı	.....	
-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	.....	
GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI		.....
-Gelecek Yıllara Ait Gelirler	.....	
-Gider Tahakkukları	.....	
DiĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		.....
-Gelecek Yıllara Ertelenen Veya Terkin Edilen KDV	.....	
-Tesise Katılma Payları	.....	
-Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	.....	
III- ÖZKAYNAKLAR			.....
SERMAYE	.....	
-Başlangıç Mal Varlığı	.....	
-Mal Varlığı Artışları	.....	
SERMAYE YEDEKLERİ		.....
-Yeniden Değerleme Artışları	.....	
-Diğer Sermaye Yedekleri	.....	
KAR YEDEKLERİ	.....	
-Emeklilik Fonu	.....	
-Sağlık Fonu	.....	

-Sosyal Yardım Fonu	.....	
-Eğitim Fonu	.....	
-Matematik Karşılıklar	.....	
-Ödenmiş Primler Karşılığı	.....	
-Olağanüstü Karşılıklar	.....	
GEÇMİŞ YILLAR GELİRLERİ		.....
GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)	(.....)		
DÖNEM NET GELİR VEYA GİDER FAZLASI (-)		.....
-Dönem Net Gelir Fazlası	.....	
-Dönem Net Gider Fazlası (-)	(.....)		
PASİF TOPLAMI			.....
NAZİM HESAPLARI			.....
PASİF GENEL TOPLAMI			.....
Dipnotlar:			
1).....			
2).....			
3).....			

..... VAKFI GELİR-GİDER TABLOSU 1.1.199.. / 31.12.199.. Dönemi (..... TL.)		
A-BRÜT SATIŞLAR - Yurt İçi Satışlar - Yurt Dışı Satışlar - Diğer Gelirler - Bağış ve Yardımlar - Prim ve Aidatlar	..... ..... ..... ..... .....	..... ..... ..... ..... .....
B-SATIŞTAN İNDİRİMLER (-) - Satıştan İadeler - Satış İskontoları - Diğer İndirimler	..... ..... .....	..... ..... .....
C-NET SATIŞLAR		
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-) - Satılan Mamuller Maliyeti - Satılan Ticari Mallar Maliyeti - Satılan Hizmet Maliyeti	..... ..... .....	..... ..... .....
E-BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		.....
F-FAALİYET GİDERLERİ - Genel Yönetim Giderleri - Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri - Araştırma Geliştirme Gideri - Amaca Yönelik Giderler	..... ..... .....	..... ..... .....
G-FAALİYET KARI VEYA ZARARI (Faaliyet Gelir veya Gider Fazlası)		.....
H-FAALİYET DIŞI GELİRLER		.....
I-FAALİYET DIŞI GİDERLER (-)		(.....)
K-DÖNEM NET GELİRİ VEYA ZARARI (Dönem Net Gelir veya Gider Fazlası)		.....

KAYNAKÇA

- ALVER, Cemil. **Vergi Kanunları**, Ankara-1995
- AYDIN, Davut. **Kâr Amacı Güden ve Kâr Amacı Gütmeyen İşletmelerin Karşılaştırılması**, Eskişehir A.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı: 1-2, 1992,
- BALLAR, Suat. **Yeni Vakıflar Hukuku**, İstanbul-1991,
- BALLAR, Suat. **Medeni, Ticari ve Mali Hukuk Yönünden Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmeleri**, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Ankara-1991
- BEKTÖRE, Sabri,
Halim SÖZBİLİR, ve
Kerim BANAR **Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları**, Eskişehir-1993
- BÜKER, Semih. **İşletme Finansmanı**, Açık Öğretim Fatültesi Yayın No: 42, Eskişehir-1993
- CAN, Ahmet ve
Ahmet KAVAK. **Kaynakçalı Vergi Kanunları**, İstanbul-1994
- CEMALCİLER, Özgül. **Genel Muhasebe Teori ve Uygulama**, Ankara-1976
- ÇAYCIK, Bülent. **Vakıf Müessesesi İle İlgili Olarak Geliştirilen Yeni Esaslar ve Vergi Muafiyetleri**, İktisat ve Maliye Dergisi, Eylül-1967
- DEĞİRMENCİ, Sebahattin. **Muhasebenin Temel Öğeleri ve İlkelerinin Vergi Usül Yasası Karşısındaki Durumun İncelenmesi**, A.Ü, İ.İ.B.F. Yayınları No: 28 Eskişehir-1991

- DEMİR, Nazif . **Genel Muhasebe Teknik ve Uygulama,** Antalya 1990
- Devlet Planlama Teşkilatı, **Vakıf Hukuku ve Politikası Alt Komisyon Raporu,** Vakıf, Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara-1983
- ERDOĞMUŞ, Zeki. **Vakıfların Sosyal Fonksiyonları,** Fırat Üniversitesi Dergisi, Nisan-1990
- ERKİLET, Şaban. **Vergi Hukuku - Muhasebe ve Bütçe İlkeleri açısından Vakıflar ve Derneklerin Vergilendirilmesi,** Ankara-1991
- ERKİLET, Şaban. **Vakıflarda Mali Kaynakların ve Fonların İşletilmesi, Geliştirilmesi, Vakıf Gelirlerinin Dönemsel Tahlili ve Öneriler,** XI.Vakıf Haftası Kitabı, Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara-1993
- EROĞLU, Nurettin. **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usül Kanunu,** Ankara-1989
- Tek Düzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi** ,Eskişehir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Dergisi Aralık-1992
- HEPER, Fethi. **Türk Vergi Mevzuatı,** Açık Öğretim Fakültesi Yayın no: 24, Eskişehir-1992
- KARAMAN, Zerrin Toprak. **Sosyal Adaletin Gerçekleşmesinde Vakıf Kurmanın Rolü,** İzmir Ticaret Odası Dergisi, Eylül-1991
- KEPEKÇİ, Celal. **Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda Muhasebe Sisteminin Özellikleri** , Eskişehir İ.T.İ.A. Dergisi , Ocak-1982, Sayı:1
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim. **Dernekler Kanunu ve Vakıflar Mevzuatı,** İstanbul-1993

- ÖKSÜZ, Enis. **Sosyal Gelişmenin Unsurları Açısından Vakıf Müesseselerimiz 2.Vakıf Haftası Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara-1984**
- ÖZDEN, T. Murat. **Türkiye’de Vakıflar ve Vergi Muafiyeti Uygulaması, Gazi Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi, 1989 , sayı :1**
- ÖZSUNAY, Ergun. **Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler, İstanbul-1982**
- RESMÎ GAZETE, **Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkındaki Tüzük’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tüzük, 30.7.1982, sayı:17767**
- RESMÎ GAZETE, **Muhasebe Sistemi ve Uygulama Genel Tebliği, 28.12.1992, sayı: 21447**
- ŞENER, H.Hüseyin. **Vakıflar Üzerine Mali Açından Bir Yaklaşım Maliye Dergisi, Ocak-Şubat-1978**
- Dini, Hayri ve Kültürel Yönleriyle Vakıflar, T.C. Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara-1983**
- Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı T.C. Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü Genelgesi, 30.11.1994 , sayı: 174.01**
- Yeni Vakıflar, T.C. Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü Personel Sosyal Yardımlaşma ve Emeklilik Vakfı Yayını, Ankara-1994**
- TEKİN, Fazıl. **Türk Vergi Mevzuatı, Açık Öğretim Fakültesi Yayın No:24 Eskişehir-1992**
- Türk Ticaret Kanunu, Maliye Postası Eki, Seri:3**
- VELİDEDEOĞLU,H.Veldet. **Türk Medeni Kanunu, Ankara-1975**

YILDIZ, İ.Hüseyin.

Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflara, Vergi Muafiyeti Tanınmasına İlişkin Şartlar, Usül ve Esaslar, Vergi Dünyası Dergisi, Nisan-1990

ZEVKLİLER, Aydın.

Medeni Hukuk, Ankara-1989