

SİVİL TOPLUM KURULUŞLARINDAN (STK) VAKIFLAR VE VAKIFLARDA MUHASEBE KAYIT SİSTEMİ

Mikail EROL*

ÖZET

Ekonomi, demokrasi ve kültürün gelişmişlik düzeyini ifade eden ve uygarlığı geliştiren, üç kuvvetin olduğu bir dönemde yaşamaktayız. Gelecekte yaşamın tüm alanlarında sivil toplum, STK'ların ağırlığının artacağını söylemek mümkündür.

Sivil toplum kavramı son yıllarda dünya ölçeğinde bir anlam ve önem kazanmıştır. Bu bağlamda da birçok sivil toplum kuruluşları ortaya çıkmaya başlamıştır.

STK'ların muhasebe sistemi ise; diğer işletmelerin muhasebe sisteminden tamamen farklıdır. Sivil toplum kuruluşları kar amacı gütmeyen gönüllü kuruluşlardır.

Anahtar Kelimeler: Sivil Toplum, Sivil Toplum Kuruluşları, Muhasebe Sistemi

ABSTRACT

We live in a period in which there are three powers that improve civilization and Express the development level of economy, democracy and culture. It is possible to say that in alla re as of life in the future significance civil society and NGOs will rise.

The civil society concept has recently gained meaning and significance across the world. In this sense a lot of NGOs have begun to come up.

The NGOs accounting system is different from the accounting system of other business NGOs are voluntary agencies.

Key Words: Civil Society, NGOs, Accounting System.

* Yrd.Doç.Dr. Çanakkale Onsekizmart Üniv. Biga İ.İ.B.F.

1.Giriş

Dünyada yaşanan hızlı dönüşüm,gelişme ve entegrasyonların sonucu olarak özellikle son günlerde üzerinde durulan Sivil Toplum Kuruluşları(STK) toplumsal yönden geri kalmışlığın ortadan kaldırılması ve küresel eşitliğin sağlanmasına yönelik çalışmalar için özel öneme sahiptirler.Günümüzde insan ihtiyaçlarını karşılama konusunda devlet ve özel sektörün yanında STK' lar da vardır.

Gelecekte tüm yaşamın tüm alanlarında STK'ların ağırlığının artacağını söylemek mümkündür.

1.1. Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, son günlerde üzerinde durulan Sivil Toplum Kuruluşları (STK)'lar hakkında teorik bilgiler vermenin yanında çok çeşitli olan Sivil Toplum Kuruluşlarından Vakıflar ve Vakıfların Muhasebe Sistemi incelemektir.

1.2. Çalışmada Uygulanan Yöntem

Bu çalışmanın hazırlanması aşamasında öncelikle literatür incelemesi yapılmış ve bu konu ile ilgili konular, tebliğler, bildiriler, kitap ve makaleler incelenmiştir.

1.3. Çalışmanın Kapsamı ve Kısıtları

“Sivil Toplum Kuruluşlarından Vakıflar ve Vakıflarda Muhasebe Sistemi” başlıklı çalışma giriş ve sonuç bölümleri dışında üç bölümden oluşmuştur. Çalışmanın kapsamı olarak Sivil Toplum Kuruluşlarının amaçları aynı olmasına rağmen muhasebe sistemlerinin farklı olması sebebiyle konu Vakıflar ile sınırlandırılmıştır.

Birinci bölümde; kar amaçsız işletmeler hakkında genel bilgiler verilmiş ve uluslar arası muhasebe standartlarındaki durumu ele alınmıştır. İkinci bölümde ise; Sivil Toplum Kuruluşlarının özellikleri, sınıflandırılması ve işlevleri üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde ise, Sivil Toplum Kuruluşlarından Vakıflar hakkında genel bilgiler verildikten sonra muhasebe sistemi incelenmiştir.

2. Kar Amaçsız İşletmeler Hakkında Kavramsal Çerçeve

Kar amaçsız işletmeler hakkında kavramsal çerçeve çizilirken önce kar amaçsız işletmeler hakkında genel bilgiler verilmiş daha sonrada Uluslararası Muhasebe Standatları'ndaki durumu incelenmiştir.

2.1. Kar Amaçsız İşletmelerin Tanımı ve Özellikleri

İşletme, başkalarının ihtiyaçlarını karşılamak üzere mal veya hizmet üreten ekonomik birimdir, şeklinde tanımlanabilir. (Mucuk,1989:17) İşletmeler amaçlarına göre gruplandırıldıklarında, kar amacı olan ve kar amacı olmayan işletmeler şeklinde sınıflandırılmıştır. Bunlar; dernekler, hayır kurumları, spor kulüpleri, vakıflar v.b gibi işletmelerdir. Kar amacı olmayan işletmelerde hizmet ön plana çıkarılırken, kar amacı olan işletmelerde ise, kar ön plandadır.(Can ve diğerleri,1991:22-23)

Kar amaçsız işletmelerin özellikleri arasında, bilerek ve inanarak kar elde etmek amacıyla kurulmaması, öz kaynaklarını gerçek veya tüzel kişilere ait paylara ayrılmaması, gelir fazlalıklarının bölüştürülmemesi, öz kaynaklarının kişi veya kişilere devredilmemesi ve satılmamasıdır.Bu işletmelerin hem yapısal farklılıkları ve hem de karar verecek kişilerin bilgi gereksinimleri nedeniyle muhasebe sistemlerinde de farklılıklar görüldüğü açıklanmıştır. Gerçekleşme ilkesi yerine nakit ilkesinin tahsis edilen her varlık grubu için özel kayıtların tutulduğu fon muhasebesi kullanılmasının, işletme faaliyetlerinin yıllık bütçelerle paralel olarak yürütülmesi zorunluluğunun, sabit varlıklar için yapılacak harcamaların cari hizmet harcamalarına benzer şekilde kontrol altına alınmasını, maliyet muhasebesi uygulamasının gelişmemiş olması, finansal raporlama sisteminin yetersizliği, kar amaçsız işletmeler için muhasebe sisteminin önemli özellikleri olarak söylenebilir.(ŞANLI,1980:29)

Kar amaçsız işletmeler için son günlerde Sivil Toplum Kuruluşları terimi kullanılmaktadır.

2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Durum

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olana muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumunda olup,muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği de tartışma konusu olmuştur. (Ataman Akgül ve Akay ,2005;5) Muhasebe standartlarının kanunlar, yönetmelikler ve benzeri yöntemlerle devlet tarafından belirlenmesi durumudur. (Bostancı,2002;73)

Uluslar Arası Muhasebe Standartları, Uluslar Arası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanmakta ve yayınlanmaktadır. Bu girişimin amacı kurulun çıkardığı muhasebe standartlarının uluslar arası düzeyde kabulünü sağlamak üzere etkin ve verimli bir çalışma ortamı yaratmaktır.(Gökçen ve diğerleri:2007:3)

Kar amacı gütmeyen bir işletme ,sosyal olarak arzulan hizmetleri kar elde etme niyeti olmaksızın sağlayan ekonomik bir varlık olarak tanımlanabilir.Kar amacı gütmeyen işletmelerle ilgili AICPA Muhasebe Standartları alt komitesi tarafından çeşitli çalışmalar yapılmıştır.(Vak.Gen.Md.29)

Türkiye’de ulusal muhasebe standartlarının uluslar arası muhasebe standartlarına yakınsama zemini mevcuttur. 01.01.2005’den itibaren Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi işletmelerde uluslar arası muhasebe standartları uygulaması zorunluluğu başlamıştır.(SPK.Seri:XI No:25)

Türkiye’de gerek iş adamları gerekse muhasebeciler ulusal muhasebe standartlarının Uluslar arası muhasebe standartlarına yakınlaştırılması eğilimindedirler.(Türker ve Kavut,2004:75)

Finansal muhasebe alanında Uluslararası standartların oluşturulması ile ilgili kuruluşların başında kuşkusuz Uluslar arası standartlarda oluşturan Uluslar arası muhasebe standartları komitesi IASC(International Accounting Standarts Committee)gelmektedir. IASC’nin oluşturulması ve geliştirilmesinde Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu üyelerinin (IFAC) önemli bir payı olmuştur. IASC, 2000 yılına kadar, IFAC’ın bir kolu gibi çalışmıştır. 2000 yılından sonraki yapılanma değişikliğinden sonra ise IAS, daha bağımsız bir kuruluş haline gelmiştir. (Türkkot, 2005,40)

FASB,(Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) ve IASB arasında yapılmış olan Yakınlaşma projesinden (Convergence Project) kapsamında yapılan çalışmalara, özellikle Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları(IFRS)ve US GAAP(United States Generalliy Accepted Accounting Principles) arasındaki farklılıkların elimine edilmesi amacıyla çalışmalara devam edilmiş ve bu bağlamda yayınlanan IFRS-1 Yakınlaşma Projesi açısından büyük önem taşımaktadır.(Türkkot,2005,43)

US GAAP, 117 nolu bildirisinde kar amacı gütmeyen organizasyonlarla ilgili açıklamalar yapılmıştır. FASB Nakit Akım Tablosunun kapsamını kar amaçsız kuruluşları kapsayacak şekilde değiştirmiş, bu değişiklik gönüllü sağlık ve yardım kuruluşlarını da içine almıştır. Aynı zamanda kar amaçsız diğer kuruluşlar içinde gelir-gider tablosunun hazırlanması da teşvik edilmiştir. FASB bir taraftan eklerde finansal tablonun tanımını yaparken özel olarak da gelir-gider tablosunda bir şekil şartı aranmamıştır. Ancak aşağıda belirtilen finansal tablolar setinin tamamını zorunlu tutmuştur.

- Finansal durum tablosu
- Faaliyet tablosu
- Nakit akım tablosu

Gönüllü sağlık ve yardım kuruluşları için gelir-gider tablosunun da tutulması önerilmiştir. Ayrıca finansal tablolarda dipnotların gösterilmesi istenmiştir. (<http://cpaclass.com/gaap/gaap-us-01a.htm>)

3. Sivil Toplum Kuruluşları (Stk) Hakkında Kavramsal Çerçeve

Sivil toplum kuruluşları hakkında kavramsal bilgi edinmek için kavramsal çerçeve aşağıdaki gibi incelenmiştir.

3.1. Sivil Toplum Kavramı

Demokrasinin en önemli göstergelerinden biri devletin tahakküm alanının dışında olan kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin rahat bir biçimde kullanma olanaklarına sahip oldukları ve aynı zamanda da yine aynı devlet tarafından korunmakta olan sivil bir alanını varlığıdır. Tarihsel kökenlerini Aristoteles kadar götürebileceğimiz bu sivil alanı diğer adıyla sivil toplumu kısaca “devlet denetimi ve baskısının ulaşamadığı veya belirleyici olmadığı toplumsal etkinlikler şeklinde tanımlamak mümkündür. (Haşlak ve Güleler,2006:4)

Sivil toplum, “toplumun siyasi otoritesinin baskısından kurtulması” olarak tanımlanabilir. (Akatay ve Yelkikalan, 2007:4)

Diğer bir tanımda ise; sivil toplum, bir toplumun kendisini ve eylemlerini bir bütün olarak devlet iktidarının baskısı ve kontrolünde olmayan gönüllü kuruluşlar yoluyla organize olmasıdır. (Keyman, 2004:2-5)

Bir üçüncü tanım yaparsak, sivil toplum, ” başkalarına saygı gösteren, başkalarını cesaretlendirip harekete geçmek isteyen ve geçebilen eyleme yönelik araçları yaratabilen kendinden emin, korkusuz ve korku duymak için nedeni olmayan kadınlar ve erkekler yani vatandaşlar olarak tanımlanabilir(Güloğlu,2006:147) Sivil toplum, bireysel hak ve özgürlüklerin kazanımı mücadelesinin, totaliter, despotik devletten demokrasiye geçişin anahtarı” olarak kabul edilmektedir. (Bedük,2006:53)

3.2. Sivil Toplum Kuruluşları

Üçüncü sektör, hükümet dışı kuruluşlar, devlet dışı kuruluşlar, gönüllü kuruluşlar, sivil toplum örgütleri gibi adlarla anılan sivil toplum kuruluşları(STK)’nın niteliklerini belirten farklı yaklaşımlar olsa da tanımlamada çoğunlukla “sivil toplum içinde yer alan kuruluşlar olmaları” üzerinde görüş birliğine varılmaktadır. Ancak,

sivil toplum kuruluşlarını tanımlama çalışmalarında “yönetim dışı”, “devlet dışı” ya da “hükümet dışı” olmalarına ilişkin vurguya karşın Antrobus birkaç istisna dışında bu kuruluşların devletle doğrudan ilgisi olmayan ancak diğer taraftan hükümetin sağladığı fonlara bağlı, dolayısıyla hükümet yasalarına duyarlı örgütler olduğunu kaydetmektedir.(Demirkaya ve Çakırberzah,2006:59)

STK,”sivil inisiyatif yoluyla içinde geniş katılımı bir platformu tüzel yapısıyla sağlayan, karar verme süreçlerinin yaşandığı ortamlarda söz hakkı olan, ortak misyon değerleriyle kurulmuş olan örgütlerdir (Akatay, Yelkikalan,2007:9)

Sivil toplum kuruluşu, kamu yararına çalışan ve bu yönde kamuoyu oluşturan, kar amacı gütmeyen, demokratik işleyişe sahip, bürokratik donanımdan yoksun ve gönüllü olarak bir araya gelen örgütlenmelerdir (Yiğit,2005:31)

Sivil toplum kuruluşu, hükümet dışı örgütler veya devlet dışı örgütler anlamına gelmekte ve bu niteliğiyle bir anlamda kamu organizasyonları dışındaki yasal örgütlenmelerdir (Güloğlu,2006:149)

STK,lar küçük derneklerden profesyonel kuruluşlara kadar son derece farklı gruplardan oluşmaktadır.Bu kuruluşları isimlendirme konusunda literatürde çok farklı kavramların kullanıldığı görülmektedir.Bunlardan en yaygın olarak kullanılanları şunlardır.;kar amacı gütmeyen kuruluşlar; ,hükümet dışı kuruluşlar, hayırsever yardım kuruluşları, ve vergiden muaf kuruluşlardır. Ancak özellikle sosyal alanda faaliyet gösterenler için en yaygın olarak kullanılan ve en yüksek tanımlama niteliğine sahip olan kar amacı gütmeyen kuruluşlar kavramıdır.(Özdemir,2004.18)

STK’ların kuramsal çerçevesi çizilirken, mali yapılarının da dikkate alınması gerekir. Çünkü ayakta kalışlarının maddi temelini bu unsur belirlediği gibi her zaman için kısıtlayıcı bir unsur da olabilir. STK’ların mali fonları. Başlıca üç kaynaktan beslenir. Kamuoyu, hükümetler ya da hükümetler arası örgütler ve fon toplayıcı diğer STK’lardır. . Her mali durumun kendine özgü sorunları vardır. (Şahin,2007:66)

Ekonomik yönden bakıldığında ve kamusal bir ajan olarak düşünüldüğü zaman STK’ların önemli bir özelliği, ürettiği mal veya hizmeti maliyet fiyatına yakın bir fiyatla elden çıkarması, kar amacı gütmemesi, işletme masraflarını ve amortismanları ayırdıktan sonra elde kalan kar miktarını toplumsal amaçlar için kullanmasıdır.(Arslan,2004:155-172)

Eğitim, kültür ve iletişim merkezi olarak STK’lar insanların entelektüel gelişmesine ve düşüncelerinin değişmesine katkı yaparlar. Yaşamı sadece haklar değil aynı zamanda zorunluluklar düzeni olarak gören bireylerin yetişmesine ve toplum için en değerli varlık

olan gönüllü vatandaşlık kültürünün yerleşmesine de önderlik ederler.(Aydın ve diğerleri,1999:12-13)

3.3. Sivil Toplum Kuruluşlarının Sınıflandırılması

Sivil toplum kuruluşları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

- Mesleki Kuruluşlar
- Ekonomik alanlarda Faaliyet Gösteren Sivil Toplum Kuruluşları
- İnsan Hakları ve Özgürlükleri Alanında İşlev Gösteren Sivil Toplum Kuruluşları
- Etnik ve Kültürel Nitelikteki Sivil Toplum Kuruluşları
- Çevreci Sivil Toplum Kuruluşları
- Anket ve Kamuoyu Yoklaması Gibi Etkinlikler Yoluyla Toplumu Bilgilendirme
- İşlevine sahip Olan Sivil Toplum Kuruluşları
- Resmi İdeoloji Tarafından Kurulmuş Olan Sivil Toplum Kuruluşları
- Kadın ve Çocuk Hakları Gibi Alanlarda Hizmet Veren Sivil Toplum Kuruluşları
- Uluslar arası STK'ların temsilcilikleri (Akatay, Yelkikalan,2007:15)

Sivil Toplum Kuruluşlarının bir diğer sınıflandırması “zorunlu” ya da “ihtiyari” olarak başlıca dört grupta incelenebilir.(<http://www.sanalses.com/Harun/sporhtm.20.05.2007>)

- Temsilci oldukları kesimlerin sosyo-ekonomik hak ve çıkarlarını savunmak amacıyla “yasa gereği” kurulan kuruluşlar.(Barolar, Esnaf Sanatkarlar Odası, Meslek Kuruluşları, Kooperatifler v.b gibi.)

- Yasal olarak kurulması zorunlu olmayan, ancak demokratik, hukuk devletinde varlığı bir başka yapıyla ikame edilmesi güç olan ve temsilcisi olduğu toplumsal kesimlerin öncelikli hak ve çıkarlarını korumak amacıyla güden işçi veya işveren sendikaları gibi kuruluşlardır.

- Kurulması zorunlu olmamakla birlikte, yasalar çerçevesinde oluşturulan ve genellikle demokrasi, insan hakları, kadın sorunları, eğitim, sağlık, barış, çevresel ve ekonomik haklar ile öncelikler çerçevesinde etkinlik gösteren “gönüllü” dernek vakıf veya benzeri kuruluşlar,

-Esnek geçici veya informal bir yapıda ve gönüllülük esasına göre meydana getirilen hemşeri dernekleri veya üniversite platformları gibi “vatandaş insiyatifi” içerikli oluşumlardır.

3.4. Sivil Toplum Kuruluşlarının Özellikleri

Dünyada ve ülkemizde oluşum biçimleri, organizasyon yapıları, yönetim anlayışları, sundukları hizmetler, kapasiteleri, süreklilik dereceleri, faaliyetlerinin yayılım alanları bakımından büyük bir çeşitlilik sergileyen STK'ların temel amacı, devlet karşısında güçsüz kalan siyasal oluşumların arkasındaki toplumsal desteği artırmak ve bilinçli yurttaş katılımlarını güçlendirmektir. Dayanışma ve Sosyal amaçlı bir hizmet üretimini ön plana çıkaran STK'ların gerçekleştirdiği faaliyetlerin en belirgin özelliği, yardımsever nitelikli kuruluşlar olmalarıdır.(Akatay ve Yelkikalan,2007:26)

Sivil toplum kuruluşlarının özellikleri aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- Toplumsal sorunların çözümü için çalışmak,
- Toplumsal sorunların çözümünde devletle işbirliği yapmak,
- Siyasiler tarafından kullanılmak yerine devlet yönetiminin etkili, verimli, sorumlu, şeffaf bir hal alması için çalışmak,
- Böylece sivil toplum en ücra yerdeki vatandaştan en modern yerde yaşayan vatandaşa kadar herkesin aktif vatandaş olarak yönetime katılmasını sağlamak,
- Toplumsal yaşam içinde var olan farklı kültür, sosyal ve ekonomik şartlardan gelen herkesi demokratik şeffaf bir yönetim anlayışı etrafında toplamak,
- Toplum, devlet birey ilişkilerinde hak ve sorumlulukların adaletli dağılımını sağlamak (Ak,2005:184)

Çok çeşitli amaçlar için kurulmuş olan STK'ların temel özelliklerini kısaca şu şekilde özetlemek mümkündür (Akatay ve Yelkikalan,2007:26)

- Sınırlı amaçları gerçekleştirmek için kurulmaktadırlar.
- STK'ların nihai amaçları toplumsal iyiyeye katkıda bulunmaktır.
- STK'lar heterojen bir yapı sergilemişlerdir.
- STK'ların bir diğer özelliği ise; açık ve belli bir konuda uzmanlaşmış olmalarıdır.

3.5. Sivil Toplum Kuruluşlarının İşlevleri

Hükümet dışı organizasyonlar ya da üçüncü sektör olarak da adlandırılan sivil toplum kuruluşları, toplum ve devlet adına kritik değere sahip örgütler olarak çok önemli bazı görev ve sorumluluklar üstlenmektedir.

Sivil toplum kuruluşlarının işlevleri aşağıdaki gibi belirtilmektedir.

- Demokrasi bilincini geliştirmek
- Küreselleşmeye katkı sağlamak
- İktisadi kalkınmayı sağlamak
- Sosyal hayat seviyesini artırmak
- Kamu hizmetlerine katkıda bulunmak
- Ekonomik işleri yerine getirmek (Akatay ve Yelkikalan,2007:31-42)

STK'lar kamuoyu oluşturmak suretiyle bireylerin taleplerinin karşılanması, kronik sorunların çözümü, kriz yönetimi, iletişim geliştirme temsil ve kendini gerçekleştirme gibi pek çok işlevlere sahiptir. Ancak söz konusu işlevi yerine getirirken dikkat etmeleri gereken en önemli husus,dürüstlük, tutarlılık,açıklık,saydamlık.hizmet anlayışı ve yardım severlik gibi birtakım etik değerlere bağlı kalmalarıdır.Aksi halde başarısızlık kaçınılmaz olacaktır.(Akatay ve Yelkikalan, 2007:42-43)

4. Vakıflar Hakkında Kavramsal Çerçeve Ve Muhasebe Kayıt Sistemi

Bu bölümde önce vakıflar hakkında genel bilgiler verilmiş ve daha sonra vakıfların muhasebe kayıt sistemi incelenmiştir.

4.1. Vakıflar Hakkında Kavramsal Çerçeve

Dünyada ve ülkemizde faaliyet gösteren vakıflar, sivil toplum kuruluşları olarak ifade edilmektedir.(Akatay ve Yelkikalan,2007:18) Gönüllü sivil kuruluşlar ya da sivil toplum kuruluşları olarak tanımlanan vakıflar, temelde gönüllülük esasına dayalı ve kar amacı gütmeyen toplumsal amaçlı kuruluşlardır. STK'ların büyük çoğunluğunu da ,bu türlü kuruluşlar oluşturmaktadır.Vakıflar, ait oldukları toplumun sosyal bünyesi, kültürel yapısı ve değerlerinden doğmuşlardır. Başka bir deyişle, bireysel ve toplumsal ihtiyaçlar ile arzuların karşılanmasını sağlayan değerlerin hayata geçirilmesini amaçlayan kuruluşlardır.(Erşahin,2003:27-28)

Vakıflar, kuruluşları itibariyle farklı amaçlara sahip olmalarına rağmen zorda kalanlara yardım etme, arkasında güzel bir iz bırakma ve ebediyete kadar adını baki kılma gibi dayanışma ve hayırseverlik gibi duygularla anılmakta ve bir hizmetin gelecekte de yapılması için insanların belle şartlarda ve resmi bir yolla bıraktıkları mülkleri veya parayı ifade etmektedir.(Pekmezci ve diğerleri,2004:136)

Türk Medeni Kanunu n a göre vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca örgütlenmeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır. Bir mal varlığını bütünü veya gerçekleştirmiş ya da gerçekleştireceği anlaşılan her türlü gelir veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilmektedir. Vakıf düşüncesinin doğuran dinamikler, toplumsal huzur ve barış ihtiyacı stratejik gereksinimler, belli bir düşünceyi ve ideolojiyi yayma, devletin ya da siyasal iktidarın ihmal ettiği sosyal görevleri ikame etme, laiklik ilkesi, kültürel ihtiyaçlar ve değerlerdir. Söz konusu nedenlerden dolayı bireysel ve toplumsal ihtiyaçlar ile arzuların karşılanmasını sağlayan değerlerin hayata geçirilmesini ifade eder. Bu teşekküller eğitime, kültüre ekonomiye, sosyal ve siyasal hayata büyük katkılar sağlamaktadırlar. Ülkemizde de yüzlerce vakıf kurulmuştur ve hala da kurulmaya devam etmektedir.(Erşahin,2003:28)

4.2. Muhasebe Kayıt Sistemi

Sistem, mantıki bir bütünlüğü ve tutarlılığı olan fikir ve prensipler topluluğu, karşılıklı ilişki ve etkileşim içerisindeki parçaların oluşturduğu bütün veya belirli kurallar doğrultusunda işleyen bir mekanizma olarak tanımlanabilir.(Dinçer ve Fidan,1997:87)

Bir diğer tanım ise aşağıdaki gibi yapılabilir. Bilimde, teknikte, sanatta ve her konuda birbiri ile ilişki, ilinti ve bağıntısı olan öğelerin, karşılıklı iletişimli, uyumlu ve düzenli olarak oluşturmuş oldukları tümlüktür. Muhasebe sistemi, mali nitelikteki olayların belgelendirilmesi, ticari defter kayıtlarının yapılması belli dönemler itibariyle sonuçların saptanması, yorumlanması ve ilgililerin kullanımına sunulmasıdır.(Ayboğa,2004:31)

Muhasebe sistemi, birbiri ile ilişki, ilinti ve bağıntısı kaçınılmaz olan muhasebe öğeleri ve özellikle işlem muhasebesi ile işletme muhasebesi arasında sağlanan karşılıklı iletişimli, uyumlu ve düzenli bütünlüktür.(Yazıcı,1993:25)

Sivil Toplum Kuruluşlarından biri olan vakıfların amacı kar elde etmek olmadığından bunların faaliyet dönemi sonunda elde ettikleri kar gelir-gider farkı olarak adlandırılmıştır. (Sevim,2005,157)

Sivil toplum kuruluşları vakıflar yasasına tabi olarak kuruldukları için Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulan vakıflar hakkında tüzüğün değişik 29.maddesinde vakıfların Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce belirlenen hesaplara uyacakları belirtilmiştir. Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce, Maliye Bakanlığı'nın (Maliye Bakanlığı'nın 18.11.1994 gün B.07.0.GEL.0.77/784-145-76659 sayılı yazısı) uygun görüşü de alınarak vakıflardaki mali 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 Tekdüzen Hesap Planı” hazırlanmıştır.

Türk Medeni Kanunu’na göre kurulan bütün vakıflar(işletmeler hariç) 01.01.1995 tarihinden itibaren bu hesap planına uyacaklardır. Bu hesap planına göre vakıflar vakıf amacı ve ihtiyacı doğrultusunda gerekli hesapları kullanarak muhasebe kayıtlarını yapacaklardır. Hesapların tamamını kullanma zorunluluğu yoktur. Maliyet hesabı kullanmak zorunda olan vakıflar 7/B seçeneğine göre kayıtlarını yapacaklardır.

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 bulunmaktadır. Diğerlerinin ise; söz konusu hesap planına uymaları zorunlu tutulmuştur. Aksi davranışta olan vakıf yöneticileri hakkında 903 sayılı kanunun uygulanmasını gösterir, tüzük hükümleri uygulanacaktır.

Vakıflar Tekdüzen hesap çalışması üç ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, muhasebe temel kavramları açıklanmıştır. Kar amacı güden işletmeler için geliştirilen muhasebe temel kavramı ve ilkeleri vakıflar için de benimsenmiştir.

İkinci bölümde, mali tablolar başlığı altında bilanço ve gelir-gider tablosu ilkeleri açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise; vakıflar için tekdüzen genel hesap planı geliştirilmiştir.

Kar amacı güden işletmeleri kar amacı gütmeyen işletmelerden ayıran özellik onların gayeleridir. Bu onların muhasebe sistemlerine de yansımıştır. Muhasebe sistemi yönünden diğer işletmelerden gelirlerin tahsili(şartlı-şartsız bağış) ve dönem sonundaki gelirlerin dağıtımıdır. Bir diğer özellik ise kendilerine has bir hesap planlarının oluşudur.(Vakıflarla ilgili) Muhasebenin temel kavramları, bilanço ilkeleri ve gelir tablosu ilkeleri diğer işletmelerde olduğu gibidir.

Gelir Kaydının Muhasebeleştirilmesi: Bağışlar Şartsız Bağışlar

Bağış nakit olarak alınmış ise;

_____ % _____
100 KASA HESABI 5.000.-
603.BAĞIŞ GELİRLERİ HS.5.000.-
_____ % _____

Bağış banka hesabına yatmış ise;

_____ % _____
102.BANKALAR HS.5.000.-
603.BAĞIŞ GELİRLERİ HS..5.000.-
_____ % _____

Şartlı Bağışlar

Bağış nakit olarak alınmış ise;

_____ % _____
100 KASA HESABI 6.000.-
603.BAĞIŞ GELİRLERİ HS.6.000.-
_____ % _____

Bağış banka hesabına yatırılmış ise;

_____ % _____
102BANKALAR HS. 6.000.-
603. BAĞIŞ GELİRLERİ HS.6.000.-
_____ % _____

Faiz Gelirinin Kaydı Mevduat ve Döviz Faiz Geliri

_____ % _____
102. BANKALAR HS. 2.500.-
642. FAİZGELİRLERİ HS. 2.500.-
_____ % _____

Menkul Kıymet Faiz Getiren Özel Kesim Tahvil Bono ve Senedi ise;

% _____
111.ÖZEL KESİM TAHVİL BONO SENET HS. 2.500.-
645.MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI 2.500.-
% _____

Kamu Kesimi Tahvil Bono ve Senet ise;

% _____
112.KAMU KESİM TAHVİL BONO VE SENET HS.2.500.-
645.MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI Hs.2.500.-
% _____

Sabit Kıymet Alımları

% _____
255DEMİRBAŞ HS. 15.000.-
329. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS.15.000.-
% _____

Alınan Sabit Kıymetin Bedeli Nakit Ödenmiş ise;

% _____
255DEMİRBAŞ HS. 15.000.-
100KASA HS 15.000.-
% _____

Gelirin Dağıtımı

605.DAĞITILACAK VAKIF GEL.KUR.PAY15.000

A Kurumu 5.000
B Kurumu 5.000
C Kurumu 5.000

102.BANKALAR HES. 15.000

Amaca dönük gider yapılması ve genel yönetim gideri yapılması durumunda;

Eğer vakfın iş ve işlemleri basit olacaksa yani vakfın işleri çok az olacaksa Gider Kalemleri olarak Tekdüzen Hesap planının 7/B seçeneği kullanması uygun olacaktır. Ancak vakfın çok fazla proje amaca yönelik giderleri ve faaliyetleri olacaksa gider kalemleri olarak Tekdüzen Hesap planının 7/A seçeneğini kullanması uygun olacaktır.

5. Sonuç

Gerek dünyada gerekse Türkiye’de STK-Kamu Sektörü arasındaki ortaklık ilişkileri giderek yaygınlaşmış kamu sektörünün yapamadıkları işleri özel sektörler paylaşmıştır. Sivil toplum kuruluşlarının devletle beraber ortak çalışmalar yapması kaçınılmazdır. Devlet modern toplumlarda hayatın her alanında bulunmakta, bazı toplumlarda sivil toplum kuruluşları için önemli bir finans kaynağı oluşturmaktadır.

Günümüzde artan globalleşme devletin küçülmesi hareketi ile birlikte, STK’ların rol ve önemi artmıştır. Özellikle yönetimde merkezden uzaklaşma ve yerelleşmeyle beraber yerel düzeyde STK’ların gücü artmaktadır.

STK’ların kullanmış olduğu muhasebe sistemi ise; diğer işletmelerin geliştirmiş olduğu sistemden ayrı Maliye Bakanlığı’nın muhasebe uygulama uygun vakıflara ait tekdüzen hesap planı uygulanmaktadır.

Bu işletmelerde muhasebe fonksiyonu ve muhasebecilik uygulamalarının yöneticiler tarafından yerine getirilmesi, bu işletmelere uygun belli bir muhasebe modelinin olmaması bu işletmelerin eğitim programlarında yer almaması önemli bazı sorunlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Üniversitelerin İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri ders programlarında şu anda çoğu fakültelerimizde var olan İhtisas Muhasebesi adı altında Sivil Toplum Kuruluşları Muhasebesi olarak dersin en fazla iki kredi şeklinde verilmesi ve yukarıda incelediğimiz Vakıf Muhasebesi gibi diğer sivil toplum kuruluşları ile ilgili muhasebe sistemlerinin oluşturulması bazı eksiklikleri, giderebilecektir. Sonuçta, son günlerde yaygın olarak kullanılması ve toplumdaki önemleri nedeniyle Sivil Toplum Kuruluşları’nın muhasebe sistemlerinin kolay, anlaşılır ve her çeşit şüpheyi ortadan kaldıracak biçimde açık olarak hazırlanması yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

- AKATAY,A,Yelkikalan, N.(2007):“**Sivil Toplum Kuruluşlarında İnsan Kaynakları Yönetimi**”, Ekin Basım Yayın Dağıtım,Bursa,
- AK,B.,G.(2005)“**Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne Katılım Sürecinin Sivil Kuruluşlarına Etkileri ve Katkısı**”, II.Ulusal Sivil Toplum Kongresi Bildiriler Kitabı,15-16 Ekim, Çanakkale
- ARSLAN,N.T(2004) “**Kar Amaçsız Örgütler ve Stratejik Yönetim**”,Ç Ü.Sosyal Bilimler Dergisi, Aralık
- AYDIN, D., Sağlam, N. Başak, M Öztürk, M.(1999), “**Kar Amacı Gütmeyen Sektör Olarak Vakıflar**”, Anadolu Ün.v.Yayınları No :1999-1 Eskişehir,
- AYOĞAN,H.,(2004) **Muhasebe Hukuk İlişkileri**”,Mali Çözüm Dergisi,Yıl:14, Sayı:68, İstanbul
- ATAMAN,A.B.,AKAY,H. (2005) **Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**”, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- BEDÜK, A., Usta, S., Kocaoğlu, M.“**Avrupa Birliği’ne Giriş Sürecinde Türkiye’de Sivil Toplum Kuruluşları ve Demokratikleşme Sürecindeki Misyonlar**” Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fak. , Sayı:10 Haziran 2006
- BOSTANCI, S., (2002) **Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu**”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:59, Nisan-Mayıs- Haziran
- CAN,H., Tuncer,D., Ayhan,D.Y. (1991) **Genel İşletmecilik Bilgileri**” , Adım Yayıncılık, Ankara
- DİNÇER,Ö. Fidan,Y.(1997)“**İşletme Yönetimine Giriş**”,Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş. İstanbul
- DEMİRKAYA,H. Çakırberzah, M. (2006) **Stratejik Yönetim ve Manipülasyon Aracı Olarak Sivil Toplum Kuruluşları**, III.Uluslararası STK’lar Kongresi, Çanakkale,
- ERŞAHİN,S., (2003) **Vakıf Düşüncesini Doğuran Temel Dinamikler Üzerine**” ,Vakıf Medeniyeti Sempozyum Kitabı,Vakıflar Genel Müdürlüğü,Ankara
- GÖKÇEN,G., Ataman Akgül,B., Çakıcı, C., (2006), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, Beta Yay.İstanbul
- GÜLOĞLU,T. (2006) **Sivil Toplum Kuruluşlarının Yerel Yönetimlere Etkisi**” ES, Muharrem III.Ulusal STK’lar Kongresi, Çanakkale
- HAŞLAK,İ., Güleler,S.(2006) **Sosyal ve Siyasal Düşüncede Sivil Toplum Tartışmaları ve Toplulukçu Düşüncede Topluluk,Birey ve Devlet Anlayışı**”,III. Uluslararası STK’lar Kongresi, Çanakkale

- KEYMEN,F (2006) **Avrupada ve Türkiyede Sivil Toplum**” , Koç Üniversitesi Uluslararası İlişkiler Bölümü
- MUCUK,İ.,(1989) **Modern İşletmecilik** ,Der Yayınları, İstanbul
- ÖZDEMİR, S.,(2004) **Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar Sosyal Refahın Sağlanmasında Artan Rolü**, I.Ulusal Sivil Toplum Kuruluşları Kongresi, Çanakkale, 4-6 Haziran
- PEKMEZCİ, M. Ünkazan, Ç., Gürsoy,A, Kaleli,N.(2004) **Sivil Toplum Kuruluşlarında Yönetim ve Yönetici** I.Ulusal Sivil Toplum Kuruluşları Kongresi,Çanakkale
- SEVİM, Ş.,(2005) **Şirketler Muhasebesi**, Ekspres Matbaası, Kütahya Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ,(Seri No.25, 25 Kasım 2003 tarih 25290 Sayılı Resmi Gazete)
- ŞANLI,Ç.,(1980) **Türkiye’de Kar Amaçsız İşletmelerin Muhasebe Eğitimi Sorunları**,II.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Çeşme
- ŞAHİN M.(2007) **Kamu Ekonomisi ve Sivil Toplum Kuruluşları**, Seçkin Yayınları, Ankara
- TÜRKKOT, M.(2005) **Finansal Muhasebede Uluslar arası Standartlar**, Yaklaşım Yay. Yıl:13, sayı:148, Nisan
- TÜRKER, M., Kavut, L. **Convergence and Harmonization of Turkish Experience”** ,(2004) The XIII TH Congress of THE Romanian Accounting Profession: Convergence or Harmonization of International Accounting Standarts, 3-4 September, 2004, Bucharest
- YAZICI, M. **Muhasebe ve Gümrük Bakanlığı’nın Muhasebe Sistemi ve Uygulama Genel Tebliğ: Eki Muhasebe Usul ve Esasları Üzerine** , Muhasebe Dergisi ,Yıl:34, Sayı:34
- YİĞİT, M. (2005) **Küresel Eşitsizliği Gidermede Uluslar Arası Sivil Toplum Kuruluşlarının Etkinlikleri**,II.Ulusal Sivil Toplum Kuruluşları Kongresi Bildiriler Kitabı,15-16 Ekim, 2005,Çanakkale
<http://www.sanalses.com/Harun/sporhtm>.Erişim Tarihi :20.05.2007
<http://cpaclass.com/gaap/gaap-us-01a.htm>.Erişim Tarihi:21.9.2007

KANUN TÜZÜK VE YÖNETMELİKLER

Türk Medeni Kanunu

Vakıflar Genel Müdürlüğü Tekdüzen Hesap Planı

Maliye Bakanlığı Muhasebe Uygulama Tebliği