



SIVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Muhasebe Finans ve Bankacılık Ana Bilim Dalı

**ÜÇÜNCÜL SEKTÖR KURULUŞLARINDAN OLAN VAKIFLARIN
EKONOMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ VE FİNANSAL İŞLEMLERİNE
YÖNELİK MUHASEBE UYGULAMALARI**

Yüksek Lisans Tezi

Emine DEMİR

Sivas
Ocak 2020

SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Muhasebe Finans ve Bankacılık Ana Bilim Dalı

**ÜÇÜNCÜL SEKTÖR KURULUŞLARINDAN OLAN VAKIFLARIN
EKONOMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ VE FİNANSAL İŞLEMLERİNE
YÖNELİK MUHASEBE UYGULAMALARI**

Yüksek Lisans Tezi

Emine DEMİR

Tez Danışmanı

Dr. Öğr. Üyesi Yakup ÜLKER

Sivas
Ocak 2020

KABUL VE ONAY

Üniversite: : Sivas Cumhuriyet Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ana Bilim Dalı : Muhasebe Finans ve Bankacılık
Tezin Başlığı : Üçüncül Sektör Kuruluşlarından Olan Vakıfların
Ekonomi Üzerindeki Etkileri ve Finansal İşlemlerine
Yönelik Muhasebe Uygulamaları
Savunma Tarihi : 17.01.2020
Danışmanı : Dr.Öğr. Üyesi Yakup ÜLKER

Unvanı - Adı Soyadı

İmza

Jüri Başkanı : Prof. Dr. Mustafa KISAKÜREK

Üye : Prof. Dr. Mehmet DEMİR

Üye : Dr.Öğr. Üyesi Yakup ÜLKER

Oy Birliği

Oy Çokluğu

Emine DEMİR tarafından hazırlanan Üçüncül Sektör Kuruluşlarından Olan Vakıfların Ekonomi Üzerindeki Etkileri ve Finansal İşlemlerine Yönelik Muhasebe Uygulamaları başlıklı tez, kabul edilmiştir./..../.....

Prof. Dr. Ahmet ŞENGÖNÜL
Enstitü Müdürü

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde hazırladığım bu Yüksek Lisans tezinin bizzat tarafımdan ve kendi sözcüklerimle yazılmış orijinal bir çalışma olduğunu ve bu tezde;

- 1- Çeşitli yazarların çalışmalarından faydalandığımda bu çalışmaların ilgili bölümlerini doğru ve net biçimde göstererek yazarlara açık biçimde atıfta bulunduğumu;
- 2- Yazdığım metinlerin tamamı ya da sadece bir kısmı, daha önce herhangi bir yerde yayımlanmışsa bunu da açıkça ifade ederek gösterdiğimi;
- 3- Başkalarına ait alıntılanan tüm verileri (tablo, grafik, şekil vb. de dahil olmak üzere) atıflarla belirttiğimi;
- 4- Başka yazarların kendi kelimeleriyle alıntıladığım metinlerini, tırnak içerisinde veya farklı dizerek verdiğim yine başka yazarlara ait olup fakat kendi sözcüklerimle ifade ettiğim hususları da istisnasız olarak kaynak göstererek belirttiğimi,

beyan ve bu etik ilkeleri ihlal etmiş olmam halinde bütün sonuçlarına katlanacağımı kabul ederim.

30./01/2020

Emine DEMİR



ÖNSÖZ

“Üçüncül Sektör Kuruluşlarından Olan Vakıfların Ekonomi Üzerindeki Etkileri ve Finansal İşlemlerine Yönelik Muhasebe Uygulamaları” başlıklı tez çalışmamın tamamlanması sürecinde sahip olduğu bilgilerini ve tecrübelerini benden esirgemeyen, tez çalışması boyunca ilgi ve desteğini sunarak, sürekli yol göstererek bu çalışmamın tamamlanmasında büyük katkıları bulunan değerli tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Yakup Ülker’e, tez çalışmam boyunca beni yalnız bırakmayan ve sürekli destek veren aileme, fikir ve görüşlerinden yararlandığım ve burada isimlerini sayamadığım değerli hocalarıma ve arkadaşlarıma en içten teşekkürlerimi sunarım.

Emine DEMİR

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR LİSTESİ	ix
TABLolar LİSTESİ	xi
ÖZET	xiii
ABSTRACT	xv
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
VAKIFLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER	3
1.1 VAKIF KAVRAMI VE VAKFIN TANIMI.....	3
1.2. VAKIFLARIN AMAÇLARI	4
1.3. VAKIFLARIN ÖZELLİKLERİ.....	5
1.4. VAKIFLARIN TARİHÇESİ.....	6
1.4.1. İslamiyet Öncesi Vakıflar	6
1.4.2. İslamiyet Dönemindeki Vakıflar	6
1.5. VAKIF ANLAYIŞINI DEĞİŞTİREN FAKTÖRLER.....	8
1.5.1. Ekonomik Faktörler	8
1.5.2. Sosyal Faktörler	9
1.5.3. Siyasi Faktörler	9
1.6. VAKIFLARIN ÇEŞİTLERİ.....	9
1.6.1. Türk Medeni Kanunu'ndan Önce Kurulan Vakıflar	10
1.6.2. Türk Medeni Kanunu'na Göre Kurulan Vakıflar.....	10
1.7. VAKIFLARIN KURULUŞU.....	10
1.7.1. Vakıf Kurma Ehliyeti	11
1.7.2. Vakıfların Kuruluş Şekilleri	11
1.7.2.1. Resmi Senetle Kuruluş.....	11
1.7.2.2. Ölüme Bağlı Tasarruf ile Kuruluş.....	12
1.7.3. Vakıfların Amacının Belirlenmesi.....	12
1.7.4. Vakıfların Mal Varlığı	13
1.7.5. Vakıfların Faaliyete Geçmesi ve İşleyişi.....	14
1.7.5.1. Vakıfların Tescili	14

1.7.5.2. Vakıf Senedi ve İçeriği	15
1.8. VAKIF ORGANLARI	16
1.9. VAKIFLARIN DENETİMİ	16
1.9.1. İç Denetim.....	17
1.9.2. Dış Denetim	18
1.10. VAKIFLARIN SONA ERMESİ	19
1.10.1. Vakıfların Sona Erme Sebepleri	19
1.10.2. Vakıfların Sona Ermesinin Sonuçları	19
İKİNCİ BÖLÜM.....	21
VAKIFLARIN SOSYO-EKONOMİK FAALİYETLERİ.....	21
2.1. VAKIFLARIN SOSYAL FAALİYETLERİ.....	22
2.1.1. Dini Hizmetler	22
2.1.2. Eğitim Hizmetleri	22
2.1.3. Belediye Hizmetleri.....	24
2.1.4. Diğer Sosyal Hizmetler	24
2.2. VAKIFLARIN EKONOMİK FAALİYETLERİ	25
2.2.1. Tarım Üniteleri	25
2.2.2. Binalar	26
2.2.3. Nakit Para	26
2.2.4. İşletmeler	27
2.3. VAKIFLARIN EKONOMİK YAPISI	28
2.3.1. Vakıfların Gelirleri	28
2.3.1.1. İşletme Gelirleri	28
2.3.1.2. İştirak Gelirleri	29
2.3.1.3. Gayrimenkul Kira Gelirleri	29
2.3.1.4. Menkul Kıymet Gelirleri.....	30
2.3.1.5. Yayın Gelirleri	31
2.3.1.6. Sosyal Faaliyet Gelirleri.....	31
2.3.1.7. Bağış Gelirleri	32
2.3.1.8. Diğer Gelirler	33
2.3.1.9. Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmadan Kaynaklı Gelirler.....	33

2.3.1.9.1. Kurban Derisi ve Bağırsak Satış Gelirleri İle Fitre ve Zekât Gelirleri.....	34
2.3.1.9.2. Fonlardan Aktarılan Gelirler.....	34
2.3.2. Vakıfların Giderleri	35
2.3.2.1.Yönetim ve İdame Giderleri	35
2.3.2.2.Yedek Akçeler	36
2.3.2.3.Vakıfların Mal Varlığını Arttırıcı Yatırım Harcamaları	37
2.3.2.3.1. Gayrimenkul Alım ve İnşa Giderleri	38
2.3.2.3.2. Menkul Kıymet Alım Giderleri	38
2.3.2.3.3. İktisadi İşletme Kuruluş Giderleri	39
2.3.2.3.4. Vakıf Mal Varlığını Arttırıcı Diğer Giderler	39
2.3.2.4.Şartlı Bağışlardan Yapılan Harcamalar	40
2.3.2.5.Teftiş ve Denetleme Giderleri.....	40
2.3.2.6.Vakıf Amaçlarına Yönelik Giderler.....	41
2.3.2.6.1. Amaçların Gerçekleştirilmesine Yönelik Yatırım Giderleri... 41	
2.3.2.6.2. Bakım Onarım Giderleri	41
2.3.2.6.3. Makine, Teçhizat, Araç, Gereç ve Malzeme Alım Giderleri.. 41	
2.3.2.6.4. Bağış ve Yardımlar	42
2.3.2.6.5. Burs Giderleri	42
2.3.2.6.6. Sosyal Faaliyetlerle İlgili Giderler	43
2.4.VAKIFLARIN SOSYO-EKONOMİK AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ 43	
2.4.1. Vakıfların Kuruluşundan İtibaren Geçirdiği Aşamaların İncelenmesi ... 44	
2.4.2. Vakıf Kurumunun Toplum ve Ekonomiye Mikro ve Makro Katkısının İncelenmesi.....	44
2.4.3. Vakıf Kurumunun Fonksiyonları İtibariyle İncelenmesi	46
2.4.4. Vakıf Kurumunun Sosyal Yardım Ve Sosyal Güvenlik Açısından İncelenmesi.....	46
2.4.4.1.Sosyal Yardım ve Dayanışma.....	47
2.4.4.2.Sosyal Güvenlik Hizmetleri	47
2.4.4.3.Diğer İktisadi Etkiler.....	48
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	49
VAKIFLARDA VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ	49

3.1. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU	49
3.2. GELİR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU	51
3.3. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU	53
3.4. EMLAK VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU	54
3.5. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU	56
3.6. VERGİ USUL KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU	57
3.7. VAKIFLARIN DİĞER VERGİLER KARŞISINDAKİ DURUMU	60
3.7.1. Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu	60
3.7.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu.....	61
3.7.3. Belediye Gelirleri Kanunu Karşısındaki Durumu	61
3.8. VAKIF KAZANÇLARI İÇİN VERGİ ORANLARI.....	61
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	65
VAKIFLARIN FİNANSAL İŞLEMLERİNE YÖNELİK MUHASEBE UYGULAMALARI.....	65
4.1. GENEL AÇIKLAMALAR.....	65
4.2. VAKIFLARDA TUTULACAK DEFTERLER	65
4.2.1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutma	65
4.2.2. İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutma.....	66
4.3. VAKIFLARDA TEK DÜZEN GENEL HESAP PLANI	66
4.4. VAKIFLAR TEK DÜZEN HESAP PLANI ÇERÇEVESİNDE FİNANSAL İŞLEMLERE YÖNELİK MUHASEBE KAYITLARI.....	68
4.4.1. Vakıf Kuruluşunda Tahsis Edilen Nakit Mal Varlığına İlişkin Muhasebe Kayıtları	68
4.4.2. Vakfa Ait İktisadi İşletmeye Sermaye Tescili ve Tahsisine İlişkin Muhasebe Kayıtları	69
4.4.2.1. Tescil Edilen Ayni Sermayeye İlişkin Muhasebe Kayıtları.....	69
4.4.2.2. Tahsis Edilen Gayrimenkul İle İlgili Muhasebe Kayıtları	70
4.4.3. Vakfa Ait İktisadi İşletmeye Tahsis Edilen Mal Varlığının Geri Alınmasına İlişkin Muhasebe Kayıtları.....	70
4.4.3.1. Tahsis Edilen Gayrimenkulün Geri Alınmasına İlişkin Muhasebe Kayıtları.....	70

4.4.3.2. Tahsis Edilen Diğer Duran Mal Varlığının Geri Alınmasına İlişkin Muhasebe Kayıtları.....	71
4.4.4. Vakfa Ait İktisadi İşletmeye Tahsis Edilen Duran Mal Varlığının Satılmasına İlişkin Muhasebe Kayıtları	73
4.4.4.1. Tahsis Edilen Gayrimenkulün İktisadi İşletmede Satılması İle İlgili Muhasebe Kayıtları	73
4.4.4.2. İktisadi İşletmeye Tahsis Edilen Gayrimenkulün, İşletmeden Geri Alınarak Vakıf Tarafından Satılması İle İlgili Muhasebe Kayıtları.....	75
4.4.5. Vakfa Ait İktisadi İşletmeye Tescil Edilen Duran Mal Varlığının Satılmasına İlişkin Muhasebe Kayıtları	77
4.4.6. Vakfa Ait Bir Duran Varlığın Kira Gelirine Ait Muhasebe Kaydı.....	78
4.4.7. Vakfın Mali Duran Varlık Yatırımına Ait Muhasebe Kayıtları	78
4.4.8. Alınan Bağış ve Yardımların Muhasebe Kayıtları	79
4.4.8.1. Mal Olarak Alınan Şartlı Ayni Bağış Yardımların Muhasebe Kayıtları.....	79
4.4.8.2. Vaade Bağlı Olarak Taksitlere veya Vadeye Bağlı Olarak Alınan Bağış ve Yardımların Muhasebe Kayıtları.....	80
4.4.8.3. Hizmet Olarak Alınan Bağış Yardımının Muhasebe Kayıtları.....	81
4.4.9. Yurtiçi/Yurtdışı Mamul/Hizmet Satışlarına Ait Muhasebe Kayıtları.....	82
4.4.10. Sosyal ve Diğer Faaliyet Gelirlerine İlişkin Muhasebe Kayıtları.....	84
4.4.11. Yapılan Bağış ve Yardımların Muhasebe Kayıtları.....	85
4.4.11.1. Vakfa Kırtasiye İşlemleri İçin Nakit Bağışı Muhasebe Kayıtları.	85
4.4.11.2. Şartlı Nakit Bağış ve Yardım Gelirlerinin Kullanılmasıyla Yapılan Yardımlara İlişkin Muhasebe Kayıtları	86
4.4.11.3. Şartsız Ayni Bağış ve Yardım Olarak Alınan Stokların Vakıfta Kullanımına İlişkin Muhasebe Kayıtları	88
4.4.11.4. Şartlı Ayni Bağış Yardımlarının Vakfa Ait İktisadi İşletmeye Aktarılmasına İlişkin Muhasebe Kayıtları	89
4.4.12. Amaca Uygun Değer Artırıcı Giderlerin Muhasebe Kayıtları: Bina İnşaat Giderleri.....	92

4.4.13. Amaca Uygun Değer Artırıcı Giderlerin Muhasebe Kayıtları: Duran Varlık Satın Alma Bedeli	94
4.4.14. Gayrimenkul ve Diğer Duran Mal Varlıklarının Satışı ve Oluşan Kârın Kaydı	94
4.4.14.1. Gayrimenkul Satışı ve Oluşan Kârın Kayıtları	94
4.4.14.1.1 Kuruluşta Tahsis Edilen Gayrimenkulün Satış Kârı	94
4.4.14.1.2 Sonradan Edinilen Gayrimenkulün Satış Kârı	95
4.4.14.2. Diğer Duran Varlık Satışı ve Oluşan Kârın Kayıtları	96
4.4.15. Sosyal Faaliyet Giderlerine İlişkin Muhasebe Kayıtları	97
4.4.15.1. Amaca Yönelik Sosyal Faaliyetlere İlişkin Giderlerin Muhasebe Kayıtları	97
4.4.15.2. Gelire Yönelik Sosyal Faaliyetlere İlişkin Giderlerin Muhasebe Kayıtları	98
4.4.16. İktisadi İşletmelere İlişkin Cari Hesapların Muhasebe Kayıtları	98
4.4.16.1. İktisadi İşletmelere Verilen Finansmana İlişkin Muhasebe Kayıtları	98
4.4.16.2. İktisadi İşletmelerden Sağlanan Finansmana İlişkin Muhasebe Kayıtları	98
4.4.17. Vakfa Bağlı İktisadi İşletmeden Vakfa Kâr Aktarılmasına İlişkin Muhasebe Kayıtları	99
4.4.18. Finansal Yatırım Araçlarından Elde Edilen Kazanç ve İratlara İlişkin Muhasebe Kayıtları	99
4.4.19. Vakıf Duran Varlıklarında Amortisman İşlemlerine Ait Muhasebe Kayıtları	101
4.4.19.1. Yap- İşlet- Devret Modelinde Amortisman	101
4.4.19.2. Duran Varlık Satış Zararının Vakıf Bütçesi İlişkisi	102
4.4.20. Vakıflarda Başlıca KDV Uygulamaları ve Muhasebe Kayıtları	104
4.4.20.1. Ayni Bağışların Satılması Durumunda KDV	104
4.4.20.2. Mal ve Hizmet Alışlarında KDV	104
4.4.20.3. Kira Ödemesinde KDV ve Muhasebe Kayıtları	105
4.4.21. Vakıf Çalışanlarının Vergi ve SGK Mevzuatına İlişkin Muhasebe Kayıtları	105

4.4.22. Vakıf Merkezinde Özellik Gösteren Diğer Muhasebe Kayıtları	107
4.4.22.1 Ücret Bordrosu ve Diğer Gelir Vergisi Kesintilerine İlişkin Muhasebe Kayıtları	107
4.4.22.2. Üyelere Borç Verilmesi ve Muhasebe Kaydı	109
4.4.22.3 Vakıf Senedine Göre Özel Amaçlı Fonlar ve Muhasebe Kaydı ..	110
4.4.22.4. Sosyal Yardım Dayanışma Teşvik Fonu Yardımları ile Mahalli İdareler Pay Gelirleri ve Muhasebe Kayıtları	110
4.4.23. Vakfa Ait İktisadi İşletme de Verilen Bedelsiz Hizmetler ve Bunlara İlişkin Muhasebe Kayıtları	111
4.4.23.1 Vakfa Ait İktisadi İşletmede Verilen Bedelsiz Hizmetlerin Niteliği	111
4.4.23.2. Bedelsiz Hizmetin İktisadi İşletmeden Vakfa Fatura Edilmesi ve Muhasebe Kaydı.....	112
4.4.23.3 Bedelsiz Hizmetin İktisadi İşletmeden Vakfa Fatura Dışında Belge İle Gönderilmesi ve Muhasebe Kaydı	112
4.4.24. İktisadi İşletme Kurmaksızın, Amacı Kapsamında Faaliyette Bulunan Vakıflarda Muhasebe Özellikleri.....	113
SONUÇ VE ÖNERİLER	115
KAYNAKÇA.....	119
EKLER	125
EK: 1. Vakıflarda Bilanço Örneği	125
EK: 2. Vakıflarda Gelir- Gider Tablosu Örneği	131
EK: 3. Vakıflar Tarafından Kullanılan Tek Düzen Hesap Planı	133
ÖZGEÇMİŞ	155



KISALTMALAR LİSTESİ

AGİ	: Asgari Geçim İndirimi
AŞ	: Anonim Şirket
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
H.z.	: Hazreti
KDV	: Katma Değer Vergisi
Md	: Madde
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
S	: Sayfa
SAV	: Sallallâhu Aleyhi Vesellem
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
STK	: Sivil Toplum Kuruluşu
SYD	: Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma
Vb	: Ve Benzeri
VHT	: Türk Medeni Kanunu'na Göre Kurulan Vakıflar Hakkındaki Tüzük
VGM	: Vakıflar Genel Müdürlüğü
VUK	: Vergi Usul Kanunu



TABLO LİSTESİ

Tablo 1. Vakıf Kazançlarının Vergilendirilmesi	62
Tablo 2. Vakıf Mal Varlıklarının Tabi Olduğu Diğer Vergiler.....	64





ÖZET

Günümüzde ülke ekonomisine yön veren kamu ve özel sektör ile birlikte üçüncül bir sektör olarak sivil toplum kuruluşları bulunmaktadır. Dünyada yaşanan siyasal, toplumsal ve ekonomik gelişmelerin etkisiyle kamu ve özel sektör ile birlikte sivil toplum kuruluşları da hızla gelişme göstermektedir. Başlangıcı İslamiyet öncesine dayanan ve topluma karşılıksız hizmet sunma amacı olan, toplum hayatına ve ülke ekonomisine birçok faydası bulunan sivil toplum kuruluşlarından biri de vakıflardır. Vakıflar geçmişten günümüze kadar farklı alanlarda sosyal, kültürel ve ekonomik hizmetler sunmaktadırlar. Bu hizmetler başlangıçta tamamen hayır amaçlı olarak sunulurken, zamanla ekonomik, sosyal ve siyasi etkilerle değişikliğe uğramıştır. Vakıflar, amaçlarını gerçekleştirebilmek için iktisadi işletmeler kurarak ticari, sınai ve zirai alanlarda faaliyet göstermektedirler. Böylece ekonominin gelişmesine de önemli katkılar sağlamışlardır. Vakıfların bu faaliyetleri yürütürlerken bazı vergisel yükümlülükleri yerine getirme zorunlulukları ortaya çıkmıştır. Vakıflarda vergisel yükümlülükleri yerine getirme konusunda diğer işletmelerden farklı olarak bazı muafiyet ve istisnalar görülmektedir. Muafiyet ve istisnalardan dolayı vakıfların iyi bir denetim sistemine sahip olması gerekmektedir. Aynı zamanda faaliyetlerinin kuruluş amaçlarına uygun olabilmesi ve denetimin kolaylaştırılması için iyi bir muhasebe sistemine de ihtiyaç vardır.

Hayır amacına yönelik kuruluşlardan olduğu için vakıflarda uygulanan muhasebe sistemi diğer ticari işletmelerden biraz farklılık arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vakıf, Hayır Kuruluşu, Vakıflarda Vergilendirme, Vakıfların Muhasebe Düzeni



ABSTRACT

Today, there are non-governmental organizations as a tertiary sector together with the public and private sectors that shape the country's economy. As a result of the political, social and economic developments in the world, public and private sectors as well as non-governmental organizations are developing rapidly. One of the non-governmental organizations, whose origins are based on pre-Islamic time and which aims to provide unrequited services to the society and has many benefits to the life of the society and the economy of the country, is foundations. Foundations provide social, cultural and economic services in different fields from past to present. While these services were initially established for purely charitable purposes, they changed over time for economic, social and political reasons. In order to realize their goals, foundations establish economic enterprises and operate in commercial, industrial and agricultural fields. Thus, they have made important contributions to the development of the economy. While foundations provide their economic development, they have to fulfill some tax obligations due to their presence in the national economy. Unlike other enterprises, foundations have some exemptions and exceptions in fulfilling the tax obligations. Due to these exemptions and exceptions, foundations need to have a good audit system. There is also a need for a good accounting system to ensure that its activities are appropriate to the objectives of the organization and to facilitate audit.

Since the foundations are charitable organizations, the accounting system applied in foundations differs from other commercial enterprises.

Keywords: Foundation, Charitable Foundation, Taxation in Foundations, Accounting System of Foundations



GİRİŞ

Günümüzde birincil sektör olan kamu sektörü ve ikincil sektör olan özel sektör dışında vatandaşların hiçbir şekilde kâr amacı gütmeyen gönüllü olarak kamu işlerine katılımını sağlayan dernek, vakıf, cemiyet, hareket, grup, birlik ve platformlar vardır. Bu sektörlerle üçüncül sektör denir. Üçüncül sektör kuruluşlarından biri de vakıflardır.

Vakıflar, tek kişi veya tüzel kişilik tarafından başkalarının faydalanması amacıyla mal veya hizmetin ya da paraların bağışlanması suretiyle, gerçek ya da tüzel kişilerin bu mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca hizmet etmek üzere, kişinin kendi isteği ile kişinin mülkiyetinden çıkartılarak bir daha geri alınmamak kaydı ile resmi bir senede bağlı olarak oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kuruluşlardır.

Üçüncül sektör kuruluşlarından olan vakıfların, ülke ekonomisine ve toplum hayatına önemli katkıları bulunmaktadır. Vakıflar sosyal devletin görevleri arasında bulunan eğitimden sağlığa, alt yapı hizmetlerinden sosyal hizmetlere kadar birçok alanda çalışmalara katılmış ve toplumsal hayatın kolaylaştırılmasında katkı sağlamıştır. Vakıflar amaçlarını gerçekleştirebilmek ve faaliyetlerini devam ettirebilmek için iktisadi ve mali güce sahip olmaları gerekmektedir. Bunu da yaptıkları sosyal faaliyetler ve ekonomik faaliyetlerle gerçekleştirmektedirler. Vakıflar, yaptıkları ekonomik faaliyetlerden dolayı mali açıdan bazı sorumlulukları yerine getirmek zorundadırlar. Vergi kanunlarında vergiden muaf vakıf kavramı kullanılmasına rağmen uygulamada vakıflar da diğer işletmeler gibi vergisel sorumluluklarla karşı karşıya gelmektedirler. Bu vergisel sorumluluklarda vakıflara ayrıcalık yapmadan, adaletsiz ve haksız bir uygulamaya girişim yapılmadan vergisel anlamda vakıflara bazı teşviklerin yapılması ile önlerinin açılması ve daha çok toplum hayatına katkıda bulunmaları sağlanmalıdır.

Vakıfların tüzel kişilikleri itibariyle kâr amacı gütmeyen kuruluşlar olmasından dolayı muhasebe sistemleri de diğer işletmelerden farklıdır. Muhasebe sistemi diğer işletmelerden farklı olduğundan dolayı vakıflarda uygulanan muhasebe sisteminde bazı özel durumlar ortaya çıkmıştır. Günümüzde kullanılan muhasebe ve

raporlama standartları genellikle ticari işletmelerde kullanılmaktadır. Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından Maliye Bakanlığı'nın işletmeler için oluşturduğu hesap planı dikkate alınarak vakıflar için bir hesap planı oluşturulmuştur. Vakıfların muhasebe işlemlerini gerçekleştirirken bu hesap planını kullanmaları gerekmektedir.

Üçüncül sektör kuruluşlarından olan vakıfların ekonomi üzerindeki etkileri ve finansal işlemlerine yönelik muhasebe uygulamaları adlı çalışmamız dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde genel olarak vakıflar konusu ele alınmıştır. Vakıfların tanımı, amaçları, özellikleri ve tarihsel gelişimi, vakıf anlayışındaki değişiklikler, vakıfların çeşitleri, vakıfların kuruluşu, vakıf organları, vakıfların denetimi ve vakıfların sona ermesi hakkında detaylı bilgiler verilmektedir.

İkinci bölümde vakıfların sosyal faaliyetlerinden dini hizmetler, eğitim hizmetleri, belediye hizmetleri ve diğer hizmetler hakkında bilgiler verilip ekonomik faaliyetlerinden de tarım üniteleri, binalar, nakit para ve işletmeler hakkında bilgiler verilmiştir. Ekonomik yapısı olarak da vakıfların gelirleri ve giderleri hakkında detaylı bilgiler verilmiştir. Son olarak vakıflar sosyo ekonomik açıdan değerlendirilmiştir.

Üçüncü bölümde vakıfların Türk Vergi Kanunları karşısındaki durumu ele alınmıştır. Vakıfların Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi, Emlak Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Vergi Usul Kanunu açısından incelemesi yapılmış ve diğer vergi kanunları karşısındaki durumu anlatılmıştır.

Son bölüm olan dördüncü bölümde ise vakıflarda uygulanan muhasebe sistemi ele alınmıştır. Vakıflarda tutulacak defterler, tek düzen genel hesap planı ve vakıflar tek düzen hesap planı çerçevesinde finansal işlemlere yönelik muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

Çalışma, Sonuç ve Öneriler ile tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VAKIFLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1 VAKIF KAVRAMI VE VAKFIN TANIMI

Vakıf sözcüğü Arapça kökenli bir sözcüktür. Arapçada “*Vakf*” sözcüğü “*Duruş, durma, kılmıdamama, mal veya mülkü satılmamak şartıyla bir hayır işine bağışlayıp bir yerde tutma, hapsetme, tutuklama, alıkoyma, tahsis etme*” anlamına gelmektedir. Vâkıf bir şeyi vakıf haline getiren anlamındadır. Yani vakfî kuran kişidir. Vakıf ise, vakfetme eyleminin oluşturduğu sonuçtur. Vakfın çoğulu “*vukuf*” ve “*evkaf*” şeklindedir (Özön 1965: 192).

Yalın anlamıyla vakıf, hayır amacı ile belirli bir varlığın diğer kişilere geçirilmesi ya da kendince geri alınmasının durdurulması ve yasaklanması olarak tanımlanabilir (Durmuş 2011: 4).

Vakıfların hukuki manası, gerçek ya da tüzel kişiliğin belirli bir malını veya hizmetini diğer bireylerin yararına olacak şekilde idare etme hakkına sahip olduğu ilişkiler bütünüdür (Kaçar 2010: 6).

İslam hukuku bakış açısına göre vakıf, yararı halka ait olacak şekilde bir malı sürekli olarak, Allah’ın mülkü olarak kalmak üzere, başkasının mülkiyetine geçirilmesinin ve mülk edilip satılmasının yasaklanmasıdır (Hatemi 1969: 39).

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 101. maddesinde; “*vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları*” vakfın tanımı yapılmıştır.

Türk Medeni Kanunu’nun 101. maddesinde “*bir mal varlığının bütünü veya gerçekleşmiş ya da gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilir*” nelerin vakfedilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu açıklamalardan sonra, vakıfların geniş kapsamlı olarak, bir kişi veya tüzel kişilik tarafından bireylerin ve toplumun faydalanması amacıyla mal ve hizmetin ya

da paralarının bağışlanması suretiyle, gerçek ya da tüzel kişilerin bu mal ve hakları belirli bir zamanda belirlenmiş olan amaçlara hizmet etmek üzere, kişinin kendi isteği ile kendi mülkiyetinden çıkartılarak bir daha geri alınmamak üzere resmi bir senede bağlı olarak oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar olarak tanımlanabilir.

1.2. VAKIFLARIN AMAÇLARI

Vakıfların çok geniş ve farklı yönlerden amaçları bulunmaktadır. Bunlara örnek olarak, dini amaçlı vakıflar, sosyal amaçlı vakıflar, tabiat varlıklarını koruma amaçlı vakıflar, eğitim amaçlı vakıflar, sağlık amaçlı vakıflar, kültür amaçlı vakıflar vb. verilebilir. Bu vakıfların amaçlarını maddeler halinde aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür: (<https://www.makaleler.com>) Erişim Tarihi 06.01.2019

- Bireylere hizmet vermek ve topluma katkı sağlamak,
- Ekonomik açıdan dar gelirli şahıslara ve topluma yardım etmek, onların güçlenmelerini sağlamak ve gelirlerini ortalama bir gelir düzeyine getirmeye çalışmak,
- Kamu sektörüne doğrudan hizmette bulunarak devletin yükünü azaltmak,
- İhtiyacı olan kişilere ve topluma doğrudan maddi yardımda bulunmak,
- Doğal afet, savaş, olağanüstü hâl gibi devletin yeterli olmadığı durumlarda bireylere ve topluma yardımda bulunmak,
- Maddi imkânı yeterli olmayan öğrencilere burs olanağı sağlamak,
- Toplumda gelir adaletsizliklerini kaldırmak,
- Vakıf olmayan yerlere vakıflar kurarak toplumu aydınlatmak ve bilgi vermek, vakıfların amaçlarından bazılarıdır.

Geçmişten günümüze kadar kurulan vakıflar, hangi amaçlarla kurulurlarsa kurulsunlar, İslâm ve Türk dünyasında çok önemli ve çok çeşitli hizmetleri üstlenerek, devletin yapmakta olduğu çok sayıda kamusal görevi yıllardır başarıyla yerine getirmişler ve yerine getirmeye devam etmektedirler.

Vakıflar, sosyal dengenin sağlanması için, servetin zengin kesimlerden toplumun daha fakir kesimlerine doğru akışını önemli ölçüde gerçekleştirir. Vakıflar aynı zamanda sınıf çatışmalarını önler, sosyal dengenin kurulmasını ve sosyal

bütünleşmeyi sağlar. Toplumsal barışın sürekliliğinde, siyasi ve ekonomik istikrarın sağlanmasında, kamunun hizmet taleplerinin yerinde karşılanmasında da merkezî yönetimin en büyük yardımcıları olmuştur (<http://www.nurnet.org>) Erişim Tarihi 08.01.2019

1.3. VAKIFLARIN ÖZELLİKLERİ

Mal veya hizmet üreterek ekonomik faaliyette bulunan sektörler, kâr amacı taşıyan ve kâr amacı taşımayan kuruluşlar olarak iki sınıfa ayrılırlar. Kâr amacı taşımayan kuruluşları diğerlerinden ayıran belli başlı özellikler şunlardır (Öztürk 2016: 4);

- Kâr Amacının Olmaması

Vakıfların herhangi bir kâr amacı yoktur.

- Kuruluşun Anlamlı ve Sürekli Bir Kurumsal Yapısı Olması

Belirli kurumsal koşullar ve belirli kurallar üzerine kurulmuş olmalıdır ve amaçları doğrultusunda süreklilik göstermelidir.

- Özel Olması

Kamu sektöründen ayrı kurumsal yapısı olmalıdır. Yani, kâr amacı taşımayan sektör kuruluşlarının kamu yönetim sisteminin bir parçası olmaması ve kamu tarafından yönetilmemesidir. Devletten mali destek almaları ve kamu görevlilerinin yönetimlerinde görev almaları bu durumu değiştirmemektedir.

- Kendi Kendini Yönetmesi

Yönetimi kendi kurumsal yapısı içinden olmalıdır. Kurum dışında bir kuruluşa bağlı olmamalıdır.

- Sahiplerine veya Yöneticilerine Kâr Dağıtımını Yapmaması

Sahiplere veya yöneticilere kâr dağıtmak yerine kârlarını kurumun amaçları ve görevi için kullanmalıdır. Bu kuruluşları özel sektör kuruluşlarından ayıran özelliklerden en önemlisi kâr dağıtmama ilkesidir. Bu kuruluşların gelirleri giderlerinden daha fazla olabilir, yani kâr

edebilirler, fakat bu kârı tekrar amaçları için kullanmak mecburiyetindedirler.

- Gönüllülük Esasına Dayanması

Yönetim kurullarının gönüllülerden oluşması bile bir kuruluşun gönüllü kurum olarak nitelendirilmesi için yeterlidir.

- Kamu Amaçlarını Destekleyici Nitelikte Olması

Kâr amacı taşımayan kuruluşlar, belirli kesim ya da çevrenin amaçlarına değil, hedefleri doğrultusunda tüm topluma hizmet etmelidir. Kâr amacı taşımayan kuruluşların en önemli toplumsal amaçları, eğitim, sağlık, çevre konut, araştırma, sanat, kültür, savunma ve din alanlarındaki amaçlardır.

1.4. VAKIFLARIN TARİHÇESİ

Vakıfların tarihi gelişimini İslamiyet dönemi öncesi vakıflar ve İslamiyet dönemindeki vakıflar olmak üzere iki ana başlık altında incelemek mümkündür.

1.4.1. İslamiyet Öncesi Vakıflar

İlk çağlardan beri hayır amacıyla birçok vakıf kurulmuştur. Günümüze kadar ulaşan en eski müessese vakıflardır.

İslamiyet'ten önceki dönemlerde Orta Asya'daki Hunlar, Göktürkler, Moğollar ve Uygurlar gibi Türk toplumlarında kısmen göçebe hayatının hâkim olmasından dolayı günümüzdeki vakıf kurumuna benzer oluşumlara rastlanılmamıştır. Doğu Türkistan'da yapılan TURFAN kazısında 12. Yüzyılda hüküm süren Budist Uygur Türklerine ait bir vakfiye elde edildiği bilinmektedir. Bez üzerine yazılı bu vakfiye, vakıflar genel müdürlüğü arşivinde saklanmaktadır (Özkan 2000: 12).

1.4.2. İslamiyet Dönemindeki Vakıflar

Vakıf kurumu İslam Dini ile birlikte ortaya çıkmıştır. İslam tarihinde ilk vakıf 625 yılında Hz. Muhammed (S.A.V.) tarafından kurulmuştur. Hz. Muhammed (S.A.V.) Medine'deki yedi hurma bahçesinin gelirini, Müslümanlığın savunulması

için bağışlamış, diğer bir hurma bahçesini de yiyeceği tükenen yolcular için vakfetmiştir (Altunkara 2012: 7).

Abbasiler döneminde, vakıf sayı ve türleri artış göstermiştir İslam toplumunda farklı amaçlara ve işlevlere sahip olan vakıflar da kurulmuştur. Bazı vakıflarda doğrudan mülkün kendisinden faydalanılmaktadır. Bunlar; kütüphaneler, yetimhaneler, camiler, okullar ve misafirhanelerdir. Dükkân, han, mağaza gibi yapılar ile tarım için ayrılan topraklar gibi bazılarında ise sadece mülkün gelirinden faydalanmak üzere vakıflar oluşturulur. Belirli bir yöre halkının hastalık, yangın ve kuraklık gibi durumlarda faydalanabilmeleri için ya da yoksulların vergilerinin ödenmesi için kurulan vakıflar da bulunmaktadır (Öztürk 1983: 55-56).

Osmanlı döneminde vakıflar oldukça gelişmiş ve gerçek anlamını bu dönemde bulmuştur. Orhan Gazi, Osmanlı Devletinde ilk vakıf kurucusudur. Toplumsal hayatın düzenlenmesi ve sosyal yardım ve dayanışmanın gelişmesi amacıyla kamu hizmetleri Osmanlı İmparatorluğu'nun Tanzimat'tan önceki döneminde vakıflar tarafından yürütülmüştür (Eren 1987: 197). Başta Orhan Gazi, Fatih Sultan Mehmet ve Yıldırım Bayezid olmak üzere bütün Osmanlı padişahları, bireylerin ve toplumun ihtiyaçlarına göre vakıf kurmuşlardır. Vakıf statüsünde; mescitler, türbeler, kervansaraylar, medreseler, hamamlar, hastaneler, kütüphaneler, çeşmeler, su tesisatı, sebiller, köprüler, hanlar ve yollar gibi birçok yapıt meydana getirmişlerdir (Saran 1990: 8).

Cumhuriyet döneminde vakıf işleri önce Şer'iyye ve Evkaf Vekâletince yürütülmüştür. Şer'iyye ve Evkaf Vekâleti daha sonra kaldırılmış ve görevleri Başbakanlığa bağlı olarak oluşturulan Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne devredilmiştir. (Altunkara 2012: 7-8).

Kurtuluş Savaşı sırasında zor şartlarda verilen mücadelenin ülke ekonomisi üzerindeki tahribatından dolayı vakıf sayısında ciddi anlamda azalma olmuştur. Ancak 13.07.1967 tarihinde kabul edilen 903 sayılı Kanun ile vakıflara vergi muafiyeti tanınması konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi sonucunda vakıf kurma sayısında yeniden artış olmuştur. 903 sayılı Kanuna göre kurulan vakıflara 1986 yılında yürürlüğe giren 3294 sayılı Kanun hükümleri ile kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları da eklenmiştir (Özkan 2000: 15-16).

20.02.2008 tarihinde 5737 sayılı Yeni Vakıflar Kanunu kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'na bağlı olarak Vakıflar Genel Müdürlüğü görevlerini yerine getirmektedir (Altunkara 2012: 9).

1.5. VAKIF ANLAYIŞINI DEĞİŞTİREN FAKTÖRLER

Vakıflar başlangıçta, bir malın ya da gelirin bir daha geri alınmamak üzere belirli bir amacın gerçekleştirilebilmesi için tahsisi şeklinde tamamen hayır amaçlı olarak kurulurken, bu anlayış zamanla büyük değişikliğe uğramıştır. Bu değişikliklerin, ekonomik, sosyal ve siyasi sebeplerden dolayı olduğu söylenilebilir (Özkan 2000: 16).

1.5.1. Ekonomik Faktörler

Vakıflar ilk kurulduklarında amaçlarını gerçekleştirmek için tahsis ettikleri gelirleri ve mal varlıkları yeterli ve herhangi bir finansal sıkıntıları yoktu. Vakıflar, rahat çalışma ortamı bulmuşlar ve gelir yetersizliği sorunu yaşamadan istedikleri amaçlara ulaşmışlardır. Ancak zamanla vakıflar da finansal sıkıntıları hissetmeye başlamış ve enflasyonla tanışmışlardır. Enflasyonun etkisiyle vakıfların gelirleri yetersiz gelmeye başlamış ve farklı finansman yolları aramaya başlamışlardır. Farklı finansman yolları aramalarındaki amaç, mal varlıklarının ve gelirlerinin ekonomik değerini korumaktır. Enflasyonun ortaya çıkmasıyla birlikte, vakıf amaçlarının gerçekleşmesine tahsis olunacak gelirlerin büyük bir çoğunluğu öncelikle ticari organizasyonlara yönlendirilerek sürekli gelir sağlanması amaçlanmıştır. Bu tür harcamalardan sonra kalanlarla da yetersiz gelirlerin amaçlara tahsisi ile yetinilmiştir. Enflasyonun olumsuz etkisiyle vakıf amaçlarının gerçekleşmesinde gecikmeler olmuş ve vakıf faaliyetleri olumsuz etkilenmiştir (Tunçay 2013: 25).

Bazı şirketlerin ya da şirket topluluklarının, kurdukları vakıfları faizsiz kredi veren finans kurumu gibi kullandıkları görülmektedir. Ticari kredi faizlerinin yüksek olması vakfi bulunan şirketleri, paralı kredi kullanma yerine, daha sonra uygun zamanda geri ödemek üzere vakıfta toplanan paraları kullanmaya teşvik etmektedir. Sermaye artırımına giden anonim şirketlerde sermayeye katkı sağlamak için çıkarılan yeni hisse senetlerini halka sunup da satış işlemlerinin bitmesini beklemek yerine bunları kurucusu oldukları vakfa vererek; hem vakfi şirketlerine ortak etmekte, hem

de beklemeden toplu para sağlamaktadırlar. Böylece, aynı zamanda şirket yönetiminde söz sahibi olan hisse senedi sahipleri yeni hisse senetlerinin kontrolünü de başkalarına bırakmamış olmaktadır (Özdemir 2009: 53).

1.5.2. Sosyal Faktörler

Başlangıçta tamamen toplum yararına veya hayır için faaliyette bulunmak üzere kurulan vakıflar, daha sonra ekonomik sorunlardan dolayı belli bir kitle ya da belli bir kurum çalışanlarına hizmet etmek amacıyla kurulmaya başlamıştır. Vakıf kurucuları varlığı ile bir hayır yapacaksa bu hayırdan öncelikle kendi yöresinin insanların, ya da çevresinde bulunan ihtiyaç sahiplerinin yararlanmasını doğru bulmuşlardır. Ayrıca vakıfların gelir sağlama imkânları daha fazla olduğu için zamanla derneklerinde vakıflara dönüştüğü görülmektedir. Bu da vakıfların amacı olan toplum refahını geri plana atıp iktisadi amaçları ön plana çıkarmalarına sebep olmuştur. Böylece topluma hizmet etmesi gereken vakıflar, artık belli bir kitleye hizmet eder hale gelmiştir. (Özkan 2000: 18).

1.5.3. Siyasi Faktörler

Vakıf anlayışını değiştiren faktörlerin en önemlilerinden biri de siyasi oluşumlardır. Özellikle 903 Sayılı Kanun'la birlikte vakıflara vergi muafiyeti tanınmasında Bakanlar Kuruluna yetki verilmesiyle birlikte siyasilerle vakıflar arasında ilişkiler ortaya çıkmıştır. Vakıflarla siyasilerin arasında ilişkiler kurulmasıyla vakıflar esas amaçlarından uzaklaşmış ve artık siyasilerin istekleri doğrultusunda ilerlemeye başlamışlardır. Yani belirli bir yöreye ya da kitleye hizmet sunmaya başlamışlardır. Dolayısıyla zamanla vakıflar siyasi oluşumların bir aracı haline gelmiştir (Özdemir 2009: 55) .

1.6. VAKIFLARIN ÇEŞİTLERİ

Vakıflar, birçok şekilde sınıflandırılabilir. En çok benimsenen şekle göre vakıflar Türk Medeni Kanunu'ndan önce kurulan vakıflar ve Türk Medeni Kanunu'na göre kurulan vakıflar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (<http://www.vgm.gov.tr>) Erişim Tarihi 15.12.2018

1.6.1. Türk Medeni Kanunu'ndan Önce Kurulan Vakıflar

Türk Medeni Kanunun kabulünden önce kurulan vakıflar Anadolu Beylikleri ve Osmanlı İmparatorluğu döneminde kurulmuş olan ve günümüze kadar devam eden vakıflardır (Saydam, Ekici 1998:16).

Türk Medeni Kanunu'ndan önce kurulan vakıflar 2008 yılına kadar, 2762 Sayılı Vakıflar Kanunu'na tabi olarak faaliyetlerini sürdürmüşler, 2008 yılından sonra 5737 Sayılı Vakıflar Kanunu'na göre faaliyetlerini sürdürmektedirler.

Türk Medeni Kanunu'ndan önce kurulan vakıflar kendi içlerinde mahiyetleri, mülkiyetleri, idareleri ve kullanım şekilleri bakımından dörde ayrılmaktadır. Mahiyetleri bakımından vakıflar, hayri, zürri ve avarız vakıflarıdır. Mülkiyetleri bakımından vakıflar, sahih ve sahih olmayan vakıflardır. İdareleri bakımından vakıflar, mazbut, mülhak ve cemaat ve esnafa mahsus vakıflardır. Kullanım şekilleri bakımından vakıflar ise, İcare-i Vahideli ve İcare-i Vahide-i Kademeli vakıflardır.

1.6.2. Türk Medeni Kanunu'na Göre Kurulan Vakıflar

20.02.2008 tarih ve 5737 Sayılı Vakıflar Kanunu'nun 3. maddesine göre, “*mülga 743 sayılı Medeni Kanunu ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulan vakıflar*” yeni vakıflar olarak hükme bağlanmıştır.. Yeni vakıflar, 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulur ve faaliyet gösterirler. Yeni vakıflar, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları, Çevre Koruma Vakıfları ve Diğer Yeni Vakıflardan (Çok Amaçlı Vakıflar) oluşmaktadır” (Tunçay 2013: 19).

1.7. VAKIFLARIN KURULUŞU

T.C. Anayasası'nın 33. maddesinde belirtilen hükme göre, tüm birey ve toplum tarafından vakıf kurma serbestliği bulunmaktadır. Vakıf kurma işlemi, vakıf kurucusu olan gerçek veya tüzel kişinin hukuki bir işlemle kendisine ait bir mal veya hakkı bir daha geri almamak üzere belli bir amaca tahsis etmesidir. Vakıf kurma işlemi irade beyanının kabulünü gerektiren tek taraflı bir irade beyanıdır (Turan 2006: 31).

Medeni Kanun hükümlerine göre kurulacak vakıfların kuruluş işlemleri, Türk Medeni Kanunu'nda, 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nda ve bu kanuna istinaden

çıkartılan Vakıflar Yönetmeliğinde yer alan ilgili hükümlerde belirtilmiştir (Kaçar 2010: 11). Bu hükümler:

1.7.1. Vakıf Kurma Ehliyeti

Vakıf kurulması, her şeyden önce belli bir irade beyanının mevcudiyeti ile başlar. Bu irade beyanı başlı başına mevcudiyeti haiz olmak üzere, bir malın belli bir amaca tahsisini kapsar. Vakıf kurmaya yönelik bu irade beyanı gerçek kişiler tarafından yapılabileceği gibi tüzel kişiler tarafından da gerçekleştirilebilir.

Vakıf kurucusu olan gerçek kişilerin fiil ehliyetine sahip olmaları gerekmektedir. Temyiz kudretine sahip olup reşit olan ve kısıtlı hali bulunmayan kişiler fiil ehliyetine sahiptir demektir. Tüzel kişilerin vakıf kurabilmesi için tüzel kişiliğin tüzük, esas mukavele veya genel kurul tarafından yetkili kılınması gerekmektedir.

1.7.2. Vakıfların Kuruluş Şekilleri

Türk Medeni Kanunu'nun 102. maddesinde vakıfların kuruluşu, vakıf kurma iradesinin resmi senetle ortaya çıkması ve ölüme bağlı tasarrufla ortaya çıkması olmak üzere ikiye ayrılır.

1.7.2.1. Resmi Senetle Kuruluş

Vakıflar Yönetmeliği'nin 5. maddesinde, "*Vakıfların resmi senetle kuruluşunda, gerçek ve tüzel kişilerin vakıf kurma iradesi noterde düzenlenen bir senetle ortaya konur. Vakıf senedinin, gerçek ve tüzel kişi kurucular tarafından imzalanması şarttır. Noterce tasdik edilen vakıf senedinin bir örneği noter tarafından yedi gün içinde Genel Müdürlüğü'ne gönderilir.*

Vakıf senedinin noterce onaylanmasından sonra vakfın yerleşim yerinde bulunan mahkemeye tescil için başvuru yapılır. Bu başvuru vakfeden tarafından yapılır. Resmi senetle vakıf kurma işleminin bir temsilci tarafından yapılması halinde, temsil yetkisinin noterlikçe verilmiş bir belgeye dayanması ve bu belgede vakfın amacı ile özgülenecek mal ve hakların belirlenmiş bulunmasına bağlıdır. Kurucular arasında tüzel kişilerin bulunması halinde, bu tüzel kişilerin vakıf kurabileceğine ve vakfa mal varlığı tahsis edebileceklerine dair bir hüküm bulunan

kuruluş statüsünü veya yetkili organ kararını vakıf senedi ile beraber mahkemeye sunmaları gerekir.

Resmi senetle kurulan vakıflarda vakfedenin ölmesi halinde mirasçılardan biri tarafından mahkemeye tescil talebinde bulunabilir. Vakıf senedinin düzenlenip noterce onaylanmasından sonra takip eden üç ay içerisinde vakfedenin veya ölümü halinde mirasçısının tescil talebinde bulunmamış olması veya vakfeden tüzel kişiliğe sahipse bu süre içerisinde sona ermişse vakfın tescili için gereken başvuru Genel Müdürlük tarafından yapılır. Genel Müdürlük tarafından vakfın tescili için mahkemeye yapılan başvuru harcamaları ilgili vakıftan alınmak kaydıyla Genel Müdürlükçe karşılanır” vakıfların resmi senetle kuruluşuna ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

1.7.2.2. Ölüme Bağlı Tasarruf ile Kuruluş

Vakıflar Yönetmeliği'nin 6. maddesinde, “Ölüme bağlı tasarruf yoluyla kuruluş, vakfeden kişinin ölümünden sonra tescil edilmesi üzerine gerçekleşir. Bu yolla kurulan vakıflarda sulh hâkimi vakfın kurulmasına ilişkin belgeyi yedi gün içinde Genel Müdürlüğü'ne gönderir.

Ölüme bağlı tasarruf ile kuruluşta mahkemeye başvuru ilgililer tarafından veya sulh hâkiminin bildirim üzerine ya da Genel Müdürlüğü'nce resen yapılır. Yapılacak harcamalar, vakıftan alınmak kaydıyla Genel Müdürlüğü'nce yapılır” ölüme bağlı tasarruf ile kuruluşla ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

1.7.3. Vakıfların Amacının Belirlenmesi

Vakıf denildiğinde ilk akla gelenlerden birisi de vakfın hangi konuda faaliyet gösterdiği, diğer bir ifade ile amacının ne olduğudur. Vakfın amacı, kurucusunun bu yöndeki irade beyanını açıklaması ile belirlenir. Kurucusunun açıkladığı amaç; onun gerçekleştirmeyi düşündüğü hedefi veya hedefleri, daha açık bir ifade ile iç dünyasını ifade eder.

Vakıf kuruluşlarındaki amaç, öteden beri yardım, iyilik, hayır işleri yapma ya da toplumun gereksinim duyduğu alanlarda kamu yararına hizmet etme şeklinde belirlenmektedir. Amacın, yasalara, genel ahlâka ve toplumun yaşam şekline, kısaca yazılı olan veya olmayan hukuk kurallarına aykırı olmaması esastır. Vakıflar

faaliyetlerini sağlıklı yürütebilmesi için kurucusu tarafından, amaç çerçevesinde hangi konulara, nerelere harcama yapılacağına açık bir şekilde ortaya koyması gerekir (Öztürk 2016: 10)

Vakıf resmi senetlerinde, hayır ve toplumsal yardımlaşmaya yönelik amaçların yanı sıra ekonomik amaçlara da yer verilmektedir. Ekonomik amaçlarla vakıf kurulmasının hukuken bir sakıncası yoktur. Hatta günümüzde vakıfların amaçlarına ulaşabilmeleri ve faaliyetlerini gerçekleştirebilmeleri için kuruluşlarında tahsis olunan mal varlıklarını verimli hale getirmeleri ve işletmeleri gerektiğinde, resmi senetlerde ekonomik amaçlara da yer vermeleri gerekmektedir. Eğer ekonomik amaçlara yer vermezlerse amaçlarına ulaşmaları zaman alır hatta olanaksız hale gelir (Özkan 2000: 33-34).

Türk Medeni Kanunu'nun 75. maddesinde , *“vakıflarda başlangıçta belirlenen amacın değiştirilmemesi temel prensiptir”*. Ancak aynı kanunun 80/1. maddesinde, *“vakfın asıl amacının mahiyeti ve kapsamının vakfedenin isteğine ağıktan açığa uymayacak derecede değişmiş olması halinde, vakfın amacının değiştirilmesine izin verilmektedir”* vakıfların başlangıçta belirlenen amaçları değiştirip değiştirmeyeceği ile ilgili hükümlere yer verilmiştir.

1.7.4. Vakıfların Mal Varlığı

Bir vakfın kurulabilmesi için, vakıfların varlığını oluşturacak bir mal varlığının bulunması gerekir. Türk Medeni Kanunu 101. maddeye göre, *“Bir mal varlığının bütünü veya gerçekleşmiş ya da gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilir”*

Vakfın amacını gerçekleştirmek için hizmet edebilecek her türlü iktisadi değere mal denir (Ayan ve Ayan 2007: 169). Mal varlığının değerinin kapsamına, menkul ve gayrimenkul mallar, sınırlı ayni haklar, bir mal varlığının bütünü veya bir bölümü girebileceği gibi; daha gerçekleşmemiş ama gerçekleşeceği kesin olan kâr payı, temettü ve faiz gibi gelirlerde girebilir (Akünel 1995: 117-118).

Vakıfların kurulabilmesi için tahsis edilen malın veya hakkın az ya da çok olmasının veya çeşidinin olmasının önemi yoktur. Bazen tek bir mal tahsis edilebileceği gibi, bazen de birden çok mal tahsis edilebilir. Vakıfların amaçlarına

tahsis edecekleri malın türüne veya miktarına vakfeden serbestçe karar verebilir. Ancak, vakfın amacını gerçekleştirmeye yeterli ve elverişli olması gerekmektedir (Akipek, Akıntürk 2007: 666).

Türk Medeni Kanunu 107. maddesinde; *“Tescili istenen vakfa ölüme bağlı tasarrufla tahsis edilen mal veya haklar, amacın gerçekleşmesini sağlamaya yetecek değerde değilse, vakfeden aksine bir irade açıklamasında bulunmuş olmadıkça, tahsis edilen bu mal veya hak denetim makamının görüşü alındıktan sonra, hâkim tarafından benzeri amaçlı bir vakfa özgülenir”* vakıflara tahsis edilen mal ve haklar amaçlarını gerçekleştirmeye yetecek değerde değilse, benzeri amaçlı bir vakfa özgülenir şeklinde hükme bağlanmıştır..

1.7.5. Vakıfların Faaliyete Geçmesi ve İşleyişi

Vakıfların faaliyete geçmesi ve işleyişi için tescil edilmesi ve vakıf senedi ile yazıya dökülmesi gerekir.

1.7.5.1. Vakıfların Tescili

Başlangıçta bağımsız bir kurum olan vakıf, tescil edilmediği sürece bir tüzel kişilik kazanmış değildir. Vakıfların vakıf adı altında tüzel kişilik kazanabilmesi için tescil edilmesi gerekmektedir.

Vakıflar Yönetmeliği'nin 7. maddesine göre; *“vakfın tescili için yetkili mahkemeye başvurulmasından sonra mahkeme, kendisine gelen dosya üzerinde Genel Müdürlüğü'nün görüşünü almak, gerekirse vakfedeni dinlemek ve bilirkişi incelemesi yaptırmak sureti ile vakfın tesciline karar verir. Mahkeme, mal ve hakların korunması için gerekli önlemleri resen alır. Mahkeme, vakfın kuruluşu ile ilgili tescile veya tescil isteminin reddine ilişkin kararı resmi senetle birlikte Genel Müdürlüğü'ne resen tebliğ eder. Vakfın tescil edilerek tüzel kişilik kazanılması halinde yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicil defterine tescil edilir ve ayrıca Genel Müdürlüğünce tutulan merkezi sicile kayıt yapılır. Genel Müdürlüğünce merkezi sicile kaydedilen vakıf Resmi Gazetede ilan edilir. Eğer tescil kararı başka bir mahkeme tarafından verilmiş ise ilgili belgelerle beraber tescil için vakfın bulunduğu yerleşim yeri mahkemesine gönderilir”*.

Vakıflar Yönetmeliği'nin 8. maddesine göre; “mahkemenin vakfın tesciline ilişkin verdiği karar, başvuran tarafından veya Genel Müdürlüğü tarafından tebliğ tarihinden itibaren bir aylık süre içerisinde temyiz edilebilir. Eğer vakfın kurulmasını engelleyen sebepler var ise, Genel Müdürlüğü veya ilgililer tarafından iptal davası açılabilir”.

Vakıflar Yönetmeliği'nin 9. maddesinde; “Vakıf, yerleşim yeri mahkemesinin yapacağı bildirim üzerine Genel Müdürlükte tutulan merkezi sicile kaydolunur. Merkezi sicile kaydedilen vakıf, Resmî Gazete de ilan edilir. İlanda; vakfedenin ve vakfın adı, yerleşim yeri, amacı, mal ve haklarının neler olduğu, varsa taşınmazlarının tapu bilgileri, vakfın organları ile kuruluş senedinin tarih ve sayısı, tescil kararının tarih ve sayısı ile hangi mahkemece verildiği belirtilir. İlan için yapılacak harcamalar vakıftan alınmak üzere Genel Müdürlük tarafından karşılanır”. Vakıflar Yönetmeliği'nin 11. maddesinde “tescil işleminden sonra vakıf tüzel kişilik kazanır, özgülenen malların mülkiyeti ve haklar vakfa geçer” vakıfların tesciline ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

1.7.5.2. Vakıf Senedi ve İçeriği

Vakıf Yönetmeliği'nin 3. maddesinde, “vakıf senedi, vakıfların adını, amacını, bu amaca tahsis edilen mal ve hakların, vakfın örgütlenme ve yönetim şekli ile yerleşim yerini içeren belgedir” vakıf senedinde bulunan bilgiler hüküm altına alınmıştır.

Vakıf senedinde genellikle şu bilgiler bulunur (Bozkuş 2009:27-28) :

- Vakfın adı, merkezi, amacı, amacını gerçekleştirme için yapabileceği iş ve işlemler,
- Vakfın mal varlığı,
- Vakfın organları, organları oluşturan kişiler,
- Mütevelli heyetin görev ve yetkileri, toplantı zamanı, toplantı ve karar nisabı,
- Yönetim kurulu, görev, yetki ve sorumlulukları, toplantı zamanı, toplantı karar nisabı,
- Vakfın temsili,

- Denetim kurulu, görev, yetki ve sorumlulukları,
- Vakıf hesapları, bütçe, mali hükümler,
- Vakfın gelirleri, gelir kaynakları,
- Gelirin tahsisi ve sarf edileceği yerler,
- Vakıf senedi değişikliği için toplantı ve karar nisabı,
- Vakfın sona ermesi hükümleri.

Türk Medeni Kanunu'nun 107. maddesinde; *“vakıf senedinde vakfın amacı ile bu amaca tahsis edilen mal ve haklar yeterince belirlenmiş ise, diğer noksanlıklar vakıf tüzel kişilik kazanması için yapılan başvurunun reddini gerektirmez”* vakıf senedi ile ilgili hükümlere yer verilmiştir.

1.8. VAKIF ORGANLARI

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 109. maddesine göre: *“Vakfın bir yönetim organının bulunması zorunludur. Vakfeden, vakıf senedinde gerekli gördüğü başka organları da gösterebilir.”*

Yönetim organı hem karar organı hem de yürütme organıdır. Yönetim organı vakfın genel durumu ve işleyişi ile ilgili kararları aldığı gibi, vakfı yönetme ve temsil etme görevi de söz konusudur. Vakıf işleyişinin kolaylaşması için, amacının faaliyetlerine uygun olarak mütevelli heyeti, yönetim organı ve denetim organı olması gerekir. Ayrıca vakıf senedinde zorunlu organı olan “yönetim organı” yanında vakıf kurucusunun isteğine göre planlama kurulu, danışma kurulu, denetim kurulu gibi organlarında bulunması mümkündür (Zevkliler 2008: 233).

1.9. VAKIFLARIN DENETİMİ

Vakıf amaçlarının güvence altına alınması için denetlenmesi gerekmektedir. Böylece hem vakıfların gerçekleştirmek istedikleri amaçları hem de toplumun ve devletin çıkarları korunmuş olmaktadır. Ülkemizde vakıfların denetimi Türk Medeni Kanunu ve Vakıflar Kanunu gereği Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yapılmaktadır (Özaydın 2009: 55).

Türk Medeni Kanunu'nun 111. maddesinde “*vakıfların, vakıf senedinde belirlenmiş olan hükümleri yerine getirip getirmediği, vakıf mallarını amaçlarına uygun yönetip yönetmediği ve vakıf gelirlerini amaçlarına uygun harcıyıp harcamadıkları Vakıflar Genel Müdürlüğüne ve üst kuruluşlarınca denetlenir. Vakıfların üst kuruluşlarınca denetiminin özel kanun hükümlerine tabidir*” vakıfların kimler tarafından denetleneceği hüküm altına alınmıştır.

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

1.9.1. İç Denetim

İç denetim, vakıf faaliyetlerinin mevzuata ve vakfın stratejik planına uygun olarak yürütülmesini, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını, bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar (Durmuş 2011: 67).

Vakıflar yönetmeliği 41. maddeye göre; “*İç denetim vakfın risk yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla vakfın amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur*”.

5737 sayılı Vakıfların Kanunu'nun 33. maddesinde ; “*mülhak, cemaat, esnaf vakıfları ile yeni vakıflarda iç denetim esastır. Vakıf; organları tarafından denetlenebileceği gibi, bağımsız denetim kuruluşlarına denetim yaptırılarak da denetlenebilir*” denetim ile ilgili hükümlere yer verilmiştir.

Vakıflarda iç denetim 2-3 kişiden oluşan denetim kurulları tarafından ya da tek bir kişi tarafından yapılabilmektedir.

Vakıflar Yönetmeliği'nin 42. maddesine göre; “*vakıfların tüm iş ve işlemleri iç denetim kapsamı altındadır.*”

Vakıflarda yürütülecek iç denetim faaliyetleri konusundaki hükümler Vakıflar Yönetmeliğinin 42. maddesinde yer almaktadır.

a. Vakfın vakfiye, 1936 Beyannamesi ve vakıf senedinde yazılı şartlara ve yürürlükteki mevzuata uygun yönetilip yönetilmediği,

- b. Vakfın mallarının ve gelirlerinin vakfiye, 1936 Beyannamesi ve vakıf senedinde belirtilen şartlara uygun bir şekilde etkin ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığı,*
- c. İşletme ve iştiraklere sahip olan vakıflarda bu işletme ve iştiraklerin sınıai, iktisadi ve ticari esas ve gereklere uygun tarzda idare edilip edilmedikleri, rasyonel bir şekilde işletilip işletilmedikleri,*
- d. Vakfın denetime tabi tüm birimlerinin işlem, hesap ve mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile Genel Müdürlükçe belirlenen usul ve esaslara uygun olup olmadığı,*
- hususları dikkate alınarak defter, kayıt ve belgeleri üzerinden ve gerektiğinde işlem yapılan üçüncü şahıslarla hesap mutabakatı sağlanarak yürütülür”.*

1.9.2. Dış Denetim

Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulan Vakıflar Hakkında Tüzüğü'nün 19. maddesine göre; “*vakıfların, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün teftişine tabi olduğu ve Genel Müdürlüğün bu teftişi müfettişleri aracılığı ile yaptıracağı*” belirlenmiştir.

4721 Sayılı Medeni Kanununun 111. maddesine göre, “*Vakıfların, vakıf senedindeki hükümleri yerine getirip getirmediği, vakıf mallarını amaca uygun biçimde yönetip yönetmediği ve vakıf gelirlerini amaca uygun olarak harcıyıp harcamadıkları Vakıflar Genel Müdürlüğünce ve üst kuruluşlarınca denetlenir. Vakıfların üst kuruluşlarınca denetimi özel kanun hükümlerine tabidir*”. Aynı Kanununun 111. maddesinin 2. fıkrasına göre, “*....bütün vakıfların vakıflar genel müdürlüğüne ödeyecekleri denetim giderlerine katılma payı, vakfın safi gelirinin yüzde beşini geçmemek üzere tüzükle belirlenir*” düzenlemesi yürürlükten kaldırılmıştır (5737 sayılı Vakıflar Kanunu md. 80) .

Kamu kurum ve kuruluşların üstlendikleri görevleri yerine getirmede katkı sağlayan vakıflar, mevcut mevzuat çerçevesinde tabi oldukları denetimin yanı sıra hizmet niteliği itibariyle ilgili kurum ve kuruluşlar ile gerekli görülmesi halinde ayrıca Maliye Bakanlığınca da denetlenir (Turan 2006: 10).

1.10. VAKIFLARIN SONA ERMESİ

Vakıfların sona ermesi özellikle Türk Medeni Kanunu hükümlerinde düzenlenmiş olmakla birlikte, Vakıflar Kanununda ve Vakıflar Yönetmeliğinde de vakfın sona ermesine ilişkin çeşitli sebeplere değinilmiştir. Vakıfların Kanun'da yazan sebeplerin gerçekleşmesi halinde sona ermesine “*kendiliğinden sona erme*”, belirli sebeplerin gerçekleşmesi halinde sona ermesine ise “*mahkeme kararı ile sona erme*” denilmektedir (Öztürk 2016: 14).

1.10.1. Vakıfların Sona Erme Sebepleri

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 116. maddesine göre, vakıf tüzel kişiliğinin sona erme sebepleri iki şekildedir: (Öztürk 2016:15)

- Bunlardan ilki, vakıfların kendiliğinden sona ermesi (*vakfın dağılması*). “*Amacın gerçekleşmesi olanaksız hâle geldiği ve değiştirilmesine de olanak bulunmadığı takdirde, vakıf kendiliğinden sona erer ve mahkeme kararıyla sicilden silinir*”. Ayrıca, vakıf senedine vakıfların son bulmasını sağlayacak durumlar belirtildiğinde ve bu durumların gerçekleşmesiyle de vakıf kendiliğinden son bulabilir.
- İkincisi ise mahkeme kararıyla sicilden silinmesi (*vakfın dağıtılması*). “*Yasak amaç güttüğü veya yasak faaliyetlerde bulunduğu sonradan anlaşılan veya amacı sonradan yasaklanan vakfın amacının değiştirilmesine olanak bulunmazsa; vakıf, denetim makamının ya da Cumhuriyet savcısının başvurusu üzerine duruşma yapılarak dağıtılır*” hükmü gereğince vakıf gerekli kişilerin başvurusu üzerine duruşma yapılarak dağıtılacaktır.

1.10.2. Vakıfların Sona Ermesinin Sonuçları

5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 27. maddesine göre, “*sona eren yeni vakıfların borçlarının tasfiyesinden arta kalan mal ve haklar; vakıf senedinde yazılı hükümlere göre, senetlerinde özel bir hüküm bulunmayanlarda ise Genel Müdürlüğün görüşü alınarak mahkeme kararıyla benzer amaçlı bir vakfa; dağıtılan yeni vakıfların borçlarının tasfiyesinden arta kalan mal ve haklar ise Genel*

Müdürlüğe intikal eder” sona eren yeni vakıfların borçlarının tasfiyesinden art kalan mal ve haklar kimlere intikal edileceği hüküm altına alınmıştır.

Vakıfların sona erdikten sonra, vakıf kaydının mahkeme sicilinden silinmesi gerekir. Vakıflar Hakkındaki Tüzüğün 32. maddesine göre; *“Vakıfların sona erdiği hususu, ayrıca merkezi sicile de kaydedilmektedir ve Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından Resmi Gazetede ilan olunur”*. Vakıfların sona ermesi halinde, mal varlığının tasfiyesi ve tahsisi ve vakıfların sicil kayıtlarından silinmesi olmak üzere üç aşamalı bir süreç söz konusu olur.

Vakıfların sona ermesi durumunda vakıf mal varlığının tasfiye edilmesi gerekecektir. Türk Medeni Kanununun 53. maddesinde *“Tüzel kişinin mal varlığının tasfiyesi, kanunda ve kuruluş belgesinde aksine hüküm bulunmadıkça, terekenin¹ resmî tasfiyesine ilişkin hükümlere göre yapılacağı”* hükmü gereğince tüzel kişilerin mal varlığının tasfiyesi miras bırakanın resmi tasfiyesine ilişkin hükümlere göre yapılacaktır.

5737 sayılı Vakıflar Kanunu’nun *“Sona Eren ve Dağıtılan Yeni Vakıfların Mal ve Hakları”* 27. maddesinde *“Sona eren yeni vakıfların borçlarının tasfiyesinden arta kalan mal ve hakların; vakıf senedinde yazılı hükümlere göre, senetlerinde özel bir hüküm bulunmayanlarda ise Genel Müdürlüğün görüşü alınarak mahkeme kararıyla benzer amaçlı bir vakfa; dağıtılan yeni vakıfların borçlarının tasfiyesinden arta kalan mal ve hakların ise Genel Müdürlüğe intikal edeceği”* hüküm altına alınmıştır.

Vakıflar Hakkındaki Tüzük 32.maddesine göre *“Vakfın sona ermesi üzerine vakıf kaydı mahkeme sicilinden silinir. Vakfın sona erdiği hususu ayrıca merkezi sicile de kaydedilir ve Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından Resmi Gazetede ilan olunur”* hükmü gereği vakıf kaydı mahkeme sicilinden silinecektir.

¹ Tereke: Ölen bir kimseden kalan her şeydir. Yani miras bırakanın mirasçılara geçen mal varlığıdır (Yılmaz 2008: 62).

İKİNCİ BÖLÜM

VAKIFLARIN SOSYO-EKONOMİK FAALİYETLERİ

En eski kurumlardan olan vakıflar tarih boyunca sosyal ve ekonomik alanlarda toplumsal yardım ve dayanışma olarak topluma büyük katkılarda bulunmuşlardır ve bulunmaya devam etmektedirler (Gökçen 1985: 124).

Vakıfların, Osmanlı Devleti'nde kültürel, ekonomik ve toplumsal hayattaki yeri bugün tahmin edilemeyecek kadar geniş alanlara sahiptir. Şu ifade vakıfların toplum hayatındaki yerini açıklamaktadır: “*Osmanlı İmparatorluğu devrinde büyük bir inkişafa mazhar olan vakıflar sayesinde bir adam, vakıf bir yerde doğar, vakıf beşikte uyur, vakıf mallardan yer ve içer, vakıf kitaplardan okur, vakıf bir medresede hocalık eder, vakıf idaresinden ücretini alır ve öldüğü zaman vakıf bir tabuta konur, vakıf bir mezarlığa gömülürdü*”. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere Osmanlı Devleti'nde vakıflar, bireylerin doğduğu andan öldüğü ana kadar, hatta öldükten sonra da etkili olan ve bireylerin bütün maddi ve manevi ihtiyaçlarını karşılayan kurumlardır (Ertem 2011: 35).

Vakıf kurumlarının amaçları ekonomik ve mali bakımdan yetersiz durumda olan şahıs ve topluma maddi ve manevi yardımda bulunmak, destek olmak ve güçlendirmektir. Vakıflar bir yandan devlete yardım amaçlı kamu hizmetlerini icra ederlerken bir yandan da ihtiyaç sahiplerine ekonomik ve mali yardımlarda bulunmaktadır (Gökçen 1985: 125).

Hangi tür vakıf olursa olsun, hangi amaçla kurulursa kurulsun hepsinin temelinde iktisadi ve mali düşünceler yatmaktadır. Çünkü sosyal amaçlı hatta dinî amaçlı vakıflar da faaliyetlerini devam ettirebilmek için iktisadi ve mali güce sahip olmaları gerekmektedir. (Özaydın 2003: 8).

Vakıflar toplumsal hayata çeşitli şekilde katkıda bulunmuşlardır. Bunlar iki başlık altında incelenebilir.

1. Sosyal Faaliyetler
2. Ekonomik Faaliyetler

2.1. VAKIFLARIN SOSYAL FAALİYETLERİ

Sosyal faaliyetleri çeşitli alt gruplara ayırmak mümkündür. Vakıflar topluma her hangi bir bedel gözetmeksizin şu hizmetleri vermektedir.

2.1.1. Dini Hizmetler

İslam toplumunda dini hizmetleri veren kurumların varoluş sebepleri ve temel fonksiyonları inanılan dinin esaslarına dayanmaktadır (Bizbirlik 1999: 57) Dini ibadetlerin yerine getirilmesi için oluşturulan cami, mescit, namazgah, türbe, dar'ul-huffaz vakıfları, “*dini hizmet gören vakıflar*” olarak ele alınabilir. Dolaylı biçimde dini hizmetlerde bulunan vakıflar da vardır. Bunlar, Kur'an-ı Kerim hatmedilmesi, sure okuma ve türbe ziyareti, kutsal yerlerdeki meşruiyeti sağlamlaştırma, vatandaşlar için kutsal yerlere gösterilen saygı, hacı olarak vatandaşın güvenini sağlayıp, ihtiyaçlarını karşılama ve diğer İslam ülkelerine karşı saygınlık kazanma gibi bir takım hisler ve kayıplarla oluşan Fukara-i Mekke-i Mükerrreme, Merked-i Şerif, Kudüs-i Şerif, Haremeyn-i Şerifeyn gibi çeşitli isimlerle adlandırılan vakıflar da vardır (Yediyıldız 1982: 4-5).

2.1.2. Eğitim Hizmetleri

Osmanlı ve Selçuklu döneminde; mektep, medrese ve kütüphane gibi eğitim kuruluşlarının yapım, bakım ve onarımını vakıflar üstlenmiştir. Vakıflar, Cumhuriyet döneminde eğitim hizmetlerini Millî Eğitim Bakanlığına devretmişlerdir. Yine de eğitimi destekleyici hizmetleri bırakmamışlar ve gelirlerinin yeterli olduğu oranda devam ettirmektedirler. Vakıf öğrenci yurtları devam etmekte olan eğitim hizmetlerinden biridir. Osmanlı döneminden güzüümüze kadar vakıf yoluyla yapılan eğitim çalışmaları şunlardır (Ateş 1982: 29) ;

- Medreseler
- Sıbyan Mektepleri ve Mektebler
- Tıb Medreseleri (Darü't-tıb),
- Darü'l-Hadisler,
- Darü'l-Kurrâlar,
- Kütüphaneler,

- Cumhuriyet Devrinde yapılan Eğitim Hizmetleri

Vakıflar eğitim öğretim hizmetlerinde büyük önem vermişlerdir. Öncelikle eğitim ve öğretim kurumlarının yapımı, bakımı ve ihtiyaçlarının karşılanmasını sağlamışlardır. Medrese, mektep ve külliye gibi eğitim ve öğretim amaçlı eski eserlerin, onarıma muhtaç olanları, orijinal değerlerine zarar vermeden, aslına uygun bir şekilde onarım çalışmalarını yaparak, korunmalarını ve bugünün şartlarına uygun olarak bunlardan yararlanılmasını sağlamışlardır (Ateş 1982: 35).

Vakıflar eğitim için en çok kitap ve kütüphaneye önem vermektedirler. Hatta vakıfların kitap ve kütüphaneye verdiği önemi hiç bir kurum vermemiştir. Kültür Bakanlığına bağlı birçok eski kütüphanelerde bulunan kitaplar incelendiğinde, bunların vakıf menşei kitaplar olduğu görülmektedir. Cumhuriyet döneminden sonra vakıf olan kitap ve kütüphaneler Kültür Bakanlığına devredilmiştir. Ayrıca vakıf olan birçok medrese ve kütüphane binalarının intifa hakları da adı geçen Bakanlığa verilmiştir. Bakanlığa bağlı olarak kütüphane veya müze olarak değerlendirilmektedir.

Vakıflar, öğrenci yurtlarının tesis, bakım ve geliştirilmesine de büyük önem vermiştir. Okul çağındaki yoksul öğrencilerin geleceklerini kazanma ve memleketin geleceği için, ihtiyacı olan başarılı ve çalışkan öğrencilerin barınma ihtiyaçlarını karşılamak üzere Vakıflar Genel Müdürlüğü, birçok il ve ilçede öğrenci yurtları açmıştır. Vakıf ortaöğretim öğrencileri, öğrenci yurtlarında ücretsiz kalmaktadırlar. Ortaöğretimi bitirip de mahallinde lise bulunmaması durumunda eğitimine devam edemeyen, başarılı ve yoksul öğrenciler alınarak, lise öğrenimlerini yapmaları sağlanmıştır. Bunlardan liseyi iyi derece ile bitirenler, vakıf yükseköğrenim öğrenci yurtlarına alınarak yükseköğrenimlerini yapmaları sağlanmıştır. Bugün ülkemizde kamu eliyle yurt hizmeti veren, Kredi ve Yurtlar Kurumu (KYK), Milli Eğitim Bakanlığı Vakıflar Genel Müdürlüğü ve Üniversitelerin yanında, vakıflar da yurt imkânları sağlamışlardır (Öztürk 1993: 87). Vakıflar başarılı ve yoksul öğrencilere burs vererek onların eğitimlerine destek olmaktadır.

2.1.3. Belediye Hizmetleri

Vakıflar belediye hizmetleri ile birçok bölgede yeni yerleşim merkezlerinin açılmasına olanak sağlamıştır. Vakıfların belediye hizmetleri ile birçok çeşmeler, sebiller, imaretler ve kervansaraylar açtıkları bilinmektedir (Ateş 1982: 56).

Vakıflar tarafından yapılan belediye hizmetleri, bölgelerin fiziki çevresini değiştirmekte ve bu çevrelere farklı kültürler taşımaktadır. Vakıflar yeni yerleşim merkezlerinin kuruluşu ile eski köylerin büyük şehirlere dönüştürülmesini sağlamışlardır. Örnek olarak bugün adı Nevşehir olan “Muşkara” Niğde’ye bağlı Ürgüp kasabasının 18 hanelik bir köyüdür. 3. Ahmet devrinin meşhur sadrazamlarından Damad İbrahim Paşa doğduğu köy olan Muşkara’yı büyütmek ve güzelleştirmek istemektedir. Bunun için Muşkara’ya camiler, okullar, kütüphaneler, imaretler, çeşmeler, hanlar, hamamlar gibi binalar ve sosyal ve ilmi vakıf inşa ettirmiştir. Muşkara köyü yapılan faaliyetlerle birlikte kısa zamanda büyük bir şehir olmuştur. Damat İbrahim Paşa şehrin adını “*Yeni Şehir*” anlamına gelen Nev-Şehir olarak değiştirmiştir (Yediyıldız, 1982: 5).

Vakıfların belediye hizmeti olarak şehirlerin su, yol, temizlik gibi hizmetlerinin yerine getirilmesi, sokakların aydınlatılması, şehrin çeşitli yerlerinde bahçeler, halkın dinleneceği parklar kurulması, çevre düzenleme vb. gibi faaliyetler göstermektedirler. Bunun yanında hayvanlar için yuva yapmak, yem parası ayırmak ve yem vermek için kurulan vakıflar da vardır (Başçı 2007: 3). Ayrıca vakıflar şehre inen malların tüketiciye ulaşmasını sağlayan büyüklü küçüklü iş yerleri, çarşı ve lokanta gibi ticarî yapılar da inşa etmişlerdir (Soysaldı 2002: 397).

2.1.4. Diğer Sosyal Hizmetler

Dini, eğitim ve belediye hizmetlerinin dışında birçok sosyal hizmet bulunmaktadır. Bunların başında askerlik ve spor hizmetleri olarak kurulan vakıflar gelmektedir. Bu tür vakıflar arasında kale, istihkâm, donanma, top, gemi yapımı, sınır kalelerini bekleyenlere yardım vakıfları, topçular ocağı, dökümhane, saraçhane, baruthane, kılıçhane, demirhane vakıfları, deniz ve kara harplerinde yararlılığı görülenlere yardım vakıfları, süvarilerce ve top çekmede kullanılan atların satın alınması ve yetiştirilmesi için kurulan vakıflar diğer sosyal hizmet vakıflarına girmektedir. Bunun yanı sıra, spor meydanları ve tesislerin kurulması, yüzücülük ve

koşuculuk faaliyetlerini, ok ve cirit atmayı, biniciliği ve cins at yetiştirilmesini teşvik vakıfları, pehlivan ve meydanları, ok meydanları gibi alanlarda vakıf kaynakları kullanılmıştır (Kazıcı 1985: 81).

2.2. VAKIFLARIN EKONOMİK FAALİYETLERİ

Toplumlar sürekli değişen ve gelişen bir yapıya sahiptir. Dolayısıyla, vakıfların geçmişteki yapıları ile faaliyetlerini devam ettirmeleri mümkün değildir. Vakıflar da değişen ve gelişen ekonomiye uyum sağlayabilmek için çeşitli ekonomik faaliyetlere yönelmiştir. Bu faaliyetler hakkında kısa bilgiler hemen aşağıda yer almaktadır.

2.2.1. Tarım Üniteleri

Tarım üniteleri akar olarak da bilinir. Akar, “*bina, arazi, bahçe, bağ gibi başka yere nakli mümkün olmayan maldır*”. Akarlara gayr-i menkul de denir. Çoğulu “*akârat*” tır (Şahin 1986: 232).

Akar vakıfları olarak en çok tarıma elverişli araziler, bağlar, bahçeler, tarım işletmeleri, bazen bir veya birkaç köyün tamamı, dükkanlar, zanaat işletmeleri karşımıza çıkmaktadır (Erşahin 2001: 133). Akar vakıflarını, mülkün direk kendisinden ya da kiraya vererek gelirinden yararlanılabilir. Mülkün direk kendisinden yararlanmak üzere vakfedilen yerlere “hayır müesseseleri” denmektedir. Mescitler, okul ve medreseler, kütüphaneler, imarethaneler vb. Kiraya verilerek gelirini vakıflara sarf edilmesi şeklinde de yararlanılabilir. Bunlar; arsa, arazi, dükkan vb. (<https://samil.ihya.org> Erişim Tarihi 10.02.2019).

Osmanlı zamanının da kırsal vakıflar olarak bilinen vakıflar da vardır. Osmanlı imparatorluğunda ekilebilir toprakların yüzde 90’ı devlete kontrolündedir. Devlet kontrolünde olan topraklar, halk tarafından vakfedilmemektedir. Ancak topraktan elde ettikleri vergi gelirlerini vakfetmelerine izin veriliyordu. Bu da vakıf kurmanın normal yolu olmadığından bu tür vakıflara gayr-ı sahih ya da irşadi vakıf denmektedir (Akgündüz 1986: 240).

2.2.2. Binalar

Vakıfların, faaliyette bulunabilmek, gelir elde edebilmek ve amaçlarını gerçekleştirebilmek için binaya ihtiyaçları vardır. Faaliyetlerini devam ettirebilmek için binanın sahibi ya da binada kiracı konumunda olabilirler (Gökşen 2007: 63).

Vakıflarda bina (daire, işyeri, sosyal tesis, amaca uygun diğer gayrimenkuller) genellikle üç yolla elde edilir. Bunlar; Satın alma, Bağış alma ve Yaptırma yoludur (Durmuş 2012: 475).

Satın alma, tamamlanmış bitmiş olan bir binanın, sahibinden ya da inşaatı yapandan bedel karşılığı, vakıf tarafından ödenerek satın alınmasıdır. Satın alma bedeli kısa veya uzun vadeye yayılarak ödenebileceği gibi vakıfların kaynak durumuna göre bir defada da ödenebilir. **Bağış alma**, vakıflara bina bağışlanmasıdır. Bina bağışı kuru mülkiyetin bağışı veya intifa hakkı ile birlikte mülkiyetin bağışı şeklinde olabilir. Bağış alındığında binanın tapusu, vakıfların tüzel kişiliğine geçmiş olur. **Yaptırma** yolunda ise, inşaat bizzat vakıf tarafından ihaleye verilerek bir yükleniciye ya da birçok taşeronla verilerek yaptırılır. Yaptırma yolu ile bina edinimi, uzun zaman almaktadır.

2.2.3. Nakit Para

Vakıflarda ekonomik faaliyetlerin en önemlisi nakit paradır. Banka hesaplarıyla ve nakit fonlar ile vakıf kurmak mümkündür. Bunlara para vakıfları da denmektedir (Çizakça 2004: 24). Vakfedilen paranın aslına dokunmadan işletilmesi ile elde edilecek gelir, vakıfların amacı için harcanmaktadır. Vakfedilen gayr-i menkul ve paranın hiçbir şekilde aslının azalmaması şartıyla ve gelirlerinden vakıfların amaçlarını gerçekleştirmeleri, vakıfların mali durumunun azalmasını önlemeye yöneliktir (Ülker, Toraman 2012: 69-70) İşletilerek elde edilen gelir, tasadduk² edilerek, fakirlere veya tahsis edilen kişilere ticaret sermayesi olarak verilir veya kredi olarak kullanılır ya da fakirlere dağıtılarak vakıf amaçları gerçekleştirilir (Keleş 2001: 195).

² Tasadduk: Herhangi bir mal veya nakit parayı Allah rızası gözetilerek ihtiyaç sahiplerine vermek. (<https://sorularlailamiyet.com>) Erişim Tarihi (15.04.2019)

Vakıf paralarının nasıl işleyeceğini vakıf kurucusu belirlemektedir. Osmanlı Devletinde vakıf paraları yüzde on beşi geçmeyecek bir faiz oranıyla işletilerek gelir elde etmişlerdir. Bireyler para vakıflarını yaşadıkları zamana göre düşük bir faiz oranıyla işleterek ticaret sermayesi olarak kullanmışlardır (Ülker, Toraman 2012: 70). Vakfedilen paranın aslına dokunmadan, parayı işleterek elde edilen gelir, vakıfların amaçları için harcanmaktadır (Şibil 1985: 111).

2.2.4. İşletmeler

Ticaret ve ekonomi hukukunda “işletme” ya da “ticari işletme” terimlerinin eş anlamlısı “iktisadi işletme” olarak kullanılmaktadır. Vakıfların varlığı bakımından, amacının belirli ve sürekli olmasının yanında amacına tahsis edilen mal varlığının da yeterli olması gerekir. Başlangıçta aranan bu özelliklerin yanında, vakıfların amacını devamlı olarak faaliyetleriyle muhafaza etmesi ve faaliyetlerini de arttırması gerekmektedir (Kaçar 2010: 17).

Enflasyonla yaşadığımız ve hızla değişebilen iktisadi şartların hüküm sürdüğü günümüzde, bir vakfin kuruluşu sırasında kendisine tahsis edilen sabit bir mal varlığı ile faaliyette bulunmayı sürdürmesi halinde, bir süre sonunda amacını gerçekleştiremeyecek duruma düşme olasılığı çok yüksektir. Dolayısıyla vakfin amacını gerçekleştirmek üzere faaliyette bulunması kadar elindeki mal varlığını en uygun şekilde değerlendirmesi de varlığı itibariyle devamlılık arz etmesi için gereklidir (Ballar 1990: 213). Sayıları hızla artan vakıfların devamlılığını sağlayabilmek için ticari işletmeye yönelmeleri gerekmektedir. Ticari işletmeler vakıf tüzel kişiliğinin kazanç elde etmesini ve gelirlerin artmasını sağlar (Kaçar 2010: 17). Vakıfların ticari işletmelerinin şu unsurları barındırması gerekir (Öcal 2003: 38).

- İktisadi işletmenin vakıflara ait olması.
- İktisadi işletmenin vakıflara tabi olması.
- İktisadi işletme faaliyetinin devamlı olması.
- İktisadi işletmenin sermaye şirketi ve kooperatif şeklinde kurulmamış olması.
- İktisadi işletmenin ticari, sınai veya zirai nitelikte olması gerekir.

2.3. VAKIFLARIN EKONOMİK YAPISI

Vakıfların ekonomik yapısı, vakıfların gelirleri ve vakıfların giderleri olmak üzere iki bölümde incelenmektedir.

2.3.1. Vakıfların Gelirleri

Vakıflar, bir mal veya hakkın geliri ile birlikte resmi senetlerinde yazılı amaçları gerçekleştirmek için kurulurlar. Dolayısıyla, her vakfin kuruluş için tahsis edilen mal varlığı kadar geliri olmak zorundadır ve vakıfların amacını gerçekleştirmek için düzenli olarak gelir sağlaması gerekmektedir (Özkan 2000: 383). Gelir kalemleri vakıftan vakıfa değişmekle birlikte genel olarak dokuz guruba ayrılır. Bunlar;

2.3.1.1. İşletme Gelirleri

Vakıflar, nakdi sermaye ve fonları işletmek, gelir sağlamak ve resmi senetlerindeki amaçları gerçekleştirmek için ticari, sınai ve zirai işletmeler kurabilirler. Türk Medeni Kanunu ya da Vakıflar Kanunu'nda, vakıfların ticari işletme kurmalarında, bu ticari işletmelerden gelir elde etmesine engel teşkil edecek, herhangi bir hüküm bulunmamaktadır (Erkilet 1994:88).

Bir vakfin iktisadi işletmesinin varlığından söz edilebilmesi için herhangi bir resmi işleme gerek duymadan bir bedel karşılığı mal veya hizmet üretmesi veya pazarlaması, diğer bir ifadeyle ticari, zirai veya sınai alanda herhangi bir şekilde devamlı olarak çalışma halinde bulunması gerekir. İktisadi işletmelerin sermayeleri, tamamen vakıf tüzel kişiliklerine aittir. Vakıflar iktisadi işletmeleri ya amaçlarını gerçekleştirmek ya da gelir sağlamak amacıyla kurarlar. Bu nedenle, vakıflara ait iktisadi işletmelerin yıllık net kazançlarının dönem sonunda vakıf tüzel kişiliğine aktarılması gerekir. İktisadi işletmelerin net kazancı, dönem sonu bilançosuna göre hesaplanan kazançtan, yasal yedekler, vergi karşılıkları gibi zorunlu tutarların ayrılmasından sonra kalan tutarlardır. İşletmenin net kazanç tutarı, vakıf tüzel kişiliği bütçesinin “*iktisadi işletme gelirleri*” kaleminde brüt gelir olarak gösterilir. Vakıflara ait ve tabi olan iktisadi işletmeler, kurumlar vergisi mükellefidir. Kurumlar vergisine ilişkin bütün yükümlülükleri yerine getirmektedirler (Öztürk 2016: 85).

2.3.1.2. İştirak Gelirleri

Vakıflar, belli bir işletmeye ait hisse senetlerinin tahsisi ile kurulmuş olabilir ya da vakıfların kuruluşundan sonra bir işletmenin hisse senetlerini veya ortaklık payını almak suretiyle işletmeye ortak olabilirler (Öztürk 2016: 85). Vakıfların, bu şekilde sermayesine ortak olduğu işletmenin yıllık kazancından aldığı kâr payı o vakfın iştirak geliridir. Bu tür gelirler de vakıf tüzel kişiliği bütçesinin “*iştirak gelirleri*” kaleminde gösterilir ve brüt gelir olarak ifade edilir. Daha önceki faaliyetleri, yönetimi, öz sermayesi ve diğer özellikleri ile güven veren işletmelerin sermayelerine iştirak etmek, vakıflar için gelir getiren iyi bir yatırım olabilir (Özkan 2000: 385).

Vakıflar açısından iktisadi işletmelerin işletilmesi ve yönetimi çoğu zaman sıkıntılı olmaktadır. Genellikle vakıfların kuruluş amacı ile iktisadi işletmelerin faaliyet konuları birbirinden farklıdır. Çünkü vakıfta esas amaç; topluma düşük maliyetle ya da ücretsiz kamu hizmeti vermektir. İktisadi işletmede ise asıl amaç çoğu zaman vakıf amaçlarının gerçekleşmesinde kullanılmak üzere kazanç sağlamaktır. İktisadi işletmelerin her zaman kârlı olmaları da zordur. Sermaye şirketleri, genellikle işinin uzmanı kişilerce yönetilirler. Bu nedenle sermaye şirketi gibi kurumlarda kârlılık olasılığı, iktisadi işletmelere göre daha yüksektir. İktisadi işletme kurulmasındaki amaç, vakıf amaçlarının gerçekleştirilmesini sağlamak değil de kazanç sağlamak ise iktisadi işletme açmak yerine ciddi bir kurumun sermayesine iştirak etmek vakıf için daha avantajlı olabilir. Ancak, vakıfların amaçlarının gerçekleştirilmesi bir iktisadi işletme kurulmasını gerektirir ise o zaman kârlılıktan çok sosyal amaç öne çıkacağından, vakıfların sermayeye iştirak yerine iktisadi işletme kurmayı tercih etmesi daha doğru bir yatırım olur (Özkan 2000: 386).

2.3.1.3. Gayrimenkul Kira Gelirleri

Vakıflar, menkul mallar tahsis edilmek amacıyla kurulmakla beraber, genellikle bir veya daha çok gayrimenkulün geliri ile birlikte, bir daha geri alınmamak üzere belli bir amaca tahsis edilmesi şeklinde kurulabilirler. Vakıflar, kuruluşta tahsis edilenlerin dışında faaliyetleri yerine getirmek için satın alma veya bağış yoluyla da gayrimenkul elde edebilirler.

Vakıfların kuruluşunda tahsis edilen veya sonradan elde edilen gayrimenkul vakfın amacı doğrultusunda yararlanabileceği nitelikte değilse, gayrimenkulü kiraya vererek değerlendirirler ve gelir sağlarlar. Gayrimenkulleri kiraya vererek elde edilen gelirler, vergi kanunlarında “*gayrimenkul sermaye iradı*” olarak adlandırılmakta olup her yıl vakıf bütçesinin kira gelirleri kaleminde brüt tutarlarıyla yer alırlar (Özkan 2000: 386).

2.3.1.4. Menkul Kıymet Gelirleri

Vakıfların aktiflerinde, kuruluş sırasında tahsis edilmiş ya da sonradan edinilmiş menkul değerler bulunabilir. Vakıfların en yoğun ve en önemli gelir kaynağı bağışlardır. Bağışlarda genel olarak nakit olarak yapıldığından, vakıflarda her zaman değerlendirilmesi gereken en önemli varlık nakit mevcudiyetidir. Kuruluş aşamasında tahsis edilen veya bağış yoluyla elde edilen nakit, vadeli veya vadesiz mevduat hesaplarına yatırılmak ya da döviz veya altına çevrilmek, repo yapılmak suretiyle değerlendirileceği gibi, Hazine Bonosu, Devlet Tahvili, Hisse Senedi ve Kamu Ortaklığı, Toplu Konut ve Özelleştirme İdarelerince çıkarılan gelir ortaklığı senetleri ve benzeri kıymetli kâğıtlar alınmak suretiyle de değerlendirilebilir.

Vakıflar sahip oldukları menkul kıymetlerden iki şekilde gelir sağlarlar. Bunlar; (Özkan 2000: 388)

a) Faiz ve Kâr Payı Gelirleri

Vakıflar kasalarında toplanan nakitleri, bankalarda açacakları vadeli mevduat, döviz tevdiat hesaplarında tutmak, repo yapmak, Hazine Bonosu, Devlet Tahvili, Hisse Senedi ve Kamu Ortaklığı, Toplu Konut ve Özelleştirme İdarelerince çıkarılan gelir ortaklığı senetleri alıp bunları vadelerine kadar bekletmek suretiyle faiz geliri ya da hisse senedi olarak veya faizsiz kredi veren özel finans kurumlarına yatırılarak kâr payı elde edebilirler (Özkan 2000: 388). Burada dikkat edilmesi gereken husus, bu paraların güvenilir ve vakıfların faaliyetlerini gerçekleştirmesini sağlayacak miktarda gelir getirecek şekilde yatırıma yönlendirilmesidir (Öztürk 2016: 86).

b) Menkul Kıymet Satış Gelirleri

Vakıflar, Devlet Tahvili, Hazine Bonosu ve Kamu Ortaklığı, Toplu Konut ve Özelleştirme İdarelerince çıkarılan gelir ortaklığı senetleri gibi kıymetli kâğıtları her zaman vade tarihine kadar elde tutmayabilirler. Kıymetli kâğıtların alış ve satış

bedelleri arasında vakıflar lehine ve aleyhine bir fark oluşabilir. Alış ve satış arasında olumlu bir fark ise vakıf menkul kıymet satış kazancı elde etmiş demektir. Aradaki fark olumsuz ise vakfın menkul kıymet satış zararı söz konusu olmaktadır.

Bu tür kazançlara, menkul kıymet satış geliri olarak vakıf bütçesinin “*menkul kıymet satış gelirleri*” satış zararlarına ise “*menkul kıymet satış zararları*” kaleminde yer verilecektir (Özkan 2000: 388).

2.3.1.5. Yayın Gelirleri

Vakıflar, resmi senetlerinde yazılı amaçlara uygun olarak, devamlılık arz etmeyecek şekilde bir yılda en fazla bir defa olacak şekilde kitap, dergi, gazete yayımlayabilecekleri gibi bilimsel amaçlı yayınlar da çıkarabilirler. Yayınlar amaçlara uygun olarak bilimsel ve eğitici olabilir. Ücretsiz olarak dağıtılabileceği gibi para karşılığında da satılabilir. Böylece hem vakıf hakkında toplumu bilgilendirerek vakfın amacının gerçekleştirilmesine olanak sağlamakta hem de yayınların satılmasıyla vakfa gelir sağlanmış olmaktadır. Yayınların satışından ve bunlara alınan reklamlardan sağlanan gelirler, vakıf bütçesinde “*yayın gelirleri*” kaleminde gösterilmelidir.

Kitap, gazete, dergi gibi yayınların devamlı olarak çıkarılması, yayınevinde başkalarına bedelli olarak basım ve yayım hizmetleri verilmesi ve basılan yayınların ücret karşılığı satılması vakfa ait iktisadi işletme oluşturacağından, sağlanan gelirler, yıllarında gerekli vergi ve benzeri zorunlu ödemelerin karşılıklarının ayrılmasından sonra kalan tutarları ile bütçede işletme gelirleri olarak yer alacaktır. Ayrıca, oluşacak iktisadi işletmenin vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerinin vakıf tarafından yerine getirilecektir (Özkan 2000: 389).

2.3.1.6. Sosyal Faaliyet Gelirleri

Vakıflar her şeyden önce sosyal amaçlarla kurulan sivil toplum kuruluşlarıdır. Vakıflar, kendilerini ve yaptıkları faaliyetlerini topluma tanıtmak amacıyla çeşitli kişi ve kuruluşların katılabileceği kermesler, geziler, sergiler, konserler, gösteriler, konferanslar, paneller, eğlenceler, bilimsel toplantılar ve piyangolar düzenleyebilirler (Özkan 2000: 389).

Bu tür etkinlikler vakıfların hem sosyal faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için toplumda duyarlılık sağlanmasına hem de vakıfların gelir elde etmesine olanak sağlamaktadır. Sosyal faaliyetlerden sağlanan gelirlerin vakıf bütçesinde “*sosyal faaliyet gelirleri*” olarak gösterilmesi gerekir (Öztürk 2016: 86)

Bu gibi etkinliklerin amaçlarının dışına çıkması ve düzenlilik arz edecek şekilde tekrarlanması ve belirli bir ücret karşılığında yapılan etkinliklerin iktisadi bir işletme oluşturacağı açıktır (Öztürk 2016: 86). Bu nedenle vakıfların bu tür etkinliklerini, etkinliğin amacına uygun olarak kârdan önce sosyal yönünü öne çıkararak düzenlemeye özen gösterilmesi gerekmektedir (Özkan 2000: 389)

2.3.1.7. Bağış Gelirleri

Vakıfların geçmişten günümüze kadar gelen en önemli özellikleri yoksul ve kimsesizlere hizmet veren kuruluşlar olmalarıdır. Bu özellikleri itibariyle vakıflar, bağış yapılmaya en uygun kurumların başında gelirler. Gerçek ve tüzel kişiler vakıflara menkul, gayrimenkul veya nakit olarak bağış yapabilirler.

Bağışlar, vakıfların en önemli gelir kaynağıdır. Ancak sürekliliği ve güvenilirliği olmayan düzensiz bir gelir kaynağıdır. Bağışlar, yapanın isteğine göre şartlı veya şartsız olabilmektedirler (Özkan 2000: 390).

Vakıflar, harcamada herhangi bir kısıtlama olmadan bağış yardım gelirleri elde edebilirler. Bu gelirlere şartsız bağış yardım gelirleri denir. Bağış yardımları para olarak yapılmakta ve parasal bağış yardımları veya nakdi bağış yardımları olarak adlandırılmaktadır. Para yerine ödeme araçları ile de bu tür bağış ve yardımlar yapılabilir. Vakıflar tarafından kabul edilen yardımlar ve şartsız bağışlar o yılın geliri olarak kaydedilir. Elde edilen gelirlere o yıl içinde harcama yapılırsa yapılan harcama gider olarak kaydedilir, kalan kısım gelir artanını oluşturur ve bilançonun net varlık hesabında görülmektedir (Öztürk 2016: 87).

Vakıflara yapılan bağışların bir kısmı, bağış yapanın arzu ve isteğine bağlı olarak belli bir amaca yönelik olabilir. Yapılan bağış ile vakıfların amacına uygun hizmetlerin, karşılanması ön şart olarak belirlenebilir. Bu tür bağışlara şartlı bağışlar denir. Şartlı bağışlarda bağış yapanın belirlediği şarta bağlı olarak hareket edilmesi gerekir. Şartlı bağışlarda vakıflar serbestçe hareket edemezler (Erkilet 1994: 90).

Şartlı bağışlarda, vakıf tarafından şart yerine getirilmezse, bağışçının bağışını geri isteme hakkı bulunmaktadır (Öztürk 2016: 88).

Alınan bütün bağışlar, o günün makul değeri ile ölçülüp kaydedildiğinden, hizmet katkı geliri, alınan hizmetin makul değerine veya alınan hizmetten kaynaklanan varlığın artan değerine göre kaydedilir. Hizmet olarak alınan bağış ve yardımlar genellikle kanıtlayıcı bir evraka dayanmadığından, bu tür hizmetlerin kayda alınmasında açıklık bulunmamaktadır (Öztürk 2016: 88).

2.3.1.8. Diğer Gelirler

Vakıfların açıklananlar dışında diğer bazı gelirleri de olabilmektedir. Bunları sınıflandıracak olursak; (Özkan 2000: 392)

- a) Genel bütçeden aktarılan paylar,
 - b) Sinema biletleri gibi bazı yerlerin giriş yerlerinden aktarılan paylar,
 - c) Harcanamaması nedeniyle devreden fonlar,
 - d) Bir önceki yılın gelir fazlası,
- olarak sayılabilir.

Vakıfların bunlara benzer birçok çeşitli gelirleri elde etmeleri mümkündür. Bu gelirlerden bazıları; kermes, balo, panel, piyango, konser, müsamere, yarışma gibi çeşitli faaliyetlerden elde edilen gelirlerdir. Bu tür gelirler vakıf yönetiminin organizasyon kabiliyetine veya tutumuna bağlıdır (Erkilet 1994: 93).

2.3.1.9. Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmadan Kaynaklı Gelirler

Sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarının, diğer vakıflarca elde edilebilecek daha önceki açıkladığımız gelirlerin dışında kuruluş yasaları olan 3294 Sayılı Kanun'un 8. maddesinde sayılan gelir kaynakları da bulunmaktadır.

Sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarının bütçelerinde yer alan bu gelirlerden; kurban derisi, bağırsak satış gelirleri ve fitre ve zekât gelirlerinin toplanma görevi il ve ilçelerde kurulan vakıflara verilmiştir (Saran 1990: 102).

2.3.1.9.1. Kurban Derisi ve Bağırsak Satış Gelirleri İle Fitre ve Zekât Gelirleri

3294 Sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Kanunu ile sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarına zekât, fitre, kurban derisi ve bağırsak toplama görevi verilmiştir. Vakıflarca toplanan kurban derisi ve bağırsakların satışından sağlanan gelirlerden, Yardım Toplama Kanunu'nun Uygulama Esasları hakkında yönetmeliğin bazı maddelerinin değiştirilmesine dair yönetmeliğin 16. maddesinde sayılan giderlerin indirilmesinden sonra kalan miktar, Çocuk Esirgeme Kurumu, Türk Hava Kurumu, Sosyal Hizmetler, Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Diyanet Vakfı arasında paylaştırılmaktadır (Özkan 2000: 392-393).

2860 Sayılı Yardım Toplama Kanunu'nun 22. maddesinde “*Türk Hava Kurumunca toplanan kurban derisi, bağırsak ile fitre ve zekât zarflarından sağlanan gelirden zorunlu giderler düşüldükten sonra kalan toplam paranın %55'i Türk Hava Kurumuna, %20'si Türkiye Kızılay Derneğine, %20'si Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna, %5'i de Diyanet Vakfına dağıtılır*” toplanan paraların kimlere dağıtılacağı hüküm altına alınmıştır.

2.3.1.9.2. Fonlardan Aktarılan Gelirler

Fonlardan aktarılan gelirler sosyal yardımlaşma ve dayanışmayı teşvik fonundan aktarılan gelirler ve mahalli idari bütçesinden aktarılan gelirler olmak üzere ikiye ayrılır. Bunlar;

a) Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu'ndan Aktarılan Gelirler

Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarının kuruluş kanunu olan 3294 Sayılı Kanun'a göre kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu'nda toplanan paralar, bu Fon Yönetmeliği'nin 8. maddesine göre, “*il ve ilçelerde kurulu bulunan sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarına, o il ve ilçenin gelişmişlik düzeyi göz önünde bulundurularak dağıtılmaktadır*”.

Sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarının tahmini bütçelerini hazırlarken, bu fondan gelebilecek tutarları da tahmini olarak bütçeye koymaları gerekmektedir (Saran 1990: 105).

b) Mahalli İdare Bütçelerinden Aktarılan Gelirler

Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu'nun 8. maddesinin (b) bendine göre, *“köyler dışında kalan mahalli idarelerin bütçesinden %2 oranında ayrılacak payların sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarına aktarılması gerekmektedir”*.

Bu paylar, ilgili belediyenin bulunduğu yerdeki sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarına aktarılacaktır. Vakıflar da her yıl bütçesini hazırlarken bu fondan gelebilecek tutarlara tahmini olarak bütçesinde yer verecektir.

2.3.2. Vakıfların Giderleri

Giderler bütçe de iki ana grupta gösterilir. Bunlar, “doğrudan vakıfların amacına yönelik harcamalar” ve “dolaylı olarak vakıfların amacına yönelik harcamalar” şeklinde iki gruba ayrılır. Dolaylı olarak vakıfların amacına yönelik harcamalar; yönetim ve idame giderleri, yedek akçeler ve vakıf mal varlığını artırıcı harcamalardan, doğrudan vakıf amacına yönelik harcamalar ise vakıf resmi senesinde yazılı amacı gerçekleştirmeye yönelik giderlerden oluşmaktadır. (Öztürk 2016: 88)

Vakıf giderleri teriminden yapılan harcamaların tümü anlaşılrsa da bu harcamalar genel olarak birçok başlık altında sınıflandırılabilir. Bunlar;

2.3.2.1. Yönetim ve İdame Giderleri

Yönetim ve idame için yapılan harcamalar, doğrudan doğruya vakıfların amacını gerçekleştirmeye yönelik olmamasına rağmen, vakıfların amacının gerçekleşmesinde veya o doğrultuda faaliyet gösterilmesinde etkili olan harcamalardır (Öztürk 2016: 90).

Yönetim ve idame giderleri bir vakfın normal olarak faaliyetlerini sürdürebilmesi için yapılması gerekli olan ve sürekli tekrarlanan harcamalardır.

Vakıflar gönüllü hizmet kuruluşları olduklarından yönetim ve idame giderlerinin en az düzeyde tutulması, amaçlarının gerçekleştirilmesi için yapılacak harcamalara daha fazla fon ayrılması bakımından önem arz etmektedir. Vakıfların

resmi senetlerde yazılı olan amaçlarını gerçekleştirebilmek için rahat bir çalışma ortamına ve işini bilen personele ihtiyacı vardır. Yetişmiş, bilgili personelden ödün verilmemesi vakıfların yararına olacaktır. Ancak rahat bir çalışma ortamı oluştururken vakıfların sahip olduğu finansman kaynaklarının, hedef olarak belirlenen amaçların ve bunların maliyetinin de göz önünde bulundurulması gerekir. Harcamalarda lükse kaçılmaması hizmetlerini genellikle gerçek ve tüzel kişilerden toplanan bağışlarla gerçekleştirilmesi vakıfların yararına olur (Özkan 2000: 395).

Yönetim ve idame giderleri kendi içinde üç ayrı başlık altında incelenir. Bunlar; Genel Giderler, Personel Giderleri, Demirbaş Giderleridir.

Genel giderler, vakıfların normal faaliyetlerini sürdürebilmeleri için gerekli olan giderlerdir. Kira, aydınlatma ve ısıtma, kırtasiye, temizlik, ulaşım vb. giderler genel giderlerdir.

Personel giderleri, vakıfların resmi senetlerinde amaç olarak belirledikleri hizmetleri gerçekleştirebilmeleri için mutlak surette personele ihtiyaçları vardır. Vakıflarda, bütün personellerin gönüllü olarak çalışması imkânsızdır. Bazı personellere hizmetlerinin karşılığı ödenmektedir. Bu ödemeler personel gideri olarak adlandırılmaktadır.

Demirbaş giderleri, vakıfların faaliyetlerinin sürdürüldüğü bina, büro, işyeri veya benzeri yerlerde kullanılan daktilo, bilgisayar, koltuk, halı, sehpa, masa, dolap, mefruşat ve diğer yardımcı malzemelere harcanan giderlerdir.

2.3.2.2. Yedek Akçeler

Vakıfların faaliyetleri sırasında beklenmedik ekonomik olaylar sonrası sermayeleri azalabilir. Bu azalmalar, vakıfların amaçlarını gerçekleştirilmelerinde olumsuz etki gösterebilir. Amaçlarını gerçekleştirmekte zor durumda olan vakıfların varlığını sürdürmeleri de zordur. Bu nedenle vakıfların amaçlarına ulaşabilmeleri, varlıklarını sürdürmeleri gerekmektedir. Bunun için vakıfların da sermaye şirketleri ve ticari işletmeler gibi yedek akçe ayırmaları, oluşabilecek olumsuz etkileri karşılayabilecek fonlar oluşturmaları gerekir. Ancak vakıflar, kâr amacı gütmediklerinden ve iktisadi işletme oluşturmayan faaliyetleri dolayısıyla kurumlar

vergisi mükellefi olmadıklarından yedek akçeleri, dönem gelirinden ayıracaklardır. Ayrılan yedek akçeler, bilançonun pasifinde aynı isimli bir hesapta izlenir.

Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflar yedek akçeleri, yönetim ve idame giderleri ve vakıf mal varlığını arttırıcı yatırım harcamaları ile birlikte yıllık brüt gelirinin %20'lik kısmından karşılamak zorundadırlar. Aksi halde, vergi muafiyeti koşullarını ihlal etmiş olacaklarından muafiyetlerinin kaldırılmasına ilişkin işletmelerle karşı karşıya kalabilirler (Özkan 2000: 398).

2.3.2.3. Vakıfların Mal Varlığını Arttırıcı Yatırım Harcamaları

Vakıflar toplam gelirlerini, vakıf senetlerinde belirtilen oranlarda, belirtilen amaçları gerçekleştirmek için harcarlar. Bu oran, vergi muafiyeti olan vakıflarda, toplam gelirlerinin en az 2/3 ünün amaçlara harcanması biçimindedir. Kalan 1/3 ise, vakıfların yönetimi ve varlığını sürdürme giderlerine, mal varlığını arttırıcı giderlere harcanabilir (Durmuş 2011: 63).

Vakıfların amaçlarını gerçekleştirebilmeleri için kuruluşlarında tahsis edilen mal varlıklarının değerini korumaları, onların enflasyon karşısında aşınmasının önüne geçmeleri zorunludur. Bunun yolu da enflasyonu göz önünde bulundurarak mal varlıklarını en verimli şekilde değerlendirmeleri ve yıllık gelirinin bir kısmı ile mal varlığını arttırıcı yatırımlar gerçekleştirmeleridir.

Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıfların mal varlığını arttırıcı yatırım harcamalarını, yönetim ve idame giderleri ve yedek akçeler ile birlikte yıllık brüt gelirinin %20'lik kısmından karşılamak zorunda oldukları dikkate alınırsa bu konuda zorluklarla karşılaşacakları açıktır. Bu durum, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıfları varlıklarını korumaları açısından zor durumda bırakmaktadır. Bazen de vergi muafiyeti koşullarını ihlal etmelerine sebep olacaktır. Vakıflar Genel Müdürlüğü ve Maliye Bakanlığı tarafından bu yönde gerekli düzenlemelerin yapılması durumunda, vergi muafiyeti tanınan vakıfların vergi muafiyeti koşullarını ihlal etmemeleri için hem gelir getirici özelliği olan, hem de vakıf amaçlarının gerçekleştirebilmeleri için sabit yatırımları tercih etmeleri gerekmektedir. Örneğin; amaçları tamamen eğitime yönelik olan vakıflar, kaynaklarını; burs gibi finansman anlamında geri dönüşü olmayan ve aktif değerlere katkısı bulunmayan, harcamalar yerine okul inşa edilmesi ve bizzat işletilmesi gibi

faaliyetlere yöneltebilirler. Yıllık toplamalarına bakıldığında bu tür yatırımların finansmanı için yetersiz olan kaynaklar, Maliye Bakanlığı'ndan alınacak izinle bu amaçlarla oluşturulacak fonda toplamak suretiyle gerekli finansman sağlanabilir. Böylece, bir yandan vakıf amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik olarak ciddi bir yatırım gerçekleştirilmiş olunurken, bir yandan da vakıf mal varlığına katkı sağlanmış olacaktır (Özkan 2000: 399-400).

Vakıf mal varlığını arttırıcı nitelikteki yatırım harcamaları bütçede şu alt başlıklarla yer alabilir.

2.3.2.3.1. Gayrimenkul Alım ve İnşa Giderleri

Vakıflar kuruluşlarında ve faaliyetleri süresince de gayrimenkul elde etmeyi tercih etmektedirler. Çünkü enflasyon ve diğer ekonomik koşullardan en az olumsuz etkilenen yatırım harcamaları gayrimenkullerdir.

Vakıfların gayrimenkul elde ederken göz önünde bulunduracakları en önemli husus, gayrimenkulün gelir getirici özelliğe sahip olması veya ileride vakıflara rant sağlayacak konumda bulunmasıdır. Gayrimenkul, vakıf amaçlarına uygun olarak kullanılacak bir bina ise o binanın edinilmesi için yapılan harcamalar, bütçenin vakıf amaçlarına yönelik harcamalar bölümünde yer alacaktır. Ancak bina vakıf amaçlarının gerçekleştirilmesi ile doğrudan ilgili olmayıp gelir sağlama amacına uygun ise o zaman binanın edinilmesi için yapılan harcamalar, bütçenin vakıf mal varlığını arttırıcı yatırım harcamaları bölümünde yer alması gerekecektir (Özkan 2000: 400-401).

Vakıflar gelirlerinden artanları kullanarak ve aldıkları bağışları kullanarak gayrimenkul inşa ettirebilirler. İnşaat işi genellikle vakıflarda birkaç yılı alır. Bu süre zarfında inşaatla ilgili yapılan her türlü inşaat malzemesi satın alım bedelleri, proje ücretleri, zemin etüdü, proje kontrollüğü için yapı denetim firmasına ödenen ücret, ruhsat harçları ve bunların KDV'leri gayrimenkulün maliyetini oluşturur. Bu değer üzerinden ilgili vakıf hesabına kaydedilir (Durmuş 2012: 64)

2.3.2.3.2. Menkul Kıymet Alım Giderleri

Vakıfların sahibi oldukları mal varlığını değerlendirme ve mal varlığında artış sağlama yollarından biri de menkul kıymet satın alınmasıdır (Özkan 2000: 402).

Vakıflar mal varlıklarını değerlendirmek amacı ile banka mevduat hesabı açtırırlar, hazine bonusu ve tahvil alırlar, repo ve ters repo işlemleri ve benzeri işlemler yaparlar (Durmuş 2012: 62). Bu tür işlemlerle nakit olan varlıkları, nitelik değiştirerek menkul kıymetlere dönüşmektedir Buradaki amaç varlıkların nakit olarak korunması, yaşanmakta olan enflasyon karşısında reel değerinin düşmesine neden olacak, dolayısıyla olumsuz bir tasarrufta bulunulmamasına karşın vakıfların sermayelerinde azalmalar meydana gelecektir. Bu tür sermaye azalmasını engellemek amacı ile vakıflar, kendilerine kuruluştta tahsis edilen, bağış olarak toplanan veya diğer şekillerde sağlanan nakit varlıkları ile enflasyonun üzerinde gelir getiren Devlet tahvili, Hazine bonusu, hisse senedi gibi menkul kıymetler satın alma yoluna gitmektedirler. Bu çeşit harcamalar vakıf mal varlığını arttırıcı yatırım harcamaları niteliğindedir. Dolayısıyla sayılan türden menkul kıymet alımları için yapılan harcamalara, bütçenin vakıf mal varlığı arttırıcı yatırım harcamaları bölümünde yer verilmesi gerekir. (Özkan 2000: 402).

2.3.2.3.3. İktisadi İşletme Kuruluş Giderleri

Vakıflar resmi senetlerinde yazılı olan amaçlarını gerçekleştirmek veya kâr elde etmek için vakıflara bağlı iktisadi işletme kurabilirler. İktisadi işletmeye, sermaye (mal varlığı) tahsis eder, yatırım yaparlar (Durmuş 2011: 65). Vakıfların iktisadi işletme kurmaları da mal varlığının nitelik değiştirmesi anlamına gelmektedir.

2.3.2.3.4. Vakıf Mal Varlığını Arttırıcı Diğer Giderler

Vakıfların açıklanmayan, ancak sahibi oldukları mal varlığını arttırıcı nitelikte olan bütün diğer giderler de vakıfların mal varlığını arttırıcı yatırım harcamalarında yer alacaktır.

Vakıf amaçlarına uygun hizmetlerinin yerine getirilmesinde kullanılmak üzere taşıt, amortisman işlemlerine tabi iktisadi kıymet niteliğinde araç-gereç, makine ve teçhizat satın alınması için yapılan harcamalar vakıf mal varlığını arttırıcı diğer giderlerdendir (Özkan 2000: 403).

2.3.2.4. Şartlı Bağışlardan Yapılan Harcamalar

Şartlı bağışlar nerelere veya hangi amaçlara harcanacağı bağışlayan tarafından belirlenmiş olan bağışlardır. Şartlı bağışlar, vakıfların mal varlığına eklenmek üzere veya vakıf mal varlığını arttırıcı bir yatırım için kullanılmak üzere de yapılabilir.

Şartlı bağışların bağışın yapıldığı yıl içinde harcanamayan kısmı bilançonun pasifinde bir hesapta izlenir. Bu bağışların faiz gibi getirileri ise vakıfların o yıl içinde elde ettiği brüt gelirlere dâhil edilir (Durmuş 2011: 39).

Şartlı bağışlardan harcama yapıldıkça, harcanan kısım; hem o yılın gelirlerine, hem de yapıldığı yere göre giderlerine kaydedilir. Vakıf amaçları doğrultusunda harcanan şartlı bağışların, bütçenin amaçların gerçekleştirilmesine yönelik giderler bölümünde yer alır. Vakıf mal varlığını arttırıcı yönde harcanmak üzere yapılan şartlı bağışlardan harcanan miktarlar ise bütçenin vakıf mal varlığını arttırıcı yatırım harcamaları bölümünde yer alacaktır (Özkan 2000: 403).

2.3.2.5. Teftiş ve Denetleme Giderleri

Vakıflar, Vakıf Genel Müdürlüğü'nün teftiş ve denetimine tabidir. Teftiş ve denetimlerde vakıfların resmi senetlerinde yazılı amaçları doğrultusunda faaliyet gösterip göstermedikleri, vakıf mal varlığının verimli ve amaçlara uygun bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı incelenir (Özkan 2000: 403).

Vakıflar Hakkında Tüzüğü'nün 22. maddesinde, “*Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün, 903 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulmuş olsun veya olmasın bütün vakıflardan safi gelirlerinin %5'ini teftiş ve denetleme giderlerine katılma payı olarak alacağı, ancak katılma payının yıllık tutarının şubeler hariç bir vakıf için 10.000.000 lirayı geçmeyeceği*” belirtilmiştir.

Vakıflar Hakkında Tüzüğü'nün 22. maddesinin ikinci fıkrasına göre, “*vakıflara bağlı şubelerin her birinden safi gelirlerinin % 5'i oranında teftiş ve denetleme payı alınacak, ancak şubelerin her biri için alınan teftiş payı 1.000.000 lirayı geçmeyecektir*”.

5737 Sayılı Vakıflar Kanunu'nun 80. maddesine göre “*Türk Medeni Kanununun 111. maddesindeki “...bütün vakıfların, vakıflar genel müdürlüğüne*

ödeyecekleri denetim giderlerine ödeyecekleri denetim giderlerine katılma payı, vakıfların safi gelirlerinin, % 5'ini geçmemek üzere tüzükle belirlenir” düzenlemesi yürürlükten kaldırılmıştır. Vakıflar artık Vakıflar Genel Müdürlüğüne denetim payı ödemeyeceklerdir.

2.3.2.6. Vakıf Amaçlarına Yönelik Giderler

Vakıf senedinde yazılı amaçları gerçekleştirmek için yaptıkları her türlü harcamalar, amaçlara yönelik harcamalardır (Durmuş 2011: 51). Örneğin, eğitim ve sağlık konularında faaliyette bulunmak üzere kurulan vakıfların; burs ödemeleri, okul ve yurt inşası giderleri, üniversite öğrencilerinin harçlarının ödenmesi ya da hastane ve sağlık ocağı inşası giderleri, yurt içinde tedavisi olanaksız olan bir hastanın yurt dışında tedavisi için yapılan harcamalar, bir hastanenin personel ihtiyacını karşılanması için ihtiyaç duyulan personelin ücretlerinin karşılanması gibi harcamalar amaçlara yönelik giderlerdir. Vakıfların amaçlarına yönelik giderler, bütçelerde şu başlıklar altında yer alır.

2.3.2.6.1. Amaçların Gerçekleştirilmesine Yönelik Yatırım Giderleri

Vakıf amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik yatırım harcamaları bütçede, amaçların gerçekleştirilmesi için kurulacak tesislere ilişkin harcamalar başlığı ile de yer alabilir. Bunlar, vakıfların amaçlarını gerçekleştirebilmeleri için inşa etmek zorunda oldukları tesislerle ilgili harcamalardır (Özkan 2000: 405).

2.3.2.6.2. Bakım Onarım Giderleri

Vakıflar, amaçlarını gerçekleştirmek için kurdukları okul, yurt, hastane, sağlık ocağı, kültür sitesi gibi tesislerin bakım ve onarımı için yaptıkları giderler de amaçlarını gerçekleştirilmesine yönelik giderlerdendir.

Ayrıca vakıfların amaçlarının gerçekleştirilmesi bakımından kullanımı zorunlu olan makine ve teçhizat ile taşıtlar ve diğer aletlerin bakım ve onarım giderleri de bütçede amaca yönelik harcamalar arasında yer alır.

2.3.2.6.3. Makine, Teçhizat, Araç, Gereç ve Malzeme Alım Giderleri

Vakıfların resmi senetlerinde yazılı amaçlarının gerçekleştirilmesi bakımından kullanımı zorunlu olan çeşitli makine, teçhizat, araç, gereç ve

malzemelerin satın alınması için yapılan harcamalar da amaçların gerçekleşmesine yönelik harcamalardandır. Örneğin, kültür amaçlı bir vakıf için; bir kütüphanede gereksinim duyulan tüm kitaplar, sinema, tiyatro, bale ve müzik etkinliklerinin gerçekleştirilmesi için gerekli olan aletlerin alımı, eğitim amaçlı bir vakıf için; öğrenci sırası, laboratuvar eşyası, sağlık amaçlı bir vakıf için; her türlü tıbbi cihazların alımı dolayısıyla yapılan harcamalar bu türden harcamalardır.

Bu iktisadi kıymetlerin birçoğu amortismanına tabidir. Vakıflar da bu gibi iktisadi kıymetleri için amortisman ayırabilirler. Dolayısıyla, amaçlarını gerçekleştirilmesi için kullanılan iktisadi kıymetlere ayrılan amortismanlar da amaca yönelik harcamalardan sayılmaktadır.

2.3.2.6.4. Bağış ve Yardımlar

Faaliyetlerini işletmelerden, iştiraklerden, mal varlıklarından elde ettikleri gelirlerin yanı sıra daha çok bağış ve yardımlarla gerçekleştiren vakıflar, amaçları doğrultusunda ihtiyaç sahibi kişi ya da kurumlara bağış ve yardımlarda da bulunabilirler (Özkan 2000: 409).

Vakıf amaçlarını gerçekleştirmek için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış yardımlar, para, ilaç, ücretsiz tedavi, giysi, burs, kitap ve eğitim gereçleri yardımları gibi giderlerdir (Durmuş 2011: 52).

2.3.2.6.5. Burs Giderleri

Vakıfların resmi senetlerinde yazılı amaçlarının gerçekleştirilmesi için yapılacak çalışmalar arasında burs verilmesi de vardır. Vakıflar bütçe olanakları içerisinde temel öğretim öğrencilerine, üniversite öğrencilerine, yüksek lisans öğrencilerine burs verebilirler. Burslar, vakıf yönetim kurulu kararları ile belirlenen düzeyde ve burs verilmesi için aranılan koşulları taşıyan öğrencilere verilir.

Burs tutarlarının belirli bir sınırlaması yoktur. Burs tutarları genellikle, resmi kurumlarca verilen burs miktarları da dikkate alınarak, vakıf bütçesinde bu tür ödemeler için ayrılabilen kaynaklar göz önünde bulundurularak belirlenir (Özkan 2000: 410).

2.3.2.6.6. Sosyal Faaliyetlerle İlgili Giderler

Vakıflar gelir elde etmek için birçok sosyal faaliyetlerde bulunabilirler. Sosyal faaliyetlerin bir kısmı vakıf senedindeki amaçlar kapsamında olmaktadır. Ancak sosyal faaliyetlerin bir kısmı ise, vakıf amaçları kapsamı dışında kaldığı için gelir odaklı olan sosyal faaliyetler olmaktadır. Bunlar; toplantı, moda şovları, dans partileri, kermes, kartpostal satışları vb. (Durmuş 2011: 59).

Sosyal faaliyetlerle ilgili giderler, özellikle kültür amaçlı vakıflarda sıkça yapılan harcamalardandır. Genellikle kâr amacı gütmeyen, süreklilik arz etmeyen faaliyetlerdir. Kâr amacı gütmeyen ve süreklilik arz etmediği için çoğunlukla iktisadi işletme oluşturmazlar (Özkan 2000: 410).

Sosyal faaliyetlerin de bir maliyeti vardır. Daha çok, kişilerin becerilerini arttırmaya, bazı konularda toplumu bilgi sahibi yapmaya, var olan değerlerini tanıtmaya yönelik olan bu tür faaliyetler sonrasında bazen vakıflara çok az miktarlarda gelir kalsa da genellikle gideri gelirinden fazla olan faaliyetlerdir.

2.4. VAKIFLARIN SOSYO-EKONOMİK AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vakıf kurumu toplumumuzun iktisadi ve sosyal açıdan büyük önemi olan ve kökü kültürümüzün temellerine dayanan bir kurumdur (Zaim 1992: 1). Vakıf, daha önce de ifade edildiği gibi bir malın veya gelirin sahipleri tarafından kendi iradesiyle ve rızasıyla mülkiyetinden çıkartılarak belirli şart ve amaç ile bir hayır hizmetine tahsis edilmesidir (Gökçen 1985: 125).

Vakıflar ilk olarak, şahsi ve sosyal ihtiyaçların karşılanması amacı ile ortaya çıkmıştır. Ancak daha sonra toplum hayatında meydana gelen değişmelere uyum sağlamak amacıyla toplumun sosyal yapısı, kültürel yapısı, ekonomik imkânları ve kabiliyetleri oranında ve paralelinde değişmiş ve gelişmiştir. Ülkemizde vakıfların daha da gelişmesine çaba gösteren vakıf kurumlarının, toplumun değişen yapı ve ihtiyaçları karşısında, fonksiyonlarını tam anlamıyla ifade edebilmesi için çeşitli yönleriyle incelenmesi gerekmektedir (Zaim 1987: 210).

2.4.1. Vakıfların Kuruluşundan İtibaren Geçirdiği Aşamaların İncelenmesi

Vakıflar, kuruluşundan itibaren geçirdiği aşamalara göre farklı şekillerde ortaya çıkar.

- Kuruluş aşamasında vakıf, ferdi mülkiyette bulunan serveti toplum adına transfer ettiği için, vakıflar milli ekonomide servetin dağılımına tesir etmektedir.
- Vakfın devamı sürecinde, yönetim açısından, başarılı olabilmesi için rasyonel çalışması gerekir. Vakıfların yönetimi rasyonel bir yönetime tabi olmalıdır.
- Gelirlerin idamesi ve artırılması açısından, vakıflar kârlılık (rantabilite) amacına yönelik olmalıdır.
- Vakıf sağlayacağı sosyal faydayı ve hizmeti maksimize edebilmek için harcamalarında verimlilik ilkesine uyması gerekmektedir.

Vakıflar, milli servetin dağılımına tesir eden, rasyonel, verimli ve kârlı çalışması gereken kurumlardır.

2.4.2. Vakıf Kurumunun Toplum ve Ekonomiye Mikro ve Makro Katkısının İncelenmesi

Vakıf kurumu bir işletme gibi düşünülebilir. İşletme olarak mikro açıdan incelediğimizde gelirin, kaynakların ve servetin dağılımına tesir eden fonksiyonu itibariyle makro açıdan incelediğinde de politikalarla ve iktisadi kavramlarla ilgili şu özellikleri ortaya çıkmaktadır (Zaim 1992: 9-10).

Mikro açıdan incelediğinde her vakıf, amacı ne olursa olsun, bir işletmedir. Vakıflar, belirledikleri amaçlara ulaşabilmek için bir iktisadi işletme olarak, organizasyon, üretim, pazarlama, tanıtım, muhasebe, satış, halkla ilişkiler, işçi-işveren münasebetleri, bütçe ve kontrol tekniklerine uygun olarak rasyonel, verimli ve kârlı olarak çalışması gerekmektedir.

Makro açıdan incelediğinde vakıf kurumu ekonomide:

- a) Milli servetin dağılımına, milli gelirin yeniden dağılımına, istihdamın artışına ve kaynakların dağılımına tesir ederek dengeli kalkınmaya;
- b) Alt yapının gelişmesini sağlayarak hızlı kalkınmaya;

- c) Sosyal yapıyı iyileştirerek, gelişme sürecine;
- d) Eğitim, sağlık, bayındırlık, şehircilik alanlarında yatırımlara katılmak suretiyle devlet bütçesinin iktisadî yatırımlara kaymasını sağlayarak devletin güçlenmesine tesir eder.
- e) Düşük gelirlilerin yaşam seviyesini yukarı çekip, orta gelirlileri genişletmek suretiyle, toplumda sosyal ve siyasi istikrarı sağlar, iktisadi gelişme için gerekli istikrarın güçlenmesini sağlar.
- f) Vakıfların servetin dağılımına tesir etmesi, mahiyetinden kaynaklanır. Çünkü bir vakfın kurulması demek, bir hizmetin yapılması için önce bir gayrimenkul servetin ve ona bağlı olarak, varsa menkul servetin vakfın mülkiyetinden çıkması demektir. Vakıflar yoluyla servet dağılımının, bugünkü servet dağılımı politikalarından önemli bir farkı vardır. Bugün mali ve iktisadi tedbirlerle oluşan servetin yüksek gelirli kişilerden, gelir seviyesi düşük ve servetsiz gruplara dağılımı söz konusudur. Vakıflarda ise yüksek gelirli ve servet sahibi kişilerin mülkiyetindeki gelirleri ve servetleri özel mülkiyetinden çıkarak kamu mülkiyetine geçmesi söz konusudur. Yani toplumsallaşmayla birlikte, düşük gelirli bireylere bir gelir aktarımı olur. Vakıflar sayesinde ortaya çıkan hâsıla yüksek gelirli kişiler tarafından oluşturulmakta ve hâsılanın tamamına yakını düşük gelirli kişiler tarafından tüketilmektedir.
- g) Vakıfların eğitim ve sağlık aşamasındaki hizmetleri fırsat eşitliğinin sağlanmasına yardımcı olur. Fırsat eşitliği ise sosyal adaletin sağlanmasına, bireylerin kabiliyetleri ölçüsünde gelişmesine ve sonuçta toplam verimin artmasına sebep olur. Aynı zamanda vakıflar gelirin daha âdil dağılımını sağlar.
- h) Vakfa devredilen servet, artık kişinin özel mülkiyetinde değildir. Fakat devletin mülkiyetinde de değildir. Topluma, toplumun belli bir ihtiyacının karşılanması için vakfedilmiştir.
- i) Vakıflar, kaynakların birey ve toplumun ihtiyaçları arasında dağılımını dengeler. Bir toplumu toplum yapan husus bireyin menfaatleriyle toplumun menfaatleri arasındaki dengeyi sağlamaktır.

Vakıfların gelişmesi kalkınmada dengeleyici bir çözüm getirir. Vakıflar, piyasa ekonomisi içinde kalkınmada, servet ve gelir dağılımını düzenleyerek ve verimlilik faktörünü de dikkate alarak, sosyal adalete yardımcı olur.

2.4.3. Vakıf Kurumunun Fonksiyonları İtibariyle İncelenmesi

Vakıf kurumunu, fonksiyonları itibariyle incelenirse şu özellikleri ortaya çıkmaktadır.

a) Tüketime etkisi;

- Lüks tüketime ve gösteriş istihlâkine gitmesi muhtemel kaynakları, gerekli ihtiyaç maddelerinin tüketimine kaydırır.
- Tüketimin gerekli ihtiyaç mallarına kaydırılması suretiyle marjinal faydanın arttırılması, milli ekonomide tüketimden sağlanan toplam faydanın ve toplam tatmin duygusunun artışına yol açar.

b) Tasarrufa etkisi; Gösteriş ve lüks tüketime gitmesi muhtemel kaynakların, tasarruf edilmesine yol açar.

c) Yatırımlara etkisi; Lüks ve gösteriş tüketimine gitmesi veya atıl kalması muhtemel kaynakların faydalı yatırımlara yönelmesini teşvik eder.

d) Sosyal faydayı arttırıcı etkisi,

- Yatırımların, sosyal faydası yüksek olan sahalara kaymasına yol açar.
- Yüksek gelirlilerdeki serveti teşhir etme arzusunun, sosyal fayda ile birlikte tahakkukuna yardım eder.

e) Sermayedar müteşebbislerin kazanç ve teşebbüs arzu ve zihniyetini köreltmeden gelir ve servetin yeniden dağılımına yardım eder.

2.4.4. Vakıf Kurumunun Sosyal Yardım Ve Sosyal Güvenlik Açısından İncelenmesi

Vakıf kurumunun sosyal yardım ve sosyal güvenlik yoluyla ve diğer iktisadi etkileri ile refah seviyesini geliştirici etkileri vardır. Bu etkiler aşağıdaki başlıklar altında incelenmiştir (Zaim 1992: 11-14)

2.4.4.1. Sosyal Yardım ve Dayanışma

Vakıfların, sağladığı çeşitli hizmetlerin başında sosyal yardım ve dayanışma fonksiyonları gelmektedir. Fakat günümüz süreci dikkate alındığında bu sosyal yardımın;

- a) Düşük gelirlilerle mücadele etmek ve yoksullara yardım etmek sınırını aştığı,
- b) Bireylerin yükselmesine, hayatın güzelleşmesine, insan haysiyetine yaraşır asgari bir seviyenin sağlanmasına yöneldiği görülür.
- c) Vakıfların sağladığı hizmetlerden düşük gelirlilerle birlikte diğer gelir grupları da faydalanabilir.
- d) Sosyal yardım sağlayan vakıfların kurucuları da sadece çok varlıklı bireyler değildir. Her sınıftan halkın, esnafın, köylünün, askerinin, işçinin katılımıyla, milletçe sosyal yardıma katkıda bulunulur.

2.4.4.2. Sosyal Güvenlik Hizmetleri

Vakıfların birçoğu, bireylerin, karşılaşacağı olağan veya olağandışı risklere karşı sosyal güvenliklerini sağlamak amacı güderler. Hizmet, vakıflar tarafından yapıldığı için fertten ferde yapılan yardım, sadaka şeklindeki yardımların kişileri rencide edici etkisi olmamasına dikkat edilmelidir.

- a) Sosyal güvenlik sisteminde karşılıklı ortak olma arasındaki ilişki azalmaktadır. Bu yüzden sosyal sigorta karşılıkları sosyal güvenlik ödemelerine dönüşmektedir.
- b) Vakıflarda ise, vakıfla yardım alanlar arasında, kişiliklerini rencide etmeden dayanışma duyguları gelişmekte, sınıflar arası anlaşmalara yol açılmaktadır.
- c) Vakıflarda, vakıflar hayırda bulunmanın huzurunu ve tatminini duymaktadır. Sosyal güvenlik sisteminde ise her iki taraf için bir duygu alış-verişi yoktur.
- d) Vakıfların bireylerle olan samimiyeti, bireylerin hayattaki yabancılaşma duygusunu hafifletir. Yardım edilen kişinin yalnızlık ve yabancılık duygusunun vermiş olduğu bunalımlardan uzaklaştırır. Vakıf kuranlar açısından ise, bireylerin çevreleriyle bütünlük kurmaları sağlar ve

çevrelerine karşı sorumluluk duygularını geliştirir. Bu sorumluluk duygusu zamanla tüm çevreyi kapsar hatta çevrenin sınırlarını aşarak gelecek nesilleri ve ölümden sonraki hayatını da kapsar.

- e) Sosyal güvenlik sistemi milli ekonomide servetin dağılımına doğrudan etki etmediği halde, vakıflar, kuruluş anında servetin dağılımını sağlar.

2.4.4.3. Diğer İktisadi Etkiler

Vakıflar yukarıda sayılanlar dışında da birçok faaliyette bulunarak bireylerin ve toplumun refahını sağlamaktadırlar. Aynı zamanda kamu ekonomisine katkı sağlayarak devletin yükünü azaltmaktadırlar.

- Vakıfların, kuruluşundan işleyişine kadar istihdam imkânları sağlamaları açısından birçok faydası vardır.
- İktisadi büyüme sağlandıkça, servet ve gelir artışı ile birlikte vakıflara olan eğilim artar.
- Vakıflar, köy ve şehirlerin gelişmesini ve çevrelerinin düzenlenmesini, korunmasını sağlar.
- Vakıflar şehirlerarası ulaşımın geliştirilmesinde büyük katkı sağlamıştır. Birçok yol, köprü, kale, kervansaray, ticaret yolları, kanal yerleri yapımında bulunmuşlardır.
- Vakıfların iskân politikalarında da katkısı bulunmaktadır.
- Vakıflar yoluyla elde edilen tasarruflarla kamu hizmeti lehine iyi bir döner sermaye elde edilmiştir.
- Vakıf harcamalarında iktisadi, olmasını her zaman kârlılıkla ölçmek mümkün değildir. Kârlılık hizmetin devamı için gereklidir. Fakat harcamada verimlilik, iktisadilik, fayda ve tatmin duygusu olabilir, bu da hizmetin, tam, eksiksiz ve en iyi şekilde fakat en az masrafla yapılması demektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VAKIFLARDA VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ

Ülkemizde vakıfların vergilendirilmesi hemen hemen gerçek kişilerin vergilendirilmesi ile aynıdır. Kanunlarda vergiden muaf tabiri bulunmasına rağmen vergi kanunlarındaki yapılan değişikliklerle vakıfların vergiden muaf olmalarının pek bir anlamı kalmamıştır. Vakıf gelirlerine uygulanan vergileme sistemi muaf olsun veya olmasın vakıflar için aynı olmakla birlikte özel bir kanunla kurulmuş vakıflar için (Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı vb. gibi) farklılık arz etmektedir.

Vakıfların vergiler karşısındaki durumu, vergilerin türüne göre farklılık arz etmektedir.

3.1. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, *“kurumlar vergisinin; sermaye şirketleri, iktisadi kamu kuruluşları, kooperatifler, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve kazançlarının bu kanun hükümlerine göre vergilendirilmesini isteyen iş ortaklarının ve gelirin unsurlarına giren kazançlar üzerinden alınacağı”* kurumlar vergisinin konusu belirtilmiştir. Bu sayılan kurumların kazançları kurumlar vergisine tabidir.

Vergi kanunları hayır işleri için kurulan vakıf tüzel kişiliklerini vergi dışı tutarken, vakıflara ait iktisadi işletmeleri ise kurumlar vergisi mükellefi olarak saymıştır (Seviğ 2007: 2). Vakıfların iktisadi işletmeleri, her koşulda kurumlar vergisi mükellefi olarak kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdürler. Aksi halde, piyasa rekabetinde eşitliğe aykırı bir durum meydana getirecektir (Arslan 2019: 68).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 5. fıkrasında *“vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, vakıfların iktisadi işletmeleridir”* vakıflara ait iktisadi işletmelerin tanımı yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 6. fıkrasında yer alan, iktisadi kamu kuruluşları ile vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükelleflerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmemektedir.

İşletmede üretilen veya alınan malların bir bedel karşılığı satılması gerekmektedir. Vakıflar bazen hiçbir bedel almadan topluma ücretsiz hizmet vermektedir. Bu gibi durumlarda iktisadi işletmeden söz edilemez. İktisadi işletme için diğer tüm unsurlar var olsa dahi bedel alınmadığı sürece iktisadi işletmeden söz edilemez (Yıldırım, Söyler 2002: 3).

Vakıflar iktisadi amaçlarla kurulmazlar, fakat vakıf tüzel kişilikleri dışında iktisadi işletme kurabilirler ya da iktisadi bir işletmeye ortak olabilirler. Vakıfların iktisadi işletmelere sahip olmaları vakıfların amaçlarını zayıflatmaz. Aksine, vakıfların ekonomik olarak güçlü olmasını sağlar ve amaçlarına ulaşmalarını kolaylaştırır (Gür 2016: 1).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Vergilendirme dönemi ve tarhiyat başlıklı 16. maddesinin 4. bendine göre *“vakıflara ait olarak faaliyet gösteren ve tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler elde ettikleri kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisi muhatabı iktisadi işletmelerdir. Ancak, vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için tarhiyatın muhatabı bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da vakıflardır.”* kimlerin tarh edilecek kurumlar vergisi muhatabı olacağı hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 3. fıkrasına göre; kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde; *“kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir. Muhtasar beyanname ile*

bilgilendirilen vergiler, beyannamenin verildiği ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenir” hükme göre kurumlar vergisinin ödeme zamanı belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesine göre, “okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflara bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır”

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun diğer indirimler başlıklı 10. maddesine göre, “Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı istisnadır.”

3.2. GELİR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesine göre; “gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir”. Gelir Vergisi gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınmaktadır. “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, kazanç ve iratların safi tutarıdır”.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 3. ve 6. maddesinde gelir vergisinin mükellefleri belirtilmiştir. Belirtilen hükümlere göre, vakıflar tüzel kişiliğe sahip olduklarından dolayı gelir vergisi mükellefi değildirler. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu’ndaki bazı hükümlerden dolayı vakıfların vergilendirilmesi söz konusu olabilir.

Vakıfların tüzel kişilikleri ve vakıflara ait veya tabi olan iktisadi işletmeleri, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinde belirtilen ödemeleri avanslar da dâhil olmak üzere nakden ve hesaben yaptıklarında bu ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar (Uluç 2008: 161).

Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin 7 numaralı bendinde; “Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar,

borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi gelirleri üzerinden vergi tevkifatı yapmayacakları belirlenmiştir". Ancak kanunla kurulan vakıflar, Türk Medeni Kanununa göre kurulan vakıflar değildir. Belirtilen hükme göre Vakıflar Kanunu dışında “*özel bir kanunla kurulmuş vakıflar*” gelirleri üzerinden vergi tevkifatı yapmamaktadırlar.

Vakıflara vergi muafiyeti tanınmış olması tevkifat uygulamasını değiştirmez. Vergi muafiyeti tanınmış vakıflar üzerinden de tevkifat yapılacaktır.

Vakıfların bazı gelirleri de kendilerine ödeme yapılması sırasında tevkifat yoluyla vergilendirilmektedir. Bu gelirler, Gelir Vergisi Kanunu’nun 70. Maddesinde tanımlanan gayrimenkul sermaye iradi gelirleri ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 75 maddesinde tanımlanan menkul sermaye iradı gelirleridir (Özdemir 2009: 148).

Vakıfların, Gelir Vergisi Kanunu’nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya vererek elde ettikleri gelirleri üzerinden, bu ödemeyi yapanlar tarafından %20 vergi kesintisi yapılır.

Vakıfların Gelir Vergisi Kanunu’nda 75. Maddesinde sayılan menkul kıymetlerden sağladıkları gelirleri, her türlü nama ve hamiline yazılı tahvil faizleri ve benzeri diğer gelirleri gelir vergisi tevkifatına tabidir. Vakıflara bu tür gelirleri ödeyenler, ödeme yapılmadan önce gelir vergisi tevkifatı yapmak ve tevkifat sonrası kalan net tutarları vakıflara ödemek durumundadırlar.

4369 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 39. maddesinde yapılan değişiklikle, “*daha önce menkul sermaye iradi sayılan; döviz cinsinden veya dövize, altına ya da başka bir değere endeksli kıymetlerin kur farkından kaynaklanan değer artışları menkul sermaye iradı sayılmamaktadır*”. Böylece menkul kıymetlerin bedellerinin ödenmesi sırasında kur farkından kaynaklanan değer artışları vergi dışı bırakılmıştır. Dolayısıyla, vakıfların bu tür gelirlerinden ödemeyi yapanlarca gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 119. maddesinde, muhtasar beyannamenin ödeme zamanı belirtilmiştir. Bu maddeye göre; 94.madde gereğince yapılan vergi tevkifatının, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine ödemeleri gerekmektedir.

3.3. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Katma Değer Vergisi harcamalar üzerinden alınan en gelişmiş vergi türüdür (Kırıktaş 2012: 20). Katma Değer Vergisi, bir mal veya hizmetin üretim aşamasından son tüketiciye kadar geçen süreçteki ticari amaçlarla el değiştirme aşamalarında ve sadece o aşamalarda oluşan değer artışı üzerinden alınan bir harcama vergisidir. Birçok aşamalardan geçtiği için verginin ödeyicisi ile mükellefi farklı olabilmektedir.

Vakıflar, tüzel kişilikleri itibariyle ya da vakıflara ait veya tabi iktisadi işletmeleri faaliyetleri ile katma değer vergisi mükellefi değildirler ama katma değer vergisi ödeyicisidirler (Yerli 1993: 114).

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin 3/g bendi hükümlerinde belirtilenlere göre, vakıflara ait veya tabi olan, vakıflar tarafından kurulan ve işletilen müesseselerin ticari, sınai, zirai veya mesleki nitelikteki faaliyetleri bulunması halinde elde edilecek gelir, katma değer vergisine tabi olacaktır.

Vakıfların tüzel kişilikleri itibariyle ya da vakıflara ait ve tabi olan iktisadi işletmeleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde belirtilen işlemleri gerçekleştirmeleri durumunda katma değer vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar.

Vakıflar, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde belirtilen hükme göre katma değer vergisi beyannamesini, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler. Beyannameden dolayı ortaya çıkan katma değer vergisini aynı ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödemeleri gerekmektedir.

Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıfların, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinde, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167. maddesinin 1. fıkrasının 7. bendinde sayılan ve gümrük vergisinden muaf olan bu eşyaları ithal etmeleri halinde ayrıca katma değer vergisi ödemeyeceklerdir.

Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıfların, tiyatro, kütüphane sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri gibi kültür ve eğitim amacı taşıyan faaliyetleri dolayısıyla gerçekleştirdiği teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıfların, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 2. fıkrasında belirtilen hükme göre, sayılan türden faaliyetleri kapsamındaki mal ve hizmet teslimi dolayısıyla ilgililerden mal ve hizmet bedeli dışında ayrıca katma değer vergisi alınmayacaktır.

Vakıfların iktisadi işletmeleri tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen her türlü mal ve hakların kiralanması işlemi KDV'ye tabi iken, Gelir Vergisi Kanunu'nun 17/4-d bendine göre iktisadi işletmeye dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den istisna tutulmuştur. Ancak bu istisna sadece gayrimenkuller için geçerlidir, diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV'ye tabi olacaktır (Yıldırım, Söyler 2002: 15).

3.4. EMLAK VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 1. ve 12. maddelerinde, Emlak Vergisi'nin konusu tanımlanmıştır. Buna göre; *“Türkiye sınırları içinde bulunan arsa, arazi ve binalar bu kanun hükümlerine göre “Bina ve Arsa Vergisine” tabidir.*

Emlak Vergisi Kanunu 12. maddesindeki hükme dayanılarak çıkartılmış olan Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkındaki Karar ile belediyelerce parsellenmemiş arazileri bulunan vakıflar bu arazileri de arsa olarak beyan edecekler ve arsa vergisi ödeyeceklerdir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 3. ve 13. maddesi emlak vergisinin mükelleflerini belirtmiştir. Belirtilen hükme göre, vakıflar bir binaya veya araziye paylı mülkiyet halinde malik ise, hisseleri oranın da mükelleftirler.

Vakıfların sahip oldukları bina arsa ve araziler için Emlak Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinde belirtilmiş süreler dâhilinde gayrimenkulün bulunduğu

yerin bağılı olduğu belediyeye emlak vergisi bildirimini yapmak zorundadırlar. Vakıflar, vergiden muaf olsa bile emlak vergisi bildirimini yapmak zorundadırlar.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde; *“Emlak vergisi iki eşit taksitle ödenir. Birinci taksiti Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, ikinci taksiti Kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. Maliye bakanlığı ödeme aylarını, bölgelerin özelliklerine göre değiştirebilir”* hükmüne göre emlak vergisinin ödeme süreleri belirtilmiştir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin 1. fıkrasının (m) bendinde, *“Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar (Vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla) ile organize sanayi bölgeleri, serbest bölgeler, endüstri bölgeleri, teknoloji geliştirme bölgeleri ve sanayi sitelerinde yer alan binalar”* hükmü gereğince emlak vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin 1. fıkrasının (s) bendinde, *“Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dâhil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binaların”* hükmü gereğince emlak vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin 1. fıkrasının (f) bendinde, *“Kazanç gayesi olmamak şartıyla işletilen hastane, dispanser, sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, prevantoryum, öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri ile benzerleri”* hükmü gereğince emlak vergisinden muaf tutulmuştur.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 1. fıkrasının (f) bendinde, *“Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dâhil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsalar”* hükmü gereğince emlak vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 1. fıkrasının (g) bendinde, *“Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arazi (Gelir Vergisinden muaf esnaf ile basit usulde Gelir Vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan arsa ve arazi hariç olmak üzere, ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde*

kullanılan arazi ile arsalar ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazi için bu muafiyet uygulanmaz.)” hükmü gereğince emlak vergisinden muaf tutulmuşlardır.

3.5. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun Verginin 1. maddesine veraset ve intikal vergisinin konusu tanımlanmıştır. Buna göre, *“Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali”* hükmü gereği Veraset ve İntikal Vergisine tabidir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 5. maddesine göre; veraset ve intikal vergisinin mükellefi, veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıstır.

Vakıflara yapılan hibelerde vakıflar, genel olarak veraset ve intikal vergisi mükellefi konumundadırlar (Şahin, Dönmez 2004).

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 7. maddesine göre; *“veraset tarihiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda mal iktisap edenler, iktisap ettikleri malları, 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamında şans oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri, bir beyanname ile bildirmeye mecburdurlar”*.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 8. maddesine göre; *“beyannameler muris veya tasarrufu yapan şahsın ikametgâh durumuna göre vergi dairelerine veya maliye vekâletine verilir. Tasarrufu yapan hükmi şahıs ve diğer teşekküllerde beyannamenin verilmesinde bunların merkezlerinin bulunduğu yere göre beyannamenin verileceği vergi dairesi tespit edilir”*.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 9. maddesinde, veraset ve intikal vergisi ile ilgili beyanname verme süreleri belirtilmiştir. Kanun da belirtilen hükme göre bu süre içerisinde beyanname vermeleri gerekmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde veraset ve intikal vergisinin ödeme zamanları belirtilmiştir. Kanun da belirtilen süreler içinde ödeme yapılmalıdır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde belirtilen hükümlere göre vakıfların ilim, sanat, spor, din, araştırma, hayır, eğitim, kültür, sıhhat, imar gibi faaliyetlerde bulunacaklarını resmi senetlerinde belirtmeleri ve bu konulardaki faaliyetlerini herkesin yararlanabileceği şekilde gerçekleştirmeleri, diğer bir ifade ile faaliyetlerini belli bir yöre ya da kitle ile sınırlandırılmamış olmaları halinde Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda belirtilmiş olan muafiyetlerden yararlanabileceklerdir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin 1. fıkrasının (k) bendinde belirtildiği üzere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuştur.

3.6. VERGİ USUL KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Vakıfların ve vakıflara bağlı olan iktisadi işletmelerin, diğer işletmeler gibi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilmiş olan bazı yükümlülükleri yerine getirmek zorundadırlar.

Vergi Usul Kanunu'nun farklı maddelerinde mükelleflere işe başlama, adres ve iş yeri ile ilgili değişikliklerin, bina ve arazi değişikliklerinin ve iş bırakmanın belirtilen sürelerde Vergi Dairesine yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir.

Vakıfların tüzel kişilikleri itibariyle ücret, kira, diğer ödemeler gibi yaptıkları ödemelerden kestikleri gelir vergisi kesintilerini gelir vergisi mükelleflerinden tesis etmeleri ve muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırmaları gerekmektedir (Yerli 1999: 25).

Vergi Usul Kanunu'nun 153. maddesi işe başlamayı bildirme hükmünü belirtmiştir. Vakıflar tüzel kişilikleri itibariyle Kurumlar Vergisi mükellefiyetlerinin bulunmamasından dolayı işe başlamayı bildirme zorunlulukları yoktur. Ancak vakıflara ait ve tabi olan iktisadi işletmelerin işe başlama bildirimini yapması gerekmektedir. İşe başlama bildirimini, Vergi Usul Kanunu'nun 168. maddesinde

belirtildiği üzere, Ticaret Sicil Memurlukları tarafından işe başlama tarihinden itibaren on gün içerisinde Vergi Dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Vakıfların ücretli işçi çalıştırmamaları, işyerine veya eklentilerine kira ödememeleri ve iktisadi işletme oluşturmayan bir faaliyette bulunmamaları halinde vergi dairesine herhangi bir yazı bildiriminde bulunmalarına gerek yoktur (Özkan 2000: 609).

Vergi Usul Kanunu'nun 157, 158 ve 159. maddelerindeki hükümlere göre vakıflar veya vakıflara ait ve tabi olan iktisadi işletmeler de sonradan meydana gelen değişiklikleri vergi dairesine yazılı olarak bildirmeleri gerekmektedir. Kanunda belirtilen hükümlere göre, vakıflar ve vakıflara ait ve tabi olduğu iktisadi işletmelerin vergiye tabi olan işlemlerinin sona ermesi veya vakıf iktisadi işletmesinin faaliyetinin sona ermesi durumunda bir ay içerisinde vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 166 ve 167. maddelerine göre, vakıflar ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, mevcutlarında bulunan bina ve arazilerde meydana gelen değişiklikleri, Vergi Usul Kanunu'nun 168. maddesine göre; yeni inşaatta inşaatın bittiği ve kısmen kullanılmaya başlanılmışsa her kısmın kullanılmaya başlandığı ve diğer değişikliklerde tadili gerektiren halin vukuu bulduğu tarihten başlayarak iki ay içerisinde vergi dairesine yazılı olarak bildirmek zorundadır.

Vakıf veya vakıflara ait iktisadi işletmelerinde, Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesindeki hükme göre; *“işe başlamanın zamanında bildirilmemesi nedeniyle birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. Ancak vakıf iktisadi işletmelerinde, işe başlamanın şirket kuruluşu aşamasında zamanında bildirilmemesi nedeniyle kesilecek cezanın muhatabı Ticaret Sicil Memurluğu olacaktır”*. Vakıf veya vakıflara ait iktisadi işletmelerinde, işe başlamanın dışında kalan diğer bildirimlerin zamanında yapılmaması durumunda Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesine göre bu kez ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 172. maddesinde, kimlerin defter tutacağı hususu ile ilgili hüküm yer almaktadır. Buna göre; *“defter tutmaya mecbur olan gerçek ve tüzel kişiler arasında vakıflar sayılmamış, sadece vakıflara ait iktisadi işletmelere yer verilmiştir”*. Vakıfların defter tutmasına yönelik hükümlere, Vakıflar Kanunu ile

Vakıflar Yönetmeliğinde yer verilmiştir. Vakıflar Kanunu'nun 31. maddesinde, vakıfların muhasebe kayıtlarını Genel Müdürlükçe belirlenecek usul ve esaslar dâhilinde tutmak zorunda oldukları ve tutulacak defter ve kayıtlar ile ilgili usul ve esasların yönetmelikle düzenleneceği ifade edilmiştir.

Defterlerini bilanço esasına göre tutmak zorunda olan, yeni vakıflar ile mülhak cemaat ve esnaf vakıflarının, Vakıflar Yönetmeliğinin 50. maddesinin 1. fıkrası gereğince muhasebe kayıtlarını, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün resmi internet sitesinde yayımlanacak Vakıflar Tek Düzen Hesap Planına uygun olarak tutarlar, bilanço ve gelir tablolarını da bu plan ekindeki örnek tablolara göre düzenlemeleri gerekmektedir.

Vakıflar Yönetmeliği'nin 50. maddesinde hangi vakıfların bilanço esasına tabi olduğu belirtilmiştir. Buna göre; *“Yıllık brüt geliri 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 177. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan ve her yıl Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarının³ üzerinde bulunan vakıflar ile vergi muafiyeti, işletmesi, iştiraki, şube ve temsilciliği olan vakıfların bilanço esasına göre defter tutmaları zorunludur”*. Bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olmayan vakıflar işletme esasına göre defter tutabilirler.

Vergi Usul Kanunu'nun 220. maddesine göre, tutulacak defterlerin tasdik ettirilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Buna göre; vakıflar tarafından tutulacak yevmiye defterleri, envanter defterleri, karar defterleri ve işletme defterlerinin kullanılmaya başlamadan önce tasdik ettirilmesi zorunludur. Defteri kebir ve bağış makbuzu kayıt defterinin tasdikine ilişkin bir hüküm bulunmadığından bu defterlerin tasdiki zorunlu tutulmamıştır.

Vakıflar Yönetmeliğinin 52. maddesinde, *“vakıflar tarafından tutulması gereken defterler ile kullanılan bağış makbuzlarının, harcama belgeleri ve diğer belgelerin özel kanunlarla belirtilen süreler saklı kalmak üzere, ilgili buldukları mali yılı takip eden takvim yılından başlayarak 10 yıl süreyle saklı tutmaları gerektiği belirtilmiştir. Vakıflar, kullanacakları bağış makbuzları ile gerekli görülen*

³ 504 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2019 tarihinden itibaren 120.000 TL'ni aşanlar

belgeleri Vakıflar Genel Müdürlüğünden temin edeceklerdir” vakıflar tarafından tutulması gereken belgelerin muhafaza ile sorumlu oldukları hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinde belli şekil ve şartlara bağlanmış olan belgeler sayılmıştır. Vakfa ait ve tabi iktisadi işletmelerin, bu belgeleri kullanmaları halinde notere ya da anlaşmalı matbaalara bastırarak düzenlemeleri gerekmektedir. Belgelerin tasdik edilmemesi durumunda bu belgeler hiç düzenlenmemiş sayılacaktır (Özkan 2000: 619).

3.7. VAKIFLARIN DİĞER VERGİLER KARŞISINDAKİ DURUMU

Vakıfların yukarıda sayılan vergi kanunları dışında da bazı vergi kanunları vardır. Bunlara aşağıda kısaca değinilmiştir.

3.7.1. Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, “*yazılıp imzalamak veya imza yerine geçer bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat etmek veya belli etmek için ibraz edilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belge şeklindeki kâğıtlar*” hükmü gereği Damga Vergisine tabi tutulmuştur.

Damga Vergisi Kanunu'nda vakıflara herhangi bir muafiyet tanınmamıştır. Damga Vergisi Kanunu'nun “*İstisnalar*” başlıklı 9. maddesinde Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tablonun V\19 numaralı fıkrasında, “*Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kâğıtlarla, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dâhil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kâğıtların damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir*”. Cumhurbaşkanı tarafından, vakıflara kurulmadan önce vergi muafiyeti tanınmadığından, vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kâğıtlar ile ilgili istisnanın uygulama imkânı söz konusu değildir.

3.7.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, “ *Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 5. ve 6. maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan; Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler*” hükmü gereği motorlu taşıtlar vergisine tabi tutulmuştur.

Motorlu Taşıtlar Vergisine ilişkin istisna ve muaflik hükümleri incelendiğinde vakıflarla ilgili herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Dolayısıyla Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti tanınmış olsun veya olmasın vakıflar kendilerine ait motorlu taşıtlardan dolayı vergi ödemek zorundadırlar.

3.7.3. Belediye Gelirleri Kanunu Karşısındaki Durumu

Vakıflar, belediyelerin 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu hükümleri doğrultusunda toplamış olduğu Eğlence Vergisi, Haberleşme Vergisi, Çevre ve Temizlik Vergisi, İlan ve Reklam Vergisi ve Bina ve İnşaat Harcının konusuna giren bir iş yapmaları durumunda gerekli vergi, harç veya harcamalara katılma payını ödemek zorundadırlar. Bu tür vergilere ve harca ilişkin vakıflara herhangi bir muafiyet ve istisna tanınmasına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

3.8. VAKIF KAZANÇLARI İÇİN VERGİ ORANLARI

Vakıflar mal varlıklarından elde ettikleri gelirler ve bunlara uygulanan stopaj oranları aşağıdaki Tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1. Vakıf Kazançlarının Vergilendirilmesi

VAKIF KAZANÇLARI	BAKANLAR KURULUNCA VERGİ MUAFİYETİ TANINAN VAKIFLAR
Vakıf İktisadi İşletmelerinin Elde Ettiği Kazançlar	İstisna yok (Sadece iktisadi işletme verem, cüzzam ve trahom tedavisi yapılan bir hastane ise Kurumlar Vergisinden muaf)
İktisadi İşletmeden Elde Edilen ve Vakfa Aktarılan Kazançlar	Aktarılabacak kazançtan %15 Gelir Vergisi kesintisi yapılır
Kuruluştta Sağlanan Sermaye, Bağış ve Yardımlar	Gelir Vergisinden muaf, vergi kesintisine tâbi değil
Hisse Senedi Kâr Payları	% 15
İştirak Hisselerinden Doğan Kâr Payları	% 15
A Tipi Yatırım Fonu Kazancı	% 10
B Tipi Yatırım Fonu Kazancı	% 10
Devlet Tahvili Faizi	% 10
Hazine Bonosu Faizi	% 10
Risk Sermayesi Yatırım Fonları, Gayrimenkul Yatırım Fonları ve Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları Kazançları	% 10
Toplu Konut, Kamu Ortaklığı ve Özelleştirme İdarelerince Çıkarılan Menkul Kıymet Gelirleri	% 10
Özel Sektör Tahvili Faizler	% 10
Mevduat Faizleri	% 15
Döviz Tevdiat Hesapları (Banka, Özel Finans Kuruluşu)	% 15
Özel Finans Kurumlarının Ödedikleri Kâr Payları	% 15
Repo Gelirleri	% 15
Gayrimenkul Sermaye İradı (Kira Gelirleri), Kiracı Şirket ise	% 20
Gayrimenkul Sermaye İradı (Kira Gelirleri), Kiracı Gerçek Kişi ise	Stopaj yok, beyan da edilmiyor
Gayrimenkul Alım Satım Kazancı	Alış ve satış faaliyetleri iktisadi işletme oluşturuyorsa vergiye tâbi değil
Devlet Tahvili, Hazine Bonosu Alım Satım Kazançları	% 15
Hisse Senedi, İştirak Hissesi, Tahvil Alım Satım Kazançları	İştirakin halka açık olup olmamasına ve elde tutulan süreye bağlı olarak istisna var

Kaynak: (Şahin ve Ersen 2018: 12-13).

Vakıfların İktisadi İşletmelerden elde ettiği kazançlar, eğer iktisadi işletme verem, cüzzam ve trahom tedavisi yapılan bir hastane ise kurumlar vergisinden muaftır, diğer hallerde işletme kurumlar vergisine tabidir. İktisadi işletmeden elde edilen ve daha sonra vakfa aktarılan kazançlardan ise %15 Gelir Vergisi kesintisi yapılır. Kurulardan sağlanan sermaye, bağış ve yardımlardan ise herhangi bir kesinti yapılmamaktadır.

Menkul ve gayrimenkul mal varlığının işletilmesinden elde edilen kazanç ise ödeyenler tarafından yapılan Gelir Vergisi kesintisine tabi iken, menkul sermaye iratları %10 ile %20 arasında değişen oranlarda vergilendirilmektedir. Gayrimenkul alım satımında ortaya çıkan kazançlarda ve hisse sendi, iştirak hissesi ve tahvil alım satım kazançlarında bütün dernek ve vakıflara istisna uygulanmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. Maddesinde yer alan eğitimsel, kültürel ve sosyal amaçlı istisna kapsamındayken, Damga vergisinde vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanındıktan sonra istisna vardır. Motorlu Taşıtlar Vergisinde herhangi bir istisna söz konusu olmayıp bütün vakıflar vergilerin konusuna giren bir işlem yaptıkları takdirde verginin mükellefi olurlar. Emlak Vergisinde ise Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar sahip oldukları gayrimenkulleri kiraya vermemeleri şartıyla bu vergiyi ödememektedirler. Veraset ve İntikal Vergisinde ise, vakıflar muafiyet elde ettikten sonra bu vergiyi ödememektedirler.

Tablo 2'de vakıfların mal varlığı üzerinden tâbi olduğu diğer vergiler özetlenmiştir.

Tablo 2. Vakıf Mal Varlıklarının Tabi Olduğu Diğer Vergiler

DİĞER VERGİLER	Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar	Diğer vakıflar
Katma Değer Vergisi (mal ve hizmet alımlarında)	İstisna yok, KDV Kanunu 17. maddesinde yer alan eğitimsel, kültürel ve sosyal amaçlı istisnalar var	İstisna yok
Damga Vergisi	Vakıflar için istisna yok, vakıfların mesken olarak kiraladıkları gayrimenkuller için kira mukaveleleri damga vergisine tâbi değildir.	İstisna yok
Harçlar (yargı, noter ve vergi harçları)	İstisna yok, vergiden muaf olanlara kuruluştaki noter harcı istisna, ancak vergi muafiyeti kuruluştaki verilmiyor	İstisna yok
Belediye Vergi ve Harçları	İstisna yok	İstisna yok
Motorlu Taşılar Vergisi	İstisna yok	İstisna yok
Emlak Vergisi	Gayrimenkullerin kiraya verilmemeleri ile vakıf amaçları için kullanılmaları şartıyla istisna var	İstisna yok
Veraset ve İntikal vergisi	Muafiyet elde edildikten sonra var, kuruluş sırasında ve muafiyet statüsünün elde edilmesinden önce verilen mallar için istisna yok	İstisna var

Kaynak: (<https://tusev.org.t> Erişim Tarihi 20.07.2019).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VAKIFLARIN FİNANSAL İŞLEMLERİNE YÖNELİK MUHASEBE UYGULAMALARI

4.1. GENEL AÇIKLAMALAR

Muhasebe, finansal nitelikte olan işlemlerin ve olayların parasal değerle ifade edilmesi şekli ile kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek sınıflandırma rapor etme ve sonuçlarının yorumlanması şeklinde sunulan bir bilgi sistemidir (Sevilengül 1997: 9).

Vakıflarda hesap işleri, defter tutma, belgeleme, sonuç çıkarma ve raporlama, finansal analizler açısından ve hesap verilebilirliğin sağlanabilmesi açısından önemlidir (Durmuş 2011: 94).

Vakıflar kâr amacı gütmeyen kuruluşlardır. Bundan dolayı vakıflarda uygulanacak muhasebe düzeni diğer işletmelerden yer yer farklılık gösterir.

Diğer işletmeleri, vakıflardan ayıran temel özellik bazı amaçlarıdır. Vakıfların farklı amaçlarının olması muhasebe sistemine de yansımıştır. Gelirlerin tahsili ve dağıtım yönünden ve vakıfların kendilerine has bir hesap planı oluşu yönünden diğer işletmelerden farklılık arz etmektedir. Muhasebenin temel kavramları, bilanço ilkeleri ve gelir tablosu ilkeleri diğer işletmelerde olduğu gibidir (Erol 2007: 343).

4.2. VAKIFLARDA TUTULACAK DEFTERLER

Vakıflar, bilanço esasına veya işletme hesabı esasına göre defter tutmak zorundadırlar.

4.2.1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutma

Vakıflar Tüzüğü'nün 29. maddesinde, "*Vergi Usul Kanununun 177. maddesinin 5. bendi hükümlerine göre, işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına izin verilenler dışında kalan vakıflar, bilanço esasına göre defter*

tutarlar. Ancak yapıları gereği bilanço esasına göre defter tutmalarına imkân veya gerek görülmeyenlerin işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Vakıflar Genel Müdürlüğünce izin verilebilir. Yeni Kurulan vakıflar tescilini izleyen en geç bir yıl içinde, Vakıflar Genel Müdürlüğünce yapılacak teftişe kadar işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler. Bakanlar Kurulunca vergi muaflığı tanınan vakıflar yalnız bilanço esasına göre defter tutarlar. Bilanço esasına veya işletme hesabı esasına göre defter tutacaklar, Vakıf Genel Müdürlüğünce gönderilecek muhasebe hesap planına uyarlar” şeklinde belirtilmiştir.

Vakıflar Yönetmeliği'nin 51. maddesinin 1/b bendinde, “bilanço esasına göre defter tutan vakıflar;

1. Karar Defteri,
2. Yevmiye Defteri,
3. Büyük Defter,
4. Envanter Defteri,
5. Bağış Makbuzu Kayıt Defterlerini

tutmak zorundadırlar”.

4.2.2. İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutma

Vakıflar Yönetmeliği 50. maddeye göre; “bilanço esasına göre defter tutmayı gerektirmeyen vakıflar, işletme esasına göre defter tutabilirler”.

Vakıflar Yönetmeliği'nin 51. maddesinin 1/a bendinde, “işletme hesabı esasına göre defter tutan vakıflar;

1. Karar Defteri,
2. İşletme Hesabı Defteri,
3. Bağış Makbuzu Kayıt Defterlerini,

tutmak zorundadırlar”.

4.3. VAKIFLARDA TEK DÜZEN GENEL HESAP PLANI

Vakıflar Kanunu'nun 31. maddesine göre; “vakıflar, muhasebe kayıtlarını Genel Müdürlükçe belirlenecek usul ve esaslar dâhilinde tutmak zorundadırlar”.

Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından Maliye Bakanlığı'nın görüşü de alınarak vakıfların mali işlemlerini belirli ilkeler çerçevesinde muhasebeleştirilmesini sağlamak ve sonuç itibariyle tutarlı ve karşılaştırılabilir mali tablolar elde edilmesini ve denetim faaliyetlerini de kolaylaştırmak amacı ile "*Vakıflar Tekdüzen Hesap Planı*" hazırlanmıştır. (Erol 2007: 343). Vakıflar "*Vakıflar Tekdüzen Hesap Planına*" göre vakıf amacı ve ihtiyacı doğrultusunda gerekli hesapları kullanarak muhasebe kayıtlarını yapacaklardır.

Yeni kurulan vakıflarda vergi muafiyeti olanlar hariç ve Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına izin verilen vakıflar "*Vakıflar Tek Düzen Hesap Planına*" uyup uymamakla serbest bırakılmışlardır. Diğerlerinin ise "*Vakıflar Tek Düzen Hesap Planına*" uymaları zorunlu tutulmuştur (Erol 2007: 343).

Vakıflar Yönetmeliğinin 50. maddesinin 1. fıkrasında da "*Yeni vakıflar ile mühlhak, cemaat ve esnaf vakıfları, muhasebe kayıtlarını Genel Müdürlüğün resmi internet sitesinde yayınlanacak "Vakıflar Tek Düzen Hesap Planına" uygun olarak tutarlar, bilanço ve gelir tablolarını da bu plan ekindeki örnek tablolarına göre düzenlerler*". Bilanço örneği bu tezin ekler kısmında Ek-1'de gösterilmektedir. Gelir Gider Tablosu örneği de Ek-2 de yer almaktadır.

Vakıflar Kanunu ve Yönetmeliğinde iktisadi işletmelerin muhasebe işleyişi ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmadığı için Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ekindeki genel hesap planını kullanmaya devam edeceklerdir (<http://www.alomaliye.com> Erişim Tarihi 01.08.2019)

Genel Tek Düzen Hesap Planı ile Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı arasında farklılıklar vardır. Bunlar; Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı vakıflara ait olduğu ve vakıflar kâr amacı ile faaliyet gösteren kurumlar olmadığı için vakıf gelirlerinin giderlerinden fazla olması halinde elde edilen fazlalık kâr olarak adlandırılmamakta onun yerine "*gelir fazlası*" kavramı kullanılmaktadır. Vakıflar amaçlarını gerçekleştirmek için önceki dönemlerden birikmiş gelir fazlalığını kullanarak burs vermek, sosyal yardımlarda bulunmak vb. gibi harcamalar yapmaktadır. Cari yılda elde ettiği gelirden daha fazla harcama yapmaları halinde vakfın zarar ettiği düşünülmektedir. Ancak bunun doğru bir değerlendirme olmadığını ve verimli

çalışan bir vakfın zarar ettiği söylemi vakıfçılık anlayışına uymadığından zarar kavramı yerine “*gider fazlası*” tabiri kullanılmaktadır. Sermaye kavramı ticari şirketlere has bir kavramdır ve vakıflara uygun bir kavram değildir. Dolayısıyla vakıflarda sermaye kavramı yerine mal varlığı kavramını kullanmaktadırlar. Vakıflar Tek Düzen Hesap Planının Genel Hesap Planından farklı olarak kullanılan hesap kalemleri Ek-3’ de gösterilmektedir. Farklı olan hesap kalemleri bazen genel hesap planındaki isimler muhafaza edilerek parantez içinde vakıflara özgü isimleri ile ya da genel hesap planına yeni hesap kalemleri eklenerek oluşturulmuştur. Örneğin 633 Amaca Yönelik Giderler Hesabı, 603 Bağış ve Yardımlar hesabı genel hesap planında yer almayan ancak vakıfların günlük işlemlerinde en çok kullanılan hesap kalemleridir (<http://www.alomaliye.com>, Erişim Tarihi 01.08.2019)

4.4. VAKIFLAR TEK DÜZEN HESAP PLANI ÇERÇEVESİNDE FİNANSAL İŞLEMLERE YÖNELİK MUHASEBE KAYITLARI

Vakıflar tek düzen hesap planı işleyişine ilişkin muhasebe kayıtları aşağıda birçok başlıklar altında gösterilmektedir.

4.4.1. Vakıf Kuruluşunda Tahsis Edilen Nakit Mal Varlığına İlişkin Muhasebe Kayıtları

Vakıfların kuruluş aşamasında, vakıflara tahsis edilen nakit mal varlıkları ulusal bir banka hesabında tutulmaktadır. Vakıfların nakit mal varlıkları bankadaki hesaptan, vakıf hesabına aktarılır. Buna ilişkin günlük defter kaydı şu şekilde yapılır:

Örnek: Eğitim alanında yeni okullar inşa edilmesi, yükseköğretim kurumlarında okuyan başarılı öğrencilere burs verilmesi, yurtlar inşa edilmesi amaçlarıyla DEMİR Eğitim Öğretim Vakfı adı ile bir vakıf kurulmuştur. Vakfa kurucular tarafından 30.000 TL nakit para tahsis edilmiştir ve tahsis edilen nakit para vakıf için bankada açılan hesaba yatırılmıştır.

.....		Borç	Alacak
501 Ödenmiş Sermaye	500 Mal Varlığı (Sermaye) 500.01 Kuruluşta Özgülenen Mal Varlığı	30.000	30.000

Onaylanmış vakıf senedine göre tahsis edilen nakit mal varlığı taahhüdü

.....		Borç	Alacak
102 Bankalar	501 Ödenmiş Sermaye	30.000	30.000

Bankadaki paranın aktarılmasıyla, mal varlığı taahhüdünün yerine getirilmesi

4.4.2. Vakfa Ait İktisadi İşletmeye Sermaye Tescili ve Tahsisine İlişkin Muhasebe Kayıtları

Vakıflara ait iktisadi işletmeye tescil ve tahsis edilen birçok muhasebe kaydı vardır. Bunlardan bazıları aşağıda örneklendirilmiştir.

4.4.2.1. Tescil Edilen Aynı Sermayeye İlişkin Muhasebe Kayıtları

Vakfa ait iktisadi işletmeye kuruluşunda tahsis edilen aynı sermaye ticaret siciline tescil ve ilan edilir. Buna göre, 150.000 TL değerinde gayrimenkul varlığın sermaye olarak tescilinde ve yerine getirilmesinde muhasebe kaydı şu şekilde yapılır:

.....		Borç	Alacak
245 Vakfa Ait İktisadi İşlet. Tescil Edilen Sermaye 245.02 İktisadi İşletmelere Tescil Edilen Aynı Sermaye	246 Vakfa Ait İktisadi İşletmelere Sermaye Taahhütl. 246.01 İktisadi İşletmelere Tescil Edilen Sermaye Taahh.	150.000	150.000

Ticaret siciline tescil ettirilen A İktisadi işletmenin aynı sermaye taahhüdünün kaydı

.....		Borç	Alacak
246 Vakfa Ait İktisadi İşletmelere Sermaye Taahhütleri 246.01 İktisadi İşletmelere Tescil Edilen Sermaye Taahhüt.	252 Binalar	150.000	150.000

Ticaret siciline tescil ettirilen A İktisadi işletmenin aynı sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi

4.4.2.2. Tahsis Edilen Gayrimenkul İle İlgili Muhasebe Kayıtları

Vakıf, gerekli gördüğünde yönetim organının kararına istinaden iktisadi işletmesine gayrimenkul tahsisi yapabilir. Ticaret siciline sermaye artışı olarak tescil edilmeden 150.000 TL değerinde gayrimenkulün sadece tahsis işlemine ait muhasebe kaydı şöyledir:

.....		Borç	Alacak
245 Vakfa Ait İktisadi İşletmelere Tahsis Edilen Ser. 245.04 İktisadi İşletmelere Tahsis Edilen Gayrimenkul	252 Binalar	150.000	150.000

Vakfın İktisadi İşletmesine gayrimenkul tahsisi

4.4.3. Vakfa Ait İktisadi İşletmeye Tahsis Edilen Mal Varlığının Geri Alınmasına İlişkin Muhasebe Kayıtları

Vakıflara ait iktisadi işletmeye tahsis edilen mal varlığının geri alınmasına ilişkin birçok muhasebe kaydı vardır. Bunların bazıları aşağıda örneklendirilmiştir.

4.4.3.1. Tahsis Edilen Gayrimenkulün Geri Alınmasına İlişkin Muhasebe Kayıtları

Vakıf, gerekli gördüğünde yönetim organının kararına istinaden iktisadi işletmesine tahsis ettiği gayrimenkul tahsisini iptal edebilir, gayrimenkulünü geri

alabilir. Geri alma işleminde hangi değer üzerinden geri alınacaktır sorusu ile karşılaşılır. Geri alma işlemi amortisman ayrılıp ayrılmama durumuna göre farklılık arz etmektedir.

İktisadi işletmede **amortisman ayrılmamış ise**: gayrimenkul varlığın geri alma işlemi, tahsis edildiği değer üzerinden ya da emsal değer üzerinden yapılabilir. Tahsis edildiği değer üzerinden 150.000 TL'lik gayrimenkulün geri alınması işlemine ait muhasebe kaydı şu şekildedir:

.....		Borç	Alacak
252 Binalar	245 Vakfa Ait İktisadi İşletmelere Tahsis Edilen Ser. 245.04 İktisadi İşletmelere Tahsis Edilen Gayrimenkul	150.000	150.000

Vakfın İktisadi İşletmesine tahsis ettiği B gayrimenkulünün geri alınması

Bu durumda, iktisadi işletmede kullanılan süredeki aşınma ve yıpranma payı gideri, vakıfta kullanılmış gibi işlem görür. En kolay ve en çok uygulanan yöntem budur. Gayrimenkul, emsal değeri üzerinden de geri alınabilir. Ancak emsal değerinin kullanılması gayrimenkuller için önerilmez.

4.4.3.2. Tahsis Edilen Diğer Duran Mal Varlığının Geri Alınmasına İlişkin Muhasebe Kayıtları

Vakıf, gerekli gördüğünde yönetim organının kararına istinaden iktisadi işletmesine tahsis ettiği diğer duran varlık tahsisini geri alabilir. Bu tür diğer duran varlıkların, örneğin taşıt, demirbaş, makine, teçhizatın tahsisi ve iptaline çok sık rastlanmaktadır. Diğer duran varlıkların tahsis iptali ile geri alınmasında, iktisadi işletmenin duran varlıklara amortisman ayrılıp ayrılmaması ve hangi değer üzerinden geri verileceği hususu önem kazanmaktadır. İktisadi işletmede diğer duran mal varlıklarına **amortisman ayrılmış ise**: geri alma işlemi iktisadi işletmedeki net defter değeri üzerinden, emsal değeri üzerinden veya tahsis edilen değer üzerinden yapılabilir. Geri alma işlemi iktisadi işletmedeki net defter değeri üzerinden yapılırsa:

Örnek: Vakıf iktisadi işletmesine 50.000 TL değer üzerinden tahsis ettiği ve 3 yıl kullanılan bir taşıt, 4. yıl içinde geri alınmıştır. Amortisman oranı % 20 dir. Normal amortisman yöntemine göre 3 yılda ayrılmış amortisman tutarı toplam 30.000 TL olur. Taşıttın iktisadi işletmedeki net defter değeri de 20.000 TL olarak bulunacaktır. Bu mali olaya ilişkin muhasebe kaydı şöyledir:

.....		Borç	Alacak
254 Taşıtlar	245 Vakfa Ait İktisadi İşl. Tahsis Edilen Sermaye 245.05 İktisadi İşl. Tahsis Edilen Diğ. Duran Mal Varlığı	20.000	20.000

İktisadi işletmeye tahsis edilen taşıt mal varlığının net defter değeri üzerinden geri alınması

.....		Borç	Alacak
133 Vakfa Ait İktisadi İşletmelerden Alacaklar 133.01 ... İktisadi İşl. Alacaklar	245 Vakfa Ait İktisadi İşl. Tahsis Edilen Sermaye 245.05 İktisadi İşl. Tahsis Edilen Diğ. Duran Mal Varlığı	30.000	30.000

İktisadi işletmeye tahsis edilen taşıt mal varlığının, işletmede kullanılan süreye düşen amortismanın, işletmede daha önce gider yazılmış olduğundan, alacak kaydı yazılarak düzeltilmesi

Geri alma işlemi emsal değeri, makul değeri ve piyasa değeri gibi adlandırılan değerler üzerinden yapılması tercih edilmez. Çünkü emsal değeri üzerinden hem değer biçilmesi oldukça zor ve sübjektif olabilir, hem de muhasebe kayıtları çok karışık olur.

Geri alma işleminin tahsis edilen değer üzerinden yapılması, genellikle kullanılmaz ve önerilmez. Ancak, iktisadi işletmenin kârını daha fazla göstermek ya da zararını daha az göstermek için, özel amaçla kullanılabilir.

4.4.4. Vakfa Ait İktisadi İşletmeye Tahsis Edilen Duran Mal Varlığının Satılmasına İlişkin Muhasebe Kayıtları

Vakıftan iktisadi işletmeye tahsis edilmiş olan duran varlıkların satışında şu iki yöntemden biri izlenir:

Birinci Yöntem: Duran varlık iktisadi işletmede satılır, alınan satış bedeli, vakfa olan tahsis borcunun ödenmesinde kullanılır. Bu yöntemin kullanılmasıyla iktisadi işletmede satıştan oluşan kâr veya zarar, iktisadi işletmede kalır. Ancak iktisadi işletme satışla birlikte, tahsis bedeli kadar, vakfa borçlu duruma gelir.

İkinci Yöntem: Duran varlık tahsisi iptal edilir, duran varlık vakfa geri alınır, satış vakıf tarafından yapılır. Bu yöntemin kullanılması durumunda, iktisadi işletmeye tahsis edilen duran varlıktan, kullanım süresince amortisman ayrılıp ayrılmaması, satışta oluşacak kâr zararın vakıfta mı yoksa iktisadi işletmede mi kalacağı durumunu etkiler. Örneğin, amortisman ayrılmamış olması durumunda oluşan zarar vakıf üzerinde kalabilir. Bunun tersi de olabilir. Yani kâr da vakıf üzerinde kalabilir.

4.4.4.1. Tahsis Edilen Gayrimenkulün İktisadi İşletmede Satılması İle İlgili Muhasebe Kayıtları

Gayrimenkulün iktisadi işletmede satılması durumunda, bu gayrimenkulden iktisadi işletmede, kullanım süresince amortisman ayrılıp ayrılmamasının bir önemi ve etkisi yoktur.

Vakıf muhasebesinde, eğer bu satış bedeli iktisadi işletmeden kısa veya uzun dönem içinde geri alınacaksa, yani tahsis geçici ise, tahsis edilen değer üzerinden iktisadi işletme borçlandırılır, tahsis kapatılır. Satıştaki kâr ve zarar iktisadi işletmeye ait olur. Ancak, iktisadi işletmedeki bu satışta, iktisadi işletmenin kayıtlarında KDV söz konusu olacaktır.

Örnek: İktisadi işletmeye 300.000 TL üzerinden tahsis edilmiş bir gayrimenkul, iktisadi işletmede 10 yıl kullanılmıştır. Amortisman oranı %2 olup, normal amortisman yöntemi uygulanmış ve 60.000 TL amortisman ayrılmıştır. Bu gayrimenkul, 11. yıl içinde, iktisadi işletmede 310.000 TL ye peşin satılmıştır. Bu

gayrimenkulün iktisadi işletmede satılması durumunda, vakıf muhasebesinde, muhasebe kaydı şöyledir:

.....		Borç	Alacak
133 Vakfa Ait İktisadi İşletmelerden Alacaklar 133.01 İktisadi İşl.Alacaklar	245 Vakfa Ait İktisadi İşl. Tahsis Edilen Sermaye 245.04 İktisadi İşletmelere Tahsis Edilen Gayrimenkul	300.000	300.000

İktisadi işletmeye tahsis edilen gayrimenkulün iktisadi işletmeden satılması

Eğer satış bedeli iktisadi işletmeden geri alınmayacak ise, yani tahsis kalıcı ise, sadece tahsis türünde değişiklik yapılır. Tahsisin geri alınıp alınmayacağı belli değilse, yine sadece tahsis türünde değişiklik yapılır. Şöyle ki:

.....		Borç	Alacak
245 Vakfa Ait İktisadi İşl. Tahsis Edilen Sermaye 245.03 İktisadi İşletmelere Tahsis Edilen Nakdi Mal Varlığı	245 Vakfa Ait İktisadi İşl. Tahsis Edilen Sermaye 245.04 İktisadi İşletmelere Tahsis Edilen Gayrimenkul	300.000	300.000

İktisadi İşletmeye tahsis edilen gayrimenkulün işletmede satılması sebebiyle tahsis türünün değişmesi

İktisadi işletmede kullanılmakta olan binalar genellikle sigortalı olur. Hasar halinde sigortadan tazminat alınır. Vakıf açısından, duran varlığın satılmış olması veya tamamen yanması, yıkılması durumunda sigortadan tazminat alınmış olması, muhasebe kayıtları açısından fark etmez. Her iki durumda da aynı kayıt yapılır, sadece açıklama bu duruma uygun verilir.

4.4.4.2. İktisadi İşletmeye Tahsis Edilen Gayrimenkulün, İşletmeden Geri Alınarak Vakıf Tarafından Satılması İle İlgili Muhasebe Kayıtları

İktisadi işletmeye tahsis edilen gayrimenkulün, iktisadi işletmeden geri alınarak vakıf tarafından satılması durumunda, iktisadi işletmede kullanım süresince amortisman ayrılıp ayrılmaması, muhasebe kayıtlarında belirleyici etkindir. Vakfa ait iktisadi işletmeye tahsis edilen gayrimenkule amortisman ayrılmışsa; net defter değeri, piyasa değeri ve tahsis edilen değerden geri alınarak vakıftan satılabilir.

a) Net Defter Değeri Üzerinden Geri Alınıp Vakıf Tarafından Satılması

Örnek: İktisadi işletmeye 300.000 TL üzerinden tahsis edilmiş bir gayrimenkul, iktisadi işletmede 10 yıl kullanılmıştır. Amortisman oranı %2 olup, normal amortisman yöntemi uygulanmış ve 60.000 TL amortisman ayrılmıştır. Bu gayrimenkul, 11. Yıl içinde, vakfa iade edilmiş ve vakıf üzerinden 310.000 TL ye peşin satılmıştır.

.....		Borç	Alacak
252 Binalar	245 Vakfa Ait İktisadi İşl. Tahsis Edilen Sermaye 245.04 İktisadi İşletmelere Tahsis Edilen Gayrimenkul	240.000	240.000

İktisadi işletmeye tahsis edilen gayrimenkulün işletmeden net defter değeri üzerinden geri alınması

.....		Borç	Alacak
102 Bankalar	252 Binalar 679 Diğ. Olağandışı Gelir ve Kârlar	310.000	240.000 70.000

.....		Borç	Alacak
133 Vakfa Ait İktisadi İşletmelerden Alacaklar 133.01 ... İktisadi İşl. Alacak	245 Vakfa Ait İktisadi İşl. Tahsis Edilen Sermaye 245.04 İktisadi İşletmelere Tahsis Edilen Gayrimenkul	60.000	60.000

İktisadi işletmeye tahsis edilen gayrimenkulün işletmede kullanılan süreye düşen amortismanın, iktisadi işletmede daha önce gider yazılmış olduğundan, orada bırakılması için alacak kaydı yazılarak düzeltilmesi

b) Piyasa Değeri Üzerinden Geri Alınıp Vakıf Tarafından Satılması:

Piyasa değeri 310.000 TL olan binanın iktisadi işletmeden geri alınması durumunda yapılacak kayıt :

.....		Borç	Alacak
252 Binalar	245 Vakfa Ait İktisadi İşl. Tahsis Edilen Sermaye 245.04 İktisadi İşletmelere Tahsis Edilen Gayrimenkul 333 İktisadi İşletmelere Borçlar 333.01 İktisadi İşlet. Borçlar	310.000	300.000 10.000

İktisadi işletmeye tahsis edilen gayrimenkulün işletmeden piyasa değeri üzerinden geri alınması

.....		Borç	Alacak
102 Bankalar	252 Binalar	310.000	310.000

Binanın peşin satışı

c) Tahsis Değeri Üzerinden Geri Alınıp Vakıf Tarafından Satılması:

İktisadi işletmeye 300.000 TL değer üzerinden tahsis edilen gayrimenkulün aynı değer üzerinden geri alınması kaydı şu şekildedir.

.....		Borç	Alacak
252 Binalar	245 Vakfa Ait İktisadi İşletm. Tahsis Edilen Sermaye 245.04 İktisadi İşletmelere Tahsis Edilen Gayrimenkul	300.000	300.000

İktisadi işletmeye tahsis edilen gayrimenkulün tahsis edildiği değer üzerinden geri alınması

.....		Borç	Alacak
102 Bankalar	252 Binalar 679 Diğer Olağandışı Gelir/Kârlar	310.000	300.000 10.000

Binanın Peşin Satışı

4.4.5. Vakfa Ait İktisadi İşletmeye Tescil Edilen Duran Mal Varlığının Satılmasına İlişkin Muhasebe Kayıtları

Vakıftan iktisadi işletmeye mal varlığı olarak tescil ettirilmiş olan nakit, gayrimenkul ve diğer duran varlıklar, iktisadi işletmenin “*tacir*” kişiliğine aittir. Bu sebeple, iktisadi işletmeye tescil ettirilmiş olan duran varlıkların satış işlemleri iktisadi işletmede yapılır, faturası da iktisadi işletmede düzenlenir. Satışta, satış kârı veya zararı ile satış tutarı iktisadi işletmede kalır.

Örnek: İktisadi işletmeye sermaye olarak tescil ettirilen 300.000 TL değerinde bir bina, daha sonra 450.000 TL ye satılmıştır.

.....		Borç	Alacak
245 Vakfa Ait İktisadi İşl. Tescil Edilen Sermaye 245.01 Nakdi Sermaye	245 Vakfa Ait İktisadi İşl. Tescil Edilen Sermaye 245.02 ... Ayni Sermaye	300.000	300.000

İktisadi işletmeye tescil ettirilmiş A binasının satılması dolayısıyla Vakıfça yapılan kayıt

4.4.6. Vakfa Ait Bir Duran Varlığın Kira Gelirine Ait Muhasebe Kaydı

Vakfa ait bir duran varlığın 4.000 TL’lik gelirinin banka hesabına yatırılması durumunda muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

.....		Borç	Alacak
102 Bankalar	602 Diğer Gelirler 602.01.01 Kira Gelirleri	4.000	4.000

4.4.7. Vakfın Mali Duran Varlık Yatırımına Ait Muhasebe Kayıtları

Kısa vadeli amaçlar için 5.000 TL’lik Hisse Senedi alınması durumunda ortaklık yatırımlarına ilişkin muhasebe kayıtları şu şekildedir;

.....		Borç	Alacak
110 Hisse Senetleri	102 Bankalar	5.000	5.000

Satın alınan hisse senetleri

Uzun vadeli amaçlar için 12.000 TL’lik X A.Ş.’ne ait hisse senetleri alınması durumunda muhasebe kaydı şu şekildedir.

.....		Borç	Alacak
242 İştirakler ve Bağlı Ortaklıkl. 242.01. İştirakler	102 Bankalar	12.000	12.000

Satın alınan X AŞ hisse senetleri

4.4.8. Alınan Bağış ve Yardımların Muhasebe Kayıtları

Vakıflarda alınan bağış ve yardımların birçok muhasebe kayıtları vardır. Bunlardan bazıları aşağıda örneklendirilmiştir.

4.4.8.1. Mal Olarak Alınan Şartlı Ayni Bağış Yardımların Muhasebe Kayıtları

Alınan şartlı ayni bağış yardımlarda bağışçının belirleyici şartı varsa, alınan ayni bağışın borçlar hesabında izlenmesi gerekir. Şart yerine getirildiğinde öz varlık (sermaye) grubuna aktarılır.

A kişisi 3.000 TL'lik ticari malı vakfa bağışladığı zaman yapılacak muhasebe kaydı şu şekildedir.

.....		Borç	Alacak
153 Ticari Mallar	436 Diğer Çeşitli Borçlar	3.000	3.000

Şarta bağlı olarak alınan ticari mal

Ancak ülkemiz uygulamalarında, şartlı bağış makbuzu düzenlendiği ve bağışçı sınırlandırması olduğu için özel fon hesabına alınması gerekmektedir. Zaman veya amaç gibi sınırlamalar yerine getirildiği zaman, alınan şartlı bağış yardım geliri hesabına aktarılır. Yerine getirilmediği takdirde bilançoda öz varlık kalemleri arasında bekletilir. Bu durumda yukarıdaki kayıt şu şekilde olacaktır.

.....		Borç	Alacak
153 Ticari Mallar	549 Şartlı Bağışlardan Oluşan Özel Fonlar 549.02 Alınan Şartlı Aynı Bağış Yardım Özel Fonları	3.000	3.000

Mal olarak alınan şartlı bağış yardımının kayda alınması

Belirlenen şart yerine getirildiği zaman özel fonlardan çıkartılır, aynı bağış yardım gelirlerine aktarılır. Böyle bir durumda muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

.....		Borç	Alacak
549 Şartlı Bağışlardan Oluşan Özel Fonlar 549.02 Alınan Şartlı Aynı Bağış Yardım Özel Fonları	603 Bağış ve Yardım Gelirleri 603.03 Fondan Aktarılan Şartlı Bağış Yardım Gelirleri	3.000	3.000

Şartlı bağış yardımında, şartın yerine getirilmesinin kayda alınması

4.4.8.2. Vaade Bağlı Olarak Taksitlere veya Vadeye Bağlı Olarak Alınan Bağış ve Yardımların Muhasebe Kayıtları

Bağış alma vaadi ile alınan bağış yardımların taksitlerinin, tahsilinde ileride herhangi bir şüphe duyuluyorsa veya bağışçının şartları varsa, vaade bağlı bağış yardımlar, “borç” olarak muhasebeleştirilir. Bu duruma uygun olarak C bağışçısından 30.000 TL’lik çek alınması durumunda muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

.....		Borç	Alacak
101 Alınan Çekler	336 Diğer Çeşitli Borçlar	30.000	30.000

Bağış vaadi ile taksitlere bağlı olarak alınan nakdi şartlı bağış yardım

Bağış alma vaadi ile alınan bağış yardımların taksitlerinin tahsilinde, ileriye yönelik herhangi bir şüphe duyulmuyorsa, bu vaade bağlı bağış yardımlar, “*özel fon*” veya “*borç*” olarak muhasebeleştirilir. Özel fon olarak kaydedilmek istenirse Alınan Çekler aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

.....		Borç	Alacak
101 Alınan Çekler	549 Şartlı Bağışlardan Oluşan Özel Fonlar 549.03 Alınan Taksitlere/ Vadeye Bağlı Bağış/Yardım Özel Fonları	30.000	30.000

Taksitlere bağlı olarak..... alınan nakdi şartlı bağış yardım vaadi

Taksitle değil de, gelecekte tek ödeme ile yerine getirilecek vadeye bağlı olarak alınan nakdi bağış yardım, taksitle bağış yardım vaadinde olduğu gibi, durumuna göre şu maddelerden biri ile muhasebeleştirilir.

.....		Borç	Alacak
101 Alınan Çekler	336 Diğer Çeşitli Borçlar	30.000	30.000

.....		Borç	Alacak
101 Alınan Çekler	549 Şartlı Bağışlardan Oluşan Özel Fonlar 549.03 Al. Taksitlere./Vadeye Bağlı Bağış/Yardım Özel F.	30.000	30.000

4.4.8.3. Hizmet Olarak Alınan Bağış Yardımın Muhasebe Kayıtları

Bazı firmalar ve bireyler, vakıflara bedelsiz hizmet yaparlar. Bu hizmetlerin ekonomik maliyetleri ve değerleri vardır. Ancak bu hizmetlerin, bağış yardım olarak

kaydında açıklık yoktur. Hatta vakıfların çoğu hizmet bağışını kabul ederler fakat bunların çok azı bunlara ilişkin kayıt yaparlar (Durmuş 2011: 47).

Vakıf yönetim organı tarafından, gelir gider analizi açısından muhasebe kaydının yapılması istenirse kayıt yapılabilir.

4.000 TL'lik bir hizmet bağışı yapıldığında muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

.....		Borç	Alacak
700 Yapılan Bağış Yardım Giderleri	603 Bağış Yardım Gelirleri 603.01. Şartsız Bağış Yardım Gelirleri	4.000	4.000

Hizmet Bağış Yardım Gelirleri Kaydı

4.4.9. Yurtiçi/Yurtdışı Mamul/Hizmet Satışlarına Ait Muhasebe Kayıtları

Vakıfların, vakıf senedindeki amaçlarını gerçekleştirmek için ürettiği mamul/hizmetlerin satışı karşılığı elde ettiği gelirlere program hizmet gelirleri de denilmektedir. Gayelerini gerçekleştirmek için vakfa bağlı iktisadi işletme kurmayan vakıflarda program hizmet gelirleri elde edilmektedir. Ancak, ülkemizde bu tür mamul/hizmet üretimi ve satışı, genellikle vakfa bağlı iktisadi işletmeler üzerinden yapılmakta olduğundan, istisna olarak belirtilen bir durumdur.

3.000 TL maliyetli hizmet, 4.000 TL'ye satılmışsa (KDV dikkate alınmamıştır) muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

.....		Borç	Alacak
100 Kasa	600 Yurtiçi Satışlar 600.01. Amaca Yönelik Yurtiçi Hizmet Satışları	4.000	4.000

Elde edilen hizmet satış gelirleri

.....		Borç	Alacak
622 Satılan Hizmet Maliyeti 622.01 Amaca Yönelik Satılan Hizmet Maliyeti	740 Hizmet Üretim Maliyeti 740. 01 Amaca Yönelik Hizmet Üretim Giderleri	3.000	3.000

Elde edilen hizmet satış gelirleri maliyetinin çıkışı

Vakıf adına üretilmiş 3.000 TL maliyetli mamul 4.000 TL'ye peşin satılmışsa muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

.....		Borç	Alacak
100 Kasa	600 Yurtiçi Satışlar 600.02 Amaca Yönelik Yurtiçi Mal/ Mamul Satış	4.000	4.000

Elde edilen mamul satış gelirleri

.....		Borç	Alacak
620 Satılan Mal/Mamul Maliyeti	152 Mamuller	3.000	3.000

Satılan mamullerin maliyetinin çıkışı

Vakıflar, piyasadan satın aldıkları malları ve diğer stokları da satarak gelir elde edebilirler. 3.000 TL maliyetli Ticari mallar 4.000 TL'ye peşin satılmış ise muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

.....		Borç	Alacak
100 Kasa	600 Yurtiçi Satışlar 600.04 Yurtiçi Mal/Mamul Satış	4.000	4.000

Elde edilen mal satış gelirleri

.....		Borç	Alacak
621 Satılan Mal/Mamul Maliyeti	153 Ticari Mallar ⁴	3.000	3.000

Satılan ticari malların maliyetinin çıkışı

Vakıflar şartsız bağış yardım yoluyla kendilerine gelen malları ve diğer stokları da satarak gelir elde edebilirler.

4.4.10. Sosyal ve Diğer Faaliyet Gelirlerine İlişkin Muhasebe Kayıtları

Bir vakfın iktisadi işletmesi olsun veya olmasın, gelir elde etmek için, bir kısmı vakıf senedindeki amaçlar kapsamında bir kısmı ise, vakıf amaçları kapsamı dışında faaliyette bulunabilmektedir. Bir vakıf, vakıf senedindeki amaçlar kapsamında sosyal faaliyetten 2.000 TL gelir elde etmişse, muhasebe kaydı şöyle yapılabilir:

.....		Borç	Alacak
100 Kasa	605 Amaca Yönelik Sosyal Faaliyet Gelirleri	2.000	2.000

X sosyal faaliyetlerden elde edilen hasılat

Vakıf, vakıf senedindeki amaçlar kapsamında 1.5000 TL'lik gideri bankadan ödemesi durumunda muhasebe kaydı şu şekildedir.

.....		Borç	Alacak
740 Mal/Hizmet Üretim Maliyeti 740.04 Amaca Yön. Sos. F. Giderleri	102 Bankalar	1.500	1.500

X sosyal faaliyet giderlerinin ödenmesi

⁴ Bu hesap yerine giriş yapılan hesaba uygunluk açısından "157 Diğer Stoklar" hesabı da kullanılabilir.

.....		Borç	Alacak
622 Satılan Hizmet Maliyeti 622.02 Amaca Yönelik Sosyal Faaliyet Maliyeti	740 Mal/Hizmet Üretim Maliyeti 740.04 Amaca Yönelik Sosyal Faaliyet Giderleri	1.500	1.500

Amaca yönelik sosyal faaliyet maliyetinin çıkışı

Sosyal faaliyet gelirlerinin muhasebe kayıtlarında bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Gelir elde edilirken, hangi tür gelir belgesi kullanılmıştır ya da bağış yardım makbuzunun kullanılmış olup olmadığıdır. Bağış yardım gelir makbuzu kullanılmamışsa, bir sosyal faaliyetin gelirlerinin tamamı bu hesapta gösterilmiş olmaktadır. Örneğin, bir konser faaliyetinin düzenlenmesinde, katılımcılara bilet satılması ve parasının alınması gibi. Ancak, bu gelirin elde edilmesi için, bağış yardım gelir makbuzları kullanılmışsa, bu makbuzlar zorunlu olarak “603 Bağış Yardım Gelirleri Hesabına” kaydedilecektir. Bu şekilde sosyal faaliyet gelirlerinin bir kısmı, alınan bağış yardımlar hesabının içinde gösterilecektir. Sosyal faaliyetlerden elde edilen net gelir artanı veya net gider artanı hesabı ve analizi yapılırken, bu hususa dikkat etmek gerekir. Bu husus dikkate alınmadan yapılan analizde gider artanı veren bir sosyal faaliyet, gerçekte gelir artanı vermiş olabilir.

4.4.11. Yapılan Bağış ve Yardımların Muhasebe Kayıtları

Vakıflara yapılan bağış ve yardımların birçok muhasebe kayıtları vardır. Bunlardan bazıları aşağıda örneklendirilmiştir.

4.4.11.1. Vakfa Kırtasiye İşlemleri İçin Nakit Bağışı Muhasebe Kayıtları

Kırtasiye işlemleri için nakit bağışına ait muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

Örneğin, kırtasiye harcamaları için 2.000 TL’lik bir bağış alınması durumunda muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

.....		Borç	Alacak
102 Bankalar	603 Bağış ve Yardımlar 603.01.01. Olağan Bağışlar	2.000	2.000

.....kırtasiye bağış bedeli

4.4.11.2. Şartlı Nakit Bağış ve Yardım Gelirlerinin Kullanılmasıyla Yapılan Yardımlara İlişkin Muhasebe Kayıtları

Şartlı nakit bağış yardım, doğrudan nakit çıkışı, stok kalemleri, bazı hizmetleri ve duran varlıkların alımını da kapsar. Şartlı nakit bağış yardımlar, vakıflarda kullanılabileceği gibi vakıflara bağlı iktisadi işletmelere de aktarılabilir.

Şartlı bağış yardım, nakit olarak ilgili şartın yerine getirilmesi için doğrudan vakıfta kullanılmışsa, muhasebe kaydı şu şekilde olabilir. Örneğin burs verilmesi, nakdi yardım yapılması gibi.

AB işletmesi öğrencilere burs verilmesi şartıyla vakfa 5.000 TL'lik bağışta bulunmuştur. Muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

.....		Borç	Alacak
102 Bankalar	549 Şartlı Bağışlardan Oluşan Özel Fonlar	5.000	5.000

Vakıf şartlı bağış yerine getirmiştir.

.....		Borç	Alacak
700 Yapılan Bağış/Yardım Gid. 700.01.01 Yapılan Nakdi Bağış Yardım Giderleri	102 Bankalar	5.000	5.000

A'ya yapılan nakdi bağış yardımlar

.....		Borç	Alacak
549 Şartlı Bağışlardan Oluşan Özel Fonlar 549.01 Alınan Şartlı Nakdi Bağış ve Yardım Özel Fonları	603 Bağış Yardım Gelirleri 603.02.01. Şartlı Nakdi Bağış Yardım Gelirleri	5.000	5.000

Şartın yerine getirilmesi dolayısıyla, özel fonun şartlı bağış gelirin aktarılması

Şartlı nakit bağış yardım geliri, bir duran varlık alımı şartına bağlı olabilir. Bu şart yerine getirilene kadar bağış, özel fonda bekletilir. Şart yerine getirildiği zaman, alınan şartlı bağış gelirin aktarılır. Karşılığında “*amaca uygun giderler*” hesabına kayıt yapılırsa, bütçe ile paralel bir ilişki sağlanmış olur ya da doğrudan duran varlık hesabına yazılırsa, vakıf bütçesinde bu harcama görülmez, bütçe bu tutar kadar fazla gelir artımı verir.

Örnek: bir bağışçı, vakıf amaçları kapsamında kullanılmak şartıyla bir ambulans alımı için 100.000 TL nakit bağışta bulunmuş, vakıftan nakdi bağış yardım makbuzunu almıştır. Vakıf sipariş vererek ambulansı bu tutara peşin almıştır.

.....		Borç	Alacak
102 Bankalar	549 Şartlı Bağışlardan Oluşan Özel Fonlar 549.01 Alınan Şartlı Nakdi Bağış Yardım Özel Fonları	100.000	100.000

Ambulans almak üzere, ...makbuzla alınan nakit bağış yardım

.....		Borç	Alacak
549 Şartlı Bağışlardan Oluşan Özel Fonlar 549.01 Alınan Şartlı Bağış ve Yardım Özel Fonlar	603 Bağış ve Yardım Gelirleri 603.03.01 Fondan Aktarılan Şartlı Nakdi Bağış Gelirleri	100.000	100.000

Ambulansın alınması dolayısıyla, özel fonun şartlı nakdi bağış gelirine aktarılması

.....		Borç	Alacak
254 Taşıtlar	102 Bankalar	100.000	100.000

Ambulansın bedelinin ödenmesi

.....		Borç	Alacak
701 Mal Varlığının Değerini Artırıcı Giderler 701.02.01 Nakdi Şartlı Bağış Yardım Fon Gelirlerinden Karşılanan Taşıtlar Alım Bedeli	505 Aktifleşt. D. Varlık Satın Alımından Olş. Mal Varlığı 505.03. Satın Alınan Taşıttan Oluşan Mal Varlığı	100.000	100.000

Şartlı bağış fonundan alınan ambulansın vakıf mal varlığını artırıcı harcama niteliği dolayısıyla düzeltilmesi

4.4.11.3. Şartsız Aynı Bağış ve Yardım Olarak Alınan Stokların Vakıfta Kullanımına İlişkin Muhasebe Kayıtları

Stok olarak alınan aynı bağış yardım, bir şarta bağlı değilse, vakıf yönetim organının tasarrufuna göre serbestçe kullanılabilir. Stoklar ile ilgili şartsız aynı bağışın vakıfta kullanılmasıyla yapılan bağış yardım, aynı bağış yardımlar hesabına borç kaydedilir, ancak alacaklı hesap ilgili bir hesap olur.

Örnek: bir ilaç firmasından şartsız bağış yardım olarak alınan 1.200 TL değerinde ilaçların, hastalarda kullanılması ile ilgili muhasebe kaydı şöyle olabilir:

.....		Borç	Alacak
700 Yapılan Bağış ve Yardım Gid. 700.01.02 Yapılan Aynı Bağış Yardım Giderleri	157 Diğer Stoklar	1.200	1.200

A' ya yapılan aynı bağış yardımları

Şartsız aynı bağış yardım alındığı zaman “157 Diğer Stoklar” hesabına borç, “603.01.02 Şartsız Aynı Bağış Yardım Gelirleri” hesabına alacak yazılacaktır.

4.4.11.4. Şartlı Aynı Bağış Yardımlarının Vakfa Ait İktisadi İşletmeye Aktarılmasına İlişkin Muhasebe Kayıtları

Stoklar ile ilgili şartlı aynı bağış, bağış yardım şartına uygun olmak şartıyla, vakıf iktisadi işletmesine aktararak kullanılabilir. Alınan şartlı bağış yardımlar, şartın yerine getirilmesi halinde, yapılan aynı bağış yardım gideri olarak kaydedildiğinden, iktisadi işletmeye aktarılmasında;

- Vakıf ve iktisadi işletme muhasebelerinde, herhangi bir muhasebe kaydı yapılmaz veya
- Sadece iktisadi işletme muhasebesinde iz değer üzerinden kayıt yapılır.

Örnek: hastalara verilmek şartı ile alınan 3.000 TL değerindeki ilaçların, vakfın hastane iktisadi işletmesine aktarılması ve orada kullanılması ile ilgili muhasebe kaydı şöyledir:

.....	Borç	Alacak
157 Diğer Stoklar	3.000	3.000
	549 Şartlı Bağışlardan Oluşan Özel Fonlar	

Şartlı bağışın alınması

.....	Borç	Alacak
700 Yapılan Bağış ve Yardım Gid. 700.01.02 Yapılan Aynı Bağış Yardım Giderleri	3.000	3.000
	157 Diğer Stoklar	

Vakıf iktisadi işletmesi X hastanesinde, hastalarda kullanılmak üzere verilen ilaçlar

.....		Borç	Alacak
549 Şartlı Bağışlardan Oluşan Özel Fonlar 549.01 Alınan Şartlı Nakdi Bağış Yardım Özel Fonları	603 Bağış ve Yardım Gelirleri 603.02.02 Şartlı Ayni Bağış Yardım Gelirleri	3.000	3.000

Ayni bağış şartının yerine getirilmesi dolayısıyla, özel fonun şartlı bağış gelirin aktarılması

Duran varlıklar ile ilgili şartlı ayni bağış yardımın vakıf iktisadi işletmesinde kullanılmasına ilişkin muhasebe kayıtları vakıf ve iktisadi işletme muhasebesinde, vakıfta duran varlığın kayıtlı olduğu değer üzerinden kayıt yapılır.

Örneğin, bir bağışçı, vakıfta kullanılmak üzere 40.000 TL değerinde tıbbi cihazı vakfa bağışlamış ve vakıftan ayni bağış makbuzu almıştır. Vakıfta bu cihazı hastane iktisadi işletmesinde kullanılmak üzere oraya tahsis etmiştir.

.....		Borç	Alacak
245 Vakfa Ait İktisadi İşletmelere Tahsis/Tescil Edilen Sermaye/M.V. 245.05 İktisadi İşletmelere Tahsis Edilen Diğer Duran Mal Varlığı	253 Tesis Makine Cihazlar	40.000	40.000

X iktisadi işletmesine tahsis edilen tıbbi cihaz

4.4.11.5. İktisadi İşletmeye Yapılan Gelir Desteği ve Giderlerini Ödemeye İlişkin Muhasebe Kayıtları

Şartsız nakdi bağış yardımlar, vakıfların gelirdir. Nakdi bağış yardımlarının doğrudan kâr amaçlı olarak veya vakıfların amaçlarını gerçekleştirmek üzere faaliyette bulunan iktisadi işletmeye gelir desteği olarak aktarılması uygun değildir. Çünkü bu gelir aktarımları vakıflarda, gider olarak kaydedilecektir. Maliye Bakanlığı, bu tür doğrudan gelir aktarımları vakıfta, “*vakıf amaçlarına uygun giderler*” olarak kabul etmemektedir. Gerçekte bunlar vakfın gideri niteliğinde

değildir. İktisadi işletmenin geliri olarak kaydedilmektedir. Dolayısıyla iktisadi işletmenin zararını azaltıcı görev yapacaktır. Vakıftan iktisadi işletmeye doğrudan gelir desteği yerine, sermaye tahsisi veya sermaye tescili yolu ile iktisadi işletmeyi desteklemesi uygundur.

Vakıftan iktisadi işletmeye doğrudan gelir desteği yapılırsa, yapılan desteğin vakfin amaçları kapsamında olup olmadığına göre, kaydedileceği hesap farklılık gösterecektir. Ancak, vakıf amaçları kapsamı dışında çalışan iktisadi işletmeye gelir desteğinde bulunması, vakıf senedine aykırı olur.

Vakıf amaçları kapsamında, iktisadi işletmeye 20.000 TL gelir desteği için havale yapıldığında şu şekilde kaydedilebilir:

.....		Borç	Alacak
704 Amaca Yönelik Diğer Gid. ⁵ 704.04 İktisadi İşletmeye Yardım ve Gider Katkısı	102 Bankalar	20.000	20.000

Hastane iktisadi işletmesine yapılan gelir desteği

Vakıf, iktisadi işletmesinin giderlerini ödemek için de iktisadi işletmesine gelir desteği sağlayabilir. Bu amaçla iktisadi işletme ilgili gider faturasını vakfa gönderir; vakıfta bunu öder.

.....		Borç	Alacak
704 Amaca Yönelik Diğer Gid. 704.04 İkt. İşl. Gider Katkısı	102 Bankalar	29.500	29.500

Hastane iktisadi işletmesine ait X tıbbi cihazına ait ...no'lu onarım faturasının ödenmesi

Vakıf isterse, onarım amacı ile gerekli parayı, iktisadi işletmesine borç vererek aktarır, iktisadi işletmesine de bunu cari hesap kaydeder. İktisadi işletme gerekli onarımı yaptırır, onarım faturasını iktisadi işletme kendi adına alır, bunu onarım gideri olarak kaydeder, KDV' sini indirim konusu yapar, fatura tutarını da öder. Sonra bu fatura tutarı kadar kendi faturasını KDV' li olarak vakfa keser, bunu

⁵ Bu hesap yerine doğrudan "633.03 Amacına Yönelik Diğer Giderler -633.03.04 İktisadi İşletmeye Yardım ve Gider katkısı" hesabı da kullanılabilir.

gelir kaydeder. Vakıfta bu fatura karşılığı, bu onarım tutarını yapılan bağış yardım kaydeder.

4.4.12. Amaca Uygun Değer Artırıcı Giderlerin Muhasebe Kayıtları: Bina İnşaat Giderleri

Vakıfların inşaat yaparak bina edinmeleri uzun sürer. Bu nedenle, şartlı veya şartsız nakdi bağış yardım kabul ederler, gerektiğinde bağış yardım toplarlar. İnşaatla kullanılacak aynı bağış yardımlar, örneğin inşaat malzemeleri kabul ederler. Nakdi veya aynı bağış yardımları, hemen veya zaman içerisinde inşaatla harcarlar.

Bu giderlerin tümü, vakıf amaçlarına uygun harcamalardır. Vakıf gelirlerinin amaca uygun harcanıp harcanmadığı, hangi tutarda harcandığı, hangi oranda harcandığı incelemeleri için bu tür kayıtlar gereklidir. Aynı bağış yardım fon gelirlerinden karşılanan bina inşaat giderlerine ilişkin muhasebe kayıtları şöyledir.

Genellikle inşaat malzemeleri olarak alınan şartlı aynı bağış yardımlar, önce stoklara alınır, kullanıldıkça yapılmakta olan bina maliyetine aktarılır. Örneğin alınan 40.000 TL'lik aynı bağışın (inşaat malzemeleri) muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

.....		Borç	Alacak
157 Diğer Stoklar	549 Şartlı Bağ. Oluşan Özel Fonlar 549.02 Alınan Şartlı Aynı Bağış Yardım Özel Fonları	40.000	40.000

Şartlı bağış olarak alınan inşaat malzemeleri

.....		Borç	Alacak
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	157 Diğer Stoklar	40.000	40.000

X binası inşaatı için bağış alınan inşaat malzemeleri harcamaları

.....		Borç	Alacak
549 Şartlı Bağışlardan Oluşan Özel Fonlar 549.02 Alınan Şartlı Aynı Bağış Yardım Özel Fonları	603 Bağış Yardım Gelirleri 603.03.02 Fondan Aktarılan Şartlı Aynı Bağış Gelirleri	40.000	40.000

Şartlı bağış yardımlardan karşılanan X binası inşaat harcamaları

Özel fon kaydedilmeden, doğrudan bağış yardım gelirlerine alınan aynı yardımlarda bu gibi maddeler yerine aşağıdaki maddeler yapılabilir:

.....		Borç	Alacak
157 Diğer Stoklar	603 Bağış ve Yardım Gelirleri 603.02.02 Şartlı Aynı Bağış Yardım Gelirleri	40.000	40.000

X inşaatı için bağış yardım olarak alınan inşaat malzemeleri

.....		Borç	Alacak
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	157 Diğer Stoklar	40.000	40.000

X binası inşaatı için bağış alınan inşaat malzemeleri harcamaları

İnşaat malzemesi olarak alınan bağış yardımlar, hemen kullanıldığı zaman, doğrudan yapılmakta olan yatırımlara ya da bağış yardım gelirlerine kaydedilebilir.

.....		Borç	Alacak
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	603 Bağış Yardım Gelirleri 603.02.02 Şartlı Aynı Bağış Yardım Gelirleri	40.000	40.000

Şartlı aynı bağış yardımlardan karşılanan X binası inşaat harcamaları

4.4.13. Amaca Uygun Değer Artırıcı Giderlerin Muhasebe Kayıtları: Duran Varlık Satın Alma Bedeli

Daha önceden nakdi bağış olarak alınan 150.000 TL'lik tutar, bina alımı için gelir olarak kaydedilir. Muhasebe kaydı şu şekildedir.

.....		Borç	Alacak
549 Şartlı Bağışlardan Oluşan Özel Fonlar 549.01 Alınan Şartlı Nakdi Bağış Yardım Özel Fonları	603 Bağış Yardım Gelirleri 603.03.01 Fondan Aktarılan Şartlı Nakdi Bağış Gelirleri	150.000	150.000

Şartlı Bağış Yardımlardan karşılanan X binasının satın alınması için gelir hesabına aktarılması

.....		Borç	Alacak
252 Binalar	102 Bankalar	150.000	150.000

Satın alınan X binası ödemesi

4.4.14. Gayrimenkul ve Diğer Duran Mal Varlıklarının Satışı ve Oluşan Kârın Kaydı

Gayrimenkul ve diğer duran mal varlıklarının satışında oluşan kârın birçok muhasebe kaydı vardır. Bunlardan bazıları aşağıda örneklendirilmiştir.

4.4.14.1. Gayrimenkul Satışı ve Oluşan Kârın Kayıtları

Vakıf yönetim organı, gerekli gördüğünde, vakfa kuruluştaki tahsis edilen gayrimenkullerin ya da sonradan edinilmiş olan gayrimenkullerini satabilir. Gayrimenkuller genellikle kayıtlı değerlerinin, net defter değerinin üstünde satılır, bu nedenle bu tür satıştan kâr doğar. Kârlar da önemli büyüklüğe ulaşabilir.

4.4.14.1.1 Kuruluştaki Tahsis Edilen Gayrimenkulün Satış Kârı

Kuruluştaki tahsis edilmiş gayrimenkulün satılmasında oluşan kârın, vakıf kurucusunun iradesine aykırı davranmamış olmak için, kâr yedeklerine ya da

sermaye yedeklerine alınması uygundur. Gelir olarak kayda alınması, vakfa tahsis edilen mal varlığının azaltılması anlamına gelebilir, çünkü gelir kaydedilince bu hemen giderleştirilebilir.

Örneğin, Vakfın kuruluşunda tahsis edilen maliyeti 800.000 TL olan bir bina (birikmiş amortisman 240.000 TL), mahkeme kararı alınarak peşin fiyatla 900.000 TL ye satılmıştır. Gerekli kayıtlar şöyle yapılabilir (KDV dikkate alınmamıştır):

.....		Borç	Alacak
257 Birikmiş Amortismanlar		240.000	
102 Bankalar		900.000	
	252 Binalar		800.000
	545 Duran Varlık Satışında Oluşan Kâr Yedekleri		340.000
	545.01.01....Kuruluştaki Özgülenen Bina Satış Kâr Yedekleri		

X binasının peşin satışı

4.4.14.1.2 Sonradan Edinilen Gayrimenkulün Satış Kârı

Sonradan edinilen gayrimenkulün satışından doğan kârın, dönem geliri mi yoksa kâr yedeği/sermaye yedeği olarak mı işleme tabi tutulacağı tartışma konusudur. Bu durum vergi muafiyeti olan vakıflarda daha da önem kazanmaktadır. Çünkü vergiden muaf vakıflar gelirlerinin üçte ikisini amaca uygun harcamak zorundadırlar.

Vergi muafiyeti olmayan vakıflarda, gayrimenkulün satışı **önceden planlanmış** ve bütçeye gelir olarak konmuşsa, satış kârı gelir olarak işleme tabi tutulur. Örneğin, maliyeti 500.000 TL olan bir bina, (birikmiş amortisman 100.000 TL), peşin fiyatla 650.000 TL ye satılmıştır. Gerekli kayıtlar şöyle yapılabilir:

.....		Borç	Alacak
257 Birikmiş Amortismanlar 102 Bankalar		100.000	
		650.000	
	252 Binalar		500.000
	679 Diğ.Olağandışı Gelir ve Kâr		250.000

A binasının peşin satışı

Vergi muafiyeti olmayan vakıflarda, gayrimenkulün satışı **önceden planlanmamış ise**, satış kârının gelir olarak işleme tabi tutulması yerine, kâr yedekleri olarak işleme tabi tutulması daha uygundur. Ancak, vakıf yönetim organı isterse, bu durumda da satış kârını gelir kaydedebilir, o yıl harcayabilir. Aynı örneğin gerekli kayıtları şöyle yapılabilir:

.....		Borç	Alacak
257 Birikmiş Amortismanlar 102 Bankalar		100.000	
		650.000	
	252 Binalar		500.000
	545 Duran Varlık Satışında Oluşan Kâr Yedekleri		250.000
	545.03 Bina Satışı Kâr Yedekleri		

X binasının peşin satışı

Gayrimenkul satış kârı gelir olarak kaydedildiği zaman, harcanabilir duruma gelmiş olur. Vakıf senedinde, gelirlerin belirli oranda harcaması incelenmesinde, bu satış kârı da dikkate alınır. Ancak, kâr yedekleri hesabına alınırsa, hem harcanamaz, hem de oranın incelenmesinde dikkate alınmaz. Vakıf yönetim organı, durumunu ve ihtiyacını dikkate alarak satış kârı hakkında yapılacak işleme karar verebilir.

4.4.14.2. Diğer Duran Varlık Satışı ve Oluşan Kârın Kayıtları

Diğer duran varlıkların satışında oluşacak kâr, gayrimenkule göre daha azdır, bu nedenle genellikle olağanüstü gelirler ve kârlar olarak işleme tabi tutulur. Çünkü bu varlıkların ömürleri, gayrimenkullere göre oldukça kısadır. Örneğin kullanılmış bir taşıtın satılması gibi.

Vakıfta duran varlıklara amortisman ayrılmamış ise, vakıf satışın yapıldığı dönemde, duran varlığın değerine yakın zararlar karşılanır. Amortisman ayrılmayan dönemlerin zararları, satış yapıldığı dönem zarar kaydedilmiş olur. Vakıfta duran varlıklara amortisman ayrılmış ise, vakıf satışın yapıldığı dönemde genellikle zararlar karşılanmaz. Çünkü, o duran varlığın kullanıldığı dönemlerde amortisman yoluyla parça parça gider kaydedilmiştir. Duran varlığın ömrü tamamlandığında, tamamı zaten giderleştirilmiş olmakta, net defter değeri sıfıra düşmektedir.

4.4.15. Sosyal Faaliyet Giderlerine İlişkin Muhasebe Kayıtları

Sosyal faaliyetler vakıfların amacına yönelik olabileceği gibi gelir amacına yönelik olabilir.

4.4.15.1. Amaca Yönelik Sosyal Faaliyetlere İlişkin Giderlerin Muhasebe Kayıtları

Amaca yönelik sosyal faaliyetlere ilişkin 1.300 TL'lik gider oluşması durumunda muhasebe kaydı şu şekildedir.

.....	Borç	Alacak
740 Mal/Hizmet Üretim Maliyeti 740.04 Amaca Yönelik Sosyal Faaliyet Giderleri	1.300	
	102 Bankalar	1.300

.....sosyal faaliyet gideri

Ayrıca vakıf sosyal bir faaliyet gideri olarak bazı öğrencilere burs vermektedir. 1.600 TL'lik burs ödemesi bankadan yapılmıştır. Muhasebe kaydı şu şekildedir.

.....	Borç	Alacak
794 Çeşitli Giderler 794.01.01. ... Öğrenci Burs Gid.	1.600	
	102 Bankalar	1.600

4.4.15.2. Gelire Yönelik Sosyal Faaliyetlere İlişkin Giderlerin Muhasebe Kayıtları

Gelire yönelik sosyal faaliyetlere ilişkin 800 TL'lik gider oluşması durumunda muhasebe kaydı şu şekildedir.

.....	Borç	Alacak
740 Mal/Hizmet Üretim Maliyeti 740.05 Gelire Yönelik Sosyal Faaliyet Giderleri	800	
	102 Bankalar	800

.....sosyal faaliyet gideri

4.4.16. İktisadi İşletmelere İlişkin Cari Hesapların Muhasebe Kayıtları

Vakıflara ait iktisadi işletmelere ilişkin cari hesapların birçok muhasebe kayıtları vardır. Bunlardan bazıları aşağıda örneklendirilmiştir.

4.4.16.1. İktisadi İşletmelere Verilen Finansmana İlişkin Muhasebe Kayıtları

Vakıf, iktisadi işletmeye 12.000 TL'lik nakit finansman tahsis etmiştir. Muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

.....	Borç	Alacak
133 İktisadi İşletmeden Alacaklar	12.000	
	102 Bankalar	12.000

X iktisadi işletmesine sağlanan finansman

4.4.16.2. İktisadi İşletmelerden Sağlanan Finansmana İlişkin Muhasebe Kayıtları

Vakıf iktisadi işletmesinden 4.500 TL'lik nakit borç almıştır. İktisadi işletmeden sağlanan nakit finansmanına ait muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

.....		Borç	Alacak
102 Bankalar	333 Vakfa Ait İktisadi İşletmelere Borçlar	4.500	4.500

X iktisadi işletmesinden sağlanan finansman

4.4.17. Vakfa Bağlı İktisadi İşletmeden Vakfa Kâr Aktarılmasına İlişkin Muhasebe Kayıtları

13.000 TL'lik iktisadi işletme kârından kesintiler yapıldıktan sonra vakfa aktarılacak tutar 8.500 TL ise muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....		Borç	Alacak
133 İktisadi İşletmeden Alacaklar	648 İktisadi İşletmelerin Gelirleri 648.01....İktisadi İşl. Net Kârı	8.500	8.500

X iktisadi işletmesinin net kârını vakfa aktarılması

4.4.18. Finansal Yatırım Araçlarından Elde Edilen Kazanç ve İratlara İlişkin Muhasebe Kayıtları

Vakıf iştirakinde bulunduğu AB İşletmesinden 7.000 TL'lik temettü haketmesi durumunda yapılacak muhasebe kaydı şu şekildedir.

.....		Borç	Alacak
132 İştirakler ve Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar 132.01....İştiraklerden Ala.	640 İştirakler Temettü Gel.	7.000	7.000

Genel kurul kararına göreiştiraki temettü geliri tahakkuku

Ortaklık durumu bağlı ortaklık konumunda ise muhasebe kaydı şu şekildedir.

.....		Borç	Alacak
132 İştirakler ve Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	641 Bağlı Ortaklık Temettü Gel.	7.000	7.000

Genel kurul kararına göre ...bağlı ortaklık temettü geliri tahakkuku

Mevduat faiz, devlet tahvili faizleri, toplu konut, hazine bonosu, nama ve hamiline yazılı tahvil faizleri, ipotekli sermaye piyasası araçlarından elde edilen kâr payı ve faiz ve benzeri gelirleri, kamu ortaklığı ve özelleştirme idarelerince çıkarılan menkul kıymetlere gelir sağlanabilir.

Örnek: Vakfın banka mevduatlarına tahakkuk eden net faiz geliri 5.400 TL ise muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

.....		Borç	Alacak
102 Bankalar	642 Faiz Gelirleri	5.400	5.400

.....faiz geliri tahakkuku

Bu tür gelirler, vakfın gelir hesaplarına tahakkuk yolu ile alınabileceği gibi, tahsil edildiği zamanda alınabilir.

Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları, özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları, her nevi tahvil geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler, her nevi hazine bonosu geri alım veya taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler, her nevi toplu konut, kamu ortaklığı ve özelleştirme idarelerinin çıkardığı menkul kıymet geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler gibi getirileri olabilir.

Bu amaçla oluşan 1.500 TL'lik gelire ait muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

.....		Borç	Alacak
102 Bankalar		1.500	
	645 Menkul Kıymet Satış Kârları		1.500

X menkul kıymet geliri tahsili

4.4.19. Vakıf Duran Varlıklarında Amortisman İşlemlerine Ait Muhasebe Kayıtları

Amortisman ayıran vakıflar genellikle normal amortisman yöntemini tercih etmektedirler. Amortisman ayrıldığı durumda, duran varlığın ekonomik ömrünün tamamlanmasında ya da daha önce satılmasında, vakıftaki giderlerin dönemler arasına yayılmasını ve karşılaştırılabilir olmasını sağlar. Aksi takdirde zarar satış yapıldığı ya da kayıttan çıkarıldığı döneme yüklenmiş olur.

4.4.19.1. Yap- İşlet- Devret Modelinde Amortisman

Bazı vakıflar, yap- işlet- devret modeli ile bina yapabilirler. Vakıf belirli bir süre için örneğin 20 yıl için, bir arsanın kullanım hakkını alır. Bu arsa üzerinde, giderleri kendisine ait olmak üzere bina inşa eder. Bu süre zarfında arsa sahibine kira ödemez veya az bir miktar öder. Süre sonunda, binayı arsa sahibine bedelsiz geri verir. Bu binaya ilişkin harcamalar “*maddi olmayan duran varlık*” olarak yorumlanmakta ve Tek Düzen Hesap Planında “264 Özel Maliyetler” hesabına kaydedilmektedir.

Vakıf bu özel maliyet bedeli üzerinden amortisman ayırır ise, bu tutar gider bütçesinde yer alır. Gelir bütçesi aynı olacağı ve gider bütçesi amortisman gideri kadar yüksek olacağı için, vakfın harçayabileceği tutar daha az olacaktır. Bu ise, vakıfta amortisman tutarı kadar fon kaynağı oluşturacaktır. Yap işlet devret modelindeki süre bittiği yılda vakıfta bina harcamalarına eşit (özel maliyet tutarı kadar) fon birikmiş durumda olacaktır. Birikmiş amortisman tutarı, bina maliyetine eşit olacaktır.

Vakıf gelir elde etmek amacı ile yaptığı bina özel maliyeti üzerinden ayrılan amortisman payı 1.800 TL olması durumunda (özel maliyet itfa payı) muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır. (7/A Yöntemine göre)

.....		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		1.800	
770.11 Amortisman ve Tükenme Payı Giderleri	257 Birikmiş Amortismanlar		1.800

X özel maliyet bedelinden amortisman ayrılması

Özel maliyet hesabından amortisman ayrılmaz ise, yap işlet devret modeli süresi bitiminde, vakıf bilançosunda bina (özel maliyet)tutarı kadar varlık azalışı olur. Çünkü, vakıf bilançosundaki bina, bir anda karşılıksız kalacaktır. Bina tutarı aktiften çıkarılınca, pasifte de, vakıf gelir artanı veya geçmiş yıllar gelir artanı hesabından düşülmesi gerekir. Her yıl amortisman ayrılmadığı için, zaten gelirler bol bol harcanmış durumdadır, gelir artanı olması gerekenden az oluşmuştur, bazı yıllarda hiç oluşmamış olabilir. Bazen gelir artanları tutarı, bina özel maliyetini karşılayamayacak durumda da olabilir. Böyle bir durumda, vakıf bilançosunda özvarlığının çok azaldığı, hatta yok olduğu görülebilir.

4.4.19.2. Duran Varlık Satış Zararının Vakıf Bütçesi İlişkisi

Duran varlık satış zararı, muhasebede “689 Olağandışı Gider ve Zararlar” olarak kaydedilir.

Amortisman ayırmama yolu izlendiği zaman, o duran varlık ekonomik ömrü dolduğu veya kullanılamaz duruma geldiğinde, kayıtlı değerinin tamamı muhasebe ilkeleri gereği o dönem gider kaydedilir. Yıllara yayılması gereken zarar/gider, bir yılda toplanmış olur. Bu durum kesin bütçenin yıllar arasında karşılaştırılmasında tutarlığı bozar.

Örnek: 5 yıl önce, 150.000 TL alınan bir taşıt, ömrünü doldurduğu gerekçe ile 50.000 TL ye peşin satılmıştır. Bu taşıt için amortisman ayrılmamıştır. Muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

.....		Borç	Alacak
102 Bankalar		50.000	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar		100.000	
	254 Taşıtlar		150.000

A taşıtının satışı

Duran varlık satış zararına, vakfın öngörü bütçesinde **yer verilmemiş** ise, bütçe ilişkisi nasıl kurulacaktır, bütçe ile uyumu nasıl sağlanacaktır? Vakıf muhasebesinde bu gibi sorularla karşılaşmaktadır. Çünkü genellikle vakıflar, satacakları duran varlıkları için zarar öngörülerini gider bütçesine ödenek olarak koymamaktadırlar. Vakıf yönetimi, ödeneği olmayan bir gideri yapmış duruma gelmektedir. Vakıf kesin bütçesi (satış zararı hariç) gider artan vermeyecek olsa bile, bu zarar kadar gider artan verecek demektir ki buda yönetimin vakfın özvarlığını azaltmasına sebep olması anlamına gelecektir. Bir yandan da öngörü bütçesi ile kesin bütçe karşılaştırılmasında, öngörü bütçesinde sıfır görünen bir gider kalemi, kesin bütçede önemli bir tutarda gider olarak görünür. Öngörü bütçesi ile kesin bütçe örtüşmez. Ancak bütçede bu tür satış zararı öngörülmemiş olsa bile, gerçekleştiği zaman kesin bütçede yönetim/ idare giderleri veya amaca uygun giderlerin biri olarak raporlanır.

Duran varlık satış zararı öngörü bütçesinde **yer almış** ise, yer aldığı gider kalemine göre, vakıf yönetim ve idame giderleri veya amaca uygun giderler olarak raporlanır. Örneğin, eğitim amaçlı kullanılmakta olan bir bilgisayar, ömrünü doldurduğu için kullanılmaz duruma gelmişse, oluşan zarar, amaca uygun gider olarak kaydedilebilir. Tek Düzen Hesap Planı gereği, “689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı’na kaydedilir. Ancak kesin bütçede bu zarar tutarı, öngörülen bütçe de yer aldığı gider kalemine paralel olarak, kesin bütçede yönetim/idame giderleri veya amaca uygun giderlerden biri olarak gösterilir. Böylece öngörü bütçesi ile kesin bütçe karşılaştırılmasında da örtüşme sağlanmış olur.

4.4.20. Vakıflarda Başlıca KDV Uygulamaları ve Muhasebe Kayıtları

Vakıfların bağış yardım gelirleri KDV den muaftır. Ancak vakıfların, amaçlarını gerçekleştirmek veya gelir elde etmek amacı ile elde ettikleri bazı gelirler, KDV ye tabidir.

4.4.20.1. Aynı Bağışların Satılması Durumunda KDV

Vakıf, şartsız aynı bağış yardımlarını, bazen satarak paraya çevirmekte ve elde ettiği parayı amaçları kapsamında kullanmaktadır.

Vakıfların süreklilik arz etmemek kaydıyla yaptığı bu satışlar KDV ye tabi değildir. Süreklilik durumu varsa bu satışlar KDV ye tabi olacaktır, satışın bağış makbuzu ile olması da durumu değiştirmeyecektir. Bu aynı bağış yardım, bağış yardım makbuzu düzenlenerek 8.000 TL'ye satılmış ise (KDV oranı %8 ise) muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

.....		Borç	Alacak
100 Kasa	603 Bağış Yardım Gelirleri 603.01 Şartsız Bağış Yardım Gelirleri 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	8.640	8.000 640

.....bağış yardım gelir makbuzları düzenlenerek satılan aynı yardımın gelir kaydı

4.4.20.2. Mal ve Hizmet Alışlarında KDV

Vakıfların mal ve hizmet alışları, mal ve hizmet ithalatı KDV ye tabidir, mevzuatta bir istisna yoktur. Vakıfların, KDV mükellefiyeti olmadığından, alış belgeleri üzerindeki KDV dâhil tutar üzerinden vakıfta ilgili hesaba alınarak muhasebeleştirilir.

Örneğin, 2000 TL +360 TL ye bir masa takımı alınmışsa bunun muhasebe kaydı şöyle yapılabilir:

.....		Borç	Alacak
255 Demirbaşlar	100 Kasa	2360	2360

.....faturası ile alınan büro mobilyası

4.4.20.3. Kira Ödemesinde KDV ve Muhasebe Kayıtları

Vakıf bir şirketten gayrimenkul kiralamışsa, şirket kira tutarına KDV ekleyerek vakfa fatura eder. Kira bedeli 4.000 TL ve KDV tutarı 320 TL ise muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

.....		Borç	Alacak
770 Genel Yön. Ve İdame Gid. 770.13 Kira Gideri	100 Kasa	4.320	4.320

.....ayı.....KDV dahil kira ödemesi

4.4.21. Vakıf Çalışanlarının Vergi ve SGK Mevzuatına İlişkin Muhasebe Kayıtları

Vakıfta çalıştırılan personele ait vergi uygulamaları, sosyal sigortalara ilişkin uygulamalar, diğer kurum ve kuruluşlardan farklı değildir. Vakıf çalışanları da damga vergisi, gelir vergisi kesintisine ve büyük sigorta primleri kesintisine tabidir. Vakıfta işveren olarak, sosyal sigortalar işveren primlerini ve işsizlik primini öder. Vakıfta çalışan personele ait bordronun muhasebe kaydı da diğer kurumlarda olduğu gibidir.

Vakıfta çalışan personel için kıdem tazminatı hesaplanabilir, gider kaydedilebilir ve karşılık ayrılabilir, bunu finansal tablolarında gösterebilir. Ancak uygulamada vakıfların çoğunun, çalışanları için bu işlemi yapmadığı bilinmektedir. Vakıf çalışanının işten çıkarılması, emekli olması, evlilik nedeni ile bayan çalışanın işten ayrılması, askerlik nedeni ile işten ayrılması gibi durumlarda fiilen ödenen kıdem tazminatı gider kaydedilmektedir. Bu ise, geçmiş dönemlerin gider yükünün, ödendiği hesap dönemine toplanmasına neden olmaktadır.

Kıdem tazminatı hesaplanıp ayrılacaksa, bu tutar öngörü bütçesinde gider kalemleri arasında gösterilir. Bunun için, her dönem sonu itibariyle, o tarihe göre vakfın yükümlülüğü olan kıdem tazminatı hesaplanır. Kıdem tazminatı karşılığı hesabındaki bakiye ile karşılaştırılır, eklenmesi gereken farkı bulunur, bu fark kadar karşılık hesabına ilave yapılır. Kıdem tazminatı 1200 TL ise muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

.....		Borç	Alacak
654 Karşılık Giderleri	472 Kıdem Tazminatı Karşılığı	1.200	1.200

....dönemi için hesaplanan kıdem tazminatı farkı

Bu karşılık gideri tutarı, vakfın bütçe formatında, kıdem tazminatı hesaplanan personelin çalıştığı yere ve durumuna göre “770 Genel Yönetim ve İdame Giderleri” içerisinde ya da duruma göre “633.03 Amaca Yönelik Diğer Giderler” içinde gösterilir ve raporlanır.

Dönem içerisinde gerçekleşmesi beklenen veya tahmin edilen işten çıkarılmalara tekabül eden kıdem tazminatı yükü 472 nolu hesaptan 372 nolu hesaba aktarılır.

Eğer dönem sonunda, izleyen yıl için muhtemel bir kıdem tazminatı riski söz konusu değil ise, 372 nolu hesap kalanı bu kez 472 nolu hesaba aktarılır. Yıl içindeki kıdem tazminatı ve emeklilik ödemeleri 372 nolu hesaba borç yazılması karşılığında yapılır. Ödemeler bu hesaptaki tutarı aşıyorsa 472 nolu hesaptaki karşılıktan karşılanır. Dönem sonunda kullanılmayan karşılık 472 nolu hesapta yapılacak aktarmalar ile gelecek yılın karşılığı tamamlanır.

Hesap dönemi içinde çıkan veya çıkarılan çalışanın kıdem tazminatı, artık bu karşılık giderinden mahsup edilerek karşılanır. 4000 TL’lik kıdem tazminatı ödenecekse (Kıdem tazminatından sadece damga vergisi kesintisi yapılır) muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

.....		Borç	Alacak
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı		4.000	
	100 Kasa		3.970
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		30
	360.01 Damga Vergisi		

.....nin kıdem tazminatı ödemesi

Emekli ve münzam sandıkları için, emeklilik karşılıkları da bu hesapta izlenir. Bunun için “372 Kıdem Tazminatı Karşılığı- Emeklilik Tazminatı Karşılığı” veya “472 Kıdem Tazminatı Karşılığı – Emeklilik Tazminatı Karşılığı” hesapları kullanılır.

Örnek: Emekli ve münzam sandıkları vakfı, yıl içinde emekliye ayrılacak 3 çalışan için 60.000 TL emeklilik karşılığı ayırmıştır. Buna ilişkin muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

.....		Borç	Alacak
654 Karşılık Giderleri		60.000	
	372 Kıdem Tazminatı Karşılığı		60.000
	372.01 Emeklilik Tazminatı Karşılığı		

.....dönemi içinpersonelerle hesaplanan emeklilik tazminatı

4.4.22. Vakıf Merkezinde Özellik Gösteren Diğer Muhasebe Kayıtları

Vakıf merkezinde özellik gösteren muhasebe kayıtları da vardır. Bunlardan bazıları aşağıda örneklendirilmiştir.

4.4.22.1 Ücret Bordrosu ve Diğer Gelir Vergisi Kesintilerine İlişkin Muhasebe Kayıtları

Vakıflarda ücret bordrosu tahakkuku, sosyal sigortalar kesintileri ve işveren payları tahakkuku, diğer şirketlerde olduğu gibidir.

Vakıf, gerçek bir kişiden kiraladığı gayrimenkul için kira öderken, %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapar. Bu amaçla aylık 1.500 TL kira ödemesi için gerekli muhasebe kaydı şu şekildedir.

.....		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri 770.13 Kira Gideri	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar 102 Bankalar	1.500	300 1.200

....ayı....kira ödemesi

Vakıf gerçek bir kişiye kiraya verdiği gayrimenkulün kirasını tam olarak alır, bunda herhangi bir gelir vergisi kesintisi olmaz. Vakıf, bir şirkete kiraya verdiği gayrimenkulü için kira tahsil ederken, kiracı şirket %20 gelir vergisi stopajı yapar. Vakıf bu gelir vergisini bir vergi borcuna mahsup edemeyeceği için, ayrıca vergi idaresinden geri alamayacağı için, net tutarı gelir kaydeder.

Örnek: Vakıf bir binasını, bir anonim şirkete aylık brüt 1.500 TL ye kiraya vermiştir. Şirket, ...ayına ait 1.000 TL net kirayı vakfın banka hesabına yatırmıştır.

.....		Borç	Alacak
102 Bankalar	649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar 649.01. Kira Gelirleri	1.000	1.000

Haziran ayı 1.000 TL kira ödemesi

Çalıştırdığı personelin ücret bordrosu bilgilerine ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (7/B Maliyet yöntemine göre).

.....		Borç	Alacak
136 Diğer Çeşitli Alacaklar		2.830	
136.01 AGİ		3.760	
361 Ödenecek SG Kesintileri		39.830	
361.001 Ödenecek SGK/İşsizlik Primleri			
791 İşçi Ücret ve Giderleri			
791.001 Esas ücretler SGK Primleri (işveren)			
	335 Personele Borçlar		26.045
	335.001 Personel Ücretleri		
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		4.263
	361 Ödenecek SG Kesintileri		12.036
	361.001 Öd. SGK/ İşsizlik Primi		
	369 Ödenecek Diğ. Yükümlülükler		316
	369.01 BES Kesintileri		
	602 Diğer Gelirler		3.760

4.4.22.2. Üyelere Borç Verilmesi ve Muhasebe Kaydı

Bazı vakıflar borç verme işleminde bulunabilirler. Ancak bu iş karşılığında faiz almazlar, faiz aldıkları zaman ikraz işine karışmış duruma gelirler. Bu da hem mevzuata hem de vakıf senedine uygun olmaz.

Vakıf borcu, vakıf senedindeki düzenlemelere uygun olarak, üyelerine verebileceği gibi üye dışındakilere de verebilir. Yardımlaşma sandığı bulunan vakıflarda bu durumla oldukça sık karşılaşılır.

Verilen borcun süresine göre, bir yıldan kısa süreli ise “134 Üyelerden Alacaklar”, bir yıldan uzun süreli ise “234 Üyelerden Alacaklar” hesabında izlenir.

Örnek: Vakıf, üye D...ya, 12 ayda eşit taksitlerle ödemesi koşulu ile 24.000 TL borç vermiştir.

.....		Borç	Alacak
134 Üyelerden Alacaklar	102 Bankalar	24.000	24.000

Üye D...ya, 12 eşit taksitte ödenmek kaydıyla verilen borç

4.4.22.3 Vakıf Senedine Göre Özel Amaçlı Fonlar ve Muhasebe Kaydı

Vakıf senedi çerçevesinde, sosyal yardım, araştırma geliştirme, konut edindirme, emeklilik, sağlık, borç, eğitim-öğretim gibi belli amaçları gerçekleştirmek amacı ile ayrılan fonların izlendiği hesaptır. Şartlı bağışlardan oluşan özel fonlar önemi, büyüklüğü ve özelliğinden dolayı 549nolu hesapta izlendiği için 544 nolu hesap bu amaçla kullanılabilir.

Örnek: Vakıf dönem gelir fazlasından, 120.000 TL eğitim- öğretim fonu ayrılmıştır. Buna ilişkin muhasebe kaydı şu şekildedir:

.....		Borç	Alacak
690 Dönem Gelir/Gider Fazlası	544 Vakıf Senedine Göre Özel Amaçlı Fonlar	120.000	120.000

Oluşturulan... eğitim- öğretim fonu

4.4.22.4. Sosyal Yardım Dayanışma Teşvik Fonu Yardımları ile Mahalli İdareler Pay Gelirleri ve Muhasebe Kayıtları

Yardım Toplama Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik'in 22. maddesine göre, “ *takvim yılı sonunda deri bağışsak, fitre ve zekât gelirlerinden giderler düşüldükten sonra kalan gelirlerin %50 si gelirin toplandığı yerdeki Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfının mahallindeki hesaplarına kayıt olunur*”.

Fondan veya Türk Hava Kurumu'ndan gelen yardım tutarının 8.200 TL olduğu kabul edilirse muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....		Borç	Alacak
102 Bankalar		8.200	
	602 Diğer Gelirler		8.200
	602.05 Sosyal Yardımlaşma Dayanışma Teşvik Fonu Yardımları		

4.4.23. Vakfa Ait İktisadi İşletme de Verilen Bedelsiz Hizmetler ve Bunlara İlişkin Muhasebe Kayıtları

Vakfa ait iktisadi işletme de verilen bedelsiz hizmetlerde de birçok muhasebe kaydı vardır. Bunlardan bazıları aşağıda örneklendirilmiştir.

4.4.23.1 Vakfa Ait İktisadi İşletmede Verilen Bedelsiz Hizmetlerin Niteliği

Vakfa ait iktisadi işletmede, işletmenin kapasitesinin belirli bir oranında, bedelsiz hizmet verilmesi gerektiği, vakıf senedinde veya yönetmeliklerde düzenlenmiştir. Vakıf senedinde, hastane iktisadi işletmesinin yatak kapasitesinin %5 inin bunlara tahsis edilmesi gerektiği, yurt iktisadi işletmesinin kapasitesinin %7 sinin maddi durumu iyi olmayan üniversite öğrencilerine tahsis edileceği, eğitim iktisadi işletmesinin kapasitesinin %10 unun başarılı fakat yardıma muhtaç öğrencilere tahsis edileceği belirtilmiştir.

Vakıf senedinde düzenleme olmasa bile, “*Özel Hastaneler Yönetmeliği’nde, özel hastanelerde, en az bir yatak olmak kaydıyla, yatakların %3 ü fakir ve muhtaç hastaların tedavisi için ayrılır*” düzenlemesi vardır.

Ayrıca, “*Özel Öğretim Kurumlarında Ücretsiz Okuyacak Öğrenciler Hakkında Yönetmelik de özel öğretim kurumlarının öğrenci kapasitelerinin %2 sinden aşağı düşmemek üzere ücretsiz öğrenci okuturlar*” düzenlemesi vardır.

Yönetmeliklerde belirtilen oranlar, asgari oranlardır, vakıf senedinde bu oranların üstüne çıkılabilir. Bu oranlardan aşağı oran belirtilmiş ise, yönetmelikteki oranların uygulanması gerekir.

4.4.23.2. Bedelsiz Hizmetin İktisadi İşletmeden Vakfa Fatura Edilmesi ve Muhasebe Kaydı

İktisadi işletme, vakfın kararına göre, vakfa sattığı hizmeti, vakıf üzerine fatura eder. Faturada, bu hizmetin hangi hastaya verildiği belirtilir, fatura ekinde, hastanın kimlik bilgileri, adresi, hizmeti bedelsiz aldığına ilişkin yazısı da bulunur.

Örnek: vakıf, bir hastasını kendi iktisadi işletmesinde tedavi ettirmiş, iktisadi işletmede bunun için vakfa 600 TL'lik fatura düzenlemiştir. Muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

.....		Borç	Alacak
700 Yapılan Bağış Yardım Gid. 700.01.03 Hizmet Olarak Verilen Bağış Yardım Giderleri	333 İktisadi İşl. Borçlar	600	600

.....iktisadi işletmesinin, ...hasta için düzenlediği fatura

İktisadi işletme, bu tür bedelsiz hizmetleri vakfa fatura ettiği zaman, kendi kârı artmış olacaktır ve vergi yükü de artmış olacaktır.

4.4.23.3 Bedelsiz Hizmetin İktisadi İşletmeden Vakfa Fatura Dışında Belge İle Gönderilmesi ve Muhasebe Kaydı

Yürürlükteki mevzuat gereği, iktisadi işletme kapasitesinin bir kısmını, fakir ve muhtaç kişilere, başarılı öğrencilere ayırıyor ise, neden bunları vakfa fatura etsin görüşü vardır. Çünkü iktisadi işletmeler, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yükü altına fazladan gireceklerdir. Bu vergi yüklerinden kurtulmak için, fatura etmek yerine, bunları bir liste halinde, her ay vakfa verirler. Bu liste de hastanın adı soyadı, kimlik bilgileri, adresi, verilen tedavi, bu tedaviyi bedelsiz aldığına ilişkin hastanın imzaladığı yazıyı ihtiva eder. Ayrıca, özellikle bu tedavinin her hasta için ücreti ayrıca belirtilir. Bu ücret, SGK' nın tarifesi + hastadan alınması gereken katkı payı farkı tutarında olabilir.

Vakıf iktisadi işletmesinden aldığı bu listeye göre; muhasebe kaydı yapabilir ya da bu bilgiyi sadece finansal raporlarında ve faaliyet raporlarında kullanabilir.

Vakıf, iktisadi işletmesinden aldığı bu listeyi, listedeki tutar 12.000 TL ve muhasebeleştirmek istenilirse, şu şekilde kayıt yapılabilir:

.....		Borç	Alacak
700 Yapılan Bağış Yardım Gid. 700.01.08 Hizmet Olarak Alınan Bağış Yar. Karşılığı Gid.	602 Diğer Gelirler 602.02 Vakıf Senedine Göre Verilen Bedelsiz Hizmet Karşılığı	12.000	12.000

Vakıf senedine göre,... iktisadi işletmesinin,hastalar için düzenlediği...ayına ait listeye göre verilen bedelsiz tedavi

4.4.24. İktisadi İşletme Kurmaksızın, Amacı Kapsamında Faaliyette Bulunan Vakıflarda Muhasebe Özellikleri

Bazı vakıflar, iktisadi işletme kurmadan amaçlarını doğrudan vakfın kendi bünyesinde gerçekleştirmektedir. Bu tür vakıflar sınırlı sayıdadır.

Vakıf bünyesindeki faaliyetleri ile amaçlarını gerçekleştiren vakıflar, verdikleri hizmetler için belde düzenlemede zorlanmaktadırlar. Vakıflardan fatura kesememektedirler. Çünkü vakıftan fatura kesmek demek iktisadi işletme oluşturmaları demektir. Sadece bağış makbuzu düzenleyebilmektedirler. Ancak, hizmet karşılığı bağış makbuzu düzenlemesi ise, hizmetin satış anlamına geldiği anlaşılmaktadır. Sadece bağış makbuzu ile gelir elde eden çok sınırlı vakıflarda ve özel kanunlarla kurulmuş vakıflarda bu durum işleyebilmektedir.

Örnek: ihtiyaç sahiplerine yemek vermek amacı ile faaliyet gösteren bir vakıf, aşevi işletmesi kurmadan faaliyetini sürdürebilir. Bunun için, çıkardığı yemeği ihtiyaç sahiplerine ücretsiz verir. Giderlerini karşılamak üzere de kamuoyundan herkesten, firmalardan, bağış makbuzu ile bağış yardım kabul eder, bağış yardım toplar. Bu durumda yemek hizmetinden yararlanan ile bağış yardım yapan arasında doğrudan bir ilişki yoktur.

Yemek çıkarmak ve ihtiyaç sahiplerine bedelsiz vermek şartıyla alınan 60.000 TL bağış alınması ve bu amaçla kullanılmasınının 7/A maliyetleme seçeneğine göre muhasebe kaydı:

.....		Borç	Alacak
100 Kasa	549 Şartlı Bağış Özel Fonları 549.01 Alınan Şartlı Nakdi Bağış Yardım Özel Fonları	60.000	60.000

Yemek çıkarılması için alınan şartlı nakdi bağışın kaydı

.....		Borç	Alacak
740 Mal/Hizmet Üretim Maliyeti 740.01.01 Yemek Üretim Maliyeti	100 Kasa	60.000	60.000

Yemek üretimi için alınan malzemeler, işçilik ve diğer giderlerin kaydı

.....		Borç	Alacak
633 Amaca Yönelik Giderler 633.01.03 Hizmet Olarak Verilen Bağış Yardım Gelirleri	740 Mal/Hizmet Üretim Maliyeti 740.01.01 Yemek Üretim Mal.	60.000	60.000

Yemek üretim maliyetinin, bağış yardımı aktarılması

.....		Borç	Alacak
549 Şartlı Bağış Özel Fonları 549.01 Alınan Şartlı Nakdi Bağış Yardım Özel Fonları	603 Bağış Yardım Gelirleri 603.02.01 Şartlı Nakdi Bağış Yardım Gelirleri	60.000	60.000

Yemek çıkarılması için alınan şartlı bağışın yerine getirilmesi

Yemek çıkarmak için nakit bağış yerine, aynı bağış alınır (yiyecek, içecek vb. malzemeler) muhasebe maddelerinde sadece yardımcı hesaplar değişir, ana hesaplar aynı olur.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Geçmişten günümüze kadar devam eden ve gelişmekte olan yardımlaşma ve dayanışma duygusu vakıf kurumunun temelini oluşturur. Vakıf kurumunun temel amacı yardıma muhtaç olan birey ve kuruluşlara ekonomik açıdan destek olmaktır. Aynı zamanda vakıflar kamu ekonomisinde devletin yükünü azaltmak amacıyla kurulan bir müessesedir. Türk Medeni Kanunu'nda vakıflar, gerçek ve tüzel kişilerin, yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca tahsis etmeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları olarak açıklanmaktadır.

Ekonomiye yön veren kuruluşları genel olarak kamu ve özel sektör girişimleri yanında üçüncül sektör kuruluşları faaliyet göstermektedir. Kamu sektörü, gerek bireylerin gerekse toplumun diğer kesimlerinin ihtiyaç duyduğu kamusal mal ve hizmetlerin karşılandığı sektördür. Aynı zamanda kamu idaresi mal ve hizmetlerin karşılanmasında ihtiyaç duyulan finansmanı da karşılar. Bu finansman ihtiyaçlarını da vergilerle karşılar. Özel sektör, faaliyet konusu ile ilgili mal ve hizmetlerin piyasaya sunulduğu sektördür. Bu sektör aynı zamanda finansman ihtiyacını, mal ve hizmetlerden faydalananlardan ya da borçlanarak karşılar. Üçüncül sektör ise sivil toplum kuruluşlarının faaliyet gösterdiği alandır. Sivil toplum kuruluşları kâr amacı gütmeyen toplumun refahını sağlamayı ve kamu ekonomisinde devletin yükünü azaltmayı amaçlamışlardır. Bu anlamda vakıflar üçüncül sektör kuruluşları olarak önemli bir konuma sahiptir.

İslam kültüründe vakıflar İslamiyet dönemi öncesi kurulmaya başlamış ve özellikle İslamiyet döneminde sayılarında ciddi artışlar olmuştur. İslamiyet döneminde ilk vakıf, 625 yılında Hz. Muhammed (S.A.V.) tarafından Müslümanlığın savunulması için 7 hurma bahçesinin gelirini bağışlayarak kurduğu vakıftır. İlerleyen zamanlarda İslam Türk Medeniyetinde Selçuklular ve Osmanlılar zamanında vakıflara daha çok önem verilmiştir ve çok sayıda vakıf kurulmuştur. Günümüzde de 2008 yılında çıkarılan 5737 sayılı Vakıflar Kanunu hükümlerine göre vakıflar kurulmaya ve faaliyetlerini sürdürmeye devam etmektedirler.

Vakıflar sosyal ve ekonomik alanlarda topluma büyük katkıda bulunmuşlardır. Vakıfların amaçları ekonomik ve mali bakımdan güçsüz durumda olan toplumsal kesimleri, desteklemek, güçlendirmek ve bu kesimlerin sosyal ve

ekonomik refahını artırmaya katkı sağlamaktır. Bundan dolayı vakıfların faaliyetleri, sosyal ve ekonomik faaliyetler olmak üzere ikiye ayrılır.

Sosyal faaliyetler içinde; dini hizmetler olarak toplum ahlakını güzelleştirmeyi amaçlamakta ve dini hizmetlerin yapılabileceği camiler ve mescitler gibi kutsal yerleri ziyaret, vatandaşlar arası güvenin sağlanması, İslam ülkelerine karşı saygınlık kazanma gibi birçok faaliyetlerde bulunmaktadırlar. Eğitim hizmetlerine yönelik faaliyetler olarak eğitim kurumlarının yapım, bakım ve onarımında ve ihtiyaçlarının karşılanmasında ve öğrenciler için yurt ve burs gibi birçok imkânları sağlamaktadırlar. Belediye hizmetleri olarak birçok bölgede yeni yerleşim merkezlerinin açılmasını sağlamışlar ve çeşme, sebiller, imaretler, kervansaraylar, yollar, köprüler ve çevre düzenlemeleri gibi birçok faaliyetlerde de bulunmaktadırlar. Bunların dışında askerlik ve spor hizmetleri olarak kurulan vakıflarda vardır. Bunlar da devletin güvenlik ve savunma giderlerinin azaltılmasına yardımcı olmaktadır.

Ekonomik faaliyetleri de kendi içerisinde Tarım üniteleri, binalar, nakit para ve işletmeler şeklinde gruplara ayırmak mümkündür. Tarım üniteleri, bina, arazi, bahçe, bağ gibi başka yere nakli mümkün olmayan mallardır. Vakıflar faaliyetlerini sürdürebilmek için bir vakıf binasına ihtiyaç duyarlar. Aynı zamanda vakıflar yönetim faaliyetleri ve gelir elde etmek amacıyla bina sahibi olmaya çalışırlar. Vakıflarda bina (daire, işyeri, sosyal tesis, amaca uygun diğer gayrimenkuller) genellikle satın alma, bağış alma ve yaptırma yoluyla elde edilebilir. Vakıfların ekonomik faaliyetlerinin en önemlisi nakit paradır. Vakfedilen paranın aslına dokunmadan işletilmesiyle elde edilecek gelir vakıfların amacı için harcanmaktadır. Vakıflar ekonomik sıkıntılardan dolayı faaliyetlerini gerçekleştiremeyecek duruma geldikleri zaman vakfın amacını gerçekleştirebilmek için ticari işletme kurmaya yönelmişlerdir. Böyle bir durumda ticari işletme, vakıf tüzel kişiliğinin kazanç elde etmesini, gelirlerinin artmasını ve faaliyetlerini gerçekleştirmelerini sağlar.

Vakıfların sosyal ve ekonomik faaliyetlerini gerçekleştirebilmeleri için ekonomik bir güce sahip olmaları gerekmektedir. Vakıfların ekonomik gücü, vakıfların gelirleri ve giderleridir. Vakıf gelirleri, her vakfın kuruluş için tahsis edilen mal varlığı kadar geliri olmak zorunda ve vakıf amaçlarını gerçekleştirmek için

düzenli olarak gelir sağlamaları gerekmektedir. Bu gelirler, işletme gelirleri, iştirak gelirleri, gayrimenkul kira gelirleri, menkul kıymetlerden elde edilen gelirler, yayın gelirleri, sosyal faaliyet gelirleri, bağış gelirleri ve sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarına özgü gelirlerdir. Vakıfların gelirleri olduğu gibi faaliyetlerini gerçekleştirmek için giderleri de vardır. Bunlar, yönetim ve idame giderleri, yedek akçeler, vakıf mal varlığını arttırıcı yatırım harcamaları, şartlı bağışlardan yapılan harcamalar, teftiş/denetleme giderleri ve vakıf amaçlarına yönelik diğer giderlerdir.

Vakıfları ekonomik ve sosyal açıdan değerlendirdiğimizde, vakıfların öncelikle mal varlıklarını tam olarak tespit etmeleri gerekmektedir. Daha sonra verimli ve etkin kullanılıp gelirlerinin çoğalması sağlanmalıdır. Gayrimenkullerin kira gelirleri ile iştirak ve işletmelerin yönetiminde piyasa kurallarını uygulamaları gerekmektedir. Eski vakıfların değer ve kiralarının cari değer üzerinden yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Gelirlerin, özellikle kira gelirlerinin tahsilâtının gecikmeden zamanında tam olarak yapılması gerekmektedir. Yüksek enflasyona karşı tedbirlerini almaları gerekmektedir. Etkisiz vakıfların günümüz koşullarıyla etkili hale getirilmesi, örneğin eski eserlerin ve tarihi kervansarayların turizm hizmetinde kullanılabilmesi sağlanmalıdır. İştirak halinde yeni yatırımlar yapılmalıdır. Vakıf mallarının kamulaştırılmasında dikkat edilmelidir. Eğitim amaçlı vakıfların çoğaltılması gerekmektedir. Sokak çocukları konusunda halk bilinçlendirilmeli ve gerekli yardımlar sağlanmalıdır. Vakıf konusunda eleman ihtiyaçları, yeterince boş zamanı olduğu düşünülen emekli bireyler ve ev hanımlarının yönlendirilerek karşılanması sağlanmalıdır. Öğrenci ve gençlerin de bu alana yönlendirilmesiyle istihdam imkanları sağlanabilir. Vakıf varlıklarının envanteri çıkartılarak bu şekilde vakıfların sıkıntı yaşamadan dönem sonu itibariyle varlık ve kaynaklarının fiili durumları tespit edilmiş olur.

Vakıfların vergilendirilmesi gerçek kişilerin vergilendirilmesi ile aynıdır. Vakıflara uygulanan mevcut vergileme sistemi vergi muafiyeti olan veya olmayan vakıflar için aynıdır. Ancak, Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulan vakıflar dışında özel bir kanunla kurulmuş vakıflar için farklılık arz etmektedir.

Vakıfların devletin yükünü azaltıcı şekilde faaliyet göstermesini teşvik etmek amacıyla ilgili şartlara sahip olan vakıflara Bakanlar Kurulu kararıyla vergi muafiyeti

tanınmış vakıf statüsü verilmektedir. Ayrıca vakıflara yapılan bağışlar belirli şartlar dâhilinde kısmen veya tamamen indirim konusu yapılabilmektedir. Vergilendirmede eşitlik ilkesi gereği Anayasa'nın 73. maddesine göre *“herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür”*. Yani hiçbir kişi veya kuruluşun özel şartlar dışında vergi ödemekten men edilmesi söz konusu değildir. Vakıflar devletin kamusal hizmet sağlamasına yardımcı kuruluşlar oldukları için vergi muafiyeti ile teşvik edilmeleri gerekmekte ve vakıfların sağlamış oldukları kamu hizmetlerinin sayısı arttırılmalı ve devletin yükünü daha fazla azaltıcı yönde olması sağlanmalıdır.

Vakıflara sağlanmış olan vergisel avantajlardan dolayı denetim konusu büyük önem taşımaktadır. Vakıfların vergisel avantajlardan dolayı daha ayrıntılı bir şekilde denetlenmesi gerekmektedir. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti sağlama şartları devam edilip edilmediği denetim birimlerince sıklıkla kontrol edilmelidir. Vakıfların ticari işletmelerine yaptırmadıkları hizmetleri vergisel avantaj sağlamak için vakıf iktisadi işletmelerine yaptırması dolayısıyla vakıf amaçlarından sapması ortaya çıkmaktadır. Bu durumun tespiti halinde cezai yaptırımların caydırıcı olması gerekmektedir. Vakıfların amaçlarından sapması durumunun engellenmesi için vakıfların amaçları doğrultusunda faaliyet gösterip göstermedikleri denetlenmeli ve vakıfların gelir kaynaklarını da amaçları doğrultusunda harcıyıp harcamadıkları tespit edilmeli ve gerekli mali incelemeler yapılmalıdır.

Vakıfların kâr amacı gütmeyen kuruluşlardan olması vakıfların muhasebe sisteminin diğer işletmelerden farklı olması sonucunu doğurmuştur. Vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından Maliye Bakanlığı'nın 1 Sıra No'lu MSUGT dikkate alınarak hazırlanmış olan Tek Düzen Hesap Planını kullanırlar. Bu hesap planına vakıfların faaliyetlerini de göz önünde bulundurarak yeni hesaplar ilave edilmiştir. Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce hazırlanan Tek Düzen Hesap Planı incelendiğinde bazı hesaplara ilişkin değişikliklerin ve düzeltmelerin yapılması gerekmektedir. Çünkü tek düzen hesap planı vakıflara özgü olmasına rağmen birçok hesap kodu vakıflar tarafından kullanılmamaktadır. Kullanılmayan hesap kodlarının hesap planından çıkartılmasıyla hesap planının sadeleştirilmesi ve vakıfların amacına yönelik bir hale getirilmesi sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- Akgündüz, Ahmet (1986). “Eski ve Yeni Hukukumuzda Devletin Kurduğu Vakıflar”. Vakıf Haftası Dergisi. 4: 235-246.
- Akipek Jale ve Akıntürk Turgut(2007). Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri. İstanbul: BETA Yayınları.
- Akünel, Teoman (1995). “Türk Medeni Hukukunda Tüzel Kişiler”. İstanbul: BETA Yayıncılık.
- Altunkara, Özcan (2012). *Türkiye’de Vakıfların Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi*. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Arslan, Oğuzhan (2019). “Vakıfların Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Karşısında Durumu” .Vergi Sorunları Dergisi. 373: 68.
- Ateş, İbrahim (1982). “ Hayri ve Sosyal Hizmetler Açısından Vakıflar”. Vakıflar Dergisi, 15: 55-88.
- Ayan Mehmet ve Ayan Nurşen (2007). Kişiler Hukuku. Konya: Mimoza Yayınları.
- Ballar, Suat (2008). Yeni Vakıflar Hukuku. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Başcı, Vahdettin (2007). “Bir Medeniyet Kurumu Olarak Vakıflar ve Sosyal Hizmet Kurumları”. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 1: 1-4.
- Bizbirlik, Alpay (1999). “Osmanlı Toplumunda Vakıfların Sosyo-Ekonomik Boyutları ve Buna Dair Örnekler”. E.T. 19.07.2019. http://www.sosyalsiyaset.net/documents/osmanlida_vakiflar.htm
- Bozkuş Ariöz, Ahsen (2009). *Genel Esaslarıyla Türk Hukuku’nda Vakıf Müessesesi ve Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları*. Sosyal Yardım Uzmanlık Tezi. Ankara.
- Çizakça, Murat (2004). “Osmanlı Dönemi Vakıfların Tarihsel ve Ekonomik Boyutları”. E.T. 25.07.2019. https://www.tusev.org.tr/usrfiles/files/Osmanli_Donemi_Vakiflarinin_Ekonomik_Boyutlari
- Durmuş, Ahmet Hayri (2012). “Vakıflarda Bina Edinmelerinin Muhasebeleştirilmesi” . İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 2: 469-492.

Durmuş, Ahmet Hayri (2011). Vakıflar Muhasebesi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları.

Eren, Fikret (1987). “Osmanlı Dönemi Vakıfları”. Vakıf Haftası Dergisi. 5: 195-201.

Ersen Tevfik Başak ve Şahin Hayati (2018). “Vakıf ve Dernekleri İlgilendiren Vergi Uygulamaları ve Kamu Yararı Statüsü Mevcut Durum ve Öneriler”

Erişim Tarihi 18.06.2019.

<https://tusev.org.tr/tr/arastirma-ve-yayinlar/online-yayinlar/vakif-ve-dernekleri-iligilendiren-vergi-uygulamalari-ve-kamu-yarari-statusu-mevcut-durum-ve-oneriler-raporu>

Erol, Mikail (2007). “Sivil Toplum Kuruluşlarından (STK) Vakıflar ve Vakıflarda Muhasebe Kayıt Sistemi”. Çanakkale Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi. 2: 333-348

Erkilet, Şaban (1994). Vakıflarda Mali Kaynakların ve Fonların İşletilmesi, Geliştirilmesi, Vakıf Gelirlerinin Dönemsel Tahlili ve Öneriler. XI. Vakıf Haftası Kitabı. Ankara: Vakıflar Genel Müdürlüğü.

Erşahin, Seyfettin (2001). “Sovyetlerin Vakıf Politikası ve Türkistan’da Vakıfların Kamulaştırılması”. İslami Araştırmalar Dergisi. 2: 131-143.

Ertem, Adnan (2011). “Osmanlıdan Günümüze Vakıflar”. Vakıflar Dergisi. 36: 25-65.

Gökçen, Ahmet (1985). “Vakıfların Ekonomik Yönü ve Vakıf Müesseselerinin İktisadi Tesirleri”. Vakıf Haftası Dergisi. 2: 124-126.

Gökşen, Fatoş (2007). “Türkiye’deki Vakıfların Niteliksel Değerlendirilmesi”. E.T. 02.05.2019.

https://www.tusev.org.tr/usrfiles/files/Turkiyedeki_Vakiflarin_Niteliksel_Degerlendirilmesi

Gür, M. Fatih (2016). “Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımların Vergisel Avantajları”. Yaklaşım Dergisi: 283, Temmuz

Hatemi, Hüseyin (1969). Önceki ve Bugünkü Türk Hukukunda Vakıf Kurma Muamelesi. İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Kaçar, Emre (2010). “Vakıflarda Vergi Muafiyeti Araştırması”. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.

Kazıcı, Ziya (1985). İslami ve Sosyal Açından Vakıflar. İstanbul: Marifet Yayınları.

- Keleş, Hamza (2001). “Osmanlılarda 19. Yüzyıldaki Para Vakıflarının İşleyiş Tarzı ve İktisadi Sonuçları Üzerine Bir Çalışma”. Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi. 1: 189-207.
- Kırıktaş, İlhan (2012). “İktisadi İşletmelerin Ait Oldukları Dernek Vakıf ve Kamu Tüzel Kişiliklerine Kâr Aktarımında Tevkifat Olmalıdır”. Vergi Dünyası Dergisi. 373: 20-27.
- Öcal, Sait (2003). “Vakıfların Vergilendirilmesi İle İlgili Düzenlemeler”. Vergi Dünyası Dergisi. 257: 38-39
- Öğredik, Güray (2005). “Vakıflar ve Vakıf İktisadi İşletmelerinin Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi” . E- Yaklaşım. 22: 1-25.
- Özaydın, Mehmet Merve (2003). “Vakıfların Sosyal Politika İşlevleri ve Günümüzde Artan Önemi”. İş Hukuku ve İktisat Dergisi (Kamu-İş). 7: 2.
- Özaydın Mehmet Merve, Kurnaz Işıl ve Metin Banu (2009). “Türkiye’de İşgücü Piyasasında Eğitimin Rolü: Talep Yönlü Yaklaşım”. Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 11: 2.
- Özdemir, Ahmet Furkan (2009). *Türkiye’de Dernek ve Vakıfların Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunların Değerlendirilmesi*. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Bursa
- Özkan, Cemali (2000). Tüm Yönleriyle Dernekler ve Vakıflar; Vergilendirilmesi, Muhasebesi, Hukuku ve Mevzuatı. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Özön Mustafa Nihat (1965). Osmanlıca- Türkçe Sözlük. İstanbul: İnkılap ve Aka Kitapevleri.
- Öztürk, Nazif (1983). Menşei ve Tarihi Gelişimi Açısından Vakıflar. Ankara: Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları.
- Öztürk, Nazif (1993). “Tarihte ve Bugün Vakıflar Eliyle Aileye Götürülen Hizmetler” Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları Aile ve Toplum. 3: 1.
- Öztürk, Uğur (2016). *Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlardan Olan Vakıfların Denetimi, UFRS Açısından İncelenmesi ve Örnek Uygulama*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Ankara.
- Saran, Mehmet Ulvi (1990). *Vakıf Statüsünün İşlev ve Gerekçeleri Açısından Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları*. Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü. Uzmanlık Tezi.

- Saydam Okan ve Ekici Mustafa (1998). Türk Medeni Kanunu'na Göre Vakıf (Yeni Vakıflar). İstanbul: Sev İktisadi İşletmesi Yayınları.
- Sevilengül, Orhan (1997). Genel Muhasebe (Tekdüzen Muhasebe Sistemine Uyumlu). Ankara: Gazi Büro Kitapevi.
- Soysaldı, Hacı Mehmet (2002). "Vakıfların Günümüzdeki Yeri ve Önemi". Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 1: 383-400.
- Şahin, Musa (1986). "Sosyal Değişmede Vakıfların Rolü". Sosyoloji Konferansları Dergisi. 21: 231-247
- Şahin Mehmet ve Dönmez Canan Öykü (2004). "Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi ve Denetimi". E-Yaklaşım 15.
- Şibil, Bayram (1985). "Vakıfların Mali Bünyesi ve Kaynakları". Vakıf Haftası Dergisi. 2: 111-112.
- Turan, Deniz (2006). *Kâr Amaçsız İşletmelerde (Dernekler ve Vakıflarda) Bağımsız Denetim*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Tunçay, Barış (2013). *Türk Vergi Mevzuatında Dernek ve Vakıfların Vergilendirilmesi*. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Manisa.
- Uluç Yusuf (2008). Vakıflar Hukuku ve Mevzuatı. Ankara: Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları.
- Ülker Yakup ve Toraman Cengiz (2012). "Osmanlı Devletinin Sosyal ve Ekonomik Hayatında Para Vakıflarının Rolü ve Muhasebe Uygulamaları". Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi. 2: 56-84.
- Yediyıldız, Bahaeddin (1982). "Vakıf Müessesesinin XVIII. Asır Türk Toplumundaki Rolü". Vakıflar Dergisi. 14: 1-27.
- Yerli, Ali (1993). "Vakıf Müessesesinde Gözlemlenen Gelişmeler ve Vakıflara Tanınan Vergi Muafiyeti", Maliye Dergisi. 114.
- Yıldırım Ercan ve Söyler Halil (2002). "Dernek ve Vakıflar ile İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi". Yaklaşım Dergisi. 114: Haziran.
- Yılmaz, Ejder (1992) Hukuk Sözlüğü. 4. Bası, Ankara.
- Zaim, Sabahattin (1987). "Vakıfların Milli Ekonomiye Etkileri". Vakıflar Dergisi. V.G.M. Yayını. 5. Vakıf Haftası Sayısı. 7-13 Aralık.

Zaim, Sabahattin (1992). “Vakıflarımızın İktisadi ve Sosyal Açıdan Değerlendirilmesi” . Dergipark/Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi Sayı 37-38.

Zevkliler Aydın (2008). Borçlar Hukuku Özel Borç Hukuku. Ankara: Turhan Kitapevi.

<https://samil.ihya.org/ansiklopedi/vakif-akar.html> E.T. (10.02.2019)

<https://sorularlaislamiyet.com/kaynak/tasadduk> E.T. (15.04.2019)

<http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=35> E.T. (15.15.2018)

<https://tusev.org.tr/usrfiles/images/VergiRaporu.26.04.18.web.pdf> E.T.(20.07.2019).

<http://www.nurnet.org/vakiflarin-amaclari/> E.T. (08.01.2019).

<https://www.makaleler.com/turkiyedeki-vakiflar-ve-amaclari> E.T.(06.01.2019)

<http://www.alomaliye.com/2015/09/02/vakiflar-tek-duzen-hesap-plani-2/>

E.T. (01.08.2019).

Kanunlar

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu

2860 Yardım Toplama Kanunu

3065 Katma Değer Vergisi Kanunu

3294 Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Kanunu

4458 Gümrük Kanunu

4721 Türk Medeni Kanunu

5520 Kurumlar Vergisi Kanunu

5737 Vakıflar Kanunu

7338 Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

83/6122 Arsa Sayılacak Parsellenmiş Arazi Kanunu

Yönetmelikler

Vakıflar Yönetmeliği



EKLER

EK: 1. Vakıflarda Bilanço Örneği

.....VAKFI AYRINTILI BİLANÇO ÖRNEĞİ

AKTİF			
1. 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	.....	
DİĞER 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 Mamuller	.....	
- Mamuller	.....	
- Ticari Mallar	.....	
- Diğer Stoklar	.....	
- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	(.....)		
- Verilen Sipariş Avansları	.....	

GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI		.....
- Gelecek Aylara Ait Giderler	.....	
- Gelir Tahakkukları	.....	
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		.....
- Devreden KDV	.....	
- 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 (-)	(.....)		
2. DURAN VARLIKLAR			.....
ALACAKLAR		.....
- Alıcılar	.....	
- Alacak Senetleri	.....	
- Alacak Senetleri Reeskontu (-)	(.....)		
- Verilen Depozito ve Teminatlar	.....	
DİĞER ALACAKLAR		.....
- Kuruculardan Alacaklar	.....	
- Üyelerden Alacaklar	.....	
- İktisadi İşletmelerden Alacaklar	.....	
- Üyelerden Alacaklar	.....	
- Personelden Alacaklar	.....	
- Diğer Çeşitli Alacaklar	.....	
- Diğer Alacak 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 Amortismanlar (-)	(.....)		
- 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	.....	
- Elden 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			
1. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			.....
MALİ BORÇLAR		.....
- Banka Kredileri	.....	
- Uzun Vadeli Kredilerden Ana Para Taksitleri ve Faizleri	.....	
- Diğer Mali Borçlar	.....	
BORÇLAR		.....
- Satıcılar	.....	
- 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 Karşılıkları	.....	
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	.....	
- Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar	.....	

2. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			.....
MALİ BORÇLAR		.....
- Banka Kredileri	.....	
- Diğer Mali Borçlar	.....	
BORÇLAR		.....
- Satıcılar	.....	
- Borç Senetleri	.....	
- Borç Senetleri Reeskontu (-)	.....	
- Alınan Depozito ve Teminatlar	.....	
DİĞER 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	.....	
DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		.....
- Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilen KDV	.....	
- Tesise Katılma Payları	.....	
- Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	.....	

3. ÖZKAYNAKLAR			.....
SERMAYE		.....
- Başlangıç Mal Varlığı	.....	
- Mal Varlığı Artışları	.....	
SERMAYE YEDEKLERİ		.....
- Yeniden Değerleme Artışları	.....	
- Diğer Sermaye Yedekleri	.....	
KÂR YEDEKLERİ		.....
- Emeklilik Fonu	.....	
- Sağlık Fonu	.....	
- Sosyal Yardım Fonu	.....	
- Eğitim Fonu	.....	
- Matematik Karşılıkları	.....	
- 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 TOPLAM			
NAZİM HESAPLAR			
PASİF GENEL TOPLAMI			
Dipnotlar :	.....	
1.			
2.			
3.			

EK: 2. Vakıflarda Gelir- Gider Tablosu Örneği**.....VAKFI AYRINTILI GELİR- GİDER TABLOSU ÖRNEĞİ**

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 (-)	(.....)	
NET SATIŞLAR		.....
C. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(.....)	
- Satılan Mamuller Maliyeti (-)	(.....)	
- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	(.....)	
- Satılan Hizmet Maliyeti (-)	(.....)	
- Diğer Satışların Maliyeti (-)	(.....)	
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI (GELİRİ VEYA GİDERİ )		.....
D. FAALİYET GİDERLERİ (-)	(.....)	
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	(.....)	
- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(.....)	
- Genel Yönetim Giderleri (-)	(.....)	
- Amaca Yönelik Giderler (-)	(.....)	
E. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		.....
- İştiraklerden Temettü Gelirleri	.....
- Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	.....
- Faiz Gelirleri	.....
- Komisyon Gelirleri	.....
- Konusu Kalmayan Karşılıklar	.....
- Menkul Kıymetler Satış Kârları	.....
- Kambiyo Kârları	.....
- Reeskont Faiz Gelirleri	.....
- İktisadi İşletme Gelirleri	.....
- Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	.....

F. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (GİDER VE GİDER FAZLALARI)		(.....)
- Komisyon Giderleri (-)	(.....)	
- Karşılık Giderler (-)	(.....)	
- Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	(.....)	
- Kambiyo Zararları (-)	(.....)	
- Reeskont Faiz Giderleri (-)	(.....)	
- Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	(.....)	
G. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		(.....)
- Kısa Vadeli Borçlanma Gideri (-)	(.....)	
- Uzun Vadeli Borçlanma Gideri (-)	(.....)	
FAALİYET KÂRİ VEYA ZARARI (GELİR VEYA GİDERİ)		.....
H. OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR (GELİR VE GELİR FAZLALARI )		.....
- Önceki Dönem Gelir ve Kârlar (Gelir ve Gelir Fazlaları)	.....
- Diğer Olağandıışı Gelir ve Kârlar (Gelir ve Gelir Fazlaları)	.....
I. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR(GİDER VE GİDER FAZLASI)(-)		(.....)
- Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	(.....)	
- Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	(.....)	
- Diğer Olağandıışı Gider ve Zararlar (-)	(.....)	
DÖNEM NET KÂRİ VEYA ZARARI (GELİR VEYA GİDER FAZLASI )		.....

EK: 3. Vakıflar Tarafından Kullanılan Tek Düzen Hesap Planı ⁶

1- DÖNEN VARLIKLAR

10 Hazır Değerler

100 Kasa

101 Alınan Çekler

102 Bankalar

103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)

108 Diğer Hazır Değerler

11 Menkul Kıymetler

110 Hisse Senedi

111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları

112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları

118 Diğer Menkul Kıymetler

119 Menkul Değerler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

12 Ticari Alacaklar

120 Alıcılar

121 Alacak Senetleri

122 Alacak Senetleri Reeskontu (-)

126 Verilen Depozito ve Teminatlar

127 Diğer Ticari Alacaklar

128 Şüpheli Ticari Alacaklar

129 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)

13 Diğer Alacaklar

130 Şubelerden Alacaklar

131 Ortaklardan (Kuruculardan) Alacaklar

132 İştiraklerden ve Bağlı Ortaklardan Alacaklar

⁶ Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün düzenlemiş olduğu Vakıflar Tek Düzen Hesap Planında kullanılan hesap kalemleri **italik harflerle** gösterilmiştir.

133 Bağlı Ortaklardan Alacaklar (İktisadi İşletmelerden Alacaklar)

134 Üyelerden Alacaklar

135 Personelden Alacaklar

136 Diğer Çeşitli Alacaklar

137 Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)

138 Şüpheli Diğer Alacaklar

139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

15 Stoklar

150 İlk Madde ve Malzeme

151 Yarı Mamuller- Üretim

152 Mamuller

153 Ticari Mallar

154 Yardım Stokları

155 Hayvan ve Hayvan Ürünleri Stokları

157 Diğer Stoklar

157.01 Yardım Stokları

157.02 Hayvan Stokları

157.03 Deri Stokları

157.04 Et Stokları

157.05

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

159 Verilen Sipariş Avansları

17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

179 Taşeronlara Verilen Avanslar

18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

180 Gelecek Aylara Ait Giderler

181 Gelir Tahakkukları

19 Diğer Dönen Varlıklar

190 Devreden KDV

- 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi
- 192 Diğer Katma Değer Vergisi
- 193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar
- 195 İş Avansları
- 196 Personel Avansları
- 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları
- 198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar
- 199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı

2- DURAN VARLIKLAR

22 Ticari Alacaklar

- 220 Alıcılar
- 221 Alacak Senetleri
- 222 Alacak Senetleri Reeskontu (-)
- 226 Verilen Depozito ve Teminatlar
- 229 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)

23- Diğer Alacaklar

- 231 Ortaklardan (Kuruculardan) Alacaklar
- 233 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar (İktisadi İşletmelerden Alacaklar)
- 234 Üyelerden Alacaklar
- 235 Personelden Alacaklar
- 236 Diğer Çeşitli Alacaklar
- 237 Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)
- 239 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

24- Mali Duran Varlıklar

- 240 Bağlı Menkul Kıymetler
- 241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı
- 242 İştirakler ve Bağlı Ortaklıklar
- 243 İştirakler ve Bağlı Ortaklıklar Sermaye Taahhütleri (-)
- 244 İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

- 245 Vakfa Ait İktisadi İşletmelere Tahsis/Tescil Edilen Sermaye/Mal Varlığı
- 245.01 İktisadi İşletmelere Tescil Edilen Nakdi Sermaye
 - 245.02 İktisadi İşletmelere Tescil Edilen Ayni Sermaye
 - 245.03 İktisadi İşletmelere Tahsis Edilen Nakdi Mal Varlığı
 - 245.04 İktisadi İşletmelere Tahsis Edilen Gayrimenkul
 - 245.05 İktisadi İşletmelere Tahsis Edilen Diğer Duran Mal Varlığı
 - 245.06 İktisadi İşletmelere Tahsis Edilen Diğer Mal Varlığı
- 246 Bağlı Ortaklıklara (İktisadi İşletmelere) Sermaye Taahhütleri (-)
- 246.01 İktisadi İşletmelere Tescil Edilen Sermaye Taahhütleri
 - 246.02 Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri
 - 246.03 İştiraklere Sermaye Taahhütleri
- 247 Bağlı Ortaklıklar (İktisadi İşletmelere) Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 248 Diğer Mali Duran Varlıklar
- 249 Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)
- 25- Maddi Duran Varlıklar**
- 250 Arazi ve Arsalar
 - 251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri
 - 252 Binalar
 - 253 Tesis, Makine ve Cihazlar
 - 254 Taşıtlar
 - 255 Demirbaşlar
 - 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar
 - 257 Birikmiş Amortismanlar (-)
 - 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar
 - 259 Verilen Avanslar
- 26- Maddi Olmayan Duran Varlıklar**
- 260 Haklar
 - 261 Şerefiye
 - 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

- 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
264 Özel Maliyetler
265 *Tablo, Koleksiyon ve Sanat Eseri vb. Varlıklar*
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
268 Birikmiş Amortismanlar (-) (İtfa Payları)
269 Verilen Avanslar

27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

- 271 Arama Giderleri
272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri
277 Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
278 Birikmiş Tükenme Payları (-)
279 Verilen Avanslar

28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

- 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler
281 Gelir Tahakkukları

29 Diğer Duran Varlıklar

- 291 Gelecek Yıllarda İndirilecek Katma Değer Vergisi
292 Diğer Katma Değer Vergisi
293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar
294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar
295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar
297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar
298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
299 Birikmiş Amortismanlar (-)

3- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30 Mali Borçlar

- 300 Banka Kredileri
303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri
309 Diğer Mali Borçlar

32 Ticari Borçlar

320 Satıcılar

321 Borç Senetleri

322 Borç Senetleri Reeskontu (-)

326 Alınan Depozito ve Teminatlar

329 Diğer Ticari Borçlar

329.01 Türk Hava Kurumu

329.02 Türk Kızılay Derneği

329.03 Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu

329.04 Türk Diyanet Vakfı

33- Diğer Borçlar

331 Ortaklara (Kuruculara) Borçlar

332 İştiraklere Borçlar

333 Bağılı Ortaklıklara (İktisadi İşletmelere) Borçlar

334 Üyelere Borçlar

335 Personele Borçlar

336 Diğer Çeşitli Borçlar

337 Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)

338 Yapılacak Bağış ve Yardımdan Borçlar

34 Alınan Avanslar

340 Alınan Sipariş Avansları

349 Alınan Diğer Avanslar

35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri

350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri

36- Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar

361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri

368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer
Yükümlülükler

369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler

37 Borç ve Gider Karşılıkları

370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)

372 Kıdem Tazminatı Karşılığı

373 Maliyet Giderleri Karşılığı

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler

381 Gider Tahakkukları

39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

391 Hesaplanan KDV

392 Diğer KDV

393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı

397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları

399 Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar

4- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40 Mali Borçlar

400 Banka Kredileri

409 Diğer Mali Borçlar

42 Ticari Borçlar

420 Satıcılar

421 Borç Senetleri

422 Borç Senetleri Reeskontu (-)

426 Alınan Depozito ve Teminatlar

429 Diğer Ticari Borçlar

43- Diğer Borçlar

431 Ortaklara (Kuruculara) Borçlar

432 İştiraklere Borçlar

433 Bağlı Ortaklıklara (İktisadi İşletmelere) Borçlar

434 Üyelere Borçlar

436 Diğer Çeşitli Borçlar

- 436.01 Geliri Şartlı Bağış Olan Nakit Finansmandan Borçlar*
- 436.02 Geliri Şartsız Bağış Olan Nakit Finansmandan Borçlar*
- 437 Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)
- 438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar
- 44 Alınan Avanslar**
- 440 Alınan Sipariş Avansları
- 449 Alınan Diğer Avanslar
- 47 Borç ve Gider Karşılıkları**
- 472 Kıdem Tazminat Karşılığı
- 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları
- 48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları**
- 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler
- 481 Gider Tahakkukları
- 49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar**
- 490 Vakfa Borçlar*
- 492 Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilecek KDV
- 493 Tesise Katılma Payları
- 499 Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

5- ÖZKAYNAKLAR

50 Ödenmiş Sermaye

- 500 Mal Varlığı (Sermaye)*
- 500.01 Kuruluşta Özgülenen Mal Varlığı*
- 500.02 Sonradan Eklenen Mal Varlığı*
- 501 Ödenmemiş Sermaye (-)
- 504 Aktifleştirilen Bağışlardan Oluşan Mal Varlığı*
- 504.01 Arsa Bağışından Oluşan Mal Varlığı*
- 504.02 Bina Bağışından Oluşan Mal Varlığı*
- 504.03 Taşıt Bağışından Oluşan Mal Varlığı*
- 504.04 Tesis, Makine, Cihaz Bağışından Oluşan Mal Varlığı*

- 504.05 Diğer Duran Varlık Bağışından Oluşan Mal Varlığı
- 504.06 Para ve Diğer Varlık Bağışından Oluşan Mal Varlığı
 - 504.06.01 Şartlı Para Bağışından Oluşan Mal Varlığı
 - 504.06.02 Şartsız Para Bağışından Oluşan Mal Varlığı
- 505 Aktifleştirilen Duran Varlık Satın Alımından Oluşan Mal Varlığı
 - 505.01 Satın Alınan Arsadan Oluşan Mal Varlığı
 - 505.02 Satın Alınan Binadan Oluşan Mal Varlığı
 - 505.03 Satın Alınan Taşıttan Oluşan Mal Varlığı
 - 505.04 Satın Alınan Tesis, Makine, Cihaz Bağışından Oluşan Mal Varlığı
 - 505.05 Satın Alınan Diğer Duran Varlıkta Oluşan Mal Varlığı
- 506 Aktifleştirilen Duran Varlık Giderlerinden Oluşan Mal Varlığı
 - 506.01 Aktifleştirilen Bina İnşaatı Giderlerinden Oluşan Mal Varlığı
 - 506.02 Mevcut Binada Aktifleştirilen Değer Artırıcı Giderlerden Oluşan Mal Varlığı
 - 506.03 Mevcut Taşıtta Aktifleştirilen Değer Artırıcı Giderlerden Oluşan Mal Varlığı
 - 506.04 Mevcut Tesis, Makine, Cihazda Aktifleştirilen Değer Artırıcı Giderlerden Oluşan Mal Varlığı
 - 506.05 Mevcut Diğer Duran Varlıkta Aktifleştirilen Değer Artırıcı Giderlerden Oluşan Mal Varlığı

52 Sermaye Yedekleri

- 522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları
- 523 İştirakler Yeniden Değerleme Artışları
- 528 Sermaye Yedekleri (Sadece iktisadi işletmede kullanılacak hesaptır)
 - 528.01 Tahsis Edilen Nakdi Sermaye Yedekleri
 - 528.02 Tahsis Edilen Ayni Sermaye Yedekleri

- 529 Aktifleştirmeden Oluşan Sermaye Yedekleri

54 Kâr Yedekleri

- 540 Yasal Yedekleri
- 541 Statü Yedekleri

542 Olağanüstü Yedekler

543 Matematik Karşılıklar

544 Ödenmiş Primler Karşılığı

545 *Duran Varlık Satışında Oluşan Kâr Yedekleri*

545.01 *Kuruluşta Özgülenen Gayrimenkulün Satışında, Kamulaştırılmasında, Değiştirilmesinde Oluşan Kâr Yedekleri*

545.02 *Sonradan Edinilen Arsanın Satışında Oluşan Kâr Yedekleri*

545.03 *Sonradan Edinilen Bina Satışında Oluşan Kâr Yedekleri*

545.04 *Diğer Duran Varlık Satışında Oluşan Kâr Yedekleri*

545.05 *Diğer Varlık Satışında Oluşan Kâr Yedekleri*

548 Diğer Kâr Yedekleri

549 *Şartlı Bağışlardan Oluşan Özel Fonlar*

549.01 *Alınan Şartlı Nakdi Bağış Yardım Özel Fonları*

549.02 *Alınan Şartlı Ayni Bağış Yardım Özel Fonları*

549.03 *Alınan Şartlı Taksitlere/ Vadeye Bağlı Bağış Yardım Özel Fonları*

549.05 *Sadece Geliri Şartlı Bağış Olan Özel Fonlar*

57-Geçmiş Yıllar Kârları (Gelir Fazlaları)

570- Geçmiş Yıllar Kârları (Gelir Fazlaları)

58- Geçmiş Yıllar Zararları (-) (Gider Fazlaları)

580- Geçmiş Yıllar Zararları (Gider Fazlaları)

59 Dönem Net Kârı (Dönem Net Gelir Fazlası)

590- Dönem Net Kârı (Dönem Net Gelir Fazlası)

591- Dönem Net Zararı (-) (Dönem Net Gider Fazlası)

Gelir Gider Tablosu Hesapları

6- Gelir Hesapları

60 Vakıf Gelirleri

600 Yurtiçi Satışlar

600.01 *Amaca Yönelik Yurtiçi Hizmet Satışları*

600.02 *Amaca Yönelik Yurtiçi Mal / Mamul Satışları*

- 600.05 Yurtiçi Diğer Satışlar
- 601 Yurtdışı Satışlar
 - 601.01 Amaca Yönelik Yurtdışı Hizmet Satışları
 - 601.02 Amaca Yönelik Yurtdışı Mal / Mamul Satışları
 - 601.05 Yurtdışı Diğer Satışları
- 602 Diğer Gelirler
 - 602.01 Gelire Yönelik Sosyal Faaliyet Gelirleri
 - 602.02 Vakıf Senedine/Yönetmeliğe Göre Verilen Bedelsiz Hizmet Karşılığı
 - 602.03 Amaçlara Harcanamayan Ödenekten Aktarılan Fon Gelirleri
 - 602.04 Şubelerden Aktarılan Gelir Fazlaları
 - 602.05 Sosyal Yardım. Dayanışma Teşvik Fonu Yardımları
 - 602.09 Diğer Çeşitli Gelirler
- 603 Bağış ve Yardım Gelirleri
 - 603.01 Şartsız Bağış Yardım Gelirleri
 - 603.01.01 Şartsız Nakdi Bağış Yardım Gelirleri
 - 603.01.02 Şartsız Ayni Bağış Yardım Gelirleri
 - 603.01.03 Hizmet Olarak Alınan Bağış Yardım Gelirleri
 - 603.01.04 Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Bağış Yardım Gelirleri
 - 603.02 Şartlı Bağış Yardım Gelirleri
 - 603.02.01 Şartlı Nakdi Bağış Yardım Gelirleri
 - 603.02.02 Şartlı Ayni Bağış Yardım Gelirleri
 - 603.03 Fondan Aktarılan Şartlı Bağış Yardım Gelirleri
 - 603.03.01 Fondan Aktarılan Şartlı Nakdi Bağış Yardım Gelirleri
 - 603.03.02 Fondan Aktarılan Şartlı Ayni Bağış Yardım Gelirleri
- 604 Prim ve Aidatlar
 - 604.01 Prim Gelirleri
 - 604.01.01 Emeklilik Prim Gelirleri
 - 604.01.02 Malullük Prim Gelirleri
 - 604.01.03 Dul ve Yetim Aylığı Prim Gelirleri
 - 604.02 Aidat Gelirleri

605 Amaca Yönelik Sosyal Faaliyet Gelirleri

61 Satış İndirimleri (-)

610 Satıştan İadeler (-)

611 Satış İskontoları (-)

612 Diğer İndirimler (-)

62 Satışların Maliyeti

620 Satılan Mamuller Maliyeti (-)

621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)

622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)

622.01 Amaca Yönelik Satılan Hizmetin Maliyeti

622.02 Amaca Yönelik sosyal Faaliyet Maliyeti

622.03 Diğer Gelirlerin Maliyeti

622.03.01 Amaç Dışı Sosyal Faaliyet Maliyeti

622.03.02 Diğer Faaliyet Gelirlerinin Maliyeti

623 Diğer Satışların Maliyeti (-)

63 Faaliyet Giderleri

630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)

631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)

632 Genel Yönetim Giderleri (-)

633 Amaca Yönelik Giderler

633.01 Yapılan Bağış Yardım Giderleri

633.01.01 Yapılan Nakdi Bağış Yardım Giderleri

633.01.02 Yapılan Ayni Bağış Yardım Giderleri

633.01.03 Hizmet Olarak Verilen Bağış Yardım Giderleri

633.01.04 Vakıf Senedine Göre Verilen Bedelsiz Hizmetler

633.01.08 Hizmet Olarak Alınan Bağış Yardım Karşılığı Giderler

633.02 Mal Varlığı Değerini Artırıcı (Amaca Uygun) Giderler

633.02.01 Binaya İlişkin Değer Artırıcı Giderler

633.02.02 Tesis, Makine, Teçhizata İlişkin Değer Artırıcı Giderler

633.02.03 Taşıta İlişkin Değer Artırıcı Giderler

633.02.04 Demirbaş ve Diğer Duran Varl. İlişkin Değer Artırıcı Giderler

633.03 Amaca Yönelik Diğer Giderler

633.03.01 Amaca Yönelik Sosyal Faaliyet Giderleri

633.03.02 Amaca Yönelik Amortisman ve İtfa Payı Giderleri

*633.03.03 Vakıf Üniversitesi ve Meslek Yüksek Okulu Cari Giderlerine
Katılım Payı*

633.03.04 İktisadi İşletmeye Yardım ve Gider Katkıları

633.03.09 Amaca Yönelik Çeşitli Giderler

64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar

640 İştiraklerden Temettü Gelirleri

641 Bağlı Ortaklıklardan (İktisadi İşletmelerden) Temettü Gelirleri

642 Faiz Gelirleri

643 Komisyon Gelirleri

644 Konusu Kalmayan Karşılıklar

645 Menkul Kıymet Satış Kârları

646 Kambiyo Kârları

647 Reeskont Faiz Gelirleri

648 İktisadi İşletme Gelirleri

649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar

649.01 Kira Gelirleri

649.09 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar

65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar

653 Komisyon Giderleri (-)

654 Karşılık Giderleri

654.01 Kıdem Tazminatı Karşılık Gideri

*654.02 Menkul Değerlerde, Stoklarda, Alacaklarda Değer Düşüklüğü
Karşılığı*

654.03 İştiraklerde, Bağlı Ortaklıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı

654.09 Diğer Karşılık Giderleri

655 Menkul Kıymet Satış Zararları (-)

656 Kambiyo Zararları (-)

657 Reeskont Faiz Giderleri (-)

659 Diğer Gider ve Zararlar (-)

66 Finansman Giderleri (-)

660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)

661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)

67 Olağandışı Gelir ve Kârlar (Gelir ve Gelir Fazlaları)

671 Önceki Dönem Gelir ve Kârları (Gelir ve Gelir Fazlaları)

679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar (Gelir ve Gelir Fazlaları)

68 Olağandışı Gider ve Zararları (-) (Gider ve Gider Fazlaları)

680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)

681 Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (Gider ve Gider Fazlaları) (-)

69 Dönem Net Kârı/ Zararı (Dönem Gelir/ Gider Fazlası)

690 Dönem Kârı ve Zararı (Gelir veya Gider Fazlası)

691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)

692 Dönem Net Kârı veya Zararı (Dönem Net Gelir veya Gider Fazlası)

7- Maliyet Hesapları (7/A SEÇENEĞİ)

7/A seçeneğine göre önerilen hesaplar aşağı verilmiştir. Büyük vakıflarda bu hesapların kullanılması uygundur (Durmuş 2011: 162).

70 Yapılan Bağış Yardımlar ve Amaca Uygun Giderler

700 Yapılan Bağış ve Yardım Giderleri

700.01 Vakıf Kaynaklarından Yapılan Bağış Yardım Giderleri

700.01.01 Yapılan Nakdi Bağış Yardım Giderleri

700.01.02 Yapılan Ayni Bağış Yardım Giderleri

700.01.03 Hizmet Olarak Verilen Bağış Yardım Giderleri

700.01.04 Vakıf Senedine/Yönetmeliğe Göre Verilen Bedelsiz Hizmetler

700.01.08 Hizmet Olarak Alınan Bağış Yardım Karşılığı Giderler

700.02 Alınan Şartlı Bağış Fonlarından Yapılan Bağış Yardım Giderleri

- 700.02.01 Nakdi Şartsız Bağış Yardımlardan Yapılan Giderler
- 700.02.02 Ayni Şartlı Bağış Yardımlardan Yapılan Giderler
- 701 Mal Varlığının Değerini Artırıcı (Amaca Uygun) Giderler
 - 701.01 Bina İnşaat Giderleri
 - 701.01.01 Nakdi Şartlı Bağış Yardım Fon Gelirlerinden Karşılanan Bina İnşaat Giderleri
 - 701.01.02 Diğer Vakıf Kaynaklarından Karşılanan Bina İnşaat Giderleri
 - 701.01.03 Ayni Şartlı Bağış Yardım Fon Gelirlerinden Karşılanan Bina İnşaat Giderleri
 - 701.02 Taşıt Alım Bedeli (Giderleri)
 - 701.02.01 Nakdi Şartlı Bağış Yardım Fon Gelirlerinden Karşılanan Taşıt Alım Bedeli (Giderleri)
 - 701.02.02 Diğer Vakıf Kaynaklarından Karşılanan Taşıt Alım Bedeli
 - 701.03 Tesis Makine Cihazlar Alım Bedeli (Giderleri)
 - 701.03.01 Nakdi Şartlı Bağış Yardım Fon Gelirlerinden Karşılanan Tesis, Makine, Cihaz Alım Bedeli (Giderleri)
 - 701.03.02 Diğer Vakıf Kaynaklarından Karşılanan Tesis, Makine, Cihaz Alım Bedeli (Giderleri)
 - 701.04 Demirbaş ve Diğer Duran Varlıklar Alım Bedeli (Giderleri)
 - 701.04.01 Nakdi Şartlı Bağış Yardım Fon Gelirlerinden Karşılanan Demirbaş ve Diğer Duran Varlıklar Alım Bedeli (Giderleri)
 - 701.04.02 Diğer Vakıf Kaynaklarından Karşılanan Demirbaş ve Diğer Duran Varlıklar Alım Bedeli (Giderleri)
 - 701.05 Bina Satın Alım Bedeli
 - 701.05.01 Nakdi Şartlı Bağış Yardım Fon Gelirlerinden Karşılanan Bina Satın Alım Bedeli
 - 701.05.02 Diğer Vakıf Kaynaklarından Karşılanan Bina Satın Alım Bedeli
 - 701.06 Bina Değer Artırıcı Giderleri
 - 701.06.01 Nakdi Şartlı Bağış Yardım Fon Gelirlerinden Karşılanan Bina Değer Artırıcı Giderleri

701.06.02 Diğer Vakıf Kaynaklarından Karşılana Bina Değer Artırıcı Giderleri

701.06.03 Aynı Şartlı Bağış Yardım Fon Gelirlerinden Karşılana Bina Değer Artırıcı Giderleri

703 Amaca Yönelik Sosyal Faaliyet Giderleri

704 Amaca Yönelik Diğer Giderler

704.01 Amortisman ve Tükenme Payı Giderleri

704.03 Vakıf Üniversitesi ve Meslek Yüksek Okulu Cari Gid. Katılma Payı

704.04 İktisadi İşletmeye Yardım ve Gider Katkıları

704.09 Amaca Yönelik Çeşitli Giderler

74 Mal/Hizmet Üretim Maliyeti

740 Mal/Hizmet Üretim Maliyeti (Giderleri)

740.01 Amaca Yönelik Hizmet Üretim Giderleri

740.02 Amaca Yönelik Mamul Üretim Giderleri

740.04 Amaca Yönelik Sosyal Faaliyet Giderleri

740.05 Amaç Dışı Sosyal Faaliyet Giderleri

740.06 Diğer Faaliyet Giderleri

76 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri⁷

77 Genel Yönetim Giderleri

770 Genel Yönetim ve İdame Giderleri

770.01 Ücret ve Eki Giderleri

770.02 Gayrimenkul Bakım, Onarım ve Benzeri Giderler

770.03 Diğer Duran Varlıkların Bakım, Onarım ve Benzeri Giderleri

770.04 Vakıf Denetim Giderleri

770.05 Vakıf Tanıtım ve Kamuoyu Oluşturma Giderleri

770.06 Vergi, Resim, Harç; Aidat, Katılım Payı ve Benzeri Giderleri

⁷ Nitelik itibarıyla vakıf bütçesinde yer almaz. Bu nedenle, bu giderler, üretilen mal/mamul/hizmetlerin üretim maliyeti arasına katılması uygundur. Zaten vakıflar bu türlü üretim faaliyetlerini genellikle bağlı iktisadi işletmeleri üzerinden yaparlar, istisnai olarak kendileri yaparlar. Ancak vakıf isterse tanıtım amacı ile yaptığı giderleri bu grupta izleyebilir.

770.07 Hukuk, Dayanışma, Mali Müşavirlik vb. Giderler

770.08 Toplantı, Yolluk, Temsil Giderleri

770.09 Varlıkların Sigorta Giderleri

770.10 İletişim, Haberleşme, Taşıma Giderleri

770.11 Amortisman ve Tükenme Payı Giderleri

770.13 Kira Giderleri

770.14 Elektrik, Yakıt, Enerji Giderleri

770.15 Temizlik, Güvenlik Giderleri

770.50 Diğer Genel Yönetim Giderleri

780 Finansman Giderleri⁸

7- Maliyet Hesapları (7/B SEÇENEĞİ)

Maliyet Hesapları 7/B Seçeneği küçük vakıflarda kullanılabilir. 7/B seçeneği kullanılacaksa, yapılan bağış ve yardımlar ve amaca uygun giderler başta olmak üzere, birçok gider hesaplarının kodlarının ve hesaplarının yeniden düzenlenmesi gerekir. 7/B seçeneğinde vakıflar “79 Gider Çeşitleri” grubunun, vakıflar için alt bölümleri kullanılır.

79 Gider Çeşitleri

790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri

790.01 Amaca Yönelik İlk Madde ve Malzeme Giderleri

790.01.01 İlk Maddeler

790.01.02 Yardımcı Maddeler

790.01.03 Ambalaj Malzemeleri

790.01.04 Diğer Madde ve Malzemeleri

790.02 Amaca Yönelik Olmayan İlk Madde ve Malzeme Giderleri

791 İşçi Ücret ve Giderleri

791.01 Amaca Yönelik İşçi Ücret Giderleri

791.01.001 Sözleşme Ücret Giderleri

791.01.002 Fazla Çalışma Ücreti

⁸ Finansman giderlerinin dönem sonunda aktarıldığı “66 Finansman Giderleri” hesabı vakıflarda kullanılmaz, çünkü finansman giderleri genel olarak yönetim ve idame giderleri olarak düşünülür. Duran varlık alımına ilişkin finansman giderine katlanıyor ise, bu gider o duran varlığın maliyetine katılır.

- 791.01.003 SGK İşveren Payı Giderleri
- 791.01.004 Prim ve İkramiye Giderleri
- 791.01.005 Kıdem ve İhbar Tazminatı Giderleri
- 791.01.006 Sosyal Yardımlar
- 791.01.009 Diğer İşçi Ücret Giderleri
- 791.02 Amaca Yönelik Olmayan İşçi Ücret ve Giderleri
- 792 Memur Ücret ve Giderleri
 - 792.01 Amaca Yönelik Memur Ücret ve Giderleri
 - 792.01.001 Sözleşme Ücret Giderleri
 - 792.01.002 Fazla Çalışma Ücreti
 - 792.01.003 SGK İşveren Payı Giderleri
 - 792.01.004 Prim ve İkramiye Giderleri
 - 792.01.005 Kıdem ve İhbar Tazminatı Giderleri
 - 792.01.006 Sosyal Yardımlar
 - 792.01.009 Diğer İşçi Ücret Giderleri
 - 792.02 Amaca Yönelik Olmayan Memur İşçi Ücret ve Giderleri
- 793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
 - 793.01 Amaca Yönelik Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri
 - 793.01.001 Elektrik, Yakıt, Enerji Giderleri
 - 793.01.002 Gayrimenkul Bakım, Onarım ve Benzeri Giderler
 - 793.01.003 Diğer Duran Varlıkların Bakım, Onarım ve Benzeri Giderleri
 - 793.01.004 Vakıf Denetim Giderleri
 - 793.01.005 Vakıf Tanıtım ve Kamuoyu Oluşturma Giderleri
 - 793.01.006 Hukuk, Danışma, Mali Müşavir vb. Giderleri
 - 793.01.007 Toplantı Giderleri
 - 793.01.008 Varlıkların Sigorta Giderleri
 - 793.01. 009 İletişim, Taşıma Giderleri
 - 793.01.012 Temizlik, Güvenlik Giderleri
 - 793.01.050 Diğer Genel Yönetim Giderleri
 - 793.02 Amaca Yönelik Olmayan Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Gid.

794 Çeşitli Giderler

794.01 Amaca Yönelik Çeşitli Giderler: Yapılan Bağış Yardım Giderleri

794.01.01 Vakıf Kaynaklarından Yapılan Bağış Yardım Giderleri

794.01.01.01 Yapılan Nakdi Bağış Yardım Giderleri

794.01.01.02 Yapılan Ayni Bağış Yardım Giderleri

794.01.01.03 Hizmet Olarak Verilen Bağış Yardım Giderleri

794.01.01.04 Vakıf Senedine Göre Verilen Bedelsiz Hizmetler

794.01.01.08 Hizmet Olarak Alınan Bağış Yardım Karşılığı Giderleri

794.01.02 Alınan Şartlı Bağış Fonlarından Yapılan Bağış Yardım Giderleri

794.01.02.01 Nakdi Şartsız Bağış Yardımlardan Yapılan Giderler

794.01.02.02 Ayni Şartlı Bağış Yardımlardan Yapılan Giderler

794.01.03 Mal Varlığının Değerini Artırıcı Giderler / Harcamalar

794.01.03.01 Bina İnşaat Giderleri

794.01.03.02 Taşıt Alım Bedeli

794.01.03.03 Tesis Makine Cihazlar Alım Bedeli

794.01.03.04 Demirbaş ve Diğer Duran Varlıklar Alım Bedeli

794.01.03.05 Bina Satın Alım Giderleri

794.01.03.06 Bina Değer Artırıcı Giderleri

794.01.03.07 Diğer Duran Varlık Değer Artırıcı Giderler

794.01.04 Amaca Yönelik Sosyal Faaliyet Giderleri

794.01.05 Amaca Yönelik Diğer Giderler

794.01.05.01 Kira Giderleri

794.01.05.02 Noter, Vergi, Resim, Harç Giderleri

794.01.05.03 Seyahat Giderleri

794.01.05.04 Temsil ve Ağırılama Giderleri

794.01.10 Diğer

794.02 Amaca Yönelik Olmayan Çeşitli Giderler

794.02.01 Kira Giderleri

794.02.02. Noter, Vergi, Resim, Harç Giderleri

794.02.03 Seyahat Giderleri

794.02.04 Temsil ve Ağırılama Giderleri

794.02.05 Mal Varlığının Değerini Artırıcı Giderler

794.02.10 Diğer

795 Vergi Resim ve Harçlar

795.01 Amaca Yönelik Vergi Resim ve Harç Giderleri

795.02 Amaca Yönelik Olmayan Vergi Resim ve Harçlar

796 Amortisman ve Tükenme Payları

796.01 Amaca Yönelik Amortisman ve Tükenme Payları

796.01.01 Maddi Duran Varlıklar Amortisman ve Tükenme Payları

796.01.02 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Amort. ve Tükenme Payları

796.02 Amaca Yönelik Olmayan Amortisman ve Tükenme Payları

796.02.01 Maddi Duran Varlıklar Amortisman ve Tükenme Payları

796.02.02 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Amort. ve Tükenme Payları

797 Finansman Giderleri

797.01 Amaca Yönelik Finansman Giderleri

797.01.01 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri

797.01.02 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri

797.02 Amaca Yönelik Olmayan Finansman Giderleri

797.02.01 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri

797.02.02 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri

798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı

Dönem sonu kapanışından önce, bütün 790-797 hesapları, düzenlenecek fonksiyonel gider dağıtım tablosu aracılığıyla 4 gruba dağıtılır. Sonra gelir tablosundaki faaliyet giderleri ve finansman giderleri alt gruplarına dağıtılır. Giderlerin dağıtımında, grupları doğrudan ilgilendirenler aktarma yoluyla, dolaylı ilgilendirenler ise anahtar oluşturularak yapılır. Sonuçta bu giderler 4 ana gruba ve bu grubun alt gruplarına dağıtılmış olur.

• Üretim Giderleri Grubuna

-İlk Madde ve Malzeme Giderleri

-İşçilik Giderleri

-Genel Üretim Giderleri

• Faaliyet Giderleri Grubuna

-630 Araştırma Geliştirme Giderleri

-631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

-632 Genel Yönetim Giderleri

-633 Amaca Yönelik Giderler

• Finansman Giderleri Grubuna

-660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri

-661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri

• Varlık Hesapları Grubuna

- 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar

- 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

- 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

- 264 Özel Maliyetler

- 180 veya 280 Gelecek Yıla Ait Giderler

grup ve alt gruplarına ayrılmış olur. Buradan da ilgili hesaba aktarılır.

799- Üretim Maliyet Hesabı

790 – 797 kodlu gider hesaplarından üretim maliyetleriyle ilişkilendirilenler üretim gideri grubunda toplanır. Bu tutar, “799 Üretim Maliyeti Hesabı” na borç ilgili gider hesaplarına alacak yazılarak kapatılır. İstenirse yansıtma hesabı da kullanılabilir. Vakıfların büyük kısmı, amaçlarına yönelik üretim için iktisadi işletme kurmaktadır, bu nedenle üretim hesapları vakıfta değil iktisadi işletme de kullanılmaktadır. İstisnai olarak vakıflarda üretim yapılmaktadır.

Üretim maliyeti hesabı da aşağıdaki alt grupları verecek şekilde yapılır.

799- Üretim Maliyet Hesabı

799.01 Amaca Yönelik Hizmet Üretim Maliyeti

799.02 Amaca Yönelik Mamul Üretim Maliyeti

799.03 Amaca Yönelik Sosyal Faaliyet Maliyeti

799.04 Gelire Yönelik Sosyal Faaliyet Maliyeti

799.05 Gelire Yönelik Diğer Faaliyet Maliyeti

Daha sonra bu maliyet hesaplarından, *“Mamul Üretim Maliyeti”* hesabı *“152 Mamuller Hesabı”* na yarı mamul kalmışsa dikkate alınarak *“151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı”* na aktarılır. Daha sonra satılan mamuller, *“620 Satılan Mamullerin Maliyeti”* hesabına aktarılır. Hizmet üretim maliyeti de diğer sosyal faaliyet maliyetleri, *“622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı”* na, alt açıklamaları yapılarak aktarılır.



ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : **EMİNE DEMİR**
Uyruğu : **T.C.**
Doğum Tarihi ve Yeri : **19.05.1995 ADANA**
e-posta : **emine9762@gmail.com**

EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Yılı
Lisans	Sivas Cumhuriyet Üniversitesi İİBF İşletme	2017
Yüksek Lisans	Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Muhasebe, Finans ve Bankacılık	2020

İŞ TECRÜBESİ

Tarih	Kurum	Görev
-------	-------	-------

YABANCI DİL BİLGİSİ

Yabancı Dilin Adı	KPDS	ÜDS ()	TOEFL	EILTS
	()		()	()