

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**VAKIF ÜNİVERSİTELERİNDE FİNANSAL
RAPORLAMA**

Yüksek Lisans Tezi

Emine TEMİZ

1150Y74206

İstanbul, Haziran 2014

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**VAKIF ÜNİVERSİTELERİNDE FİNANSAL
RAPORLAMA**

Yüksek Lisans Tezi

**Emine TEMİZ
1150Y74206**




Danışman: Prof. Dr. Ahmet Hayri DURMUŞ

İstanbul, Haziran 2014

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek lisans öğrencisi Emine TEMİZ' in " Vakıf Üniversitelerinde Finansal Raporlama " konulu tez çalışması jürimiz tarafından Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği / oyçokluğu) ile başarılı bulunmuştur.

	Adı- Soyadı	İmza
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Ahmet Hayri DURMUŞ	
Jüri Üyesi	: Prof. Dr. Vural AKKOCAY	
Jüri Üyesi	: Yrd. Doç. Dr. Necati KUMERLİŞEN	

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesi'nin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

Emine TEMİZ
02/06/2014

ÖZET

Vakıf üniversiteleri eğitim-öğretim faaliyeti için, gelirlerini sadece kendi üniversitelerini ve kendine ait kurum ve kuruluşları geliştirmek amacıyla harcamak kaydıyla, vakıflar tarafından kanunla kurulmuş bulunan kamu tüzel kişiliğine sahip, yükseköğretim kurumlarıdır.

Vakıf üniversitelerinde finansal tabloların, vergi mevzuatındaki ölçme, değerlendirme, karşılık ayırma gibi, ilkelere göre hazırlanmakta olduğu görülmektedir. Bu ise, vakıf üniversitelerinin durumunu ve faaliyet sonucunu doğru yansıtmamaktadır. Vakıf üniversitelerinde finansal raporlama alanında ortak bir paydada buluşmak, küresel uygulamaya uyum sağlamak amacıyla, tüm vakıf üniversiteleri için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının kullanılması önerilmektedir. TFRS uygulaması ile birlikte vakıf üniversitesi bilançolarının ve gelir tablolarının çok daha rahat anlaşılıp, okunabileceği, dürüst resim ilkelerinin uygulanabileceği, şeffaf finansal tabloların YÖK'e ve ilgililere, kamuoyuna sunulabileceği saptanmıştır. Finansal tabloların TFRS ile uyumlu olması demek, üniversite birimlerinin doğru, gerçek risk ve fırsatlarını görebileceği anlamını taşımaktadır.

Finansal tabloların TFRS'ye uyumlu olması dış çevreden önce, kurum içi yönetimlere, karar vericilere yeterli doğru bilginin sunulmasıdır. TFRS'ye uyumlu olması sadece kâr amacı güden işletmeler için değil, kâr amacı gütmemesine rağmen o kurumdan çıkarları olan gruplar için önem arz etmektedir. Vakıf üniversitelerinde okuyan öğrenciler, veliler, çalışan akademik ve idari personel nasıl bir kurumda yer aldıklarını bilmek isteyebilirler. Sonuçta paydaşlar uzun vadeli olarak risk almak istemez ve üniversiteye güvenmek isterler.

Anahtar Kelimeler: Vakıf Üniversitesi, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Vakıf Üniversitelerinde Finansal Raporlama.

ABSTRACT

Foundation universities are higher education institutions with public corporation entities found by foundations within specified laws for the purposes of education and research that are allowed to spend their incomes only to improve their own universities and own institutions.

Financial tables in foundation universities are prepared according to principles like measurement, evaluation, setting provisions, etc. which are included in the taxation regulations. Yet this doesn't reflect properly the situation and the activity results of these institutions. To meet at a common point for the financial reporting in foundation universities, it is recommended to every one of them to use Turkish Financial Reporting Standards. Application of TFRS would provide, clear reading and understanding of university budgets and income tables, more accurate picture of its situation, transparent financial tables, to YOK, stakeholders and to public opinion. Fitting financial tables to TFRS means that university departments can see real risk and opportunities clearly.

The accordance to TFRS is to provide necessary data to decision makers and management inside the institution before outside. This is important not just for profit based institutions but also to nonprofit ones. The students, their parents, academicians and administrative personnel might want to know more about the institution they are a part of. As a result, stakeholders don't want to take long term risks and would prefer to trust the university.

Keywords: Foundation University, Turkish Financial Reporting Standards, Financial Reporting in Foundation Universities.

VAKIF ÜNİVERSİTELERİNDE FİNANSAL RAPORLAMA

ÖZET	iii
TABLO LİSTESİ.....	viii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	ix
GİRİŞ.....	1

1. VAKIF ÜNİVERSİTELERİ 3

1.1 Vakıf Üniversitelerine Genel Bakış.....	3
1.1.1 Vakıf Üniversitelerinin Kuruluşu.....	5
1.1.2 Vakıf Üniversitelerinin Yönetimi.....	6
1.1.3 Vakıf Üniversitelerinin Gözetim ve Denetimi	7
1.2 Vakıf Üniversitelerinin Muhasebe Düzeni	8
1.2.1 Defter, Belge ve Kayıt Düzeni	8
1.2.2 Özel Hesap Dönemi	9
1.2.3 Hesap Planı	10
1.2.4 Finansal Tablolar.....	10
1.2.5 Bütçe	11
1.2.6 Muhasebe Düzeninde Uyulan Yasalar	11
1.2.7 Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda Muhasebe Yöntemleri	11

2. VAKIF ÜNİVERSİTELERİ MUHASEBESİ ÖZELLİKLERİ... 13

2.1 Vakıf Üniversitelerinin Vergiye İlişkin Özellikleri.....	14
2.1.1 KDV Açısından Değerlendirilmesi	14
2.1.1.1 Eğitim Öğretim Faaliyetlerinin KDV Açısından Değerlendirilmesi	15
2.1.1.2 YÖK, Başarı ve Diğer Burslar, İndirim Ve İskontonun KDV Açısından Değerlendirilmesi	17
2.1.1.3 İndirimli Orana İlişkin Katma Değer Vergisinde İade Konusu	18
2.1.2 Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi	20
2.1.3 Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi.....	21
2.1.4 Damga Vergisi Açısından Değerlendirilmesi.....	24
2.1.5 Diğer Vergiler Açısından Değerlendirilmesi	25
2.1.5.1 Emlak Vergisi.....	25
2.1.5.2 Motorlu Taşıtlar Vergisi	25
2.1.5.3 Belediyelere Ödenen Vergiler	25
2.2 Vakıf Üniversitelerinin Gelire İlişkin Özellikleri	26
2.2.1 Öğrenci Katkı Payları, Alınan Bağış Ve Yardımlar	27
2.2.1.1 Devlet ve Hazine Yardımı.....	28
2.2.1.2 Kurucu Vakfın Katkıları.....	31
2.2.1.3 Öğrenci Katkıları.....	32
2.2.2 Diğer Gelirler	33
2.2.2.1 Döner Sermaye.....	33
2.2.2.2 İktisadi İşletme	34
2.2.2.3 Yürütülen Projeler	35
2.2.2.4 Sürekli Eğitim Merkezi	35

2.2.3	Gelirlerde Dönem Ayrımı	36
2.3	Vakıf Üniversitelerinde Giderlere İlişkin Özellikler	37
2.3.1	Kıdem Ve İhbar Tazminatı.....	37
2.3.2	Giderlerde Dönem Ayrımı	37
2.4	Vakıf Üniversitelerinde Duran Varlıklara İlişkin Özellikler	38
2.4.1	Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	38
2.4.2	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	39
2.4.3	Duran Varlık Amortisman Yöntemi.....	39
2.4.4	Vakıf Üniversitelerinde Amortisman Uygulanması	41
2.5	Vakıf Üniversitelerinde Personele İlişkin Özellikler	42
2.5.1	Akademik Personel	42
2.5.2	İdari Personel	43
2.5.3	Yıllık İzinlerin Muhasebeleştirilmesi.....	43

3. VAKIF ÜNİVERSİTELERİNDE FİNANSAL RAPORLAMA.... 46

3.1	Finansal Tablolara Genel Bakış.....	46
3.1.1	Vakıf Üniversitelerinde Finansal Raporlamada Mevcut Durum	48
3.1.2	Vakıf Üniversitelerinde Finansal Raporlamada Önerilen Durum	50
3.1.2.1	Nakit ve Nakit Benzerleri.....	51
3.1.2.2	Finansal Yatırımlar.....	52
3.1.2.3	Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar	53
3.1.2.4	Stoklar	55
3.1.2.5	Diğer Dönen Varlıklar.....	55
3.1.2.6	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	56
3.1.2.7	Satış ve Yatırım Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar	59
3.1.2.8	Finansal Yatırımlar.....	60
3.1.2.9	Kısa ve Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar.....	61
3.1.2.10	Ticari Borçlar ve Diğer Borçlar.....	61
3.1.2.11	Karşılıklar.....	63
3.1.2.12	Özkaynaklar	64
3.1.2.13	Hasılat	64
3.1.2.14	Satışların Maliyeti ve Faaliyet Giderleri(-)	65
3.1.2.15	Gelir ve Gider Tahakkukları, Vade ve Kur Farkları.....	66
3.2	Vakıf Üniversitelerinde Kullanılması Gereken (Önerilen) Finansal Raporlama	66
3.2.1	Vakıf Üniversitelerinde Kullanılması Gereken (Önerilen) Finansal Raporlama Seti	66
3.2.2	Bilanço	67
3.2.3	Kapsamlı Gelir Tablosu – Kesin Bütçe.....	68
3.2.4	Öz Kaynak Değişim Tablosu	70
3.2.5	Nakit Akım Tablosu.....	71
3.2.6	Dipnotlar ve Açıklamalar	73
3.2.7	Bütçe	74
3.2.8	Vakıf Üniversitelerinde ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri.....	74
3.3	Vakıf Üniversitelerinde Bütçe Uygulamaları.....	75
3.3.1	Bütçe Uygulama Amaçları ve Yararları.....	77

3.3.2	Bütçeleme Faaliyetlerinin Temel İlkeleri.....	77
3.3.3	Bütçe Türleri	78
3.3.4	Bütçenin Hazırlanmasına Genel Bakış.....	81
3.3.4.1	Gelir Bütçesinin Hazırlanması	81
3.3.4.2	Gider Bütçesinin Hazırlanması	82
3.3.4.3	Yatırım Bütçesinin Hazırlanması	82
3.3.4.4	Nakit Bütçesinin Hazırlanması.....	82
3.3.4.5	Proforma Bilanço ve Gelir Tablosunun Bütçelenmesi	82
3.3.5	Vakıf Üniversitelerinde Bütçe Hazırlanması	83
3.3.5.1	Vakıf Üniversitelerinde Bütçe Hazırlık Süreci.....	84
3.3.5.2	Vakıf Üniversitelerinde Bütçe Gelir Gider Kalemleri Tutarlarının Tahmini	88
3.3.5.3	Vakıf Üniversitesinde Gelir Bütçesi.....	88
3.3.5.4	Vakıf Üniversitelerinde Gider Bütçesi	89
3.3.5.5	Vakıf Üniversitelerinde Yatırım Bütçesi.....	90
3.3.5.6	Vakıf Üniversitelerinde Nakit Bütçesi	90
3.4	Vakıf Üniversitelerinde Finansal Raporların Denetimi.....	91
3.4.1	Vakıf Üniversitelerinde Denetim Türleri	91
3.4.1.1	YÖK Denetimi	91
3.4.1.2	İç Denetim.....	93
3.4.1.3	Bağımsız Denetim.....	94
3.4.2	Vakıf Üniversitelerinde Bilançonun Denetimi.....	94
3.4.3	Vakıf Üniversitelerinde Kesin Bütçenin (Gelir Tablosunun) Denetimi	94
3.4.3.1	Bütçe Karşılaştırması ve Sapma Analizi	95
3.4.3.2	Bütçe Muhasebesi	95
3.4.3.3	Bütçe Revizyonu ve Denetim.....	96
3.4.3.4	Bütçe Disiplinine Uyum Denetimi	96
4.	VAKIF ÜNİVERSİTELERİNDE FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN FİNANSAL TABLO ÖRNEKLERİ	97
4.1	Bilanço (Finansal Durum Tablosu) Örneği.....	98
4.2	Gelir Tablosu (Kesin Bütçe) Örneği	103
4.3	Özkaynaklar Değişim Tablosu Örneği	106
4.4	Nakit Akım Tablosu Örneği	110
4.5	Bütçe Örneği	112
4.6	Karşılaştırmalı Bütçe Örneği	119
4.7	Gelir Tablosu (Kesin Bütçe) Uygulama Örneği.....	126
4.8	Bütçe Uygulama Örneği.....	128
	SONUÇ	134
	KAYNAKÇA.....	137

TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1. Vakıf Üniversitelerinde Bütçe Hazırlık Aşaması.....	85
Tablo 2. Vakıf Üniversitelerinde Bütçe Değerlendirme ve Onay Aşaması.....	86
Tablo 3. Vakıf Üniversitelerinde Bütçe Uygulama ve Rapor Aşaması.....	87
Tablo 4. Bilanço (Finansal Durum Tablosu) Örneği.....	98
Tablo 5. Gelir Tablosu (Kesin Bütçe) Örneği.....	103
Tablo 6. Özkaynaklar Değişim Tablosu Örneği.....	106
Tablo 7. Nakit Akım Tablosu Örneği.....	110
Tablo 8. Bütçe Örneği.....	112
Tablo 9. Karşılaştırmalı Bütçe Örneği.....	119
Tablo 10. Gelir Tablosu (Kesin Bütçe) Uygulama Örneği.....	126
Tablo 11. Bütçe Uygulama Örneği.....	128

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
FASB	: Financial Accounting Standards Board
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
KDV	: Katma Değer Vergisi
METEB	: Mesleki ve Teknik Eğitim Bölgesi
MTHY	: Mütevelli Heyeti
S	: Sayı
s	: Sayfa
SEM	: Sürekli Eğitim Merkezi
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
Vb.	: Ve Benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YÖK	: Yükseköğretim Kurulu

GİRİŞ

Dünya genelinde çok sayıda ülke, işletmelerin finansal raporlarını Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak hazırlanmasını istemektedir. Türkiye'de bu anlamda UFRS'ye uyumlu finansal raporlar yaygınlaşmaya başlamıştır.

Uluslararası muhasebedeki farklılıkları gidermek ve ortak bir dil oluşturmak için, IASB tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) yayınlanmıştır. Türkiye'de bu uyumu gerçekleştirmek için Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş olup, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) hazırlamıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 64. Maddesi gereği 01.01.2013 tarihinden itibaren işletmeler TMSK'nın yayınlamış olduğu muhasebe standartlarına göre ilke temelli ve bilgi amaçlı finansal tabloları hazırlayacak ve ticari defterlerini buna göre tutacaklardır. TMS ve TFRS uygulaması ile Türkiye'de artık vergi amaçlı muhasebe yerine şeffaf ve bilgi amaçlı muhasebenin ön plana alınması sağlayacaktır.

Günümüzde tüm işletmelerin ve sektörlerin gerek kendi kararlarında gerekse ülke ekonomisinin doğru tespitinde, güvenilir, doğru, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolara ihtiyaçları bulunmaktadır. İhtiyaç duyulan finansal bilgilerin üretilmesi ancak uluslararası kabul edilen muhasebe ve finansal raporlama standartları ile mümkün olabilmektedir. Bu bağlamda vakıf üniversitelerinin de paydaşları tarafından doğru değerlendirilebilmesi açısından finansal tablolarına önem göstermek gerekmektedir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'deki vakıf üniversitelerinin muhasebe ve finansal raporlama anlamında neler yaptığını gözden geçirmek ve TMS/TFRS 'nin vakıf üniversiteleri için uygulanabilirliğini araştırmaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde, vakıf üniversitelerine genel bakış ve muhasebe sistemi incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, vakıf üniversitelerinin finansal raporlamada karşılaştıkları özellikli durumlar incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, vakıf üniversitelerinde kullanılması önerilen finansal tablolar hakkında açıklamalar yapılarak bilgi verilmiş ve önerilerde bulunulmuştur.

Dördüncü bölümde ise, vakıf üniversitelerinde finansal raporlamaya ilişkin TFRS'ye uyumlu finansal tablo örnekleri yer almaktadır.

1. VAKIF ÜNİVERSİTELERİ

Vakıf üniversiteleri; bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip, kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından kurulan, devletin gözetim ve denetimine tabi olan yükseköğretim kurumlarıdır.¹

1.1 Vakıf Üniversitelerine Genel Bakış

Vakıf, hayır amacı ile belirgin bir varlığın diğer kişilere geçirilmesinin veya kendince geri alınmasının durdurulması ve yasaklanması olarak ifade edilebilir. Vakıflar bağımsız, kâr amacı gütmeyen, kamu yararına yönelik hizmet ve kaynak aktarımında bulunan kurum olarak tanımlanabilir.²

Vakıflar, kazanç amacına yönelik olmamak koşuluyla, mali ve idari hususlar dışında akademik çalışmalar, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden ve bu kanunda gösterilen usul ve esaslara uymak kaydıyla, yükseköğretim kurumları veya bunlara bağlı birimlerden birini ya da birden fazlasını kurabilmektedirler. Ayrıca kurulacak yükseköğretimin vakıf tüzel kişiliği dışında ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olması ve gelirlerini hiçbir şekilde vakfa aktaramayacağı açıkça belirtilmektedir.³

Üniversiteler, bilginin üretildiği, kültürel değerlerin oluşturulduğu, devamlı değişim ve gelişim içerisinde olan dinamik kurumlardır. Aynı zamanda, ülkenin insan gücünü, maddi kaynaklarını, çağdaş bilim ve teknoloji gerekleri ve kalkınma hedefleri

¹ Ahmet Erol, “Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısındaki Durumu”, (Çevrimiçi) <http://huseyinust.com/konu-vakif-universitelerinin-kdv-karsisinda-durumu-%C2%B7-i.html> (Erişim Tarihi: 19/10/2013).

² Ahmet Hayri Durmuş, **Vakıflar Muhasebesi**, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2011, ss.4-5.

³ Nevzat Tüfekçioğlu, “Özel Okul ve Üniversitelerde K.D.V. Uygulamaları ve Burs Tahsisleri ”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.279 (Kasım 2004).

doğrultusunda verimli ve etkili şekilde kalkınmaya ağırlık vererek ülkeye ve insanlığa yol gösteren, yüksek düzeyde bilgi, teknoloji ve nitelikli insan yetiştiren yerlerdir.⁴

Türkiye’de yükseköğretim kurumları, devlet tarafından kurulan devlet üniversiteleri veya bir vakıf tarafından kurulan vakıf üniversiteleridir. Devlet üniversitesi, yönetim olarak herhangi bir vakıf veya özel kurumla bağlantısı bulunmayan, bütçesi devlet tarafından karşılanan yükseköğretim kurumlarıdır.⁵

“Vakıf üniversitesi gelirlerini sadece kendi üniversitelerini ve mülkiyeti üniversitelere ait kurum ve kuruluşları geliştirmek amacıyla harcamak kaydıyla, vakıflar tarafından kanunla kurulmuş bulunan kamu tüzel kişiliğine sahip, yüksek düzeyde araştırma, eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan, fakülte, enstitü, yüksekokul, meslek yüksekokul, destek, hazırlık okulu veya birimleri, benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumudur.”⁶

Vakıf Yükseköğretim Kurumu: Kazanç amacına yönelik olmamak koşulu ile Vakıflar tarafından kurulmuş olan üniversite ile yüksek teknoloji enstitüsü ve bunların bünyesinde yer alan enstitüler, fakülteler, meslek yüksekokulu konservatuarlar, yüksekokullar, araştırma uygulama merkezleri ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmayan meslek yüksekokuludur.⁷

Vakıf üniversitelerinin tarihsel gelişimi şöyle özetlenebilmektedir. Dünya nüfusunun artmasıyla birlikte yükseköğretime olan talepte artış göstermektedir.

⁴ Şelale Korkut, “Türkiye’deki Devlet Ve Vakıf Üniversite Kütüphanelerinde Çalışan Kütüphanecilerin İş Doyumlarının Karşılaştırılması”, (**Hacettepe Üniversitesi** Sosyal Bilimler Enstitüsü Bilgi ve Belge Yönetimi Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2012.

⁵ Türkiye’deki Üniversiteler Listesi (Çevrimiçi), http://tr.wikipedia.org/wiki/T%C3%BCrkiye'deki_%C3%BCniversiteler_listesi (Erişim Tarihi: 21/12/2013).

⁶ Arzu Genç Arıdemir ve Aksoy Dursun, **Vakıflar Mevzuatı**, 1.b., İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, s.316.

⁷ Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği, 1. Bölüm, Madde.4., (Çevrimiçi) <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.9768&sourceXmlSearch=&MevzuatIliski=0> (Erişim Tarihi: 13/11/2013).

Devletin finansman kaynakları ile bu talebi karşılaması mümkün gözükmemektedir. Devlet eliyle yürütülen yükseköğretim hizmetleri için alternatifler aranmaya başlanmıştır. Amerika ve Kanada gibi ülkelerde devlet üniversitesi dışındaki vakıf ve özel üniversite anlayışı gelişmeye başlamıştır. Kıta Avrupası'nda ise bu anlayış gelişmesi kolay olmamıştır. İngiltere ise geri kalmış ve gelişmekte olan ülkelerin gençlerine devlet üniversitesi içinde özel ücrete tabi programlar geliştirmiştir. Ancak ağırlıklı olarak devlet üniversitesi anlayışla Fransa ve Almanya gibi ülkelerde de özel üniversiteler kurulmaya başlamıştır.⁸

1969 yılında yapılan bir araştırmada kâr amacı güden şirketlerin özel yüksekokul kurmasının sakıncalı olduğu, kâr amacı güden işletme şeklinde çıkarılması ve bu işletmelerin vakıflar aracılığı ile yönetilmesi gerektiği görüşü ortaya çıkmıştır.⁹

Türkiye'de ilk defa 1981 Anayasası'nın 130. Maddesindeki düzenlemeler ile devlet üniversitesinin dışında vakıf üniversitelerinin kurulmasına izin verilmiştir. İlk vakıf üniversitesi 1984 yılında kurulan ve 1986-1987 yıllarında eğitime başlayan Bilkent Üniversitesi olmuştur. Günümüzde 72 adet vakıf üniversitesi bulunmaktadır.¹⁰

1.1.1 Vakıf Üniversitelerinin Kuruluşu

Bir yükseköğretim kurumu için gerekli derslik, laboratuvar, ofis, kütüphane, spor alanları vb. gibi altyapıyı karşılayacak öz kaynağa sahip olan vakıflar yeni bir üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü veya meslek yüksekokulu kurmak için **istenen belgelerle** Yükseköğretim Kuruluna müracaat etmelidirler. Bu belgelerin içinde, aşağıdaki kurucu vakıf taahhüdü de vardır:¹¹

⁸ Ayşe Yiğit Şakar, **Vergi Hukuku Açısından Vakıf Üniversiteleri**, 1.b., İstanbul: Beta, 2011, s.13.

⁹ Şakar, **a.g.e.**, s.31.

¹⁰ YÖK, Vakıf Üniversiteleri (Çevrimiçi), <http://www.yok.gov.tr/web/guest/universitelerimiz> (Erişim Tarihi: 20/12/2013).

¹¹ Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği, 3. Bölüm, Madde.9., **T.C. Yükseköğretim Mevzuatı**, 26.b., İstanbul: Yalın Yayıncılık, Nisan, 2013, ss.623-625.

Kurulacak yükseköğretim kurumlarına bağlı olan birimlerden her biri için, ilk defa hizmete gireceği yıla ait her çeşit cari masrafların, **on iki aylık** tutarının beyanı ile, bunların **her yıl en az % 20'sini karşılayacak taşınır ve taşınmaz malların**, ekonomik değerleri olan bir hakkın veya gelirin var olduğunu ve bunların yükseköğretim kurumuna tahsis edildiğini veya yükseköğretim kurumunun mamelekine gireceğini gösterir belge ile vakfın veya müşterek hareket eden vakıfların son iki yıllık bilançolarıdır.

1.1.2 Vakıf Üniversitelerinin Yönetimi

Vakıf yükseköğretim kurumunun en yüksek karar organı olan mütevelli heyet, vakıf yükseköğretim kurumunun tüzel kişiliğini temsil etmektedir. Mütevelli heyet 4 yıl süre ile seçilen en az yedi üyeden oluşmaktadır. Süresi biten üyeler yeniden seçilebilmektedir. Rektör, vakıf meslek yüksekokulunda müdür mütevelli heyetin tabii üyesi olup, kendi ile ilgili mevzularda toplantılara katılamaz ve aynı zamanda mütevelli heyet başkanı seçilemezler. Devlet üniversitelerinde görev yapan öğretim elemanları üniversitesinden gerekli iznin alınmış olması şartı ile vakıf yükseköğretim kurumları mütevelli heyetinde görev yapabilirler. Mütevelli heyet üyelerinin isimleri mütevelli heyet başkanlığınca Yükseköğretim Kurulu'na bildirilir.¹²

Mütevelli heyet, yükseköğretim kurumunda görevlendirilecek öğretim elemanları, yöneticiler ve diğer personelin sözleşmelerini yapar, atamalarını, öğretim elemanı dışındaki personelin terfilerini ve görevden alınmalarını onaylar, yükseköğretim kurumunun **bütçesini kabul eder** ve uygulamaları izler. Öğrencilerden tahsil edilecek **ücretleri tespit eder**. Ayrıca Yükseköğretim Kurulu'nun olumlu görüşü alınmak kaydıyla vakıfça hazırlanan yönetmelik hükümlerine göre diğer görevleri yürütür.¹³

Mütevelli heyetin yedi kişiden az olmamak üzere kaç kişiden oluşacağı, yükseköğretim görmüş olma ve devlet memuru olabilme şartları yanında, başka

¹² Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği, 5. Bölüm, Madde.20., **T.C. Yükseköğretim Mevzuatı**, 26.b., İstanbul: Yalın Yayıncılık, Nisan, 2013, s.630.

¹³ Ardemir, **a.g.e.**, s.326.

vasıflarının aranıp aranmayacağına dair kararlar ve seçime ilişkin usul ve esaslar ile seçilen ya da ayrılan üyeler ve başkan Yükseköğretim Kurulu'na en geç bir ay içinde bildirilir. Mütevelli heyet kararları usulüne uygun şekilde karar defterine yazılarak başkan ve üyeler tarafından imzalanır.¹⁴

1.1.3 Vakıf Üniversitelerinin Gözetim ve Denetimi

Vakıf yükseköğretim kurumları Yükseköğretim Kurulu'nun denetimi ve gözetimi altındadır. Vakıf üniversiteleri her ders yılı sonunda Yükseköğretim Kurulu'na faaliyet raporlarını yıllık sunmaktadır. Yükseköğretim Kurulu'nda bulunan diğer belge ve bilgiler de göz önünde bulundurularak Yükseköğretim Kurulu Başkanı'nın onayı ve programı doğrultusunda Yükseköğretim Denetleme Kurulu tarafından değerlendirmeye ve denetleme tabi tutulmaktadır.¹⁵

Vakıf üniversitesi mütevelli heyeti tarafından onaylanan ayrıntılı bütçesinin bir örneği ile bütçenin uygulanmasına ilişkin esaslar ve harcamaya ilişkin yetkileri gösterir mütevelli heyet kararları Yükseköğretim Kurulu'na gönderilmektedir. Mali yılsonu gerçek harcamalar yeminli mali müşavirce usulüne uygun şekilde incelenip, tasdik edilir ve Yükseköğretim Kurulu'na en geç müteakip yılın Mart ayı sonuna kadar gönderilmektedir. Vakıf yükseköğretim kurumuna ait taşınmaz mallar yükseköğretim kurumu tüzel kişiliği adına tapuya tescil edilir, her türlü araç, gereç ve demirbaşlar noter tasdikli ayniyat kayıt defterine kaydedilir ve kayıtlar usulüne uygun olarak muhafaza edilmektedir.¹⁶

¹⁴ Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği, 5. Bölüm, Madde.20., **T.C. Yükseköğretim Mevzuatı**, 26.b., İstanbul: Yalın Yayıncılık, Nisan, 2013, s.631.

¹⁵ Arıdemir, **a.g.e.**, s.328

¹⁶ Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği, 6. Bölüm, Madde.25., **T.C. Yükseköğretim Mevzuatı**, 26.b., İstanbul: Yalın Yayıncılık, Nisan, 2013, s.633.

1.2 Vakıf Üniversitelerinin Muhasebe Düzeni

Vakıf üniversitelerindeki hesap işleri bir işletmedeki hesap işleri ile aynı şekilde yürütülmektedir.¹⁷

- Defterler,
- Belgeler,
- Defterlerin tutulması,
- Hesap planı,
- Finansal tablolar,
- Bütçe,
- Defter ve belgelerin saklanması.

1.2.1 Defter, Belge ve Kayıt Düzeni

Ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait **iktisadi işletmeler**, serbest meslek erbabı, çiftçiler Vergi Usul Kanunu (VUK)'na göre defter tutmak zorundadırlar.¹⁸

Mükellefler VUK'a göre defterleri tutma amacı aşağıdaki gibidir,¹⁹

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, hesap durumu ve sermayesini tespit etmek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek,
- Vergi ile ilgili muameleleri belirlemek,
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden incelemek ve kontrol etmek,
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumunu incelemek ve kontrol etmektir.

¹⁷ Durmuş, **a.g.e.**, s.112.

¹⁸ Türmob-Tesmer, **Vergi Hukuku**, Ankara. 2009. S.87. s.55.

¹⁹ Türmob-Tesmer. **a.g.e.**, s.54.

Vakıf üniversitelerinin tutacağı defter ve kullanacakları hesap planına ilişkin Yükseköğretim Kurulu mevzuatında açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak uygulamada tek düzen hesap planı kullanıldığı ve bilanço esasına göre defter tutulduğu görülmektedir. Vakıf üniversiteleri bu kapsamda Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemede olduğu gibi bilanço esasına göre; yevmiye defteri, büyük defter ve envanter defteri tutmaktadırlar. Ayrıca demirbaş defteri de tutulduğu görülmektedir.²⁰

1.2.2 Özel Hesap Dönemi

Defterler hesap dönemi itibariyle tutulmaktadır. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılıp, ertesi dönem başında yeniden açılmaktadır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Ancak, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı onikişer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir. Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılmaktadır. Buna göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılmaktadır.²¹

Vakıf üniversiteleri özel hesap dönemi ile ilgili taleplerini Maliye Bakanlığı'na bildirmiş ancak Maliye Bakanlığı, üniversitelerin tüzel kişilikleri sebebiyle vergi mükellefiyeti bulunmadığından konunun Bakanlıkla ilgili olmadığını iletmışlerdir. Sonrasında vakıf üniversiteleri konuyu Yükseköğretim Kurulu'na bildirmişlerdir. Yükseköğretim Kurulu tarafından 01 Eylül – 31 Ağustos vakıf üniversitelerinin bütçe uygulamaları ve mali işlemlerinde **akademik yıl ile uyumlu** olduğuna karar verilmiştir.²²

²⁰ Şakar, **a.g.e.**, ss. 219-220.

²¹ **Vergi Usul Kanunu**, 2.Kısım, 1.Bölüm, 74.Madde(Çevrimiçi), <http://www.hukuki.net/kanun/213.14.text.asp#link169> (Erişim Tarihi: 22/12/2013).

²² Şakar, **a.g.e.**, ss.217-219.

1.2.3 Hesap Planı

Yükseköğretim Kurulu, 16 Ekim 2007 tarihinde üniversitelere kullanacakları Detaylı Hesap Planını göndermiştir. Bu hesap planı ülkemizde Maliye Bakanlığı'nın hesap planından alınmıştır. Hesap planında hesaplar, hesap sınıfları olarak dokuza ayrılmaktadır. Bu sınıflar aşağıdaki gibidir.²³

- 1- Dönen Varlıklar
- 2- Duran Varlıklar
- 3- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 4- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 5- Özkaynaklar
- 6- Faaliyet Hesapları
- 7- Boş
- 8- Bütçe Hesapları
- 9- Nazım Hesaplar

1.2.4 Finansal Tablolar

Finansal tablolar; muhasebe bilgi sistemi içinde kaydedilen ve sınıflandırılan bilgilerin belirli zaman aralıkları ile bu bilgileri kullanacaklara iletilmesini sağlayan raporlar ya da araçlardır.²⁴

TFRS'ye göre başlıca finansal tablolar;

- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Özkaynak Değişim Tablosu
- Nakit Akım Tablosu
- Dipnotlardır.

²³ Sinan Aslan, **Özel Bütçeli İdareler Kapsamında Üniversite Muhasebesi**, Beta Yayınevi, s.64.

²⁴ Mehmet Sabri Topak, **Finansal Tablolar Analizi Ders Notları (Staja Başlama Sınavına Hazırlık)**, 2.b., İSMMMO, Aralık, 2012, s.7.

1.2.5 Bütçe

Vakıf üniversitelerinde bütçe, önceden planlanmış bir zaman süresi için gelecekteki ihtiyaçların tahmini ve belirlenen amaçlara ulaşabilmek için hazırlanmış, işletmenin tüm çalışmalarını kapsayan bir yönetim planıdır. Belirli bir dönemin faaliyetlerini tahmin ederek, gelir ve giderleri öngörmektedir.²⁵

1.2.6 Muhasebe Düzeninde Uyulan Yasalar

Defter ve belgelerin saklanma süresi; ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançosunun düzenlendiği, finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların ve muhasebe belgelerinin olduğu takvim yılının bitişinden itibaren Türk Ticaret Kanunu'na göre 10 yıl müddetle saklanmalıdır.²⁶

VUK'a göre defter ve belgeler 5 yıl müddetle muhafaza edilmeli ve yetkililer tarafından istenildiğinde ibraz edilmelidir.²⁷

1.2.7 Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda Muhasebe Yöntemleri

Vakıflarda genel olarak nakit esasına dayalı muhasebe yöntemi ve tahakkuk esasına dayalı muhasebe yöntemi kullanılmaktadır.²⁸

Nakit Esasına Dayalı Muhasebe Yöntemi; ticari işlemlerden sadece nakit değişimi gerektirenlerin kaydedildiği yöntemdir. Borçlar ve alacaklar bu yöntemde kaydedilmemektedir. Kullanımı basit olmakla birlikte genellikle tercih edilmemektedir.

²⁵ Cem Niyazi Durmuş ve M. Vefa Toroslu, **İşletme Bütçeleri**, 1.b., İstanbul: Seçkin Yayıncılık, Ocak, 2013, s.21.

²⁶ **Türk Ticaret Kanunu**, 5. Kısım, 82. Madde (Çevrimiçi)
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm> (Erişim Tarihi: 01/06/2014)

²⁷ **Vergi Usul Kanunu**, 6. Kısım, 253. Madde.

²⁸ Durmuş, **a.g.e.**, ss.96-97.

Tahakkuk Esasına Dayalı Muhasebe Yöntemi; tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın bütün gerçekleşmiş gelir ve giderlerin kaydının yapıldığı bir yöntemdir. Günümüzde oldukça yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu yöntemde gelir ve giderler,

- Cari gelirler ve cari giderler,
- Tahakkuk etmiş gelirler ve tahakkuk etmiş giderler,
- Ertelenmiş gelirler ve ertelenmiş giderler olmak üzere tanımlanmaktadır.

Vakıf üniversitelerinde giderlerin kaydına ilişkin işlemler genellikle tahakkuk esasına göre yapılmaktadır.

2. VAKIF ÜNİVERSİTELERİ MUHASEBESİ ÖZELLİKLERİ

Bir vakıf üniversitesi yönetimi, kurumunu başarılı bir şekilde yönetmek istiyorsa, kararlarını doğru ve güvenilir bilgilere dayandırmak zorundadır. Doğru ve güvenilir bilgilerde ancak iyi hesaplanmış ve kapsamlı bir yönetim ve muhasebe bilgi sistemini ile mümkün olabilmektedir. Vakıf üniversiteleri, bir hizmet işletmesi olması sebebiyle muhasebe sisteminin uygulanışı noktasında ticaret ve üretim işletmelerinden farklılık göstermektedir. Bu aşamada muhasebe bilgi sistemini karar alma durumunda bulunan ilgililere doğru, yeterli ve güvenilir bilgiler sunmaya olanak sağlayacak şekilde planlanmalıdır.²⁹

Vakıf üniversitelerine yönelik önemli noktalar aşağıda belirtilmektedir:³⁰

- Kazanç gayesi olmamakla birlikte kendi giderlerini ve gelirlerini belirleme imkânı bulunmakta ve devlet üniversitelerinden farklı olarak yüksek miktarlar tespit etmektedirler,
- Denetim, yönetim ve mali kolaylıklar açısından devlet üniversitesi ve vakıf üniversitesi ayrımı yoktur, hepsi aynı Kanun'a göre kurulup çalışmaktadır ve denetlenmektedirler, ancak vakıf üniversitesi KDV ödeme konusunda devlet üniversitelerinden farklı uygulamaya tabidirler,
- Üniversite kurucusu olan vakıf, kurduğu üniversiteden değil kâr sağlamak, üniversite kaynağını geçici olarak kullanmamalı, borç dahi almamalıdır, aksine cari giderlere katkı yapmaktadırlar,
- Vakıf kişiliği ile üniversite tüzel kişiliği tümüyle birbirinden ayrı olmalıdır,

²⁹ Metin Yılmaz ve Ali Haydar Güngörmüş, "Vakıf Üniversitelerinde Yönetimsel Amaçlı Hesap Planlarının TMS'ye göre Oluşturulması ve Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ", (Çevrimiçi) <http://sbe.dumlupinar.edu.tr/dergi/37/548.pdf> (Erişim Tarihi: 25/08/2013).

³⁰ Erol, **a.g.m.**

- Vakıf kapandığında vakfın iktisadi kıymetleri de üniversiteye geçmektedir,
- Vakıf üniversitesi herhangi bir sebeple faaliyetini sona erdirdiğinde mal varlığı başka bir devlet üniversitesine geçmektedir. Vakıf tarafından üniversiteye tahsis edilmiş kaynakların ve malvarlıklarının kurucu vakfa geri dönüşü söz konusu olmamaktadır.

2.1 Vakıf Üniversitelerinin Vergiye İlişkin Özellikleri

Vakıf üniversitelerinin Türkiye'deki vergi kanunlar karşısındaki durumu ve vergisel sorunları açıklanmaktadır.

2.1.1 KDV Açısından Değerlendirilmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu madde 1'e göre; verginin konusunu kapsayan işlemler, Türkiye'de yapılmak kaydıyla, zirai, sınai, ticari faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmet ve teslimler, her türlü mal ve hizmet ithalatı, diğer faaliyetlerden doğan hizmet ve teslimler olarak üç başlık altında toplanmıştır.³¹

Özellikle KDV Kanunu madde 1/3-g bendine göre, "Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, köyler ve belediyeler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, vakıf ve derneklere, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin sınai, ticari, zirai ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri" KDV'nin konusunu teşkil eden işlemler arasındadır.³²

³¹ Tamer Budak, "Katma Değer Vergisi Kanunu: Kültür ve Eğitim İstisnası: Vakıf Üniversiteleri" (Çevrimiçi) <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1527/16780.pdf> (Erişim Tarihi: 10/08/2013).

³² **Katma Değer Vergisi Kanunu**, 1.Kısım, 1.Bölüm, 1.Madde, 3.Fıkra, g. Bent (Çevrimiçi), http://www.alomaliye.com/3065_sayili_kanun_kdv.htm (Erişim Tarihi: 22/12/2013).

2.1.1.1 Eğitim Öğretim Faaliyetlerinin KDV Açısından Değerlendirilmesi

625 sayılı Kanun'da sayılan çeşitli kurslar ve benzeri eğitim öğretim işletmelerinde 01.01.2005 tarihinden sonra ifa edilen hizmetler için düzenlenecek olan fatura ya da benzeri belgelerde hizmet bedeli üzerinden %8 KDV hesaplanacaktır.³³

Eğitim ve öğretim nitelik itibariyle hizmet ifası kapsamına giren bir faaliyettir. Ancak üniversiteler tarafından verilen eğitim ve öğretim hizmeti ticari bir faaliyet değildir. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar başlıklı Katma Değer Vergisi Kanununun m.17/1'e göre, "Genel ve katma bütçeli daireler, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, il özel idareleri, döner sermayeli kuruluşlar, **üniversiteler**, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kamu menfaatine yararlı dernekler, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların;³⁴

- a) Fen, ilim ve güzel sanatları, tarımı, yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,
- b) Kütüphane, konser salonu, tiyatro, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri eğitim ve kültür faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri" KDV'den istisna tutulmaktadır.

Dolayısıyla, KDV Kanununun m.17/1'de sayılan kuruluşların, (a) ve (b) bendinde gösterilen sınırlar içerisinde yaptıkları hizmet ve teslimler KDV'den istisna edilmiştir. Bu bentlerde sayılan sınırlamalar haricinde yapılan hizmet ve teslimler KDV'ye tabi olacaktır.

Vakıf üniversitelerinde verilen faaliyetler ve hizmetler ilim, fen ve güzel sanatları yaymak kapsamında **kabul edilmediği için katma değer vergisi istisnasından**

³³ M. Akif Özmen ve Selma Şahin, "Vakıf Üniversitelerinin KDV Mükellefiyeti Sorunu-I", **Yaklaşım Dergisi**, S.178 (Ekim 2007), ss.210-216.

³⁴ **Katma Değer Vergisi Kanunu**, 2.Kısım, 6.Bölüm, 17.Madde, 1.Fıkra.

yararlanmamaktadır. Kanunlar, vakıf üniversitelerinin ticari nitelikteki işletmeler olarak değerlendirmektedir.³⁵

Vakıf üniversiteleri kazanç ve gelir amacı gütmeyen ve kamu yararına hizmet yapan kurumlar olduğu, yönetim, denetim ve mali kolaylıklar açısından devlet üniversitesinden farkı olmadığı belirtilmektedir. Sözü edilen hususlar birlikte değerlendirildiğinde vakıf üniversitelerinin faaliyetlerinin KDV'nin konusuna girip girmediği tartışılmalıdır.³⁶

Gerek Anayasa ve gerekse 2547 sayılı yasa hükümlerine göre vakıf üniversiteleri ile devlet üniversiteleri arasında hukuki bir ayırım gözükmemektedir. Ayrıca devlet üniversitelerinin yararlanmış olduğu tüm istisna, muafiyet ve indirimler aynen vakıf üniversitelerine de uygulanmaktadır. Ancak bu durumda KDV Kanunu açısından oluşan fark göz ardı edilmemelidir.³⁷

Maliye Bakanlığınca görüşüne başvuru Üniuersitelerarası Kurul tarafından verilen kararda; eğitim ve kültürün, ilim, fen ve güzel sanatların sadece okullarda değil, yaşamın her alanında olabileceği KDV istisnasını sadece kamu kurum ve kuruluşlarına tanıdığı belirtilirerek vakıf üniversiteleri istisna kapsamı dışında bırakılmıştır.³⁸

Devlet üniversiteleri öğrenciler tarafından ödenen ücretleri harç adı altında almakta ve bu harç bedeli üzerinden KDV ödememektedir. Vakıf üniversiteleri ise öğrenciler tarafından ödenen eğitim ücretinin KDV'sini ödemektedir. Burada kamu

³⁵ Veysi Seviğ ve Bumin Doğrusöz, “ Vakıf Üniversitesi Ticari Nitelikte, Eğitim Ücreti KDV'ye Tabi ”, (Çevrimiçi) http://www.ozdogrular.com/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=636 (Erişim Tarihi: 02/11/2013).

³⁶ Fethi Aygün, “ Vakıf Üniversitelerinin Kurumlar Vergisi ve KDV Karşısındaki Durumu ”, (Çevrimiçi) <http://birlikforum.com/forum/index.php?topic=1306.0;wap2> (Erişim Tarihi: 19/10/2013).

³⁷ Ahmet Erol, “Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısında Durumu-II”, **Yaklaşım Dergisi**, S.177 (Eylül 2007), s.35.

³⁸ Aygün, **a.g.m.**

hizmeti sunan iki kurumun farklı işleyişi anayasanın adalet ve eşitlik ilkesine bağdaşmadığı düşünülmektedir.³⁹

Ortak KDV Sistemi'ni düzenleyen Avrupa Birliği 6. Direktifi 13/1-i'ye göre, “Eğitim ve kültür amacıyla faaliyette bulunan kamu kuruluşları ile aynı amacı taşıdığı devletçe kabul edilen kuruluşlarca yapılan, gençlerin ve çocukların eğitimine, okul ve yüksekokul öğrenimine, mesleki öğretime yönelik faaliyetler ile bu faaliyetlere bağlı olarak sunulan mal ve hizmetler” KDV'den istisnadır. Ayrıca ülke uygulamalarına bakıldığında, İtalya, Japonya, Arjantin, Bulgaristan, Kanada, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Fransa, Polonya, Romanya Yunanistan, Lübnan, Letonya, Litvanya, Meksika, Moldova, Hollanda, Norveç, İngiltere'de eğitim hizmetlerinin, özellikle 6. direktif dolayısıyla, ayırım gözetilmeksizin KDV'den istisna olduğu görülmektedir.⁴⁰

2.1.1.2 YÖK, Başarı ve Diğer Burslar, İndirim Ve İskontonun KDV Açısından Değerlendirilmesi

Vakıf üniversitelerinde indirimli okuyan öğrenciler için iskonto uygulanan kısım kadar KDV tahsil edilmeyecektir. Ancak teamülü aşan indirim KDV'ye tabi olmaktadır.⁴¹

KDV Kanununun 17/2-b maddesine göre; vakıf üniversitelerinin ilgili dönemdeki kapasitesinin %50'sini geçmemek kaydıyla bedelsiz olarak vereceği eğitim ve öğretim hizmetleri kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapacağı mal teslimi ve

³⁹ Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Mevzuat İzleme Komisyon Kararı “ Vakıf Üniversitesi Öğrencilerinden Tahsil Edilen Ücretlerden Katma Değer Vergisi Tahsil Edilmesinin Gerekip Gerekmediği ”, (Çevrimiçi) <http://www.ankaraymmo.org.tr/mevzuatlar.php?cmd=detay&id=100> (Erişim Tarihi: 10/08/2013).

⁴⁰ Budak, **a.g.m.**

⁴¹ Vahap Balkaya, “Özel Öğretim Kurumlarında Öğrenci Ücret İndirimlerinin Muhasebeleştirilmesi ”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.280 (Aralık 2004), s.257.

hizmet ifaları KDV'den istisna olacaktır. Üniversitelerin bu koşullar dışında yapacağı hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.⁴²

İlgili dönem kapasitelerinin %50'sinin üzerinde burs tahsis edilmesi vakıf üniversitelerinden bedelsiz verilen eğitim karşısında KDV alınması anlamına gelmektedir. Bu durum da vakıf üniversitelerinin burs verme kapasitesini kısıtlaması anlamına gelmektedir.⁴³

Hizmet şeklindeki işlemlerde prensip olarak KDV'yi doğuran olay, **hizmetin tamamlanmasıyla** gerçekleşmektedir, yani alınan ücret hizmetin verildiği aylara göre tahakkuk edilmektedir. Ancak hizmetin tamamlanmasından önce, hizmet bedelinin tamamı veya bir kısmı için fatura kesilirse, fatura edilen tutara KDV uygulatılmış olmaktadır. Özel okul işletmeleri tarafından verilen ilköğretim, ortaöğretim ve üniversite eğitimi hizmetleri, uygulamada “öğretim yılı” adı verilen bölümlere ayrılmıştır. Her öğretim yılı için ücret tutarları ayrı ayrı belirlenmektedir.⁴⁴

2.1.1.3 İndirimli Orana İlişkin Katma Değer Vergisinde İade Konusu

Vergiden istisna olmadığı halde, yüksek oranda katma değer vergisi ödenerek temin edilen girdilerle üretilen mal veya hizmetlerin, daha düşük oranda katma değer vergisi hesaplanarak teslim edilmesi durumunda yüklenilen KDV ile tahsil edilen KDV arasında oluşan farktan dolayı mükellefler üzerinde vergi yükü oluşmaktadır.⁴⁵

Vakıf Üniversitelerinde ise; %8 katma değer vergisi hesaplanmakta ancak, %18 katma değer vergisi ödeyerek yürütülen işlemler olmaktadır. Aradaki katma değer vergisi farkları vakıf üniversiteleri tarafından iade istenmektedir.

⁴² **Katma Değer Vergisi Kanunu**, 2.Kısım, 6.Bölüm, 17.Madde, 2.Fıkra, b.Bent.

⁴³ Şakar, **a.g.e.**, s.190.

⁴⁴ Mehmet Maç, “Eğitim Hizmetlerin KDV Doğuran Olay ”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.278 (Ekim 2004).

⁴⁵ Katma Değer Vergisi İade Sistemi, (Çevrimiçi)

http://www.vergisorumlari.com.tr/konu_bilgi.aspx?konudeger=kdv_iadesi (Erişim Tarihi: 07/02/2014).

KDV Kanunu'nun 29/2'nci maddesinde vergi oranları indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulu'nca tespit edilen sınırı aşan vergi yılı içinde mahsuben iade edilmekte, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı ise izleyen yılda mükelleflerin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade konusu yapılabilmektedir.⁴⁶

- **KDV Tam İstisna;** Teslim veya hizmet işleminin KDV'den istisna edilmiş olması durumunda, bu işlemle ilgili olarak işlemde bulunan tarafından yüklenilmiş olan KDV'nin indirilmesi, indirimle yüklenilen KDV'nin giderilememesi durumunda ise, işlemin yapıldığı ay itibariyle mükellefe iadesi suretiyle, istisnaya konu mal veya hizmetin KDV yükünden kurtarılmasının sağlayan istisna türüdür.⁴⁷
- **KDV Kısmi İstisna;** Tam istisna kapsamına girmeyen işlemleri kapsayan ve istisna kapsamındaki işlemler dolayısı ile yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamadığı istisna türüdür. Kanunun İndirilemeyecek KDV başlıklı 30.maddesinin a bendine göre “Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi” indirim konusu yapılamaz. Kısmi istisna dolayısıyla yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan KDV işin mahiyetine gider veya maliyet unsuru olarak yansıtılmalıdır.⁴⁸
- **KDV Tevkifatı;** KDV tevkifatı uygulaması, hizmet veya teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, hizmet veya teslimi yapanlar tarafından değil bu işlemlere muhatap olanlar tarafından tamamen ya da kısmen vergi

⁴⁶ Katma Değer Vergisi İade Sistemi, **a.g.e.**

⁴⁷ Altındağ YMM, KDV İadesi Açısından Tam İstisna ve Kısmi İstisna, (Çevrimiçi), <http://www.altindagymm.com.tr/html/204/Sirkuler+2009-24+KDV+Iadesi+Acisindan+Tam+Istisna+ve+Kismi+Istisna> (Erişim Tarihi: 05/04/2014).

⁴⁸ Murat İstanbulluoğlu, KDV İstisnalar, (Çevrimiçi), <http://www.muratistanbulluoglu.com.tr/?p=207> (Erişim Tarihi: 05/04/2014).

sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi durumudur. **Tam Tevkifat;** işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin işleme muhatap olan alıcılar tarafından tamamının beyan edilip ödenmesi; **Kısmi Tevkifat** ise, hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise teslim veya hizmeti yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir.⁴⁹

2.1.2 Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 1. Maddesine göre bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların net tutarı gelir vergisinin konusuna girmektedir. Vakıf üniversiteleri gerçek kişi olmadıkları için gelir vergisi mükellefi değildir.⁵⁰

GVK'nın 94. Maddesinin 1. Fıkrasına göre, kamu idare ve müesseseleri, iş ortakları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler nakden veya hesaben ödemeleri yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine tevkifat yapmaları gerekmektedir.⁵¹

Vakıf üniversiteleri kamu kurumu olduğu için hak sahiplerine ücret adı altında nakden ve hesaben yaptıkları ödemeleri için vergi kesintisi yapmak zorundadırlar. Yapılan ücret ödemesinin vergilendirilmesi için yapılan hizmetin geçmişte yapılmış yada gelecekte yapılacak olması önemli değildir. Önemli olan ödemenin hizmet

⁴⁹ Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=XZjID6OfiPNjLQ1j&type=teblig> (Erişim Tarihi: 05/04/2014).

⁵⁰ Şakar, **a.g.e.** s.160.

⁵¹ **Gelir Vergisi Kanunu**, 94.Madde 1.Fıkra (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=OQEXSZA493H7DNZR&type=madde> (Erişim Tarihi: 22/12/2013).

erbabına yapılmış olmasıdır. Ücretlerin vergilendirilmesinde tahsil esası kabul edilmektedir.⁵²

GVK'nın 89. Maddesinin 1. Fıkrasının 4. Bendine göre, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan derneklere yıllık toplamı beyan edilecek gelirin %5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için %10'unu) aşmamak kaydıyla, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar gelir vergisi mükellefleri tarafından gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilmektedir.⁵³

GVK'nın 89. Maddesinin 1. Fıkrasının 5. Bendinde, “genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu il çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkez inşası dolayısıyla yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamı” gelir vergisi mükellefleri tarafından gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilmektedir.⁵⁴

Vakıf üniversitelerine yapılan bağış ve yardımların makbuz karşılığı yapılmış olması ve mutlaka o yıl beyan edilen bir gelirin bulunması durumunda bağış ve yardım tutarının tamamını gelir vergisi mükellefi beyannamede tamamını indirebilecektir.⁵⁵

2.1.3 Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu madde 4/1-a bendine göre, “Kamu idare ve kuruluşları tarafından bilimi, tarım ve hayvancılığı, fennî ve güzel sanatları öğretmek,

⁵² Şakar, a.g.e., ss.160-163.

⁵³ **Gelir Vergisi Kanunu**, 89. Madde 1. Fıkra 4. Bent (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 02/11/2013).

⁵⁴ **Gelir Vergisi Kanunu**, 89. Madde 1. Fıkra 5. Bent

⁵⁵ Şakar, a.g.e., s.174.

geliştirmek, yaymak ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, kütüphaneler, müzeler, tiyatrolar, okul atölyeleri, konservatuarlar, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar” kurumlar vergisinden muaftır. Söz konusu kuruluşlar kanun metninde sayılmakla beraber, gibi ve benzeri müesseseler şeklinde düzenleme yapılmak suretiyle, sosyal devlet ilkesi gereği, bentlerde sayılanlara benzer kuruluşlar da kanun maddesi gerekçesi ile muafiyet tanınmıştır.⁵⁶

Bu durumda, vakıf üniversitelerinin yukarıdaki tanıma ve muafiyet sağlanan kurum ve kuruluşların niteliğine haiz olduğu 2547 sayılı **Yükseköğretim Kanununun 56. Maddesinin** (b) fıkrasında; vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumlarının, üniversitelerin ve yüksek teknoloji enstitülerinin, genel bütçeye dâhil kamu kurum ve kuruluşlara tanınan **mali muafiyet, istisna ve diğer kolaylıklardan** aynen yararlanacağı, açıkça belirtilmektedir.⁵⁷

Bu nedenle vakıf üniversiteleri yukarıda belirtilen faaliyetler dâhilinde yani esasında kuruluş amaçları ile sınırlı olarak **kurumlar vergisinden muaftır**. Ancak bu üniversiteler, niteliği itibari ile yukarıda muafiyet hükmünde belirtilen faaliyetler dışında, iktisadi işletme oluşturacak şekilde ticari, sınai ve zirai faaliyette bulunmaları durumunda iktisadi işletmelerin kurumlar vergisine tabi olacağı bilinmektedir.⁵⁸

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10. Maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde; özel ve genel bütçeli kamu idarelerine, belediyelere, köylere, il özel idarelerine, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan yardım ve bağışların toplamının, o yıla ait kurum

⁵⁶ **Kurumlar Vergisi Kanunu** 2.Bölüm, 4. Madde, 1. Fıkra, a. Bent (Çevrimiçi), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf> (Erişim Tarihi: 22/12/2013).

⁵⁷ Cansın Değirmencioğlu, “Vakıf Üniversitelerinin Vergi Mükellefiyeti ve Yapılan Bağışların Durumu” (Çevrimiçi) <http://www.sanayigazetesi.com.tr/vakif-universitelerinin-vergi-mukellefiyeti-ve-yapilan-bagislarin-durumu-makale,366.html> (Erişim Tarihi: 02/11/2013).

⁵⁸ Değirmencioğlu, **a.g.m.**

kazancının %5'ine kadar olan kısmının, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebileceği açıklanmıştır.⁵⁹

2547 sayılı Kanunun değişen 56. Maddesinin (b) fıkrasında; kurumlar veya gelir vergisi mükellefleri tarafından yüksek teknoloji enstitülere ve üniversitelere makbuz karşılığında yapılacak bağışların Kurumlar ve Gelir Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebileceği belirtilmiştir. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile de 5904 sayılı kanunun yayımlandığı tarih olan 03.07.2009 tarihinden itibaren yukarıda belirtilen üniversite ve enstitülere yapılan **bağışların tamamının kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabileceği** açıklanmıştır.⁶⁰

Burada dikkat edilmesi gereken nokta, yapılacak bağış ve yardımın **vakfın kendisine mi** yoksa vakfın kurduğu **üniversiteye mi** yapılacağıdır. Eğer bağış ve yardım vakfın kendisine yapılıyorsa Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-c maddesi uyarınca indirim konusu olacak bu bağış ve yardım tutarı, bağışı yapan kurumun kazancının %5 ile sınırlandırılmıştır. Ancak vakfın bünyesinde olan üniversitelere yapılacak bağış ve yardımlarda böyle bir sınırlama olmamakla birlikte tamamı matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.⁶¹

Aynı ve nakdi olarak yapılan bağış yardımların kurumlar vergisi mükelleflerince indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığı yapılmış olması gerekmektedir. Nakdi bağışların vergi matrahından indirilebilmesi için, bağışı kabul eden kurumdan makbuz alması yada banka aracılığı ile yapılıyor ise dekont alması gerekmektedir.⁶²

⁵⁹ **Kurumlar Vergisi Kanunu** 10. Madde 1. Fıkra C. Bent (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=860> (Erişim Tarihi: 02/11/2013)

⁶⁰ **Yükseköğretim Kanunu**, 10.Bölüm, 56. Madde, b. Fıkra (Çevrimiçi), <http://www.yok.gov.tr/web/denklik/2547-sayili-kanun;jsessionid=1BA7AA869B448C535CEA4E4A6B5A5D31> (Erişim Tarihi: 22/12/2013)

⁶¹ Değirmencioğlu, **a.g.m.**

⁶² Mehmet Emin Akyol, "Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Bağış ve Yardım İndirimi", **Yaklaşım Dergisi**, S.205 (Ocak 2010), s.80.

Aynı bağışlarda ise; işletmenin stokundan ya da aktifinden çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden alıp bağışladıkları değerler için fatura düzenlenmesi ve düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından yardım ya da bağış olarak alındığına dair şerh konulması ve yetkililer tarafından imzalanması gereklidir. Aynı değerler mükelleflerce dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanıyor ise; teslim belgesi düzenlenerek bağışı alan kurum yetkilileri tarafından imzalanması gerekmektedir.⁶³

Aynı bağış ve yardımların vergiden indirilecek olan tutarın belirlenmesinde maliyet bedeli veya kayıtlı değer kullanılmaktadır. Bu değer mevcut değilse takdir komisyonlarınca tespit edilecek değerler esas alınmaktadır. Bağış ve yardımlar ilgili dönem kazancının elverdiği ölçüde aynı dönemde indirilebilir. Gelecek dönemlerde indirim konusu yapılmamaktadır.⁶⁴

2.1.4 Damga Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

488 sayılı Damga Vergisi Kanununda damga vergisi mükelleflerinin kâğıtları imza edenler olduğu ve genel ve özel bütçeli idareler ile kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişilerin ödeyeceği belirtilmektedir. Vakıf üniversitelerine, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu gereğince genel bütçeye dâhil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan kolaylıkların tanınması gerekmektedir. Bu açıklamalar doğrultusunda; vakıf üniversiteleri ile kişiler arasında düzenlenen sözleşmelerin damga vergisi kişiler tarafından ödenecek olup vakıf üniversitelerinin resmi dairelerle düzenleyecekleri sözleşmeler ise damga vergisinden istisna olacaktır.⁶⁵

⁶³ Burhan Gündoğdu, “Bağış ve Yardımların Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, S.178 (Ekim 2007), s.111.

⁶⁴ Akyol, **a.g.e.**, s.82.

⁶⁵ Değirmencioglu, **a.g.m.**

2.1.5 Diğer Vergiler Açısından Değerlendirilmesi

Vakıf üniversitelerinin diğer vergilerden emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve belediyelere ödenen çeşitli vergiler karşısındaki durumunu aşağıdaki şekilde açıklanabilmektedir.

2.1.5.1 Emlak Vergisi

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 4. ve 14. maddelerinde kanunla kurulan üniversitelere ait bina ve arazilerin emlak vergisinden muaf olduğu belirtilmektedir. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun ek 7. Maddesinde de vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumlarının emlak vergisinden muaf tutulduğu belirtilmiştir. Vakıf üniversiteleri, kendilerine ait bina ve araziler açısından emlak vergisinden daimi olarak muaf tutulmaktadır.⁶⁶

2.1.5.2 Motorlu Taşıtlar Vergisi

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanun'un 4/a maddesinde vakıflarca kurulan üniversiteler adına tescil edilmiş olan taşıtların motorlu taşıtlar vergisinden muaf olduğu belirtilmektedir.⁶⁷

2.1.5.3 Belediyelere Ödenen Vergiler

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında olan çevre temizlik vergisi ve bina inşaat harcından vakıf üniversitelerinin de muaf tutulduğu belirtilmektedir. Ancak

⁶⁶ İlhami Söyler, "Eğitim Hizmetleri Bağlamında Vakıf Üniversitelerinin Finansal ve Vergisel Sorunları". (Çevrimiçi)http://www.maliyeokulu.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=245%3Aeitim-hizmetleri-balamnda-vakif-ueniversitelerinin-finansal-ve-vergisel-sorunlar-&catid=57%3Atax (Erişim Tarihi: 19/10/2013).

⁶⁷ Söyler, **a.g.m.**

vakıf üniversitelerinin çevre temizlik vergisinden muaf olabilmesi binaların münhasıran kendi hizmetlerinde kullanıldığında mümkün olmaktadır.⁶⁸

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 13.maddesine göre, **ilan ve reklam vergisinin** mükellefi, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan yada yaptıran gerçek veya tüzel kişilerdir. Belediye Gelirleri Kanunu'nun 14. Maddesinin 6. Fıkrasına göre, genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idarelerinin, belediyelerin, köylerin ve bunların kuracakları birliklerin ve T.C. Devlet Demiryolları işletmelerinin yapacakları her türlü ilan ve reklamlardan vergi alınmamaktadır. Yükseköğretim Kanunu'nun 56.maddesi ve ek 7. Maddesi uyarınca **vakıf üniversitelerinin yapmış oldukları ilan ve reklamlar, ilan ve reklam vergisinden istisnadır.**⁶⁹

2.2 Vakıf Üniversitelerinin Gelire İlişkin Özellikleri

2547 sayılı Yükseköğrenim Kanunu ile belirlenen ve kamu tüzel kişiliğine sahip yükseköğretim kurumlarının kaynakları anılan Yasa'nın 55. maddesinde yer almaktadır. Buna göre yükseköğretim kurumlarının gelir kaynakları aşağıdaki şekilde sayılmaktadır:⁷⁰

- Her yıl bütçeye konulacak ödenekler,
- Alınacak harç ve ücretler,
- Kurumlarca yapılacak yardımlar,
- Taşınır ve taşınmaz malların gelirleri,
- Yayın ve satış gelirleri,
- Döner sermaye işletmelerinden elde edilecek kârlar,
- İktisadi işletme,
- Devlet hazine katkısı,
- Bağışlar, vasiyetler ve diğer gelirlerdir.

⁶⁸ Söyler, **a.g.m.**

⁶⁹ Şakar, **a.g.e.**, s.207.

⁷⁰ **Yükseköğretim Kanunu**, 10.Bölüm, 55. Madde.

Bu maddede dikkat çeken bazı hususları şu şekilde açıklamak gerekmektedir:⁷¹

- Yükseköğretim kurumlarının gelirleri sayılırken devlet üniversitesi ve vakıf üniversitesi ayrımı yapılmamaktadır,
- Devletin, genel bütçeden ayracağı ödeneklerle devlet üniversitelerine ve vakıf üniversitelerine ayırım yapmadan belirli esaslara, göre para yardımı yapmaktadır,
- Alınacak harç ve ücretlerin yükseköğretim kurumlarının gelirleri arasında sayılmaktadır.

2.2.1 Öğrenci Katkı Payları, Alınan Bağış Ve Yardımlar

FASB'ye göre, ilke olarak **alınan tüm bağışlar**, alındıkları tarihteki makul değer ile ölçülüp kaydedildiğinden, hizmet katkı gelirleri de alınan hizmetin makul değerine ya da alınan hizmetten kaynaklanan varlığın değerine veya varlığın artan değerine göre kaydedilmektedir.⁷²

Nakdi yardımlar; YÖK bütçesine konulan devlet yardımı ve Devlet Planlama Teşkilatı bütçesine konulan proje yardımlarıdır. Ayni yardımlar; vakıf üniversitelerine sağlanan eşya, mal gibi ayni nitelikli yardımlardır. Ayni yardımlar hazinenin özel mülkiyetinde bulunan, arazilerin satışı veya irtifak hakkı tesisi ile devletin hüküm ve tasarrufunda bulunan arazilerin kullanma izni verilmesidir.⁷³

GV ve kurumlar vergisi mükelleflerinin üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığı yapacakları nakit bağışların Gelir ve Kurumlar Vergisi

⁷¹ Özmen, **a.g.m.**

⁷² Durmuş, **a.g.e.**, s.47.

⁷³ Söyler, **a.g.m.**

Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlere ve kurum kazancından indirileceği yer almaktadır.⁷⁴

2547 sayılı kanunun 56. Maddesi 09.04.1991 tarihli 3708 sayılı kanunla değiştirilerek Yükseköğretim Kanunu'nun ek 7. maddesinde 56. maddede yer alan mali bağış ve yardımlardan vakıf üniversitelerinin de yararlanabileceği hükmü getirilmiştir. Bu yüzden vakıf üniversitelerine yapılacak bağış ve yardımların tamamının yıllık beyanname ile gösterilecek gelirden indirilmesi mümkündür.⁷⁵

2.2.1.1 Devlet ve Hazine Yardımı

Vakıflar tarafından kurulmuş olan yükseköğretim kurumlarının giderlerine katkıda bulunmak amacıyla; bütçede yer alan ödenekle sınırlı olmak kaydıyla, ilgili vakıf yükseköğretim kurumunun müracaatı, Yükseköğretim Kurulunun görüşü ve Milli Eğitim Bakanlığının teklifi üzerine Maliye Bakanlığı'na devlet yardımı yapılmaktadır. Yapılacak Devlet Yardımı: Devlet yükseköğretim kurumlarına o yıl tahsis edilen toplam bütçe ödeneklerinin örgün öğrenci sayısına bölünmesiyle elde edilen tutarın, ilgili vakıf yükseköğretim kurumunda okuyan örgün öğrenci sayısı ile çarpılması sonucu bulunulacak miktarın %30'unu geçmemelidir. Ancak, bu miktarın üniversitelere dağıtımı; öğrenci seçme ve yerleştirme sisteminde kullanılan sayısal (%50), sözel (%20) ve eşit ağırlıklı (%30) puan türlerinin parantez içinde gösterilen ağırlıklar uygulanarak, üniversitenin toplam örgün öğrenci sayısına göre yapılmaktadır. Yükseköğretim Kurulu bu oranları yarısına kadar eksiltmeye ya da yükseltmeye yetkilidir. En az iki yıl eğitim-öğretim yapmış olan vakıf üniversiteleri devlet yardımı almak amacı ile Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı'na müracaat etmelidirler.⁷⁶

⁷⁴ **Yükseköğretim Kanunu**, 10.Bölüm, 56. Madde, b. Fıkra.

⁷⁵ Hasan Bülent Kantarcı, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımların Vergiden İndirilmesi Üzerine Bir Değerlendirme" (Çevrimiçi) <http://e-dergi.atauni.edu.tr/index.php/IIBD/article/viewFile/3553/3382> (Erişim Tarihi: 02/11/2013).

⁷⁶ **Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği** 7.bölüm- madde 30 (Çevrimiçi) <http://www.Resmi-gazete.gov.tr/eskiler/2005/12/20051231-25.htm> (Erişim Tarihi: 02/11/2013)

Vakıf yükseköğretim kurumlarına devlet yardımının yapılabilmesi için bu kurumların aşağıdaki şartları yerine getirmeleri gerekmektedir.⁷⁷

- a) En az iki eğitim-öğretim yılını tamamlamış olması,
- b) Öğrencilerin en az %15'ine eğitim-öğretim masraflarını karşılayacak düzeyde tam burs vermesi,
- c) Öğrenci alınan her lisans programı için, öğretim üyesi yetiştirmek amacıyla, vakıf üniversitelerince seçilerek Yükseköğretim Kurulu tarafından yurtdışında ya da yurtiçinde belirlenmiş olan üniversitelere yerleştirilen ve izlenen doktora öğrencilerine, kontenjanı 50'ye kadar olan programlar için bir öğrenciye, 50 ile 100 arasında olan programlar için iki öğrenciye ve kontenjanı 100'den fazla olan programlar için üç öğrenciye eğitim-öğretim ve diğer masraflarını karşılayacak düzeyde burs vermesi ya da üniversitelerin bu doktora öğrencilerinin sayısı kadar, yurtdışında yerleşik Türk uyruklu öğretim üyesini en az bir eğitim-öğretim yılı tam gün statüsünde sözleşmeli çalıştırdığını Yükseköğretim Kurulu'na belgelemesi,
- d) Üniversitelerin lisans düzeyindeki örgün öğretim programlarında en az bir eğitim-öğretim yılı sözleşmeli tam gün statüsünde çalışan öğretim üyesi başına düşen öğrenci sayısının, Devlet üniversitelerinin öğretim üyesi başına düşen öğrenci sayısının ortalamasına eşit veya daha az olması,
- e) Üniversitelerarası Kurulca görevlendirilen komisyonca yapılacak değerlendirme sonucunda; bir önceki yılsonu itibariyle tespit edilen tanınmış bilimsel dergilerde, üniversitede en az bir eğitim-öğretim yılı sözleşmeli tam gün statüsünde çalışan öğretim üyesi başına düşen yayın sayısı bakımından, bu esasa göre sıralanan tüm Devlet üniversitelerinin ilk yarısına girecek durumda olması,

⁷⁷ Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği, 7. Bölüm, Madde.30., T.C. Yükseköğretim Mevzuatı, 26.b., İstanbul: Yalın Yayıncılık, Nisan, 2013, ss.635-637.

f) Öğrenci seçme ve yerleştirme sisteminde o yıl yerleştirilen örgün öğretim öğrencileri arasında ilk %5'e giren öğrenci almış olması ve üniversitenin örgün öğretim programlarına o yıl yerleştirilen toplam öğrenci sayısı ile her bir puan türünün ikinci fıkrada belirtilen göreceli önemini yansıtan ağırlıkları temel alınarak yapılan değerlendirmede, bu esasa göre sıralanan tüm Devlet üniversitelerinin ilk yarısına girmesi,

Şartlarından asgari (a), (b), (c) ve (d) bentlerini yerine getirmeleri gerekmektedir. Buna göre, ikinci fıkrada belirtilen miktarın;

- (a), (b), (c), (d), (e) ve (f) bentlerinde sayılan tüm şartları yerine getiren vakıf yükseköğretim kurumlarına tamamına kadar,
- Asgari şartlardan (a), (b), (c) ve (d) bentlerinin yanında (e) veya (f) bentlerinden birini yerine getiren vakıf yükseköğretim kurumlarına %80'ine kadar,
- Sadece asgari şartları yerine getiren vakıf yükseköğretim kurumlarına %60'ına kadar,
- Devlet yardımı verilir. Asgari şartları yerine getiremeyen vakıf yükseköğretim kurumlarına Devlet yardımı yapılmaz.
- Vakıf yükseköğretim kurumlarına yapılacak yardım miktarı, Yükseköğretim Kurulu tarafından yapılacak değerlendirme esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilmektedir. Vakıf yükseköğretim kurumlarına yapılacak yardım iki eşit taksit şeklinde her yılın en geç Ekim ayı sonuna kadar ödenir.
- Yardım alan vakıf yükseköğretim kurumu her yıl Nisan ayı sonuna kadar bir önceki yılın giderlerini ve gelirlerini Milli Eğitim Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ile Yükseköğretim Kuruluna göndermek zorundadır.
- Vakıf yükseköğretim kurumlarından gerektiğinde belge isteme ve inceleme yaptırmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

- Devlet yardımından yararlanmak isteyen vakıf yükseköğretim kurumları en geç yardım yapılacak mali yılın 31 Mart tarihine kadar başvurularını Yükseköğretim Kurulu Başkanlığına iletmek zorundadırlar. Bu süre içerisinde başvuruda bulunmayan vakıf yükseköğretim kurumları herhangi bir hak ve talepte bulunamazlar.

Vakıf üniversitelerine hazinenin yardımları; irtifak hakkı tesisi, arsa, arazi satışı ve kullanma hakkı verilmesidir.⁷⁸

- **İrtifak hakkı tesisi;** bir eşya üzerinde hak sahibine o eşyadan yararlanma yetkisi sağlayan sınırlı bir ayni haktır. Vakıf üniversitelerine 49 yıla kadar hazine arazileri üzerinde irtifak hakkı tesis edilmektedir. İrtifak hakkı bedeli yıllık olarak arazinin vergi değerinin %1 'inden az olmamak üzere, proje bedelinin %05'idir.
- **Arsa ve arazi satışı;** hazineye ait taşınmazların vakıf üniversitelerine %50 indirimli satış imkânı tanınmasıdır. Satış bedeli harca esas değer yarısı kadardır.
- **Kullanma hakkı verilmesi;** hazinenin özel mülkiyetindeki tapulu araziler dışında kalan, kamu mallarının 49 yıla kadar vakıf üniversitelerine kullandırma durumudur.

2.2.1.2 Kurucu Vakfın Katkıları

Vakıf üniversiteleri, vakıf tarafından kurulmaktadır. Kurucu vakfın yetkili yönetim organlarının üniversite kurma ile ilgili kararları Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün olumlu yazısı ile bir takım belge ve taahhütlerle birlikte YÖK'e sunulmaktadır. Bunlar arasında finansmana yönelik aşağıdaki belgeler de yer almaktadır:⁷⁹

⁷⁸ Söyler, a.g.m.

⁷⁹ Söyler, a.g.m.

- Kurulacak üniversitenin araç, gereç, bina ve diğer maddi yapıları ile bunların sağlanması için yeteri kadar bir meblağın tahsis edildiği belge,
- Kurulacak üniversitenin bir yıllık her çeşit işletme ve cari giderlerinin en az %20'sini karşılayacak nakdi veya ayni değer tahsisini gösteren belge.

Vakıf üniversitelerinin kuruluşuna izin verilirken kurucu vakfın mali bünyesinin güçlü olması önem taşımaktadır. Bunun için mevzuatın öngördüğü bina, araç-gereç ve benzeri fiziki yapıların mevcudiyeti veya bunların sağlanması için yeteri kadar bir bedelin tahsisi önemlidir. Ancak bunlar yeterli olmayabilir. Kurucu vakfın mali bünyesinin güçlü olması gerekmektedir. Kurucu vakıfların mali bünyelerinin güçlendirilmesi amacıyla, iktisadi işletmeler kurmalarını teşvik edici düzenlemeler yapılmalıdır. Bunların kârlarını vakıf üniversitelere aktarmaları şartıyla vergi bağışıklıkları tanınması, hazine arazilerinin daha iyi koşullarda kira, satış veya irtifak hakkı tesisi yoluna gidilmelidir. Aksi halde mali bünyesi zayıf vakıflarca kurulan vakıf üniversitelerinin öğrenci katkı paylarına yüklenmek zorunda kalmaktadır.⁸⁰

Vakıf üniversiteleri hazırladıkları bütçede tahmini olarak cari giderlerini ve %20 vakıf katkısını hesaplamalı ve vakfa bildirmelidirler. Ancak dönem sonunda fiili gerçekleşen cari giderler üzerinden %20 cari gider payı hesaplanmalı ve vakıftan talep edilmelidir. Vakıf ihtiyaç duyulduğunda %20 cari gider payını üniversiteye aktarmak zorundadır. Uygulamada vakıf üniversiteleri bilanço sonrası gider payının %20'sini vakıftan talep ve tahsil etmektedir.

2.2.1.3 Öğrenci Katkıları

Vakıf üniversitelerinin öğretimin devamı süresince en önemli finansal kaynağı öğrenci katkı paylarıdır. Öğrenci katkı payları, mütevelli heyet kararı ile belirlenmektedir. Arkalarında kaynak yönünden güçlü bir vakıf bulunmayan vakıf üniversiteleri, büyük ölçüde öğrenciden aldıkları ücretle yaşamaktadırlar. Öğrenci katkısının bazı vakıf üniversitelerinde %95'e ulaşırken devlet üniversitelerinde %5

⁸⁰ Söyler, a.g.m.

düzeyinde gerçekleşmesi sağlıklı bir yapı arz etmemektedir. Gelişmiş ülkelerin çoğunda, devlet üniversitelerinde öğrenci katkısı, maliyetin %12- 36'sı arasında belirlenmektedir. Yükseköğretimin finansmanında devlete bağımlılık, üniversite özerkliğini de olumsuz etkilemektedir.⁸¹

2.2.2 Diğer Gelirler

Vakıf üniversitelerinin diğer gelirleri arasında; döner sermaye, iktisadi işletme, yürütülen projelerden gelirler ve sürekli eğitim merkezi gelirleri yer almaktadır.

2.2.2.1 Döner Sermaye

Yükseköğretim kurumlarında üniversite yönetim kurulunun önerisi ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile döner sermaye işletmesi kurulabilmektedir. Kurulacak döner sermaye işletmesinin başlangıç sermayesine ilgili yükseköğretim kurumu bütçesinde bu amaç için ödenek öngörülme kaydıyla katkı sağlanabilmektedir.⁸²

Döner sermaye işletmelerinin bağlı olduğu kurumlardan ayrı bütçe, muhasebe sistemi ve tahakkuk birimleri bulunmaktadır. Ayrıca, bazı kuruluşlar bünyesinde birden fazla döner sermaye işletmesi kurabilmektedir. Döner sermaye işletmeleri bağlı oldukları kurumlardan ayrı bir işveren olarak kabul edilmekte ve ayrı ayrı vergilendirilmektedir.⁸³

Ancak Danıştay kararları doğrultusunda 01.01.1990 tarihinden geçerli olmak üzere döner sermaye işletmeleri ve bağlı oldukları kurumlar tek bir işveren olarak kabul edilmesi uygun görülmektedir. Bu kapsamda;⁸⁴

⁸¹ Söyler, **a.g.m.**

⁸² **Yükseköğretim Kanunu**, 10.Bölüm, 58. Madde, a. Fıkra.

⁸³ Ali Çakmakçı, Vakıf Üniversitelerinin Mali Sorunları, Seçkin/ Vergi&Maliye, ss.132-133.

⁸⁴ Çakmakçı, **a.g.e.**, s.133.

- Bakanlıklar, bağılı kuruluşlar ve üniversitelerde bulunan tahakkuk birimlerinin, döner sermaye işletmelerindeki tahakkuk birimleri ile koordineli olarak çalışmaları,
- Bu kuruluşlar tarafından bir ay içerisinde yapılan ücret ödemeleri ile döner sermaye ücret ödemelerinin toplanarak, 128 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan esaslar çerçevesinde vergilendirilmesi, gerekmektedir.

2.2.2.2 İktisadi İşletme

Vâkıfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin;

- Dernek veya vakfa ait sermaye veya idari bakımdan bağılı olması,
- Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,
- Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

Anılan şartları taşıyan dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri;⁸⁵

- Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,
- Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
- Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,
- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına bakılmaksızın vergiye tabi tutulmaktadır. Ayrıca; satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi, kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir.

Vakıf üniversiteleri iktisadi işletmelerinin yapmış oldukları teslim ve hizmetler ile bunlara yapılan her türlü teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisine tabi olmaktadır.⁸⁶

⁸⁵ Özmen, a.g.m., s.211-212.

Vakıf üniversitelerine bağlı olan iktisadi işletmeler üniversiteden ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmalı ve ticaret siciline kayıt yaptırmalıdır. Vakıf üniversitelerinin iktisadi işletmeleri, kurumlar vergisi mükellefidirler. İktisadi işletmenin ticari kârına, kanunen kabul edilmeyen giderler eklenir, vergide muaf gelirler, istisnalar, geçmiş yıl zararları düşülür ve kurumlar vergisi matrahı bulunur. Matrah üzerinden %20 kurumlar vergisi hesaplanmaktadır.⁸⁷

İktisadi işletmenin ticari karından, hesaplanan kurumlar vergisi tutarı düşüldükten sonra, vakıf üniversitelerine aktarılacak kâr tutarı bulunmaktadır. Bu tutar üzerinden gelir vergisi stopajı kesildikten sonra kalan tutar, üniversiteye aktarılabilir. Vakıf üniversitelerinin birden fazla iktisadi işletmesi olması durumunda finansal tablolarının konsolidasyon zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak istenirse yapılabilmektedir.⁸⁸

2.2.2.3 Yürütülen Projeler

Proje kapsamında satın alınan mal ve hizmete ait düzenlenen fatura veya fatura yerine geçebilecek belgeler proje numarası belirtilmek suretiyle üniversite adına düzenlenmelidir. İbraz edilen belgelerdeki giderlerin döviz cinsinden olanları, belge tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru esas alınmalıdır. Yürütülen proje kapsamında üniversiteye aktarılacak tutarlar için üniversite tarafından proje adına hesap açtırılması gerekmektedir.⁸⁹

2.2.2.4 Sürekli Eğitim Merkezi

Sürekli eğitim merkezi; lisans, meslek yüksekokulu ve lisansüstü programları dışında, eğitim verdiği ve araştırma yaptığı tüm alanlarda, kısa ve uzun süreli eğitim

⁸⁶ Necati Akın ve Nazım Anıl, “Vakıflar ve İktisadi İşletmeleri İle Bunların Vergisel Boyutu” (Çevrimiçi) <http://www.anilymm.com/tr/HaberDetay.asp?id=339> (Erişim Tarihi: 07/09/2013).

⁸⁷ Durmuş, **a.g.e.**, s.152.

⁸⁸ Durmuş, **a.g.e.**, ss.152-153.

⁸⁹ TÜBİTAK Tarafından Özel Kuruluşlar ve Vakıf Üniversitelerine Proje Karşılığı Aktarılacak Tutarların Transferi, Harcanması, Muhasebeleştirilmesi ve Denetimine İlişkin Esaslar, 2. Bölüm, Madde.11-12., (Çevrimiçi) http://www.tubitak.gov.tr/tubitak_content_files/mevzuat/esaslar/ESASLARX_2.pdf (Erişim Tarihi: 10/11/2013)

programları düzenlemek, çeşitli danışmanlık ve araştırma projeleri geliştirmek ve bu şekilde Üniversitenin özel sektör, kamu ve uluslararası kuruluşlarla işbirliğinin gelişmesine katkıda bulunmaktadır. Üniversitelerde sürekli eğitim merkezleri diğer gelirler arasında yer almaktadır.⁹⁰

2.2.3 Gelirlerde Dönem Ayrımı

Dönem ayrımı, dönemsellik ilkesinden yola çıkarak, işletmelerin yaşam sürelerinin belli dönemlere bölünmesini ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak tespit edilmesini kapsamaktadır. Dönemsellik kavramına göre, faaliyet sonuçları ilgili olduğu dönemde değerlendirilmelidir. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi; hasılat, gelir ve karların aynı dönemine ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.⁹¹

Gelirlerde dönem ayrımı; bir hasılatın belli bir dönem kazancının tespitinde kullanılabilmesi için, bu hasılatın söz konusu döneme ait olması gerekmektedir. Dönemden kastedilen bir takvim yılıdır. Ancak vakıf üniversiteleri özel hesap dönemine tabi olduğundan eğitim-öğretim dönemi olan 01 eylül-31 ağustos tarihleri dönem ayrımında dikkate alınmaktadır. Ancak bazı üniversitelerde farklı uygulamalar ile karşılaşmış olup, 12 aylık özel hesap dönemi yerine 9 aylık eğitim-öğretim dönemi gelirlerde dönem ayrımı olarak kullanılmıştır. Ortak bir dili konuşmak adına vakıf üniversitelerinin dönem ayrımına açıklık getirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Vakıf üniversitelerinde; öğrencilerden tahsil edilen tutarların genel olarak fatura dönemleri ile uyumlu olduğu anlaşılmıştır. Ancak farklı uygulamalarda söz konusudur.

⁹⁰ İstanbul Ticaret Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği, 2.Bölüm, 5. Madde, (Çevrimiçi), <http://www.ticaret.edu.tr/tr/Sayfa/Universitemiz/Mevzuat/UniversitemizMevzuati/Yonetmelikler/SurekliEgitimMerkeziYonetmeliği> (Erişim Tarihi: 01/04/2014)

⁹¹ Mahmut Tayyar Ergül, Dönem Kapandıktan Sonra Gelen Faturalardaki KDV'lerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu, (Çevrimiçi), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/75MaliCozum/16%20mahmut%20tayyar%20ergul.pdf> (Erişim Tarihi: 05/04/2014)

Bazı üniversiteler eğitim ücretini peşin tahsil edip, faturaları tahsilattan bağımsız oluştururken, bazı üniversiteler tahsilat ve fatura dönemini uyumlu hale getirmiştir.

2.3 Vakıf Üniversitelerinde Giderlere İlişkin Özellikler

Vakıf üniversitelerinde giderlere ilişkin giderlerde dönem ayrımı ve kıdem, ihbar tazminatı karşılıkları dikkat çekmektedir.

2.3.1 Kıdem Ve İhbar Tazminatı

Vakıf üniversitelerinde çalışan personel için kıdem tazminatı hesaplanabilir, gider kaydedilebilir ve karşılık ayrılabilir. Kıdem tazminatı hesaplanıp, karşılık ayrılacak ise, bu tutar öngörü bütçesinde, kesin bütçede ve gider kalemleri arasında gösterilmelidir. Kıdem tazminatı karşılığı ayırmak; emeklilik, işten çıkarılma, evlilik, askerlik gibi nedenlerle tazminat ödendiği durumda geçmiş dönem gider yüklerinin ödendiği dönemde toplanmasının önüne geçmektedir.⁹²

Vergi Usul Kanunu'na göre kıdem tazminatı ancak işçinin iş akdinin sona ermesi halinde gider yazılmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ise; kıdem tazminatları için karşılık ayrılması ve gider yazılmasını önermektedir. Vakıf üniversiteleri bu anlamda UFRS'ı dikkate alarak kıdem tazminatı karşılıklarını net bugünkü değere göre hesaplayarak gider kaydedebilirler.

2.3.2 Giderlerde Dönem Ayrımı

Giderlerde dönem ayrımı; bir giderin belli bir döneme ilişkin safi kazancın belirlenmesinde menfi unsur olarak dikkate alınabilmesi için bu giderin söz konusu döneme ait olması gerekmektedir. Hasılatın ve giderlerin hangi döneme ait olduğunun

⁹² Durmuş, a.g.e., s.235.

tespitinde, hasılatın tahsil edilmiş veya giderlerin ödenmiş olup olmadığının önemi bulunmamaktadır. Önemli olan giderlerin tahakkuk dönemidir.⁹³

Dönemden kastedilen 01 Ocak - 31 Aralık olan bir takvim yılıdır. Ancak vakıf üniversiteleri özel hesap dönemine tabi olduğundan eğitim-öğretim dönemi olan 01 Eylül - 31 Ağustos tarihleri dönem ayırımında dikkate alınmalıdır.

2.4 Vakıf Üniversitelerinde Duran Varlıklara İlişkin Özellikler

Maddi duran varlıklar işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlıklardır. Maddi olmayan duran varlıklar ise; bir yıldan uzun süre işletmenin kâr elde etmesine katkı sağlayan, faaliyetlerinde yararlandığı, yasalarla korunan ve maliyeti tespit edilebilen fiziki yapıya sahip olmayan varlıklardır.⁹⁴

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilmesi için, varlığın işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlamasının muhtemel olması ve varlık maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir.⁹⁵

2.4.1 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Maddi duran varlıklar bir yıl veya normal faaliyet döneminden daha uzun kullanıma sahip ve sürekli kullanma amacıyla elde edilen varlıklardır. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirme esasları aşağıdaki gibidir:⁹⁶

- Arsa ve araziler, satın alma maliyeti ile muhasebeleştirilmektedir.

⁹³ Mahmut Tayyar Ergül, **a.g.e.**

⁹⁴ Ümit Gücenme Gençoğlu vd., **Genel muhasebe II**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Ocak 2013, s.43.

⁹⁵ Gençoğlu, **a.g.e.**, s.28.

⁹⁶ Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar: Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2006, ss.240-250.

- Binalar, satın alma fiyatı veya maliyeti ile muhasebeleştirilmektedir.
- Makinalar, taşıtlar ve demirbaşlar alış maliyeti ile muhasebeleştirilmektedir.
- Tesisler ve yerüstü düzenleri, inşa edilme maliyeti ile muhasebeleştirilmektedir.
- Doğal kaynaklar, maliyet değeri ile muhasebeleştirilmektedir.

2.4.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Maddi olmayan duran varlıklar, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı aktifleştirilmiş giderlerdir. Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirme esasları aşağıdaki gibidir:⁹⁷

- Patentler, maliyet değeri ile muhasebeleştirilmektedir.
- Şerefiye, maliyet değeri ile muhasebeleştirilmektedir.
- Ticari marka, maliyet değeri ile muhasebeleştirilmektedir.

2.4.3 Duran Varlık Amortisman Yöntemi

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle (taşınmaz), gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat ve demirbaşlarına ve sinema filmlerinin bu kanun hükümlerine göre tespit edilen değerinin, bunların kullanılacakları süre zarfında yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil etmektedir.⁹⁸

Amortisman duran varlıklarda kullanım, teknolojik gelişmeler, moda ve doğal nedenler sebebiyle meydana gelen, aşınma, yıpranma ve değer düşmesi sebebiyle değer azalmasıdır. Bir varlığın amortismanına konu olabilmesi için; işletmenin hesabında

⁹⁷ Yalkın, a.g.e., ss.250-253.

⁹⁸ Vergi Usul Kanunu, 3.Kısım, 1.Bölüm, 313.Madde.

olması, bir yıldan daha uzun süre kullanılması ve değer düşüklüğü meydana gelmesi gerekmektedir.⁹⁹

Vergi mevzuatında yer alan amortisman hesaplama yöntemleri aşağıdaki gibidir.¹⁰⁰

- Normal (Eşit Tutarlar) Amortisman Yöntemi
- Azalan Bakiyeler (Kalanlar) Amortisman Yöntemi
- Fevkalade Amortisman Yöntemi
- Madenlerde Amortisman Yöntemi

Normal (Eşit Tutarlar) Amortisman Yöntemi; Duran varlığın maliyetinin, tahmin edilen yararlı ömrüne bölünmesiyle yıllık amortisman payları hesaplanmaktadır. Uygulanan amortisman tutarı her yıl eşit olduğundan uygulanması kolay ve yaygındır.¹⁰¹

Azalan Bakiyeler (Kalanlar) Amortisman Yöntemi; Duran varlıkların kullanılma süreleri ilk yıllarda daha fazla ve son yıllarda ise daha az amortisman ayrılması esasına dayanmaktadır. Her yıl amortisman hesaplanacak değer, önceki yıl ayrılmış amortisman tutarından indirilmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Bu yöntemin desteklenme amaçları, maddi duran varlıkların yeni iken daha verimli ve daha uzun çalışmaları, sonraki yıllarda ise daha verimsiz ve tamir, bakım giderlerinin artmasıdır.¹⁰²

Fevkalade Amortisman Yöntemi; Vergi Usul Kanunu 317. Maddede belirtildiği üzere aşağıdaki hallerde Maliye Bakanlığına başvurularak Olağanüstü amortisman ayrılabilir.¹⁰³

⁹⁹ Hasan Türedi, **Genel muhasebe Dönemiçi ve Dönemsonu İşlemleri**, Trabzon: Derya Kitabevi, 2011. ss.283-285.

¹⁰⁰ Türedi, **a.g.e.**, s.287.

¹⁰¹ Gençoğlu, **a.g.e.**, s.39.

¹⁰² Yalkın, **a.g.e.**, s.260.

¹⁰³ Türedi, **a.g.e.**, s.292.

- Yangın, su basması, deprem gibi afetler sonundan değerinin tamamen ve kısmen kaybeden,
- Yeni icatlar nedeniyle teknik verimleri ve değerleri düşerek kısmen veya tamamen kullanılamaz duruma gelen,
- Cebri çalışmaya tabi oldukları için normalden fazla yıpranan ve aşınan duran varlıklar için fevkalade amortisman konusu oluşabilmektedir.

Madenlerde Amortisman Yöntemi; İşletilmesi sebebiyle madenin azalmasından dolayı maddi değerini yitiren madenler ve taş ocakların kullanma hakkı bedeli veya maliyet bedelleri, ilgililerin Maliye Bakanlığına müracaatı üzerine her maden ve taş ocağı için ayrı olmak kaydıyla belirlenecek oranlar üzerinden yok edilebilmektedir.¹⁰⁴

2.4.4 Vakıf Üniversitelerinde Amortisman Uygulanması

Vakıf üniversitelerinde genel olarak Vergi Usul Kanunu'nda belirtildiği şekilde faydalı ömürleri dikkate alınarak maliyet bedeli üzerinden amortismanına tabi tutulmaktadır. Ancak bazı üniversitelerin tüm varlıklar için **maliyet bedellerinin %100 amortisman oranı uygulanarak** aynı yıl gider kaydedildiği anlaşılmıştır. Uygulamadaki farklılıkların giderilmesi için ortak bir paydada buluşulması gerekmektedir. Bunun içinde en doğru olabileceği düşünülen Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının tüm vakıf üniversiteleri tarafından benimsenip uygulanmasıdır.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları dikkate alınarak vakıf üniversiteleri duran varlıklarını amortismanına tabi tutabilirler. Bunun için faydalı ömürlerin tespitine ilişkin bir komisyon kurulabilir ve aşağıdaki **kriterler göz önüne alınarak işlem yapılabilir.**

¹⁰⁴ Türedi, a.g.e., s.299.

- Varlığın kurum tarafından beklenen kullanımı,
- Varlığın nerede kullanılacağı,
- Teknoloji ile ilgisi,
- Önceki dönem istatistiki

Yukarıdaki kriterler göz önüne alınarak kullanım ömrü saptanıp, amortisman ayrılabilir. UFRS dikkate alınarak amortisman ayrılırken gerçeğe uygun değer hesaplanarak, maliyet bedeli ve gerçeğe uygun değer arasında hangi bedel yüksek ise o dikkate alınmaktadır.

2.5 Vakıf Üniversitelerinde Personele İlişkin Özellikler

Vakıf üniversitelerinde akademik ve idari personelin çalışmasına ilişkin düzenlemeler genel olarak 4857 sayılı İş Kanunu, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu ve 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunundan yararlanılmaktadır.

2.5.1 Akademik Personel

Vakıf üniversitelerinde, görev alan akademik personellerin çalışma esasları 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nda devlet üniversiteleri için öngörülen hükümlere tabidir. Bu personellerin aylık ve diğer her türlü özlük hakları ise 4857 sayılı İş Kanunu hükümlerine tabidir.¹⁰⁵

Vakıf üniversitelerinde öğretim üyesi olarak çalışan personelin, iş sözleşmesinin feshine ilişkin işlemin idari yargı mahkemelerinde çözülmesi gerektiği ile ilgili mahkeme kararı bulunmaktadır. Kamu hizmeti, öğretilde ve uygulamada devlet ya da kamu tüzel kişileri tarafından ortak gereksinimleri karşılamak ve kamu yararını sağlamak amacıyla sürekli ve düzenli sunulan hizmetler olarak tanımlanmaktadır. Bu

¹⁰⁵ Çakmakçı, a.g.e., s.151.

doğrultuda devlet ya da vakıf üniversiteleri tarafından sunulan eğitim-öğretim hizmeti kamu hizmeti olarak ifade edilmektedir. Ayrıca vakıf üniversitelerinin devlet tarafından kurulması ve kamu tüzel kişiliğine sahip olması burada eğitim hizmeti veren personelin kamu hukukuna tabi olmasını sağlamaktadır. Sonuç olarak vakıf üniversitelerinde çalışan akademik personel için **idari yargının görevli olması gerektiği açıktır.**¹⁰⁶

Akademik personel, 2914 sayılı yükseköğretim personel kanununda, idari görev ödeneği, eğitim-öğretim ödeneği, geliştirme ve makam tazminatı gibi ek ödenek alabilmektedir. Bu ödenekler damga vergisi dışında herhangi bir vergi ya da kesintiye tabi tutulmamıştır.¹⁰⁷

2.5.2 İdari Personel

Vakıf üniversitelerinde, görev alan idari personellerin çalışma esasları 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nda devlet üniversiteleri için öngörülen hükümlere tabidir. Bu personellerin aylık ve diğer her türlü özlük hakları ise 4857 sayılı İş Kanunu hükümlerine tabidir. İdari personeller belirsiz süreli iş sözleşmeleri ile gerekirse 2 aylık deneme süresi öngörülerek işe başlamaktadır.¹⁰⁸

2.5.3 Yıllık İzinlerin Muhasebeleştirilmesi

Vakıf üniversitelerinde personele verilen izinler; 1 yıl-5 yıl arası 14 gün, 5 yıldan fazla-15 yıl arası 20 gün ve 15 yıldan fazla olanlar ise 24 günden az olmamalıdır. Yıllık izin süresi bölünemez ancak, sözleşmede belirtildiği durumda on günden az olmamak kaydıyla üçe bölünebilmektedir. Yıllık ücretli iznini kullanan her personele izin dönemine ilişkin ücretin izine başlamadan önce peşin olarak ödenmesi gerekmektedir.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Yargıtay Kararları, Çalışma ve Toplum, 2013/1 (Çevrimiçi), http://www.calismatoplum.org/sayi36/abc/15_2.pdf (Erişim Tarihi: 01/04/2014)

¹⁰⁷ Şakar, **a.g.e.**, ss.164-166.

¹⁰⁸ Çakmakçı, **a.g.e.**, s.151.

¹⁰⁹ Çakmakçı, **a.g.e.**, ss.228-229.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları; yıllık izinler için karşılık ayrılması ve gider yazılmasını önermektedir. Vakıf üniversiteleri bu anlamda UFRS'ı dikkate alarak yıllık izin karşılıklarını net bugünkü değere göre hesaplayarak gider kaydedebilirler. Ancak genelde vakıf üniversitelerinin yıllık izinler için karşılık ayırmadığı anlaşılmıştır.

Sosyal güvenlik destek primi ödeyerek çalışan 4/A (eski SSK) emeklileri, hastalanmaları halinde geçici iş göremezlik ödeneğinden faydalanamazlar. Vakıf üniversitelerindeki akademik ve idari personel SGK'lı olup yeni adıyla 4/A'lılar emekli olduğunda tekrar çalışabilmektedirler. SGK emekli olduktan sonra tekrar çalışanlardan SGK destek primini kesmektedir. SGK destek primi ödeyerek çalışmakta olan sigortalı hastalandığında iş göremezlik raporu almaktadır. Ancak sosyal güvenlik destek primi ödeyerek çalışan emekliler iş göremezlik ödeneğinden yararlanamamaktadırlar. Ayrıca, bu uygulamanın bazı vakıf üniversitelerinde farklılık gösterdiği ve yönetimin onayı ile emekli personele ödeme yapıldığı anlaşılmıştır.

İşletmeler çalışanlarına, işte bulunmadıkları dönemlerde, tatil, doğum izni, hastalık, askerlik ve jürlük hizmeti gibi nedenlerle ücret ödeyebilmektedir. Bu ödemeler birikimli ve birikimsiz ücretli izin olarak anılmaktadır. TFRS'ye göre ücretli izinler, birikimli ve birikimsiz ücretli izin olarak ikiye ayrılmaktadır:¹¹⁰

- **Birikimli Ücretli İzin;** cari dönemlere ilişkin hakların tamamen kullanılmaması sonucunda ileriye taşınabilen ve gelecek dönemlerde kullanılabilen izinlerdir. Bu izinlerin bir kısmı çalışanın işten ayrılma durumunda içerideki kullanmadığı hakkını nakit olarak isteyebileceği, hak kazandırıcı olabileceği gibi, bir kısmı da nakit isteme hakkına sahip olunmayan, hak kazandırmayan olabilmektedir. Ancak her iki durumda da yükümlülük mevcuttur ve muhasebeleştirilmelidir.

¹¹⁰ Türkiye Muhasebe Standardı 19 (TMS 19) Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Çevrimiçi), <http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0CCgQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.resmigazete.gov.tr%2Feskiler%2F2013%2F03%2F20130312-17-1.doc&ei=teO7U5njBsbjywPb-4LgBw&usg=AFQjCNGyMTxybd4y5EiMGILZxLzkQG6A8g> (Erişim Tarihi: 02/04/2014).

İşletme, birikimli ücretli izinlerinin beklenen maliyetini, raporlama dönemi sonunda birikmiş kullanılmayan haklar dolayısıyla ödemeyi beklediği ek tutarlar olarak ölçebilmektedir.

- **Birikimsiz Ücretli İzin;** cari dönemlere ilişkin hakların tamamen kullanılmadığı durumda ileriye taşınamayan ya da personelin işten ayrılma durumunda nakit olarak talep edemeyeceği izinlerdir. Genellikle, hastalık, doğum, askerlik ve jüri ödemelerini kapsamakta olup, tutarı arttırmayacağı için herhangi bir borç ve gider muhasebeleştirilmemektedir.

3. VAKIF ÜNİVERSİTELERİNDE FİNANSAL RAPORLAMA

3.1 Finansal Tablolara Genel Bakış

Finansal tablolar işletmenin finansal performansının ve durumunun sunumudur. Amacı geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin nakit akışları, finansal durumu ve finansal performansı hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne derece etkin kullandıklarını da göstermektedir. Finansal tablolar bu amaca ulaşmak için **işletmeyle ilgili olarak aşağıdaki bilgileri sunmaktadır:**¹¹¹

- Varlıklar,
- Borçlar,
- Öz kaynaklar,
- Kârlar ve zararlar dâhil, gelir ve giderler,
- Nakit akışlar,
- Ortakların ortak olmaları nedeniyle yaptıkları katkılar ve yapılan dağıtımlar, vakıf üniversitelerinde ise; kurucu vakıf katkıları,
- Dipnotlarda yer alan bilgiler ile birlikte finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını, zamanını ve kesinliklerini tahmin etmelerine yardımcı olmaktadır.

Bu bilgiler, kullanıcılara finansal tablo dipnotlarıyla birlikte işletmenin gelecekteki nakit ve nakde eşdeğer varlıklarının durumuyla ilgili tahminlerin zamanlamasına ve gerçekleşmesine ilişkin hususları açıklamaktadır.¹¹²

¹¹¹ IFRS, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**, 2010, ss.A295-296.

¹¹² Yurdakul Çaldağ, **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, 5.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s.247.

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu ve finansal performansını gerçeğe uygun olarak göstermesi gerekmektedir. Finansal durum, işletmenin varlıklar, yükümlülükler ve sermayesi arasındaki ilişkilerin finansal tablolara yansıtılmasıdır. **Finansal performans** ise, işletmenin gelir ve giderleri arasındaki ilişkilerin finansal tablolara yansıtılmasıdır.¹¹³

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en doğru ve hızlı bir şekilde kullanılabilmesi için tabloların açık, anlaşılabilir, güvenilir, karşılaştırılabilir, eksiksiz, ihtiyaca uygun ve zamanında düzenlenmesi gerekmektedir.¹¹⁴

Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunumundan işletmenin yönetim kurulu veya diğer yönetim organları ile yöneticiler sorumludur.¹¹⁵

Finansal tabloların hazırlanmasında uyulması gereken temel kavramlar aşağıdaki gibidir.¹¹⁶

- Kişilik, Tam Açıklama, İşletmenin Sürekliliği, Parayla Ölçülme, Maliyet Esası, Tarafsızlık ve Belgelendirme, Dönemsellik, Sosyal Sorumluluk, Tutarlılık, İhtiyatlılık, Önemlilik, Özün Önceliği.

Finansal tabloların amaçları; Kredi verenler, yatırımcılar ve diğer ilgililer için karar almada ve gelecekteki nakit akışlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak, ayrıca, varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile ilgili işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgiler sağlamaktır.¹¹⁷

¹¹³ Neslihan Çetinkaya, “Kobiler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Uygulaması”, (Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2010.

¹¹⁴ Ümit Ataman, **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**, 2.b., İstanbul: Türkmen Kitabevi , 2003, s.424.

¹¹⁵ Çaldağ, **a.g.e.**, s.247.

¹¹⁶ M. Emin Akyol ve Muzaffer Küçük, **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**, Yaklaşım Yayınları, Ağustos, 2001, s.1914.

¹¹⁷ Çaldağ, **a.g.e.**, s.7.

3.1.1 Vakıf Üniversitelerinde Finansal Raporlamada Mevcut Durum

Vakıf üniversitelerinde genel olarak kullanılan finansal tablolar bilanço, gelir tablosu ve bütçedir. Hazırlanan tablolar Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlanmaktadır. **Vergi Usul Kanununa göre düzenlenen finansal tablolarda değerlendirme ölçüleri aşağıdaki gibidir:**¹¹⁸

- **Maliyet bedeli:** VUK 262. Madde hükmünde kanunda maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması sebebiyle yapılan ödemelerle, bunlara bağlı yapılan her türlü giderlerin toplamı olarak tanımlanmaktadır.

VUK'a göre maliyet bedeli ile aşağıdaki kıymetler değerlendirilmektedir:¹¹⁹

- Satın alınan mal
 - Gayrimenkuller
 - Gayrimenkullerin mütemmim cüz ve teferruatları
 - Gayri maddi haklar
 - Tesisat ve makineler
 - Gemiler ve diğer taşıtlar
 - Demirbaş eşya, alet, edevat, mefruşat
 - Üretilen hammadde
 - Zirai mahsuller
 - Hayvanlar
 - Özel maliyetler.
- **Borsa rayici:** Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değerlerini ifade etmektedir.

¹¹⁸ Ankara Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası, ASMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara, Mart, 2008, ss.1-7.

¹¹⁹ Türker, **a.g.e.**, s.79.

VUK'a göre borsa rayici ile aşağıdaki kıymetler değerlendirilmektedir:¹²⁰

- Hisse senetleri ve "A" yatırım fonları katılma belgeleri dışında kalan menkul kıymetler
 - Yabancı paralar
 - Yabancı paralar cinsinden senetli ve senetsiz alacaklar.
- **Tasarruf değeri:** Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirilme gününde işletme için ifade ettiği gerçek değerdir. Senetli alacaklar tasarruf değeri değerlendirilmektedir. Senette faiz oranı açıklanmış ise bu oran, açıklanmamışsa Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanmaktadır. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar da tasarruf değeri ile değerlendirilebilmektedir. Senette faiz oranı belirtilmişse bu oran, belirtilmemişse Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır. Alacak senetlerini tasarruf değeri ile değerleyen mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar.
 - **Mukayyet değer:** Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

VUK'da mukayyet değeri ile aşağıdaki kıymetler değerlendirilmektedir.

- Senetli ve senetsiz alacaklar
 - Aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri
 - Karşılıklar
 - Borçlar
 - Peşin tahsil edilmiş gelirler ve gelir tahakkukları
 - Henüz ödenmemiş ve erken ödenmiş giderler
 - Amortismanlar.
- **İtibari değer:** İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.

¹²⁰ Türker, a.g.e., ss.80-81.

VUK'da itibari değeri ile değeri olacak kalemler aşağıdaki gibidir:

- Kasa mevcudu (yabancı paralar hariç)
 - Eshamlı şirketlerce ihraç edilen hisse senetleri
 - Eshamlı şirketler ve iktisadi kamu müesseselerince çıkarılan tahviller.
- **Vergi değeri:** Vergi değeri, arazi ve binanın rayiç değeridir. Rayiç bedeli emlak vergisi matrahına esas teşkil eden, beyan günündeki normal alım satım bedelidir.
 - **Rayiç bedel:** Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım yani piyasa değeridir.
 - **Emsal bedeli ve ücreti:** Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline göre belirlenen değerdir.

3.1.2 Vakıf Üniversitelerinde Finansal Raporlamada Önerilen Durum

Vakıf üniversiteleri TMSK'nın yayınlamış olduğu muhasebe standartlarına göre ilke temelli ve bilgi amaçlı finansal tabloları hazırlayabilirler. TTK'nın önerisi ile TFRS'ye göre şeffaf ve güvenilir tabloların vakıf üniversiteleri tarafından da kullanılacağı düşünülmektedir. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre kavramsal çerçevede belirlenen değerlendirme ölçüleri aşağıdaki gibidir: ¹²¹

- **Tarihi Maliyet:** Varlıkların alım tarihinde ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile ya da onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile ya da işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde

¹²¹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Türkiye Muhasebe Standartları TMS/TFRS, Ankara: Fersa Matbaası, 2009, ss.27-28.**

olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.

- **Cari Maliyet:** Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için gerekli olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, borcun kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin ıskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir. Cari maliyet değeri büyük ölçüde gerçeğe uygun değeri ifade etmektedir. **Gerçeğe uygun değer,** karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili, tarafsız ve istekli gruplar arasında bir varlığı el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi için kabul edilen tutar olarak ifade edilmektedir.
- **Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri):** Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması durumunda ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin ıskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.
- **Bugünkü Değer:** Varlıklar, işletmenin normal faaliyet durumunda, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü ıskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü ıskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

3.1.2.1 Nakit ve Nakit Benzerleri

Bilançonun aktif kısmında dönen varlıklar grubunda yer alan üç aydan kısa süreli nakit ve nakit benzeri kalemleri Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre değerlemek daha uygun olacaktır. **Değerleme ölçüleri aşağıdaki gibidir:**¹²²

¹²² İpek Türker, **Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri**, İstanbul: Türmob Yayınları-407, Nisan, 2011, s.210.

- **Kasa TL:** Gerçeğe uygun değer (itibari değeri/üzerinde yazılı olan değer) ile değerlendirilir.
- **Kasa Döviz:** Yabancı para borsa rayici kapanış kuru ile değerlendirilir.
- **Alınan Çekler ve Verilen Çekler TL:** Gerçeğe uygun değer iskonto edilmiş maliyet (etkin faiz oranı metoduyla hesaplanır) değeri ile değerlendirilir.
- **Alınan Çekler ve Verilen Çekler Döviz:** Yabancı para kapanış kuru ile değerlendirilir.
- **Bankalar TL:** Gerçeğe uygun değer (iskonto edilmiş maliyet değeri) ile değerlendirilir.
- **Bankalar Döviz:** Yabancı para kapanış kuru ile değerlendirilir.

3.1.2.2 Finansal Yatırımlar

Bilançonun aktif kısmında dönen varlıklar grubunda yer alan finansal yatırımlar kalemi Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre değerlemek daha uygun olacaktır. Değerleme ölçüleri aşağıdaki gibidir:¹²³

- **Menkul Kıymetler:** Maliyet bedeli ve işlem masraflarının toplamı gerçeğe uygun değer olarak kabul edilir ve gerçeğe uygun değeri üzerinden değerlendirilir. Menkul kıymetler için gerçeğe uygun değer borsa değeridir. Aktif bir piyasa yok ve gerçeğe uygun değer güvenilir değil ise elde etme maliyeti ile değerlendirilir.

¹²³ Türker, a.g.e., ss.210-211.

3.1.2.3 Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar

Bilançonun aktif kısmında dönen varlıklar grubunda yer alan 3 aydan uzun süreli ticari alacaklar kalemi TFRS 'ye göre değerlemek daha uygun olacaktır. Değerleme ölçüleri aşağıdaki gibidir.¹²⁴

- **Alıcılar TL:** Gerçeğe uygun değer (ıskonto edilmiş maliyet, ıskonto oranında etkin faiz yöntemi) / risk doğduğunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.
 - **Etkin Faiz Yöntemi (EFO):** Etkin faiz oranı, finansal aracın beklenen ömrü boyunca gelecekteki tahmini nakit tahsilat ve ödemeleri, tam olarak net defter değerine indirgeyen orandır.¹²⁵

Bugünkü Değer: Gelecekteki Değer(Gelecekteki Nakit Akışları)

$$(1 + \text{Etkin Faiz Oranı})^{\text{vade}}$$

- **Alıcılar Döviz:** Yabancı para kapanış kuru ile değerlendirilir.
- **Alacak Senetleri TL:** Alacak senetleri vade unsuru içerdiği için, reeskont işlemine tabi tutulmalı ve alacak vade unsurundan arındırılmalıdır. Bu işlem için alacakların bugünkü değerinin belirlenmesi ve alacağın bugünkü tutara getirilmesi gerekmektedir. Bugünkü değeri belirlemek için; benzer kredi derecelendirmesine sahip işletmenin benzer finansal araçları için uyguladığı faiz oranı ya da ilgili finansal varlığın nominal değerini, ilgili hizmetin peşin satış fiyatına indirgeyen faiz oranının tespiti ile mümkün olabilmektedir. Gerçeğe uygun değer (ıskonto edilmiş maliyet, ıskonto oranında etkin faiz yöntemi) / risk doğduğunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

¹²⁴ Türker, **a.g.e.**, s.211.

¹²⁵ Muzaffer Bayram, “ Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Kullanımı”, (İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2012.

- **Alacak Senetleri Döviz:** Yabancı para kapanış kuru ile değeri.
- **Verilen Depozito ve Teminatlar:** Mukayyet değer (muhasabe kayıtlarında gösterilen değer) ile değeri.
- **Şüpheli Ticari Alacaklar:** Çeşitli sebeplerle tahsil kabiliyeti güçleşmiş olan alacaklar için karşılık ayrılması gerekmektedir. Kayıtlara alınan hasılatla ilgili tutarın şüpheli hale gelmesi halinde, kayıtlı alacak değeri ile gerçekleştirilebilir tahsilatın şimdiki zamana indirgenmiş net değeri arasındaki fark kadar şüpheli alacak karşılığı ayrılmaktadır. Şüpheli ticari alacaklar mukayyet değer ile değerlendirilmektedir.

TFRS'ye göre Avans, depozito ve teminat niteliğinde olanlar hariç, senetli alacaklar, çekler, poliçeler ve vadesi üç aydan uzun olan senetsiz alacaklar reeskont işlemine tabi tutulmalıdır.

Bilançonun aktif kısmında dönen varlıklar grubunda yer alan diğer alacaklar kalemi TFRS 'ye göre değerlemek daha uygun olacaktır. Değerleme ölçüleri aşağıdaki gibidir:¹²⁶

- **Ortaklardan Alacaklar TL:** Gerçeğe uygun değer (iskonto edilmiş maliyet, iskonto oranında etkin faiz yöntemi) / risk doğduğunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.
- **Ortaklardan Alacaklar Döviz:** Yabancı para kapanış kuru ile değeri.
- **Personelden Alacaklar TL:** Gerçeğe uygun değer (iskonto edilmiş maliyet, iskonto oranında etkin faiz yöntemi) / risk doğduğunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

¹²⁶ Türker, a.g.e., s.212.

- **Personelden Alacaklar Döviz:** Yabancı para kapanış kuru ile değerlendirilir.

3.1.2.4 Stoklar

Bilançonun aktif kısmında dönen varlıklar grubunda yer alan stoklar kalemi TFRS 'ye göre değerlemek daha uygun olacaktır. Değerleme ölçüleri aşağıdaki gibidir.¹²⁷

- **Stoklar TL:** İlk edinmede maliyet bedeli, izleyen dönemlerde maliyet ya da net gerçekleştirilebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir.
- **Stoklar Döviz:** İşlem tarihindeki döviz kuru ile değerlendirilir.
- **Verilen Sipariş Avansları:** Mukayyet değer ile değerlendirilir.

3.1.2.5 Diğer Dönen Varlıklar

Bilançonun aktif kısmında dönen varlıklar grubunda yer alan diğer dönen varlıklar kalemi TFRS 'ye göre değerlemek daha uygun olacaktır. Değerleme ölçüleri aşağıdaki gibidir.¹²⁸

- **İş Avansları:** Mukayyet değer ile değerlendirilir.
- **Personel Avansları:** Mukayyet değer ile değerlendirilir.
- **Değeri Düşen Mallar:** Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir.

¹²⁷ Türker, a.g.e., ss.212-213.

¹²⁸ Türker, a.g.e., s.213.

3.1.2.6 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bilançonun aktif kısmında duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar kalemi TFRS 'ye göre değerlemek daha uygun olacaktır. Standart faydalı ömürleri işletmenin kendi yapısına göre belirlemesi gerektiğini savunmaktadır. Faydalı ömürler varlığın durumuna göre değiştirilebilmelidir. Varlığın performansını artırmaya yönelik harcamalar dolayısıyla, faydalı ömür uzatılabilir ya da teknoloji dolayısıyla faydalı ömür kısaltılabilmektedir. Değerleme ölçüleri aşağıdaki gibidir:¹²⁹

- **Arazi ve Arsalar TL:** İlk edinmede maliyet bedeli, izleyen dönemlerde maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli seçilir. Varsa değer düşüklüğüne tabi tutulur. Arsalar sınırsız bir ömre sahip oldukları varsayıldığı için amortismanına tabi tutulmazlar.
- **Arazi ve Arsalar Döviz:** Yeniden değerlendirilmiş tutar, değerlemenin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilerek değerlendirilir.
- **Binalar:** İlk edinmede maliyet bedeli, izleyen yıllarda yeniden değerlemeye tabi tutularak değerlendirilir.
- **Makine ve Cihazlar:** İlk edinmede maliyet bedeli, izleyen yıllarda yeniden değerlemeye tabi tutularak değerlendirilir.
- **Demirbaşlar:** Maliyet bedeli ile değerlendirilir.
- **Birikmiş Amortismanlar:** Mukayyet değer ile değerlendirilir.

Maddi duran varlıkların Vergi Usul Kanunu ve TFRS arasındaki ayrıma değinmek gerekirse, TFRS için amortismanına konu olan tutar, maliyet bedelinden kalıntı değeri

¹²⁹ Türker, a.g.e., s.214.

düşürüldükten sonraki tutarı ifade etmektedir. VUK için amortismanına konu olan tutar, varlığın maliyet bedelidir. Her yıl varlıklar yeniden değerlendirilerek, **değer artış kaydı ve değer düşüklüğü karşılığı** tablolara yansıtılmalıdır. Standart maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü hesaplanması gerektiğini savunmaktadır. Her raporlama döneminde, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olduğu düşünülüyor ise teste tabi tutulmalıdır. Varlığın kalan yararlı ömrü, varlığın kalıntı değeri ve amortisman yöntemi gözden geçirilmelidir. Değer düşüklüğü, bir varlığın net defter değeri geri kazanılabilir değerinden yüksek ise değer düşüklüğü hesaplanmalı ve kayıtlara alınmalıdır. Bu durumda net defter değeri düşürülmekte ve ayrılacak amortisman tutarı da değişmektedir. Ayrıca bir diğer farklılık ise, amortisman konusunda ortaya çıkmaktadır. TFRS'ye göre varlık kullanılabilir olduğunda, varlık amortismanına tabi tutulmakta yani kıst uygulanmakta, ancak VUK'da ise, binek otomobiller hariç varlığın aktife girdiği yıl dikkate alınmaktadır.¹³⁰

Kalıntı Değer: Bir varlığın tahmin edilen yararlı ömrü sonunda elden çıkarılması durumunda beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyeti düşürüldükten sonra ulaşılan tahmini tutardır.¹³¹

Geri Kazanılabilir Tutar: Bir varlığın net satış fiyatı ile kullanım değerinden büyük olan tutardır.¹³²

UFRS'ye göre her bir varlık faydalı ömürleri farklı olduğu için, ayrı ayrı amortismanına tabi tutulmalıdır. Alınan bir binanın arazi değeri ile birlikte amortismanına tabi tutulması doğru değildir. Araziler tükenmeye tabi varlıklar olmadığı için amortismanına tabi değildirler. Bu nedenden dolayı alınan binanın ekspertiz raporu ile gerçek değeri belirlenerek amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.¹³³

¹³⁰ Ankara Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası, **a.g.e.**, s.11.

¹³¹ Türker, **a.g.e.**, s.119.

¹³² Türker, **a.g.e.**, s.118.

¹³³ Dağhan Alpman, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Genel Bir Bakış ve Bir Uygulama Örneği (Çevrimiçi), <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS%20Genel%20Bak%C4%B1%C5%9F.pdf> (Erişim Tarihi: 01/06/2014)

Genel olarak maddi duran varlık yatırımlarında borçlanma maliyetleri oluştukları anda gider olarak kaydedilmektedir. Ancak, özellikli bir varlığın satın alınması, üretimi veya inşaatı durumunda borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilmektedir. Varlığın amaçlanan kullanımına ya da satışına hazır olduğunda borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi sona ermektedir.¹³⁴

Bilançonun aktif kısmında duran varlıklar grubunda yer alan maddi olmayan duran varlıklar kalemi TFRS 'ye göre değerlemek daha uygun olacaktır. Standart faydalı ömürleri işletmenin kendi yapısına göre belirlemesi gerektiğini savunmaktadır. Değerleme ölçüleri aşağıdaki gibidir:¹³⁵

- **Haklar TL:** İlk edinmede maliyet bedeli, izleyen dönemlerde maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli seçilir. Varsa değer düşüklüğüne tabi tutulur.
- **Haklar Döviz:** Yeniden değerlendirilmiş tutar, değerlemenin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilerek değerlendirilir.
- **Şerefiye:** İlk edinmede maliyet bedeli, izleyen yıllarda değer düşüklüğü testine tabi tutulur, değer düşüklüğü karşılığının itfası ve iptali yasaklanmıştır. Varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılığı indirildikten sonraki maliyeti ile değerlendirilir.
- **Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri ve Araştırma Geliştirme Giderleri:** Mukayyet değer ve tükenme payları ile değerlendirilir.
- **Gelecek Döneme İlişkin Gelir ve Giderler:** Maliyet bedeli ile değerlendirilir.
- **Gelir ve Gider Tahakkukları:** Maliyet bedeli ile değerlendirilir.

¹³⁴ Türker, a.g.e., ss.125-128.

¹³⁵ Türker, a.g.e., s.215.

Maddi olmayan duran varlıklar, fiziksel olmayan, kontrolü işletmede olan ve gelecekte ekonomik yarar beklenen varlıklardır. Şerefiye dışında kalan maddi olmayan duran varlıklar ilk edinimlerinde maliyet bedeli ile kayıt edilmektedir. Raporlama dönemlerinde değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. Maddi olmayan duran varlığın geri kazanılabilir değeri hesaplanabiliyorsa, geri kazanılabilir değer ile maliyet değerinden yüksek olan ile raporlanmaktadır. Maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri bilinmiyor ise sıfır olarak kabul edilmektedir.¹³⁶

3.1.2.7 Satış ve Yatırım Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar

Bilançonun aktif kısmında dönen varlıklar grubunda yer alan satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar kalemi TFRS 'ye göre değerlemek daha uygun olacaktır. Değerleme ölçüleri aşağıdaki gibidir:¹³⁷

- **Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar TL:** Defter değeri ile satış maliyeti düşüldükten sonraki gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile değerlendirilir.
- **Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Döviz:** İşlem tarihindeki döviz kuru ile değerlendirilir.

Bilançonun aktif kısmında duran varlıklar grubunda yer alan yatırım amaçlı gayrimenkuller kalemi TFRS 'ye göre değerlemek daha uygun olacaktır. Değerleme ölçüleri aşağıdaki gibidir:¹³⁸

- **Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller TL:** İlk edinmede maliyet bedeli üzerinden değerlendirilir. İzleyen yıllarda maliyet modeli ya da gerçeğe uygun değer yöntemi seçilerek değerlendirilir.

¹³⁶ Bayram, **a.g.t.**, ss.58-59.

¹³⁷ Türker, **a.g.e.**, s.218.

¹³⁸ Türker, **a.g.e.**, s.219.

- **Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Döviz:** İşlem tarihindeki döviz kuru ile değerlendirilir.

3.1.2.8 Finansal Yatırımlar

Bilançonun aktif kısmında duran varlıklar grubunda yer alan finansal yatırımlar kalemi TFRS 'ye göre değerlemek daha uygun olacaktır. Değerleme ölçüleri aşağıdaki gibidir:¹³⁹

- **Bağlı Menkul Kıymetler:** Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir.
- **İştirakler:** İlk edinmede maliyet bedeli, izleyen dönemlerde özkaynak yönetimi ile değerlendirilir.
 - **Özkaynak Yöntemine Göre İştirakin Değeri** = Yatırım Maliyeti (Defter Değeri) + İştiraklerden Pay Oranında Kazançlar – Elde Edilen Temettü Tutarı – Varlıklarda Değer Düşüklüğü.¹⁴⁰
- **Bağlı Ortaklıklar:** Maliyet bedeli ile değerlendirilir.
- **Finansal Kiralamalar:** Gerçeğe uygun değer veya asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinde düşük olan ile değerlendirilir. Varsa değer düşüklüğüne tabi tutulur.

¹³⁹ Türker, **a.g.e.**, ss.213-219.

¹⁴⁰ Bayram, **a.g.t.**, s.52.

3.1.2.9 Kısa ve Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Bilançonun pasif kısmında kaynaklar grubunda yer alan kısa vadeli ve uzun vadeli yabancı kaynak kalemini TFRS 'ye göre değerlemek daha uygun olacaktır. Değerleme ölçüleri aşağıdaki gibidir.¹⁴¹

- **Banka Kredileri:** İlk edinmede, ödenen bedelin gerçeğe uygun bedeli ile değerlendirilir. İzleyen dönemlerde, gerçeğe uygun değer farklı kâr veya zarar yansıtılan borçlar, gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir. Gerçeğe uygun değer farklı gelir tablosunda raporlanır. Vadeye kadar elde tutulacak borçlar, etkin faiz yöntemiyle değerlendirilir.
- **Çıkarılmış Bonolar:** Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir.
- **Çıkarılmış Tahviller:** Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir.

3.1.2.10 Ticari Borçlar ve Diğer Borçlar

Bilançonun pasif kısmında kaynaklar grubunda yer alan ticari borçlar kalemini TFRS 'ye göre değerlemek daha uygun olacaktır. Değerleme ölçüleri aşağıdaki gibidir.¹⁴²

- **Satıcılara Borçlar:** Vadesi üç aydan uzun olan senetsiz borçlar reeskont işlemine tabi tutulmalıdır. Senetsiz borçlar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmelidir.
- **Borç Senetleri TL:** Borç senetleri vade unsuru içerdiği için, etkin faiz oranı ile reeskont işlemine tabi tutulmalı ve borç tutarı vade unsurundan arındırılmalıdır.

¹⁴¹ Türker, a.g.e., s.216.

¹⁴² Türker, a.g.e., ss.216-217.

Bu işlem için borçların bugünkü değerinin belirlenmesi ve bugünkü tutara getirilmesi gerekmektedir. Borç senetleri gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir.

- **Borç Senetleri Döviz:** Döviz alış kuru ile değerlendirilir.
- **Alınan Depozito ve Teminatlar TL:** Mukayyet değer ile değerlendirilir.
- **Alınan Depozito ve Teminatlar Döviz:** Döviz alış kuru ile değerlendirilir.

Bilançonun pasif kısmında kaynaklar grubunda yer alan diğer borçlar kalemini TFRS 'ye göre değerlemek daha uygun olacaktır. Değerleme ölçüleri aşağıdaki gibidir:¹⁴³

- **Ortaklara Borçlar:** İskonto edilmiş değer, net gerçekleştirilebilir değer üzerinden yeniden değerlendirilen faaliyet borçları farkları cari dönem gelir tablosuna yansıtılır.
- **Personele Borçlar TL:** Mukayyet değer ile değerlendirilir.
- **Personele Borçlar Döviz:** Döviz alış kuru ile değerlendirilir.
- **İştiraklere Borçlar TL:** Mukayyet değer ile değerlendirilir.
- **İştiraklere Borçlar Döviz:** Döviz alış kuru ile değerlendirilir.
- **Bağlı Ortaklıklara Borçlar TL:** Mukayyet değer ile değerlendirilir.

¹⁴³ Türker, a.g.e., s.217.

- **Bağlı Ortaklıklara Borçlar Döviz:** Döviz alış kuru ile değerlendirilir.
- **Alınan Avanslar TL:** Mukayyet değer ile değerlendirilir.
- **Alınan Avanslar Döviz:** Döviz alış kuru ile değerlendirilir.

3.1.2.11 Karşılıklar

Karşılıklar gerçekleşme zamanı ya da tutarı belirli olmayan yükümlülükler için ayrılmaktadır. Bilançonun pasif kısmında kaynaklar grubunda yer alan karşılıklar kalemini TFRS 'ye göre değerlemek daha uygun olacaktır. Değerleme ölçüleri aşağıdaki gibidir:¹⁴⁴

- **Kıdem Tazminatı Karşılığı:** Kıdem tazminatları için karşılık ayırmak zorunlu olup, bunlar vergi yasaları açısından kanunen kabul edilmeyen giderlerdir. Tek düzen hesap planında da bu süreler bulunmamaktadır. Aktüeryal hesap adı verilen hesaplama tekniği tüm kıdem tazminatı yükü güncelleştirilerek gider yazılıp karşılık ayrılmaktadır.¹⁴⁵ Net bugünkü değeri ile değerlendirilir. Net bugünkü değer hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranı, devlet tahvillerinin piyasa getirileri dikkate alınarak tespit edilir.

$$\text{Kıdem Tazminatı Karşılığı} = \text{Tam Yükümlülük Tutarı} \times \left[\frac{1 + \text{Enflasyon Oranı}}{1 + \text{Faiz Oranı}} \right]^{\text{Emekliliğe Kalan GünSayısı}/365}$$

- **Karşılıklar ve Koşullu Borçlar:** Geçmiş olaylardan kaynaklanan, işletmenin kontrolünde olmayan, yerine getirilmesi için işletmeden kaynak çıkmasına sebep olan durumlarda oluşmaktadır. Finansal tablolarda gösterilmeyerek, sadece

¹⁴⁴ Türker, **a.g.e.**, ss.219-220.

¹⁴⁵ Ercan İsmail Ünal, VUK ve TFRS/UFRS Açısından Değerleme Hükümleri Farkları (Çevrimiçi), www.bilgidenetim.com.tr/srk/vuk.pps (Erişim Tarihi:10/5/2014).

dipnotlarda açıklanmaktadır.¹⁴⁶ Dava, tazminat ve garanti gibi borçlar, ıskonto edilmiş net bugünkü değer ile değerlendirilir.

- **Verilen Sipariş Avansları:** Mukayyet değer ile değerlendirilir.

3.1.2.12 Özkaynaklar

Özkaynak, işletmeye ait tüm borçların işletme varlıklarından çıkarılması durumunda geriye kalan varlıklar üzerindeki payı ifade etmektedir. Özkaynağa dayalı finansal araçların ihracına ya da satımına ilişkin maliyetler düşürülerek gerçeğe uygun değeri üzerinden, vade söz konusu ise bugünkü değer üzerinden ölçülmektedir.¹⁴⁷

Bilançonun pasif kısmında kaynaklar grubunda yer alan özkaynaklar kalemini TFRS 'ye göre değerlemek daha uygun olacaktır. Değerleme ölçüleri aşağıdaki gibidir.¹⁴⁸

- **Öz Sermaye:** Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir.
- **Yedekler:** Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir.
- **Hisse Senedi İhraç Primleri:** Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir.

3.1.2.13 Hasılat

Gelir tablosunda yer alan hasılat kalemi, alınan ya da alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Hasılat işlemin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır.¹⁴⁹ Vakıf üniversiteleri

¹⁴⁶ Bayram, **a.g.t.**, s.63.

¹⁴⁷ Bayram, **a.g.t.**, s.64.

¹⁴⁸ Türker, **a.g.e.**, s.217-218.

¹⁴⁹ Türker, **a.g.e.**, s.219.

genelde hasılatı, Öğrenci eğitim öğretim ücretleri ve diğer satışlardan elde etmektedir. Vadeli satış işlemlerinde, hasılattan vade farkı çıkarılmalı ve finansman geliri olarak muhasebeleştirilmelidir.

3.1.2.14 Satışların Maliyeti ve Faaliyet Giderleri(-)

Vakıf üniversitelerinde, satışların maliyeti ve faaliyet giderleri aşağıdaki kalemlerde oluşmaktadır.

- Akademik Personel Maaş ve Ücretleri
- İdari Personel Maaş ve Ücretleri
- İşletme Giderleri
- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- Tanıtım Giderleri
- Öğrencilere İlişkin Diğer Giderler
- Demirbaş Harcamaları
- Bilimsel Çalışma ve Toplantı Giderleri
- Bakım Onarım Giderleri
- İletişim Giderleri
- Finans Giderleri
- Eğitime İlişkin Tüketim, Malzeme ve İşçilik Giderleri
- İdareye İlişkin Tüketim, Malzeme ve İşçilik Giderleri
- Yayın Giderleri
- Bilgisayar Program ve Lisans Destek Kira Giderleri
- Arazi ve Bina Yatırımları
- Web Portal Yatırımı

- ARGE
- Diğer Eğitim Öğretim Giderleri

3.1.2.15 Gelir ve Gider Tahakkukları, Vade ve Kur Farkları

İçinde çalışılan dönemde ortaya çıkmış olmakla birlikte üçüncü kişilerden tahsili ya da üçüncü kişilere ödemesinin gelecek hesap döneminde yapılacağı gelir ve giderlerin çalışılan dönemde tahakkuk ettirilmesidir. Uluslararası muhasebe standartları gelirler ve giderlerin tahakkuk edildikleri döneme raporlama yapılmasını öngörmektedir.

Giderlere ilişkin, faiz, vade ve kur farkı VUK'a göre alınan malın maliyetine eklenirken, TFRS ise maliyete eklemeyen dönemin gideri olarak kaydedilmesini önermektedir. Ancak TFRS özellikli durumlarda, yatırımın ya da üretimin hazır hale gelmesine kadar geçen sürede yapılan harcamaların malın maliyetine eklenebileceğini söylemektedir. Gelirlere ilişkin, vadeli satışlar TFRS'ye göre faiz gelirleri olarak kaydedilmelidir.¹⁵⁰

3.2 Vakıf Üniversitelerinde Kullanılması Gereken (Önerilen) Finansal Raporlama

Vakıf üniversitelerinin tarafından kullanılabilmesi önerilen finansal raporlama özellikleri ve finansal raporlama seti detaylı bir şekilde aşağıda açıklanmaktadır.

3.2.1 Vakıf Üniversitelerinde Kullanılması Gereken (Önerilen) Finansal Raporlama Seti

Finansal Tabloların Genel Nitelikleri; İşletmede oluşan finansal olayların işletme ilgililerine sunulmasında finansal araç olarak kullanılan finansal tabloların;

¹⁵⁰ Türker, a.g.e., s.208.

kapsadığı bilgilerin, bilgi kullanıcılarına anlaşılabilir ve yararlı olabilmesi için bazı özellikleri bulunması gerekmektedir. Finansal tablolarda yer alan bilgiler, her şeyden önce, tarafsız, kanıtlanabilir ve doğruluk özelliklerini taşıyarak güvenilir olmalıdır.¹⁵¹

Diğer taraftan söz konusu bilgilerin alınacak kararlarda yararlı olabilmesi için, ihtiyaca uygun ve kararlarla ilgili olması gereklidir. Bunun için de; bilgilerin tahmin ve geri besleme değerinin bulunması ve zamanında sunulması gerekmektedir. Ayrıca finansal tablolarda yer alan bilgiler önemli ve karşılaştırılabilir olmalıdır. Ancak bu özellikleri taşıyan bilgiler finansal tablo kullanıcıları için yararlı olabilir. Bu anlamda TFRS'ye uyumlu finansal tabloların faydalı olacağı düşünülmektedir. TFRS'ye uyumlu finansal tablo seti; bilanço, kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akım tablosu ve dipnotlardır.¹⁵²

3.2.2 Bilanço

Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklarla, bu varlıkların sağlandığı kaynakları bir düzen içinde gösteren mali tablolardır. Bilanço **tekdüzen yeni TTK'nın hesap planı çerçevesinde**, bilanço ilkeleri dikkate alınarak düzenlenmelidir.¹⁵³

Bilançonun aktifinde yer alan varlıklar, paraya dönüşme hızlarına göre en çok likitten en az likite doğru, pasifte yer alan kaynaklar ise en kısa vadeli den en uzun vadeli kaynağa doğru sıralanmaktadır. Ters sıralamada olabilmektedir.¹⁵⁴

Bilanço ilkelerinin amacı; sermaye koyan, sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağlamış oldukları kaynaklar ve

¹⁵¹ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 7.b., Ankara: Gazi Kitabevi, Mart, 2011, s.29.

¹⁵² Akdoğan, **a.g.e.**, s.29.

¹⁵³ Adem Çabuk ve İbrahim Lazol, **Mali Tablolar Analizi**, Bursa: Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı, 2002, ss.7-8.

¹⁵⁴ Necdet Sağlam, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, s.465.

bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe hesap, kayıt ve tablolarında anlamlı bir biçimde gösterilmesi ve belli bir anda işletmenin mali durumunun açıkça ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.¹⁵⁵

Bilançonun Düzenlenmesi; Bilançonun aktif ve pasifini tarafını oluşturan kalemler bilanço yapısı içinde **vade bakımından** ayrılarak sunulmaktadır. Aktif kalemlerde yer alan; gelecek hesap dönemi içinde tüketilmesi ya da paraya dönüşmesi beklenen varlıklar “Dönen Varlıklar”; gelecek hesap dönemi içinde tüketilmesi ya da paraya dönüşmesi beklenmeyen varlıklar “Duran Varlıklar” olarak sınıflandırılır. Pasif temel olarak yabancı kaynaklar ve öz kaynaklardan oluşmaktadır. Yabancı kaynaklar vade bakımından ayrıma tabi tutularak; vadesi bir yıldan **kısa olana** “Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar”; vadesi bir yıldan **uzun olana** “Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar”; denmektedir.¹⁵⁶

3.2.3 Kapsamlı Gelir Tablosu – Kesin Bütçe

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün gider ve maliyetler ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını kapsamaktadır.¹⁵⁷

Gelir tablosu, genel anlamda işletmenin bilançosunda yer alan dönem kârının yapısının, bir başka ifade ile dönem kârının oluşum aşamalarının dinamik bir biçimde gözlemlenmesini sağlayan bir tablo olarak ifade edilmektedir.¹⁵⁸

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların gelirlerinin, satışlar maliyetinin, giderler, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyet sonuçlarının sınıflandırılmış gerçeğe uygun olarak gösterilmesi sağlanmaktadır.¹⁵⁹

¹⁵⁵ Çabuk, **a.g.e.**, s.8.

¹⁵⁶ Çabuk, **a.g.e.**, s.11.

¹⁵⁷ Sağlam, **a.g.e.**, s.476.

¹⁵⁸ Emre Burçkin, **Temel ve Ek Mali Tabloların Düzenlenmesi**, İstanbul: M.Ü. Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi, 1995, s.91.

Gelir Tablosunun Düzenlenmesi; Gelir tablosu, Kâr/Zarar Cetveli olarak da bilinen bir mali tablodur. Şekil olarak gelir ve gider hesapları düşey bir dizin içinde yer almaktadır. Gelir tablosunda; bilançoda yer alan öz kaynaklar sınıfındaki 590 Dönem Net Kârı veya 591 Dönem Net Zararı hesabının açılımıdır. Gelir tablosu işletmelerdeki tam ve gerçek olarak yansıttığı için işletmelerin mali yönden başarı derecesini gösteren bir rapor niteliğindedir.¹⁶⁰

Gelir tablosunun düzenlenmesinde esas faaliyetlerden sağlanan gelir ile süreklilik göstermemekle birlikte olağan faaliyet niteliğinde olan işlemlerden kaynaklanan gelirler, süreklilik göstermeyen olağandışı gelirler ayrı olarak gösterilebilir. Buna göre, esas faaliyetler için yapılan giderler ile süreklilik gösteren veya süreklilik göstermemekle birlikte olağan faaliyet niteliğinde olan diğer olağan faaliyet giderleri ve süreklilik göstermeyen olağandışı giderler de ayrı gösterilebilir.¹⁶¹

Kapsamlı Gelir Tablosu; İşletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı tüm giderleri ve bunların sonucunda işletmenin dönem net kârını veya dönem net zararını kapsamaktadır. Bir işletmenin belirli bir dönemde muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerinin, çeşitli faaliyetlerinin, işlemlerinin ve diğer olayların etkileri sıklık, kâr veya zarar yaratma potansiyelleri ve tahmin edilebilirlik açısından farklı olduğu için finansal performansın bölümlerinin açıklanması, kullanıcılara sağlanan finansal performans anlamalarına ve gelecekteki finansal performansa ilişkin tahmin yürütmelerine yardımcı olmaktadır.¹⁶²

Kapsamlı gelir tablosu **iki bölümden** oluşmaktadır. Bunlar,¹⁶³

- **Fonksiyonlarına Göre Sunum(Satışların Maliyeti):** İşletmenin satış ve faaliyet giderleri fonksiyonlarına göre sınıflandırılmaktadır. İşletme bu yöntemde satışların maliyetini diğer giderlerden ayrı olarak sunmaktadır.

¹⁵⁹ Burçkin, **a.g.e.**, s.92.

¹⁶⁰ Sağlam, **a.g.e.**, s.476.

¹⁶¹ Yurdakul Çaldağ, **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, 3.b., Ankara: Türmob Yayınları, s.225.

¹⁶² IFRS, **a.g.e.**, s.A310.

¹⁶³ Remzi Örtün, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 4.b., Haziran 2010, ss.22-23.

Bu yöntem kullanıcılara giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırılmasından daha tutarlı bilgi sağlar ancak ciddi bir çalışma gerektirmektedir.

- **Gider Çeşitlerine Göre Sunum (Toplam Maliyet):** İşletmenin satış ve faaliyetleri, kâr ve zararları giderlerin çeşitliliğine göre sınıflandırılmaktadır. Bu yöntemin uygulanması fonksiyonlarına göre sunumda daha kolay yapılmaktadır.

Tek düzen hesap planında 7/A seçeneği fonksiyonlarına göre sunumu benimsemişken, 7/B seçeneği gider çeşitlerine göre sunumu benimsemiştir.

3.2.4 Öz Kaynak Değişim Tablosu

Gelir tablosu işletmenin öz kaynaklarındaki tüm değişiklikleri yansıtmada yeterli olmayabilir. Öz kaynaklardaki değişikliğin kâr dışındaki işlemlerden de meydana gelebilmektedir. Bir işletmenin öz kaynaklarındaki tüm değişiklikleri izleyebilmek için öz kaynaklardaki değişim tablosuna ihtiyaç bulunmaktadır. Bu tablo işletme sahip veya sahiplerince yapılan ilave yatırımları yansıtmaktadır. Diğer bir deyişle sermaye artırımını, yedek fon ve kâr kalemlerindeki değişiklikler, öz kaynak kalemlerinde dönem içinde meydana gelen artış ve azalışlar bu tablo ile finansal tablo kullanıcılarına aktarılmaktadır. Öz kaynaklardaki değişiklikleri oluşturan bu tür olaylar ayrı bir tablo olarak kullanıcıya sunulabileceği gibi, az sayıda ve önemsiz olmaları durumunda, diğer finansal tablolara açıklayıcı not olarak da eklenebilmektedir.¹⁶⁴

Öz Kaynaklar Değişim Tablosunun Düzenlenmesi; Öz kaynak değişim tablosu cari dönem ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde sunulmalıdır. Öz kaynak değişim tablosunda; ödenmiş sermaye, sermaye ve kâr yedekleri, geçmiş dönem ve dönem net kârı/zararı kalemlerinin her birinin dönem başı tutarını, dönem içinde kalemlerde meydana gelen artış ve azalışları, dönem sonu kalanını ayrı ayrı gösterecek biçimde düzenlenmelidir.¹⁶⁵

¹⁶⁴ Akdoğan, a.g.e., s.385.

¹⁶⁵ Sağlam, a.g.e., ss.503-504.

Tabloda, ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş dönem kâr(zarar) ve dönem net kâr(zarar) kalemlerinin her birinin dönem başı tutarını, dönem içinde kalemlerde meydana gelen azalışları, artışları, dönem sonu kalanını ayrı ayrı gösterecek biçimde her bir öz kaynak kalemi için birer sütun açılır ve her kalemin hareketi bu sütun içinde izlenmektedir. Öz kaynak kalemlerini artıran işlemler artı, azaltan işlemler ise parantez içinde gösterilerek eksi olarak dikkate almaktadır. Öz kaynak kalemlerindeki artışlar ve azalışlar yatay kalemlerde belirtilerek ait olduğu sütununa ve öz kaynaklar toplamı sütununa kaydedilir. Karşılaştırılabilirliği sağlamak bakımından önceki dönem hareketleri, cari dönem hareketlerine ilave olarak ayrı bir bölüm şeklinde gösterilebilir.¹⁶⁶

3.2.5 Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu, bir faaliyet dönemi içinde işletmede ortaya çıkan nakit akışları gösteren bir tablodur. Nakit akım tablosundaki değişimler işletme faaliyetlerinde, yatırım faaliyetlerinden veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanmaktadır. Nakit akım tablosu ile dönem içinde işletmenin para tahsilat ve ödemelerini detaylı bir şekilde izlenebilmektedir. Böylece dönem içinde nakit değerlerde oluşan azalış ve artışın nedenleri ile birlikte görülmesi sağlanmış olmaktadır. Bu da, gelecekteki para ihtiyacının öngörülmesine ve nakit bütçesinin hazırlanmasına büyük ölçüde yarar sağlayacaktır.¹⁶⁷

Nakit akım tablosu, para akışını özetleyerek hem geçmişin finansman politikasının değerlendirilmesinde, hem de geleceğe yönelik nakit planlamasının yapılmasında, ilgililerine önemli bilgiler sunmaktadır.¹⁶⁸

Nakit akım tablosu; işletmenin nakit yaratabilme potansiyeline ilişkin bilgiler vermektedir. Geleceğe yönelik nakit, yatırım ve finansman planlamasının yapılmasına,

¹⁶⁶ Akdoğan, **a.g.e.**, s.386.

¹⁶⁷ Akdoğan, **a.g.e.**, ss.284-285.

¹⁶⁸ Akdoğan, **a.g.e.**, ss.284-285.

ortaklara kâr payı dağıtılmasına, kredi verenlere ödeyebilme yeteneğinin analiz edilmesine yardımcı olmaktadır.¹⁶⁹

Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesi; Nakit akım tablosu; işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri itibariyle belirli bir dönemde elde edilen nakit akışları sınıflandıran ve bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerindeki tarihi değişikliklere ilişkin bilgi sağlaması hususunu düzenleyen tablolardır. Nakit akım tablosunun **bölmeleri** aşağıdaki gibidir:¹⁷⁰

A. İşletme faaliyetleri ile ilgili nakit akışları; işletmenin esas gelir getiren, yatırım ve finansman faaliyeti dışında kalan faaliyetlerini kapsamaktadır.

B. Yatırım faaliyetleri ile ilgili nakit akışları; Nakit ve nakit benzeri dışındaki varlıklara yapılan yatırım faaliyetlerini kapsamaktadır.

C. Finansman faaliyetleri ile ilgili nakit akışları; Sermayenin ve mali borçların kapsamında ve tutarında değişiklik yapan faaliyetleri kapsamaktadır.

= Nakit artışı veya azalışı (A+B+C)

+ Dönem başı nakit mevcudu

= Dönem sonu nakit mevcudu

İşletme faaliyetlerinden nakit akışlarının düzenlenmesinde ve raporlanmasında aşağıdaki **iki yöntemi** kullanmaktadır.¹⁷¹

- **Brüt Yöntem (Direkt/ Gelir-Gider Yöntemi) :** Brüt nakit giriş ve çıkışlara göre nakit akış tablosu düzenlenmektedir. İşletmelerin nakit akışlarını **brüt yöntemine göre raporlanması tercih edilmektedir.** Brüt

¹⁶⁹ Topak, **a.g.e.**, s.30.

¹⁷⁰ Topak, **a.g.e.**, s.30.

¹⁷¹ Örten, **a.g.e.**, s.73.

yöntem gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesi açısından daha sağlıklı bilgiler vermektedir.

- **Net Yöntem (Endirek/Kâr-Zarar Yöntemi):** Gelir tablosundaki vergiden önceki dönem kârını esas almaktadır. Nakit girişine neden olmayan gelirler bu kârdan düşürülmekte, nakit çıkışına neden olmayan giderler bu kâra ilave edilmektedir.

3.2.6 Dipnotlar ve Açıklamalar

Dipnotlar; finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan esas, muhasebe politikalarını, finansal tabloların başka bir yerinde yer almayan bilgileri mümkün olduğu kadar sistematik bir şekilde sunmaktadır.¹⁷²

Dipnotlar, finansal tabloların hangi çerçevede hazırlandığını ve izlenen muhasebe politikalarını içermesi gerekmektedir. İşletme finansal tabloların oluşturulmasında kullandığı muhasebe politikalarının açıklanmasında her bir finansal tablo kalemi için kullanılan ölçüm esasları, türleri, varsa dönem içinde gerçekleşen değişiklikleri dipnotlarda belirtmelidir. Dipnotlarda bilgilerin tamamını eksiksiz olarak açıklamak ve başka bir yerde yer almayan bilgileri belirtmek işletmenin sorumluluğundadır.

Bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunda yer alan bilgilere ilave bilgiler içermektedir. Dipnotlar, bu tablolarda yer alan kalemlerin metinsel açıklamalarını veya açıklımlarını ve tablolarda raporlanan muhasebeleştirme kriterlerini sağlayan kalemlerle ilgili bilgiler sağlamaktadır.¹⁷³

İşletme dipnotları kullanıcıların finansal tabloları anlamaları ve diğer işletmelerin finansal tabloları ile karşılaştırılmasını kolaylaştırmak amacıyla kullanılmalıdır. İşletme finansal tablolarda muhasebeleştirilen tutarları en fazla etkileyen kalemleri ve muhasebe politikalarının uygulanma sürecinde yönetimin yapmış olduğu tahminler haricinde

¹⁷² IFRS, a.g.e., s.A314.

¹⁷³ IFRS, a.g.e., s.A294.

bulunduğu yargıları dipnotlarda açıklamalıdır. Gelecek mali yılda varlıkların ve borçların defter değerinde önemli düzeltmelere neden olmanın risklerini taşıyan geleceğe yönelik temel varsayımlar ve tahminlerdeki belirsizliklerin ana kaynaklarıyla ilgili bilgiyi de raporlama dönemi sonunda dipnotlarda açıklamalıdır.¹⁷⁴

Ayrıca işletme finansal tablolar ile birlikte bilgi olarak verilmiş ancak başka bir yerde açıklanmamışsa; işletmenin ikametgâhı, yasal yapısı, adresi, çalışma alanı ve belirli bir süreliğine kurulmuşsa, söz konusu sürenin uzunluğuna ilişkin bilgileri de dipnotlarda belirtmelidir.¹⁷⁵

3.2.7 Bütçe

Bütçe, devletin, bir kuruluşun veya bir kimsenin gelecekteki belirli bir süre için tasarladığı gelir ve giderlerinin tümüdür. **Vakıf üniversitelerinde bütçe**, faaliyet dönemi başlamadan önce öngörülen gelir ve giderlerin tablosudur.

Faaliyet dönemi sonunda gerçekleşen gelir ve giderlerin tablosu ise kesin bütçe olarak tanımlanmaktadır.¹⁷⁶

3.2.8 Vakıf Üniversitelerinde ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu 14.02.2011 tarihinde Resmi Gazete 'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Yeni TTK'nın asıl amacı, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık doğrultusunda işlemlerin yürütülmesidir. Getirdiğı önemli yeniliklerden biri mevcut hesap planı ve hazırlanan finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu hale getirilmesidir. Bu doğrultuda 01.01.2013 tarihinden itibaren Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun finansal raporlama ve defter tutma zorunluluğu güncellenmelidir.

¹⁷⁴ IFRS, a.g.e., ss.A314-316.

¹⁷⁵ IFRS, a.g.e., s.A319.

¹⁷⁶ Durmuş, a.g.e., s.101

Türkiye Finansal Raporlama Standartları Seti;

- Finansal Durum Tablosu (Bilanço)
- Finansal Performans Tablosu (Gelir Tablosu)
- Öz Kaynak Değişim Tablosu
- Nakit Akım Tablosu
- Dipnotlar

Noter Onayı Zorunlu Olan Defterler;

- Yevmiye Defteri
- Defter-i Kebir
- Envanter Defteri
- Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri
- Yönetim Kurulu/Müdürler Kurulu Karar Defteri

Yukarıdaki bilgiler doğrultusunda vakıf üniversitelerinin de finansal tablolarını ve defterlerini bu doğrultuda düzenlemeleri uygun olacaktır.

3.3 Vakıf Üniversitelerinde Bütçe Uygulamaları

Bütçe, kurumların geleceğe ait bir dönemde izleyeceği politikaların ve amaçların sayısal raporu, rakamlarla ifade edilmiş hareket planıdır. Kurumlarda bütçe sistemi önemli bir kontrol aracıdır. Bütçe sistemi, gerek faaliyet öncesi gerekse de faaliyet sonrası kontrole ilişkin standartları sağlayarak yönetimin kontrol fonksiyonuna büyük katkıda bulunmaktadır.¹⁷⁷

¹⁷⁷ A. Seden Özbek Püskül, “İşletme Bütçe Sistemi ve Bütçe Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma”, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010.

Bütçe uygulamasında beklenen faydanın sağlanması için, bütçeleme ciddi bir biçimde yönetilmesi gerekmektedir. Bunun içinde bütçeleme ile ilgili birimlerin oluşturulması ve bütçeleme çalışmalarının belli bir plan çerçevesinde yürütülmesi gerekmektedir. Bütçenin bölümleri, bütçe komitesi, bütçe takvimi ve bütçe dönemi ayrıntılı şekilde belirlenmelidir.¹⁷⁸

- **Bütçenin Bölümleri;** Bütçelemede bölümler arası uyumu sağlayacak, her bir bölümün karşılaştığı teknik sorunların çözümüne yardımcı olacak, bölümlerden gelen tahmin ve öngörülerin birleştirilerek bütçe haline getirilmesi sağlayacak bir bütçe bölümünün oluşturulması gerekmektedir.
- **Bütçe Komitesi;** İşletmenin üst düzey yöneticilerinden oluşan, bütçe hedeflerinin saptanması, bütçe sapmalarıyla ilgili olarak önlemler alınması ve bütçenin üst yönetime sunulması ile görevli olan grubu temsil etmektedir.
- **Bütçe El Kitabı;** Bütçenin hazırlanması için gerekli olan tüm politika ve yöntemlerin işletme içine iletilmesine olanak veren, kısa, öz ve anlaşılır bir dille yazılan, bütçeye ilişkin tüm bilgilerin yer aldığı dokümanlardır.
- **Bütçe Takvimi;** Bütçeleme aşamasındaki her bir sürecin hangi tarihte başlaması ve bitmesi gerektiğinin içeren bir zaman çizelgesidir.
- **Bütçe Dönemi;** Bütçeler belirli bir zaman aralığında kullanılmak üzere hazırlanmaktadır. Bütçe döneminin uzunluğu, bütçenin düzenlenme amacına, sektöre ve genel ekonomik duruma göre farklılık göstermektedir. Bütçe döneminin uzunluğuna göre kısa ve uzun dönemli bütçeler hazırlanmaktadır. Kısa dönemli bütçeler, üç aylık, altı aylık ya da bir yıllık olarak hazırlanmaktadır. Uzun dönemli bütçeler ise genelde en az beş yıllık hazırlanmaktadır.

¹⁷⁸ Püskül, a.g.t., s.47.

3.3.1 Bütçe Uygulama Amaçları ve Yararları

Yönetimin planlama aşamasında kullanılan bütçe işletmenin geleceğine ilişkin bilgiler sunmaktadır. Bütçe uygulamalarının amacı; işletme faaliyetlerinin ve imkânlarının durumu, kaynakların dağılımı ve başarı değerlendirilmesi olarak kullanılmaktadır. Bu özellikleriyle bütçe gerçeğe yakın tahmin ve ölçüm aracı olarak işletmenin yöneticilerine ve personeline kılavuzluk etmektedir.¹⁷⁹

3.3.2 Bütçeleme Faaliyetlerinin Temel İlkeleri

Bütçelerin başarılı olması ve anlaşılması için, bütçe faaliyetlerinin temel ilkelere uyumlu şekilde hazırlanması ile mümkün olmaktadır. Bu ilkeler:¹⁸⁰

- **Yönetimin Desteği İlkesi;** Bir bütçenin yarar ve başarı sağlaması ancak yönetimden tam destek alması ile mümkün olmaktadır.
- **Örgütsel Uyum İlkesi;** Bütçe, yetki ve sorumlulukları açıkça belirlenmiş sağlıklı bir örgüt yapısına dayanmalıdır. Bütçelerin yürütmenin kontrolünü sağlayabilmeleri için, işletmenin örgüt yapısının açık ve uyumlu olması gerekmektedir.
- **Katılımcılık İlkesi;** Bütçelerde belirlenen amaçların ve planların gerçekleştirilmesi için bütçelerin düzenlenmesine tüm yönetim kademelerinin katılması gerekmektedir. Bütçenin başarısı ancak, işletmenin faaliyetlerinden sorumlu olanların katılımıyla mümkün olmaktadır.
- **Sorumluluk Muhasebesi İlkesi;** Bu ilke gereğince bütçenin hazırlanmasında sorumluluk yerleri temel alınmaktadır. Buna göre sorumluluk merkezine göre düzenlenen bütçeler daha net sonuçlar vermektedir.

¹⁷⁹ Halil Akmanşoy, “İşletmelerde Bütçe Uygulamalarının Performansa Etkisinin Çalışanların Farkındalıkları Açısından İncelenmesi”, (Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2012.

¹⁸⁰ Durmuş ve Toroslu, **a.g.e.**, ss.31-34.

- **Geçerlilik İlkesi;** Bütçelerde her zaman önceki hedeflerden daha iyi bir durum hedef olarak belirlenmelidir. Ancak belirlenen hedefler gerçeklerden uzak olmamalıdır. Gerçeklikten uzak hedefler ona ulaşmak için çalışan kişilerin çalışma isteklerinin düşürebilmektedir.
- **Esnek Uygulama İlkesi;** İşletme bütçeleri tahminlere dayandığından, gerekli olduğunda değiştirilebilen ve yeniden düzenlenebilen esnekliğe sahip olmalıdır.

3.3.3 Bütçe Türleri

Bütçe uygulamaları özelliklerinden dolayı farklı bölümlere ayrılmaktadır. Genel olarak uygulanan yedi tür bütçe bulunmaktadır.¹⁸¹

- Konularına Göre Bütçeler
- Kapsamlarına Göre Bütçeler
- Amaçlarına Göre Bütçeler
- Teknik Özelliklerine Göre Bütçeler
- Sorunları Ele Alış Biçimine Göre Bütçeler
- Rakamların Niteliği Açısından Bütçeler
- Başlangıç Rakamları Açısından Bütçeler

- Konularına Göre Bütçeler

Konularına göre bütçeler, gelir bütçeleri ve gider bütçeleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.¹⁸²

- **Gider Bütçeleri;** Faaliyet sonuçlarının maliyet ve gider açısından tahmin ve değerlendirilmesinin yapıldığı sayısal planlara gider bütçeleri denmektedir.

¹⁸¹ Halil Akmansoy, **a.g.t.**, s.19.

¹⁸² Durmuş ve Toroslu, **a.g.e.**, s.57.

- **Gelir Bütçeleri;** Faaliyet sonuçlarının gelir açısından tahmin ve değerlendirilmesinin yapıldığı sayısal planlara gelir bütçeleri denmektedir.

- **Kapsamlarına Göre Bütçeler**

Kapsamlarına göre bütçeler, genel bütçeler ve bölüm bütçeleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.¹⁸³

- **Genel Bütçeler;** İşletmelerin tüm birimlerini ve işlevlerini kapsayan, sayısal planlara genel bütçeler denmektedir.
- **Bölüm Bütçeleri;** Her bir bölüm için ayrı ayrı hazırlanan, genel bütçeleri oluşturan kısımlara bölüm bütçeleri denmektedir.

- **Amaçlarına Göre Bütçeler**

Düzenlenme amaçlarına göre bütçeler, program bütçeleri ve faaliyet bütçeleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.¹⁸⁴

- **Program Bütçeleri;** İşletmenin gelecek faaliyet dönemi için gerçekleştirilmesini planladığı programları içermektedir.
- **Faaliyet Bütçeleri;** Ölçülebilir faaliyet sonuçlarının gelir, gider ve hasılat açısından tahmin ve değerlendirilmesinin yapıldığı sayısal planlara faaliyet bütçeleri denmektedir.

¹⁸³ Akmansoy, **a.g.t.**, ss.19-20.

¹⁸⁴ Gülsüm Bağcı, “Şirketlerin Bütçe ve Bütçe Uygulamalarına Genel Bir Bakışı: Burdur İlindeki Şirketlere Yönelik Nitel Bir Araştırma”, (Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Burdur, 2011, ss.19-20.

- Teknik Özelliklerine Göre Bütçeler

Teknik yapıları açısından işletme bütçeleri, statik bütçeler ve dinamik bütçeler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.¹⁸⁵

- **Statik (durağan) Bütçeler;** Gelecekte belli bir faaliyet hacmine göre düzenlenen, değişimlere karşı duyarlı olmayan bütçelerdir.
- **Dinamik (Esnek) Bütçeler;** Esnek bütçeler farklı faaliyet hacimlerine göre düzenlenen, değişimlere karşı duyarlı olan bütçelerdir.

- Sorunları Ele Alış Biçimine Göre Bütçeler

Sorunları inceleyiş açısından bütçeler, proje bütçeleri ve dönemsel bütçeler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.¹⁸⁶

- **Proje Bütçeleri;** Belirli bir projenin tamamlanmasını hedefleyen ve bu projeye ilişkin tahmin ve değerlemeleri içeren sayısal planlara proje bütçeleri denmektedir.
- **Dönemsel Bütçeler;** Faaliyet sonuçlarının işletme yönetimi tarafından belirlenen kısa maliyet dönemleri için tahmin ve değerlemesini içeren sayısal planlara dönemsel bütçeler denmektedir. Genellikle bir yıllık olan bütçelerin, üç aylık ya da altı aylık gibi dönemlere bölünmesiyle oluşmaktadır.

- Rakamların Niteliği Açısından Bütçeler

Rakamların niteliği açısından bütçeler, miktar bütçeleri ve tutar bütçeleri olarak ikiye ayrılmaktadır.¹⁸⁷

¹⁸⁵ Püskül, **a.g.t.**, ss.15-16.

¹⁸⁶ Durmuş ve Toroslu, **a.g.e.**, s.58.

- **Miktar Bütçeleri;** Geleceğe ilişkin faaliyet sonuçlarının miktar açısından tahmin ve değerlemesinin yapıldığı bütçelere miktar bütçeleri denmektedir.
- **Tutar Bütçeleri;** Geleceğe ilişkin faaliyet sonuçlarının parasal açısından tahmin ve değerlemesinin yapıldığı bütçelere tutar bütçeleri denmektedir.

- **Başlangıç Rakamları Açısından Bütçeler**

Temel alınan rakamlar açısından bütçeler, geleneksel bütçe ve sıfır tabanlı bütçe olarak ikiye ayrılmaktadır:¹⁸⁸

- **Geleneksel Bütçe;** Gelecek dönem tahmin ve değerlendirmelerin geçmiş yıl sonuçları dikkate alınarak hazırlanan bütçelere geleneksel bütçeler denmektedir.
- **Sıfır Tabanlı Bütçe;** Gelecek dönem tahmin ve değerlendirmelerin geçmiş yıl sonuçları dikkate alınmadan, yeni baştan değerlendirilerek hazırlanan bütçelere sıfır tabanlı bütçeler denmektedir.

3.3.4 Bütçenin Hazırlanmasına Genel Bakış

Kurumlar genel olarak bütçe hazırlarken gelir bütçesi, gider bütçesi, yatırım bütçesi ve nakit bütçesi üzerinden işlem yapmaktadırlar. Ayrıca bilanço ve gelir tablosunun da bütçelenmesi yapılmaktadır.

3.3.4.1 Gelir Bütçesinin Hazırlanması

Gelir bütçeleri, kurumların satış ve hasılat tahminlerini içeren ve bu doğrultuda gider ve yatırım bütçelerinin oluşturulmasında önemli bilgiler sunan sayısal planlardan oluşmaktadır.

¹⁸⁷ Püskül, **a.g.t.**, s.20.

¹⁸⁸ Bağcı, **a.g.t.**, ss.21-22.

3.3.4.2 Gider Bütçesinin Hazırlanması

Gider bütçeleri, faaliyet, yönetim, pazarlama satış ve araştırma geliştirme giderleri gibi kurumların tahmini maliyet ve giderlerinin yer aldığı sayısal planlardan oluşmaktadır.

3.3.4.3 Yatırım Bütçesinin Hazırlanması

Yatırım bütçeleri, hangi maddi veya maddi olmayan varlıklara ne kadar yatırım yapılacağını göstermektedir. Yatırım bütçeleri, işletmenin mali gücü ile orantılı olarak yatırım giderlerinin bütçelenmesini ve işletmenin faaliyetlerini yürütmesi ve büyümesi için gerekli olan yatırım giderlerinin kararlaştırılmasına olanak sağlar.¹⁸⁹

3.3.4.4 Nakit Bütçesinin Hazırlanması

Nakit bütçeleri, kurumların belirli bir dönem için nakit giriş ve çıkışlarının tahminlerinin yapıldığı ve bu doğrultuda nakit giriş ve çıkışlarının dengede tutulduğu bir sayısal plandır.

3.3.4.5 Proforma Bilanço ve Gelir Tablosunun Bütçelenmesi

Bilanço, bir işletmenin belirli bir andaki varlıklarını ve kaynaklarını gösteren tablodur. Bu tablonun tahmini ya da bütçelenmiş tutarlar ile düzenlenmesi sonucu elde edilen **proforma bilanço**ya, bütçelenmiş bilanço denmektedir.¹⁹⁰

Gelir tablosu ise, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile katlandığı bütün maliyet ve giderleri sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını

¹⁸⁹ Durmuş ve Toroslu, **a.g.e.**, s.89.

¹⁹⁰ Durmuş ve Toroslu, **a.g.e.**, s.88.

veya zararını göstermektedir. Gelir tablosunun bütçelenmesindeki amaç, işletme için hazırlanan **tüm bütçelerin özet olarak tek bir bütçede gösterilmesidir.**¹⁹¹

3.3.5 Vakıf Üniversitelerinde Bütçe Hazırlanması

Vakıf üniversitelerinde bütçe, faaliyet dönemi başlamadan önce öngörülen gelir ve giderlerin tablosudur.

Bütçenin hazırlanması aşamasında önemli olan hususlar;¹⁹²

- Öncelikle giderlerin tahmini yapılmalıdır
- Sonrasında gelirlerin tahmini yapılmalıdır
- Giderler gerçeklere göre gözden geçirilmeli ve gelirlere oranla dengeye getirilmelidir
- Önerilen bütçe onaylatılmalıdır
- Bütçe gerçekleştirmeleri, dönem içinde önerilen bütçeden farklı önemli sapmalar fark edilirse, bütçe güncellenmeli ve revize edilmelidir.

Vakıf üniversiteleri KDV'yi devlet adına toplamakla ve devlete ödemekle mükelleftir. KDV mükellefi olması sebebiyle vakıf üniversiteleri bütçelerini genel olarak KDV hariç olarak düzenlemektedir.

Vakıf üniversiteleri, bütçelerini akademik yıl baz alınarak düzenlemekte ve Mütevelli Heyetine sunmaktadırlar. Genel olarak gelir bütçesi, gider bütçesi, yatırım bütçesi, nakit bütçesi hazırlamaktadırlar.

¹⁹¹ Durmuş ve Toroslu, **a.g.e.**, s.88.

¹⁹² Durmuş, **a.g.e.**, s.134.

3.3.5.1 Vakıf Üniversitelerinde Bütçe Hazırlık Süreci

Vakıf yükseköğretim kurumlarında bütçe genel olarak 3 aşamada gerçekleşmektedir. Bunlar; hazırlık aşaması, değerlendirme ve onay aşaması, uygulama ve raporlama aşamalarıdır. Bunların işleyişi tablo 1,2 ve 3 de anlatılmıştır.

Tablo 1: Vakıf Üniversitelerinde Bütçe Hazırlık Aşaması

- 1- Rektörlük Bütçe Yazısı
- 2- Bütçe Formatı
- 3- Önceki Yıl(Cari Yıl) Gerçekleşmeleri
- 4- Bütçe Kalemleri
- 5- Bütçe Kalem Açıklamaları
- 6- Bütçe Takvimini
- 7- Bütçe Parametre ve Varsayımları

Bütçe Birimi Enformasyonu

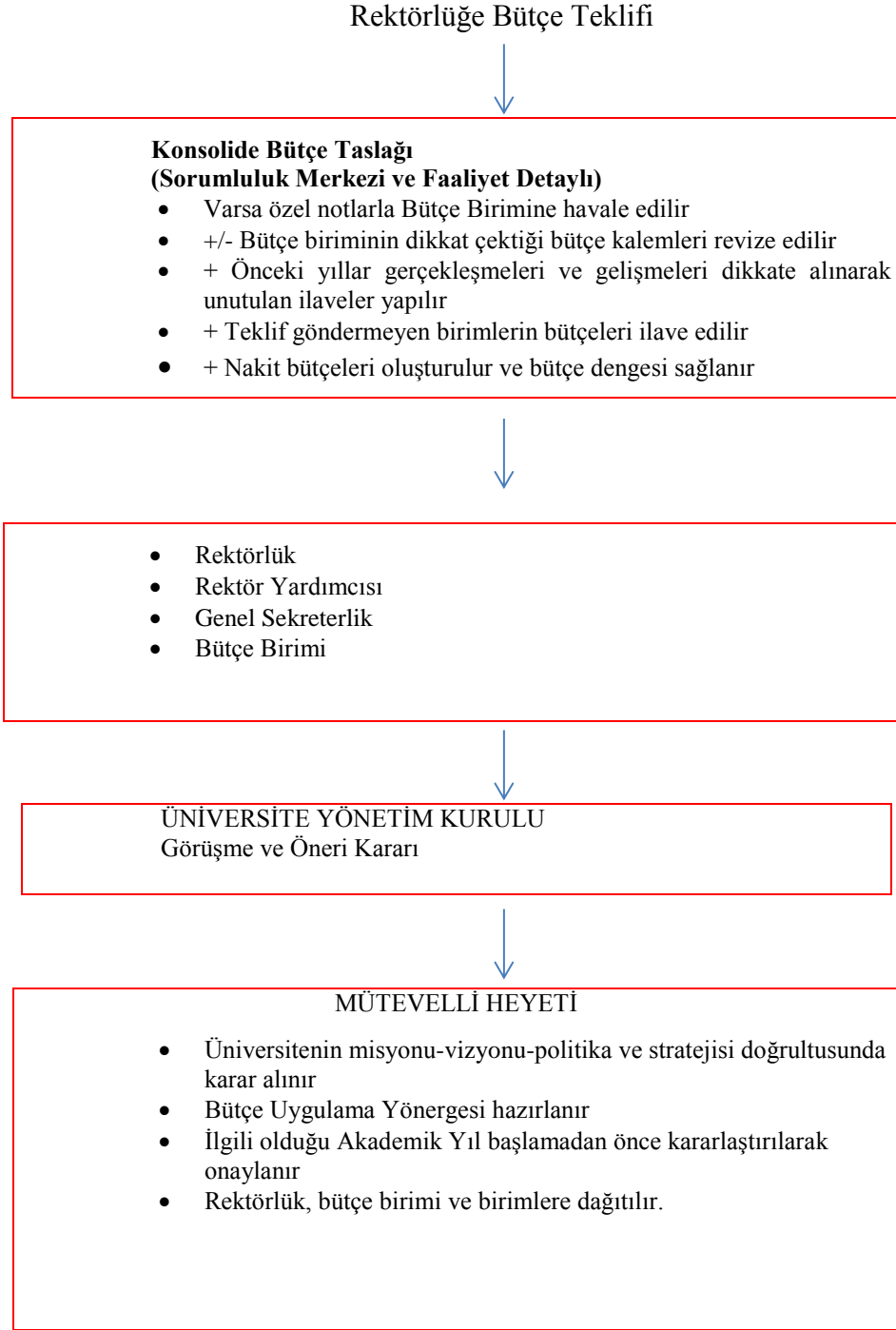


BİRİMLER

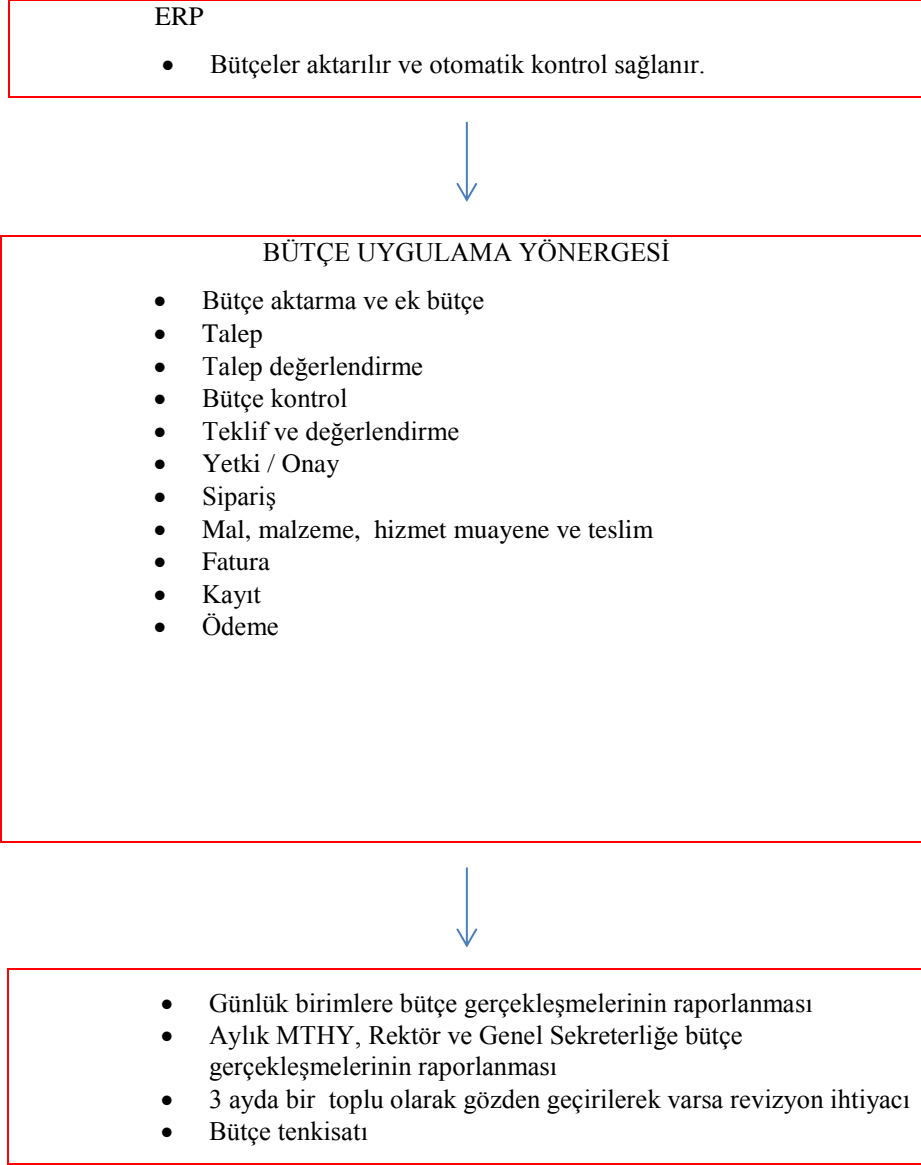
BÜTÇE TEKLİFLERİ OLUŞTURMA

- 12 ay detaylı
- Gelir-Gider-Yatırım bütçesi
- Gerekliyorsa bağlı alt birimlerin görüşünü dikkate alarak
- Bütçe gerekçeleri
 - Önceki yıla göre artış ve azalış nedenleri
 - Varsa kapasite artışları ve nedenleri

Tablo 2: Vakıf Üniversitelerinde Bütçe Değerlendirme ve Onay Aşamaları



Tablo 3: Vakıf Üniversitelerinde Bütçe Uygulama ve Raporlama Aşaması



3.3.5.2 Vakıf Üniversitelerinde Bütçe Gelir Gider Kalemleri Tutarlarının Tahmini

Vakıf üniversitelerinde bütçe gelir gider kalemlerinin tahmini yapılırken; önceki yıl kesin hesapları, istatistiki yöntemler, parametre ve varsayımlar kullanılarak bütçe kalemleri oluşturulmaktadır.

- **Önceki Yıl Kesin Hesaplarından Yararlanma;** Vakıf üniversitelerinde, gelecek dönem tahmin ve değerlendirmelerinin geçmiş yıl sonuçları dikkate alınarak bütçelerin hazırlanmasıdır.
- **İstatistiki Yöntemlerden Yararlanma;** Vakıf üniversitelerinde bütçe hazırlanırken, gelecek dönem tahmin ve değerlendirmeleri için geçmiş yıl sonuçlarına çeşitli istatistiki yöntemler uygulanarak ulaşılan bütçelerdir.
- **Parametre ve Varsayımlar;** Gelecek dönem bütçe tahmin ve değerlendirmeleri için bazı parametreler ve varsayımlar belirlenmekte ve bu doğrultuda bütçe inşa edilmektedir. Örneğin, öğrenci kontenjanları, beklenen enflasyon, personel ücret artışı gibi bazı varsayım ve parametreler kullanılarak oluşturulan bütçelerdir.

3.3.5.3 Vakıf Üniversitesinde Gelir Bütçesi

Vakıf üniversitelerinde bütçenin gelir kaynakları aşağıdaki gibi olup ayrı ayrı gösterilmektedir.

- Kurucu vakıf tarafından taahhüt edilen destek ve katkı,
- Diğer destek ve katkılar,
- Üniversitenin işletme faaliyetlerinden elde edilecek gelirler,
- Araştırma ve geliştirme projelerinden elde edilecek gelirler,
- Öğrencilerden alınacak ücretler,

- Devlet bütçesinden ve diğer kamu kurumu ve kuruluşlarından alınacak yardımlar,
- İştirak ve bağlı ortaklıklarından edilecek karlar,
- Üniversite dışına verilecek danışmanlık hizmetlerinden sağlanacak gelir payı,
- Bağışlar, vasiyetler ve sair gelirler.

3.3.5.4 Vakıf Üniversitelerinde Gider Bütçesi

Vakıf üniversitelerinin bir yıl için tüm işletme ve diğer cari masraflarını gösterir bütçedir. Vakıf, kurulacak yükseköğretim kurumlarına bağlı birimlerden her birinin, ilk defa hizmete gireceği yıla ait her çeşit cari giderlerinin, on iki aylık tutarının beyanı ile, bunların her yıl en az % 20'sini karşılayacak taşınır ve taşınmaz malların, ekonomik değerleri olan bir hakkın veya gelirin mevcut olduğunu ve bunların yükseköğretim kurumuna tahsis edildiğini veya yükseköğretim kurumunun mamelekine gireceğini göstermelidir.¹⁹³

Vakıf üniversitelerinde bütçenin gider kalemleri aşağıdaki gibi olup ayrı ayrı gösterilmektedir.

- Akademik personel giderleri,
- Yönetici akademik personel giderleri,
- İdari personel giderleri,
- Yönetici idari personel giderleri,
- Direkt eğitim-öğretim giderleri,
- Genel yönetim giderleri,
- Yürütme giderleri,
- Finansman giderleri,

¹⁹³ Yükseköğretim Kanunu, Ek Madde 3-b.

- Karşılık giderleri.

3.3.5.5 Vakıf Üniversitelerinde Yatırım Bütçesi

Demirbaş alımları ve yatırımlar ana başlıklar altında ayrı ayrı gösterilmektedir. Üniversitenin mülkiyetinde bulunan sabit kıymetler için faydalı ömürleri dikkate alınarak amortisman karşılığı ayrılmaktadır.

Vakıf, kurulacak yükseköğretim kurumunun araç-gereç, bina ve diğer eğitim-öğretim tesis ve malzemelerinin hazır bulunduğunu, hazır olmayanların sağlanması için yeterli kaynağın tahsis edildiğini, bu mal varlığının kurulacak yükseköğretim kurumuna kurulmasını müteakip eğitim-öğretim faaliyetine başlamadan önce en geç üç yıl içerisinde tahsis edileceklerin tahsis edileceğine, mülkiyeti devredileceklerin devredileceğine ilişkin yetkili organların noter onaylı kararı ve bununla ilgili belgeleri göstermelidir.¹⁹⁴

3.3.5.6 Vakıf Üniversitelerinde Nakit Bütçesi

Üniversitenin gelir ve gider bütçesi kalemleri ile paralel olarak tahsilatlar ve ödemelere yer verilmektedir. Ayrıca varsa kredi kullanımları ile geri ödemelerine yer verilmektedir.

Vakıf üniversitelerinde, gelir ve gider bütçeleri oluşturulurken eşit olmalarına dikkat edilir. Ancak gider bütçelerinin gelir bütçesini aştığı yani bütçe açığının olduğu durumlarda finansman bütçesi ile nereden kaynak oluşturulacağı ve nerelerde kullanılacağı değerlendirilir.

¹⁹⁴ Yükseköğretim Kanunu, Ek Madde 3-a.

3.4 Vakıf Üniversitelerinde Finansal Raporların Denetimi

Vakıf üniversitelerinde finansal raporlamaların denetimi YÖK, yeminli mali müşavir ve iç denetçiler tarafından yapılmaktadır.

3.4.1 Vakıf Üniversitelerinde Denetim Türleri

Vakıf üniversiteleri yükseköğretim kurulu, iç denetim ve yeminli mali müşavirce bağımsız denetime tabidirler.

3.4.1.1 YÖK Denetimi

Vakıf Yükseköğretim Kurumlarının, Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı tarafından her yıl düzenli bir şekilde genel denetimleri yapılmaktadır. Denetim için, denetlenecek yıla ilişkin gerekli olan bilgi ve belgelerin neler olacağı, bu bilgilerin ne şekilde hazırlanacağı ve belgelerin ne şekilde düzenleneceği Yükseköğretim Kurulu tarafından “ Vakıf Yükseköğretim Kurumları Denetleme ve Değerlendirme Rehberi ve Eki Form Örnekleri” yazılı şekilde tüm vakıf yükseköğretim kurumlarına bildirilmektedir. Bu bilgilendirmede ayrıntılı bir şekilde vakıf yükseköğretim kurumlarından istenen detaylı bütçe bilgileri ve ne şekilde raporlanacağı açıkça ifade edilmektedir.¹⁹⁵

Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı'nın Vakıf Yükseköğretim Kurumundan Bütçeye ilişkin talep ettikleri bilgiler aşağıdaki gibidir;¹⁹⁶

1. Rektörlük tarafından hazırlanıp Mütevelli Heyeti'nin onayladığı, geçmiş öğretim/bütçe yılına ait kesinleşen ve bu öğretim/bütçe yılına ait tahmini bütçeler, bütçe formatına uygun hazırlanmalıdır.

¹⁹⁵ Yükseköğretim Kurulu, 2011/2012 Eğitim-Öğretim Yılı Vakıf Yükseköğretim Kurumların Denetleme ve Değerlendirme Rehberi.

¹⁹⁶ Yükseköğretim Kurulu, **a.g.e.**

2. Üniversitedeki;
 - a. Öğrenci sayısı.
 - b. Fakülte bazında öğrenci başına alınan eğitim ücreti.
 - c. Öğrenci ücretlerinin alınma şekli (aylık, dönemlik, yıllık).
 - d. Yaz okuluna katılan öğrenci sayısı ve öğrenciden alınan ücret.
 - e. Yıllık toplam öğrenci hasılatı.
3. Öğrenci başına cari hizmet maliyeti: (toplam gider - yatırım giderleri - amortisman giderleri) / öğrenci sayısı.
4. Öğrenci katkısının toplam gelirler içindeki payı.
5. Tanıtım için yapılan harcama toplamı ve bütçe içerisindeki payı.
6. Üniversitenin talep ettiği ihtiyaçların Vakıf tarafından zamanında ve yeterince karşılanıp karşılanmadığı; son iki öğretim yılındaki Vakıf katkısının parasal boyutu.
7. Geçen öğretim yılında alınan Devlet Yardımının tutarı ve nasıl kullanıldığı, Devlet Yardımı ile ilgili öneriler.
8. Üniversitenin dışarıdan aldığı hizmetler ve bunların hangi şirketlerden alındığı (hizmet sözleşmeleri denetlemede hazır bulundurulmalıdır).
9. Yeminli Mali Müşavir raporu.
10. Son iki yılın bilançosu.
11. Denetlenecek olan öğretim yılında öğretim elemanlarına ödenen ücretler (teşvikler, prim, ikramiye vb. dahil) / toplam gelir.
12. Denetlenecek olan öğretim yılında kütüphaneye yapılan harcamalar (kitap, süreli yayın, veri tabanları vb.) / toplam gelir.

13. Denetlenecek olan öğretim yılında araştırmalar için yapılan harcamalar / toplam gelir.
14. Denetlenecek olan öğretim yılında öğrencilere yapılan harcamalar (burs, yardım vb.) / toplam gelir.
15. Denetlenecek olan öğretim yılındaki yönetim giderleri / toplam gelir.
16. Bütçeye ilişkin verilerin tek bir tabloda birleştirilmesi.
 - Özel Hesap Dönemi kullanan kurumlar öğretim yılına ait bütçe bilgilerini verecektir.
 - İstenilen bu bilgiler ve veriler kapsamında Üniversitenin bu bölümle ilgili DEĞERLENDİRMESİ: Sorunlar, Çözüm Önerileri, Planlanan Gelişmeler vb. konular Yükseköğretim Kurulu tarafından dikkate alınmakta ve gerekli çalışmalar yapılmaktadır.

3.4.1.2 İç Denetim

İç denetim, kaynakların verimlilik, etkililik ve ekonomiklik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini incelemek ve rehberlik yapmak için yapılan bağımsız güvence oluşturma ve danışmanlık faaliyetleridir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim, risk ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünden, disiplinli ve sürekli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak iç denetçiler tarafından gerçekteştirilir.¹⁹⁷

¹⁹⁷ Selçuk Üniversitesi, İç denetim Birim Başkanlığı (Çevrimiçi), <http://www.selcuk.edu.tr/Sayfa.aspx?birim=319&dt=1>(Erişim Tarihi:03/5/2014).

3.4.1.3 Bağımsız Denetim

Vakıf üniversiteleri, Yükseköğretim Kurulunun gözetimi ve denetimi altındadır. Yükseköğretim Kurulu mali yılsonu gerçek harcamaların yeminli mali müşavirce usulüne uygun olarak incelenip, tasdik edilmesini ve gönderilmesini zorunlu kılmıştır. (Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği, Madde 25)

3.4.2 Vakıf Üniversitelerinde Bilançonun Denetimi

Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki bölümden oluşmakta ve işletmenin mevcutları aktifte, işletmenin borçları ve öz kaynakları da pasifte yer almaktadır. Bilanço denetimi, bilançoda yer alan kalemlerin gerçekte var olup olmadığını, doğru bilgileri yansıtmayı yansıtmadığının denetlenmesidir. Bilançonun üzerinde yapılacak denetim hem vakıf üniversiteleri hem de yeminli mali müşavirler için büyük önem taşımaktadır. Bilançonun doğruluğu ve uygunluğu denetimi yapan yeminli mali müşavirler denetimini yaptıkları bilanço nedeniyle müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmaktadırlar.¹⁹⁸

3.4.3 Vakıf Üniversitelerinde Kesin Bütçenin (Gelir Tablosunun) Denetimi

Gelir tablosunun denetimi konusunda denetçinin özenle üzerinde duracağı iki denetim amacı olmalıdır. Bunlardan biri gerçekleşme ve tamlık, diğeri ise, değerlendirme ve doğru sınıflandırmadır. Gelir tablosunda açıklanan gider ve gelirler işletmenin gerçek gider ve gelirlerini göstermelidir. Gelir ve giderlerin doğru tutarda ve doğru sınıflandırılmada olması çok önemlidir. Çünkü bir gelir ve giderin kurumun hangi faaliyeti nedeniyle oluştuğunu bilmesi çok önemlidir.¹⁹⁹

¹⁹⁸ Yıldırım Ercan, Bilanço Denetimi (Çevrimiçi), <http://yildirimercan.blogspot.com.tr/2011/10/bilanco-denetimi.html> (Erişim Tarihi: 01/06/2014)

¹⁹⁹ Münevver Yılcı vd., **Muhasebe Denetimi**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, (Çevrimiçi) <http://eogrenme.anadolu.edu.tr/eKitap/MVU201U.pdf> (Erişim Tarihi: 01/06/2014)

Gelir tablosunun üzerinde yapılacak denetim hem vakıf üniversiteleri hem de yeminli mali müşavirler için büyük önem taşımaktadır. Gelir tablosunun doğruluğu ve uygunluğu denetimi yapan yeminli mali müşavirler denetimini yaptıkları gelir tablosu nedeniyle müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmaktadır.

3.4.3.1 Bütçe Karşılaştırması ve Sapma Analizi

Vakıf üniversiteleri, hazırlanmış bütçeleri zamanlama açısından, geçmiş yıl verileri açısından ve gerçekleştirmeler açısından karşılaştırabilmektedir.

- **Zamanlama Açısından Karşılaştırma;** Bütçeler cari ay açısından, kümülatif ve yıllık olarak karşılaştırılabilir.
- **Önceki Yıl Verileri İle Karşılaştırma;** Hazırlanmış olan bütçeler önceki yıl verileri ile cari ay, kümülatif ve yıllık tutarsal ve oransal olarak karşılaştırılabilir.
- **Bütçe Gerçekleşmeleri Açısından Karşılaştırma;** Bütçeler bütçelenen veriler ile gerçekleşen verilere göre, cari ay, kümülatif ve yıllık tutarsal ve oransal olarak karşılaştırılabilir.

Vakıf üniversitelerinde, bütçeler için makul bir sapma yönetim tarafından kabul edilebilir olmalıdır. Herhangi bir kalem için belirlenmiş olan makul sapma %5 ise bunu aşan durumlar izlenmelidir. Sapma oranı arttıkça o kalemden sapmayı besleyen kaynaklar tespit edilmeli ve gerekli revizyonlar yapılmalıdır.

3.4.3.2 Bütçe Muhasebesi

Kurumlarda, bütçenin kontrolü yapmak amacıyla bütçe muhasebesinin tutulması gerekmektedir. Normal muhasebe işleyişi gibi bütçe kalemindeki tutarlar harcama yapıldıkça azaltılmalı ve bütçenin kullanılabilir tutarı her zaman görüntülenebilmelidir.

3.4.3.3 Bütçe Revizyonu ve Denetim

Bütçe revizyonu, öngörülen bütçe kalemlerinde beklenmeyen bir değişiklik olduğunda bütçe revizyonuna başvurulmaktadır. Revizyon bütçe aktarımı, ek bütçe ya da bütçe tenkisi ile mümkün olmaktadır.

- **Bütçe Kalemleri Arasında Aktarma;** öngörülen bütçede revizyon gerektiğinde, herhangi bir nakit çıkışına gerek kalmadan bütçe fazlası veren bir kalem var ise, o fazlayı ihtiyaç olunan kaleme yönetimin izni ile aktarmakla mümkün olmaktadır.
- **Ek Bütçe;** bütçe kalemleri arasında aktarma olanağı yok ise, nakit çıkışını göz önüne alarak ihtiyaç olunan kaleme yönetimin izni ile ek bütçe çıkarılması durumudur.
- **Bütçe Tenkisi;** öngörülen bütçeye ilişkin bütçe aktarımı ya da ek bütçenin gerekli olmadığı ve “Yönetimin Tasarrufa Odaklandığı” durumlarda bir disiplin aracı olarak kullanılmaktadır.

3.4.3.4 Bütçe Disiplinine Uyum Denetimi

Üniversite yönetiminin, bütçenin uygulanması hususunda kararlı olması ve yönetimin kendisi, birimler, birim sorumluları, çalışanlar tüm faaliyetlerini bütçeye göre yürütmelidir. Ancak “bütçe yok diye, hayat durmamalı” dır. Üniversite yapması gereken faaliyetleri ve hizmeti bütçenin dışına çıkmamak adına durdurmamalı, ek bütçe ya da bütçe aktarımı ile o faaliyetleri hayata geçirmelidir.

4. VAKIF ÜNİVERSİTELERİNDE FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN FİNANSAL TABLO ÖRNEKLERİ

Finansal tablolarını, 17/11/2012 tarihli ve 28470 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı” uyarınca TMS’ye göre düzenlemek zorunda olan kurumların, finansal tablolar aracılığıyla ilgililere sunduğu bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğunu, anlaşılabilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini arttırmak, finansal tablolarının tek düzen olmasını sağlamak ve denetimini kolaylaştırmak amacıyla düzenlenmiştir.²⁰⁰

Vakıf Üniversitelerine ilişkin finansal tablo örneklerini vermekteki amacım, vakıf üniversiteleri tarafından uygulanan tek bir yöntemin olmayışı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun finansal tabloların oluşturulmasında vakıf üniversiteleri için bir engel bulunmamasıdır. Vakıf üniversitelerinin her geçen gün sayıları artmakta ve muhasebe adına ortak bir dili konuşmaları gerektiğine inanılmaktadır. Bu anlamda TFRS’nin vakıf üniversiteleri için kullanılabilir olduğu düşünülmektedir.

Aşağıdaki örnek tablolar TFRS uygulanması durumunda işletmelerin kullanacak oldukları finansal tablolar olup, vakıf üniversiteleri tarafından da kullanılabilirliği düşünülmektedir.²⁰¹

²⁰⁰ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Çevrimiçi), <http://www.kgk.gov.tr/KgkWeb.aspx> (Erişim Tarihi: 19/04/2014).

²⁰¹ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **a.g.e.**

4.1 Bilanço (Finansal Durum Tablosu) Örneği

Tablo:4 VAKIF ÜNİVERSİTESİ

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
- Nakit ve Nakit Benzerleri			
- Finansal Yatırımlar			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraplardan Ticari Alacaklar(İktisadi İşletme, Döner Sermaye)			
- Öğrencilerden Ticari Alacaklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraplardan Diğer Alacaklar			
- Öğrencilerden Diğer Alacaklar			
- Stoklar			
- Peşin Ödenmiş Giderler			
- Diğer Dönen Varlıklar			
ARA TOPLAM			
- Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar			
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR			

Tablo:4 VAKIF ÜNİVERSİTESİ

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
Duran Varlıklar			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- Öğrencilerden Ticari Alacaklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Öğrencilerden Diğer Alacaklar			
- Finansal Yatırımlar			
- Bağlı Ortaklıklar			
- Diğer Finansal Yatırımlar			
- İştirakler			
- ...			
- ...			
- Maddi Duran Varlıklar			
- Birikmiş Amortismanlar (-)			
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
- Birikmiş Amortismanlar (-)			
- Peşin Ödenmiş Giderler			
- Diğer Duran Varlıklar			
TOPLAM DURAN VARLIKLAR			
TOPLAM VARLIKLAR			

Tablo:4 VAKIF ÜNİVERSİTESİ

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
- Kısa Vadeli Borçlanmalar			
- Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları			
- Diğer Finansal Yükümlülükler			
- Ticari Borçlar			
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar			
- Ticari Borçlar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar			
- Diğer Borçlar			
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar			
- Diğer Borçlar			
- Ertelenmiş Gelirler			
- Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
ARA TOPLAM			
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler			
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			

Tablo:4 VAKIF ÜNİVERSİTESİ

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
Uzun Vadeli Yükümlülükler - Uzun Vadeli Borçlanmalar - Diğer Finansal Yükümlülükler - Ticari Borçlar - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar - Ticari Borçlar - Diğer Borçlar - İlişkili Taraflara Diğer Borçlar - Diğer Borçlar - Ertelenmiş Gelirler - Uzun Vadeli Karşılıklar - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar - Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar - Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar - Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			

Tablo:4 VAKIF ÜNİVERSİTESİ

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
ÖZKAYNAKLAR - Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları - Dönem Kârı/Zararı - Fonlar (Bütçe Gelirinin Kullanılmayan Kısmı İçin Gelir Artarı)			
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR			
TOPLAM KAYNAKLAR			

4.2 Gelir Tablosu (Kesin Bütçe) Örneği

Tablo:5..... VAKIF ÜNİVERSİTESİ			
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)			
	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
		20..	20..
KÂR VEYA ZARAR KISMI			
Brüt Eğitim Öğretim Hizmet Gelirleri			
Eğitim Öğretim Hizmet İndirimleri (-)			
Net Eğitim Öğretim Hizmet Gelirleri			
Direkt Eğitim Öğretim Giderleri(-)			
Brüt Eğitim Öğretim Hizmet Karı/Zararı			
Genel Yönetim Giderleri(-)			
Yürütme Giderleri(-)			
Esas Faaliyet Karı/Zararı			
Diğer Gelirler			
İktisadi İşletme			
Döner Sermaye			
SEM Gelirleri			
Faiz Gelirleri			
Kambiyo Gelirleri			
Diğer Gelirler			
Finansman Giderleri			
Faiz Giderleri			
Kambiyo giderleri			

Tablo:5..... VAKIF ÜNİVERSİTESİ			
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)			
	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
		20..	20..
Diğer Giderler			
Karşılık Giderleri			
...			
Olağan Kar/Zarar			
Olağan Dışı Gelirler			
Kurucu Vakfın Yardım ve Destekleri			
Menkul ve Gayrimenkul Satış Gelirleri			
Hazine Yardımı ve Devlet Katkısı			
Özel Bağışlar ve Kurum Bağışları			
Olağan Dışı Giderler			
Sürdürülen Faaliyetlerden Vergi Öncesi Kârı/Zararı			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri			
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı/Zararı			
DÖNEM KÂRI/ZARARI			
<u>Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</u>			
- Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları			
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları			
- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları			
- Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları			

Tablo:5..... VAKIF ÜNİVERSİTESİ			
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)			
	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
		20..	20..
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak			
<u>Kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar</u>			
- Satılmaya hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları			
- Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları			
- Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer			
<u>DİĞER KAPSAMLI GELİR</u>			
<u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u>			

4.3 Özkaynaklar Değişim Tablosu Örneği

Tablo: 6..... VAKIF ÜNİVERSİTESİ

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			Birikmiş Kârlar		Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	Geçmiş Yıllar Kâr/Zararları	Net Dönem Kârı Zararı	Özkaynaklar
		1	2	3	4					
	Malvarlığı Tahsisi	1	2	3	4					

ÖNCEKİ DÖNEM

... itibarıyla bakiyeler (Dönem Başı)

Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler

Hatalara İlişkin Düzeltmeler

Toplam Kapsamlı Gelir

Malvarlığı Artırımı

Meydana Gelen Artış (Azalış)

Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)

... itibarıyla bakiyeler (Dönem Sonu)

Tablo: 6..... VAKIF ÜNİVERSİTESİ

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler		Birikmiş Kârlar		Özkaynaklar
		1	2	3	4	Geçmiş Yıllar Kâr/Zararları	Net Dönem Kârı Zararı		
Malvarlığı Tahsisi						Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler			

CARİ DÖNEM

... itibarıyla bakiyeler (Dönem Başı)

Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler

Hatalara İlişkin Düzeltmeler

Transferler

Toplam Kapsamlı Gelir

Sermaye Artırımı

Temettüleri

Payların Geri Alım İşlemleri Nedeniyle
Meydana Gelen Artış (Azalış)

Pay Bazlı İşlemler Nedeniyle

Tablo: 6..... VAKIF ÜNİVERSİTESİ

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler		Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	Birikmiş Kârlar		Özkaynaklar
		1	2	3	4	Geçmiş Yıllar Kâr/Zararları		Net Dönem Kârı Zararı		
Meydana Gelen Artış										
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)										
... itibarıyla bakiyeler (Dönem Sonu)										

Özkaynaklar Değişim Tablosu

- 1- Duran varlıklar birikmiş yeniden değerleme artışları/azalışları,
- 2- Diğer kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelir unsurlarının birikmiş tutarları,
- 3- Satılmaya hazır finansal varlıkların birikmiş yeniden değerleme ve/veya sınıflandırma kazançları/kayıpları,
- 4- Diğer (Nakit akış riskinden korunma kazançlar/kayıplar ile diğer kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelir unsurlarının birikmiş tutarları) ifade eder.

4.4 Nakit Akım Tablosu Örneği

Tablo: 7..... VAKIF ÜNİVERSİTESİ		
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)		
	Cari Dönem	Önceki Dönem
	20..	20..
A. İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişi sınıfları		
Satılan mallardan ve hizmetlerden elde edilen nakit girişleri		
Faiz, ücret, prim, komisyon ve diğer gelirlerden nakit girişleri		
Faaliyetlerden kaynaklanan diğer nakit girişleri		
İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışı sınıfları		
Mal ve hizmetler için tedarikçilere yapılan ödemeler		
Faiz, ücret, prim, komisyon ve diğer gelirlerden nakit çıkışları		
Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları		
Faaliyetlerden kaynaklanan diğer nakit çıkışları		
Faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışları		
Ödenen faiz		
Alınan faiz		
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		
B. Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri		
Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımından kaynaklanan nakit çıkışları		
Diğer uzun vadeli varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri		
Diğer uzun vadeli varlık alımlarından nakit çıkışları		

Tablo: 7..... VAKIF ÜNİVERSİTESİ		
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)		
	Cari Dönem	Önceki Dönem
	20..	20..
Verilen nakit avans ve borçlar		
Verilen nakit avans ve borçlardan geri ödemeler		
Devlet teşviklerinden elde edilen nakit girişleri		
Ödenen faiz		
Alınan faiz		
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		
C. Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
Öz kaynağa dayalı nakit girişleri		
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri		
Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları		
Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları		
Devlet teşviklerinden elde edilen nakit girişleri		
Ödenen faiz		
Vergi ödemeleri (iadeler)		
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		
Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C)		
D. Yabancı Para Çevirim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi		
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C+D)		
E. Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri		
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri (A+B+C+D+E)		

4.5 Bütçe Örneği

Tablo:8 VAKIF ÜNİVERSİTESİNİN ADI :

GİDER YERLERİNE GÖRE HESAP İSİMLERİ VE BÜTÇE GİDERLERİ

BÜTÇE FORMATI

A – DİREKT EĞİTİM – ÖĞRETİM GİDERLERİ		GİDER TUTARLARI	
		Gerçekleşen	Tahmini
01	Akademik Yönetim Giderleri		
02	Tam Zamanlı Akademik Personel Giderleri		
03	Kısmi Zamanlı Akademik Personel Giderleri		
04	Ek Ders Giderleri		
05	Akademik Personel Kıdem Tazminatı Giderleri ve Yıllık İzin Tah. Karşılığı		
06	Yolluk Giderleri		
07	Konferans, Panel, Seminer V.B. Giderleri		
08	Bilimsel Toplantı Düzenleme Giderleri		
09	Lisans Kiralama Giderleri		
10	Öğrenci Başarı Bursları Giderleri		
11	Kırtasiye Ve Basılı Yayın Giderleri		
12	Sağlık Giderleri		
13	Staj Gezi V.B Eğitim Giderleri		
14	Yayın Teşvik Giderleri		
15	Ar-Ge Giderleri		
16	METEB Gider Payı		
17	Diğer Eğitim-Öğretim Giderleri		
	TOPLAM		

		GİDER TUTARLARI	
B – GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		Gerçekleşen	Tahmini
01	Üst Yönetim Giderleri		
02	Müşavirlik Hizmetleri Giderleri		
03	İdari Personel Giderleri		
04	İdari Personel Kıdem Tazminat Giderleri ve Yıllık İzin Tah. Karşılığı		
05	İdari Personel Yemek Giderleri		
06	İdari Personel Giyecek Giderleri		
07	Kırtasiye Ve Basılı Yayın Giderleri		
08	Fotokopi, Teksir V.B. Baskı Giderleri		
09	İdari Personel Sağlık Giderleri		
10	İnternet Giderleri		
11	Tanıtım ve Sponsorluk Giderleri		
12	Sportif Faaliyetler Giderleri		
13	İdari Personel Yolluk Giderleri		
14	Tüketim Malzeme Giderleri		
15	Diğer Genel Yönetim Giderleri		
TOPLAM			
C – YÜRÜTME GİDERLERİ		GİDER TUTARLARI	
		Gerçekleşen	Tahmini
01	Isınma Ve Aydınlatma Giderleri		
02	Taşıma Giderleri		
03	Sigorta Giderleri		
04	Kira Giderleri		
05	Amortisman ve İtfa Giderleri		

06	Danışmanlık Ve Denetleme Giderleri		
07	Çeşitli Vergi Ve Harç Giderleri		
08	Temizlik Giderleri		
09	Yapı, Tesis Ve Bina Onarım Giderleri		
10	Finans Giderleri (YÖK'ün talebi burada gösterilmesi şeklindedir)		
11	Güvenlik Giderleri		
12	Kamulaştırma Giderleri		
13	Diğer Yürütme Giderleri		
	TOPLAM		

VAKIF ÜNİVERSİTESİNİN ADI :

BİRİMLERE GÖRE BÜTÇE HASILATLARI

A - EĞİTİM-ÖĞRETİM HİZMET HASILATLARI		HASILAT TUTARLARI	
		Gerçekleşen	Tahmini
1	Yabancı Diller Yüksekokulu Hizmet Hasılatları		
2	Fen-Edebiyat Fakültesi Hizmet Hasılatları		
3	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Hizmet Hasılatları		
4	Mühendislik ve Mimarlık Fak. Hizmet Hasılatları		
5	Güzel Sanatlar Fakültesi Hizmet Hasılatları		
6	...		
7	...		
8	Meslek Yüksekokulları		
9	Merkezlere		
10	Ticari Bilimler Enstitüsü Hizmet Hasılatları		
11	Fen Bilimleri Enstitüsü Hizmet Hasılatları		
12	Sosyal Bilimler Enstitüsü Hizmet Hasılatları		
13	Rektöre Bağlı Merkez Hizmet Hasılatları		
14	Hizmet Satış Hasılatları		
15	Yayın Satış Hasılatları		
16	Öğrenci Yurdu/Konukevi Hizmet Satış Hasılatları		
17	SEM/ İktisadi İşletme/ Döner Sermaye		
18	Kur Farkı Hasılatları		
19	Sponsorluk ve Katkı Payı Hasılatları		
20	Diğer Hasılatlar		
21	...		
	TOPLAM		

B - KURUCU VAKFIN YARDIM VE DESTEKLERİ		Gerçekleşen	Tahmini
1	Kurucu Vakfin Zorunlu Yardımları		
2	Kurucu Vakfin İhtiyari Yardımları		
	TOPLAM		
C - MENKUL VE GAYRİMENKUL SATIŞ KÂRI		Gerçekleşen	Tahmini
1	Gayrimenkul Satış Kârları		
2	Gayrimenkul Kira Hasılatları		
3	Menkul Satış Hasılatları		
4	Menkul Kira Hasılatları		
5	Diğer Gelirler		
	TOPLAM		
D - HAZİNE YARDIMI VE DEVLET KATKISI		Gerçekleşen	Tahmini
1	Devlet Yardımı		
2	Kamu Kurumlarından Sağlanan Diğer Hasılatlar		
	TOPLAM		
E - ÖZEL BAĞIŞLAR ve KURUM BAĞIŞLARI		Gerçekleşen	Tahmini
1	Kurum Bağışları		
2	Özel Vakıf Bağışları		
3	Özel Şahıs Bağışları		
4	Özel Kurum Bağışları		
	TOPLAM		
F- FİNANS GELİRLERİ			
1	Banka Mevduat Faiz Gelirleri		
2	Diğer Kur Farkı Gelirleri		

	TOPLAM		
	G - YAT. FONLARI (GEÇMİŞ YILLAR GELİR FAZLASI)		
	TOPLAM HASILAT		

YATIRIM BÜTÇESİ

A - DEMİRBAŞ ve MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK GİDERLERİ			
01	Büro Demirbaş Alım Giderleri		
02	Büro Makinaları Alım Giderleri		
03	Laboratuvar Stüdyo Ve Atölye Demirbaş Alım Giderleri		
04	Yangın Koruma Ve Demirbaş Alım Giderleri		
05	Spor Yatırım Ve Demirbaş Alım Giderleri		
06	Bilgisayar Programları Demirbaş Alım Giderleri		
07	Taşıt Alım Giderleri		
08	Kütüphane Dok. Demirbaş Alım Giderleri		
09	Diğer Demirbaş Alım Giderleri		
	TOPLAM		
B – GAYRİMENKUL YATIRIMLARI			
01	Arazi Ve Arsa Alım Giderleri		
02	Bina Alım Giderleri		
	TOPLAM		
	GENEL TOPLAM		

4.6 Karşılaştırmalı Bütçe Örneği

Tablo:8 VAKIF ÜNİVERSİTESİNİN ADI :

GİDER YERLERİNE GÖRE HESAP İSİMLERİ VE BÜTÇE GİDERLERİ

KARŞILAŞTIRMALI BÜTÇE FORMATI

A - DİREKT EĞİTİM – ÖĞRETİM GİDERLERİ		GİDER TUTARLARI			
		Bütçelenen	Gerçekleşen	Bütçe Sapması	Gerçekleşme Yüzdesi
01	Akademik Yönetim Giderleri				
02	Tam Zamanlı Akademik Personel Giderleri				
03	Kısmi Zamanlı Akademik Personel Giderleri				
04	Ek Ders Giderleri				
05	Akademik Personel Kıdem Tazminatı Giderleri ve Yıllık İzin Tah. Karşılığı				
06	Yolluk Giderleri				
07	Konferans, Panel, Seminer V.B. Giderleri				
08	Bilimsel Toplantı Düzenleme Giderleri				
09	Lisans Kiralama Giderleri				
10	Öğrenci Başarı Bursları Giderleri				
11	Kırtasiye Ve Basılı Yayın Giderleri				
12	Sağlık Giderleri				
13	Staj Gezi V.B Eğitim Giderleri				
14	Yayın Teşvik Giderleri				
15	Ar-Ge Giderleri				
16	METEB Gider Payı				
17	Diğer Eğitim-Öğretim Giderleri				
	TOPLAM				

B - GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		GİDER TUTARLARI			
		Bütçelenen	Gerçekleşen	Bütçe Sapması	Gerçekleşme Yüzdesi
01	Üst Yönetim Giderleri				
02	Müşavirlik Hizmetleri Giderleri				
03	İdari Personel Giderleri				
04	İdari Personel Kıdem Tazminat Giderleri ve Yıllık İzin Tah. Karşılığı				
05	İdari Personel Yemek Giderleri				
06	İdari Personel Giyecek Giderleri				
07	Kırtasiye Ve Basılı Yayın Giderleri				
08	Fotokopi, Teksir V.B. Baskı Giderleri				
09	İdari Personel Sağlık Giderleri				
10	İnternet Giderleri				
11	Tanıtım ve Sponsorluk Giderleri				
12	Sportif Faaliyetler Giderleri				
13	İdari Personel Yolluk Giderleri				
14	Tüketim Malzeme Giderleri				
15	Diğer Genel Yönetim Giderleri				
	TOPLAM				

C - YÜRÜTME GİDERLERİ		GİDER TUTARLARI			
		Bütçelenen	Gerçekleşen	Bütçe Sapması	Gerçekleşme Yüzdesi
01	Isınma Ve Aydınlatma Giderleri				
02	Taşıma Giderleri				
03	Sigorta Giderleri				
04	Kira Giderleri				
05	Amortisman ve İtfa Giderleri				
06	Danışmanlık Ve Denetleme Giderleri				
07	Çeşitli Vergi Ve Harç Giderleri				
08	Temizlik Giderleri				
09	Yapı, Tesis Ve Bina Onarım Giderleri				
10	Finans Giderleri				
11	Güvenlik Giderleri				
12	Kamulaştırma Giderleri				
13	Diğer Yürütme Giderleri				
	TOPLAM				

VAKIF ÜNİVERSİTESİNİN ADI :

BİRİMLERE GÖRE BÜTÇE HASILATLARI

A - EĞİTİM-ÖĞRETİM HİZMET HASILATLARI		HASILAT TUTARLARI			
		Bütçelenen	Gerçekleşen	Bütçe Sapması	Gerçekleşme Yüzdesi
1	Yabancı Diller Yüksekokulu Hizmet Hasılatları				
2	Fen-Edebiyat Fakültesi Hizmet Hasılatları				
3	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Hizmet Hasılatları				
4	Mühendislik ve Mimarlık Fak. Hizmet Hasılatları				
5	Güzel Sanatlar Fakültesi Hizmet Hasılatları				
6	...				
7					
8	Meslek Yüksekokulları				
9	Merkezler				
10	Ticari Bilimler Enstitüsü Hizmet Hasılatları				
11	Fen Bilimleri Enstitüsü Hizmet Hasılatları				
12	Sosyal Bilimler Enstitüsü Hizmet Hasılatları				
13	Rektöre Bağlı Merkez Hizmet Hasılatları				
14	Hizmet Satış Hasılatları				
15	Yayın Satış Hasılatları				
16	Öğrenci Yurdu/Konukevi Hizmet Satış Hasılatları				
17	Sertifika Programları Hasılatları				
18	Kur Farkı Hasılatları				
19	Sponsorluk ve Katkı Payı Hasılatları				
20	Diğer Hasılatlar				
	TOPLAM				

		HASILAT TUTARLARI			
B - KURUCU VAKFIN YARDIM VE DESTEKLERİ		Bütçelenen	Gerçekleşen	Bütçe Sapması	Gerçekleşme Yüzdesi
1	Kurucu Vakfın Zorunlu Yardımları				
2	Kurucu Vakfın İhtiyari Yardımları				
	TOPLAM				
		HASILAT TUTARLARI			
C - MENKUL VE GAYRİMENKUL SATIŞ KÂRI		Bütçelenen	Gerçekleşen	Bütçe Sapması	Gerçekleşme Yüzdesi
1	Gayrimenkul Satış Kârları				
2	Gayrimenkul Kira Hasılatları				
3	Menkul Satış Hasılatları				
4	Menkul Kira Hasılatları				
5	Diğer Gelirler				
	TOPLAM				
		HASILAT TUTARLARI			
D - HAZİNE YARDIMI VE DEVLET KATKISI		Bütçelenen	Gerçekleşen	Bütçe Sapması	Gerçekleşme Yüzdesi
1	Devlet Yardımı				
2	Kamu Kurumlarından Sağlanan Diğer Hasılatlar				
	TOPLAM				

		HASILAT TUTARLARI			
E - ÖZEL BAĞIŞLAR ve KURUM BAĞIŞLARI		Bütçelenen	Gerçekleşen	Bütçe Sapması	Gerçekleşme Yüzdesi
1	Kurum Bağışları				
2	Özel Vakıf Bağışları				
3	Özel Şahıs Bağışları				
4	Özel Kurum Bağışları				
	TOPLAM				
	F – FİNANS GELİRLERİ				
1	Banka Mevduat Faiz Gelirleri				
2	Diğer Kur Farkı Gelirleri				
	TOPLAM				
	G - YAT. FONLARI (GEÇMİŞ YILLAR GELİR FAZLASI)				
	TOPLAM HASILAT				

KARŞILAŞTIRMALI YATIRIM BÜTÇESİ

D - DEMİRBAŞ ve MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK GİDERLERİ		GİDER TUTARLARI			
		Bütçelenen	Gerçekleşen	Bütçe Sapması	Gerçekleşme Yüzdesi
01	Büro Demirbaş Alım Giderleri				
02	Büro Makinaları Alım Giderleri				
03	Laboratuvar Stüdyo Ve Atölye Demirbaş Alım Giderleri				
04	Yangın Koruma Ve Demirbaş Alım Giderleri				
05	Spor Yatırım Ve Demirbaş Alım Giderleri				
06	Bilgisayar Programları Demirbaş Alım Giderleri				
07	Taşıt Alım Giderleri				
08	Kütüphane Dok. Demirbaş Alım Giderleri				
09	Diğer Demirbaş Alım Giderleri				
	TOPLAM				
E – GAYRİMENKUL YATIRIMLARI		GİDER TUTARLARI			
		Bütçelenen	Gerçekleşen	Bütçe Sapması	Gerçekleşme Yüzdesi
01	Arazi Ve Arsa Alım Giderleri				
02	Bina Alım Giderleri				
	TOPLAM				
	GENEL TOPLAM				

4.7 Gelir Tablosu (Kesin Bütçe) Uygulama Örneği

Tablo:5..... VAKIF ÜNİVERSİTESİ			
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)			
	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
		20..	20..
KÂR VEYA ZARAR KISMI			
Brüt Eğitim Öğretim Hizmet Gelirleri		63.255.767	
Eğitim Öğretim Hizmet İndirimleri (-)		(17.644.992)	
Net Eğitim Öğretim Hizmet Gelirleri		45.610.775	
Direkt Eğitim Öğretim Giderleri(-)		(31.337.366)	
Brüt Eğitim Öğretim Hizmet Karı/Zararı		14.273.409	
Genel Yönetim Giderleri(-)		(13.867.491)	
Yürütme Giderleri(-)		(4.757.215)	
Esas Faaliyet Karı/Zararı		(4.351.297)	
Diğer Gelirler		997.225	
İktisadi İşletme			
Döner Sermaye			
SEM Gelirleri			
Faiz Gelirleri			
Kambiyo Gelirleri	853.456		
Diğer Gelirler	143.769		
Finansman Giderleri		(646.671)	
Faiz Giderleri			
Kambiyo giderleri	500.811		
	145.860		

Tablo:5..... VAKIF ÜNİVERSİTESİ			
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)			
	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
		20..	20..
Diğer Giderler			
Karşılık Giderleri			
...			
Olağan Kar/Zarar		(4.000.743)	
Olağan Dışı Gelirler		9.039.888	
Kurucu Vakfın Yardım ve Destekleri	7.516.582		
Menkul ve Gayrimenkul Satış Gelirleri			
Hazine Yardımı ve Devlet Katkısı	643.467		
Özel Bağışlar ve Kurum Bağışları	879.839		
Olağan Dışı Giderler			
Sürdürülen Faaliyetlerden Vergi Öncesi Kârı/Zararı		5.039.145	
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri			
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı/Zararı			
DÖNEM KÂRI/ZARARI		5.039.145	

4.8 Bütçe Uygulama Örneği

Tablo:8 VAKIF ÜNİVERSİTESİNİN ADI: X ÜNİVERSİTESİ
GİDER YERLERİNE GÖRE HESAP İSİMLERİ VE BÜTÇE GİDERLERİ
BÜTÇE FORMATI

A – DİREKT EĞİTİM – ÖĞRETİM GİDERLERİ		GİDER TUTARLARI	
		Gerçekleşen	Tahmini
01	Akademik Yönetim Giderleri	1.935.124	2.949.000
02	Tam Zamanlı Akademik Personel Giderleri	19.678.084	27.395.000
03	Kısmi Zamanlı Akademik Personel Giderleri	1.570.794	2.306.000
04	Ek Ders Giderleri	2.218.289	3.057.000
05	Akademik Personel Kıdem Tazminatı Giderleri ve Yıllık İzin Tah. Karşılığı	997.007	0
06	Yolluk Giderleri	0	0
07	Konferans, Panel, Seminer V.B. Giderleri	202.207	361.000
08	Bilimsel Toplantı Düzenleme Giderleri	140.016	228.000
09	Lisans Kiralama Giderleri	139.827	377.000
10	Öğrenci Başarı Bursları Giderleri	2.983.162	3.907.088
11	Kırtasiye Ve Basılı Yayın Giderleri	228.613	741.000
12	Sağlık Giderleri	51.624	176.000
13	Staj Gezi V.B Eğitim Giderleri	89.405	136.000
14	Yayın Teşvik Giderleri	117.078	250.000
15	Ar-Ge Giderleri	157.682	440.000
16	METEB Gider Payı	0	0
17	Diğer Eğitim-Öğretim Giderleri	828.454	1.700.000
	TOPLAM	31.337.366	44.023.088

		GİDER TUTARLARI	
B – GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		Gerçekleşen	Tahmini
01	Üst Yönetim Giderleri	0	0
02	Müşavirlik Hizmetleri Giderleri	92.245	131.000
03	İdari Personel Giderleri	9.449.711	13.115.000
04	İdari Personel Kıdem Tazminat Giderleri ve Yıllık İzin Tah. Karşılığı	1.196.570	0
05	İdari Personel Yemek Giderleri	494.342	550.000
06	İdari Personel Giyecek Giderleri	54.893	100.000
07	Kırtasiye Ve Basılı Yayın Giderleri	40.303	51.000
08	Fotokopi, Teksir V.B. Baskı Giderleri	18.189	27.000
09	İdari Personel Sağlık Giderleri	0	0
10	İnternet Giderleri	320.167	552.000
11	Tanıtım ve Sponsorluk Giderleri	1.838.146	1.637.000
12	Sportif Faaliyetler Giderleri	290.584	316.000
13	İdari Personel Yolluk Giderleri	24.387	75.000
14	Tüketim Malzeme Giderleri	28.907	70.000
15	Diğer Genel Yönetim Giderleri	19.047	66.000
TOPLAM		13.867.491	16.690.000
C – YÜRÜTME GİDERLERİ		GİDER TUTARLARI	
		Gerçekleşen	Tahmini
01	Isınma Ve Aydınlatma Giderleri	489.793	1.931.000
02	Taşıma Giderleri	34.365	468.000
03	Sigorta Giderleri	74.522	140.000
04	Kira Giderleri	812.174	2.727.000
05	Amortisman ve İtfa Giderleri	2.671.801	

06	Danışmanlık Ve Denetleme Giderleri	71.345	100.000
07	Çeşitli Vergi Ve Harç Giderleri	10.586	31.000
08	Temizlik Giderleri	386.760	2.356.000
09	Yapı, Tesis Ve Bina Onarım Giderleri	170.869	531.000
10	Finans Giderleri (YÖK'ün talebi burada gösterilmesi şeklindedir)	646.671	4.501.000
11	Güvenlik Giderleri	0	0
12	Kamulaştırma Giderleri	0	0
13	Diğer Yürütme Giderleri	35.000	362.000
	TOPLAM	5.403.886	13.147.000

VAKIF ÜNİVERSİTESİNİN ADI: X ÜNİVERSİTESİ
BİRİMLERE GÖRE BÜTÇE HASILATLARI

A - EĞİTİM-ÖĞRETİM HİZMET HASILATLARI		HASILAT TUTARLARI	
		Gerçekleşen	Tahmini
1	Yabancı Diller Yüksekokulu Hizmet Hasılatları	1.272.300	1.497.008
2	Fen-Edebiyat Fakültesi Hizmet Hasılatları	3.533.663	3.742.013
3	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Hizmet Hasılatları	13.285.413	15.935.400
4	Mühendislik ve Mimarlık Fak. Hizmet Hasılatları	9.679.602	11.351.400
5	Hukuk Fakültesi Hizmet Hasılatları	5.459.222	6.313.950
6	İletişim Fakültesi Hizmet Hasılatları	4.582.043	5.151.825
7	...		
8	Meslek Yüksekokulları	3.269.556	3.474.221
9	Merkezzler		
10	Ticari Bilimler Enstitüsü Hizmet Hasılatları		
11	Fen Bilimleri Enstitüsü Hizmet Hasılatları	368.311	453.057
12	Sosyal Bilimler Enstitüsü Hizmet Hasılatları	3.257.662	3.554.174
13	Rektöre Bağlı Merkez Hizmet Hasılatları	386.730	500.000
14	Hizmet Satış Hasılatları		
15	Yayın Satış Hasılatları		
16	Öğrenci Yurdu/Konukevi Hizmet Satış Hasılatları	35.312	4.500
17	SEM/ İktisadi İşletme/ Döner Sermaye		
18	Kur Farkı Hasılatları		
19	Sponsorluk ve Katkı Payı Hasılatları	261.973	216.000
20	Diğer Hasılatlar	218.988	580.000
21	...		
	TOPLAM	45.610.775	52.773.547

B - KURUCU VAKFIN YARDIM VE DESTEKLERİ		Gerçekleşen	Tahmini
1	Kurucu Vakfin Zorunlu Yardımları	7.516.582	30.041.165
2	Kurucu Vakfin İhtiyari Yardımları		7.935.470
	TOPLAM	7.516.582	37.976.635
C - MENKUL VE GAYRİMENKUL SATIŞ KÂRI		Gerçekleşen	Tahmini
1	Gayrimenkul Satış Kârları		
2	Gayrimenkul Kira Hasılatları		
3	Menkul Satış Hasılatları		
4	Menkul Kira Hasılatları		
5	Diğer Gelirler		
	TOPLAM		
D - HAZİNE YARDIMI VE DEVLET KATKISI		Gerçekleşen	Tahmini
1	Devlet Yardımı		
2	Kamu Kurumlarından Sağlanan Diğer Hasılatlar	643.467	600.000
	TOPLAM	643.467	600.000
E - ÖZEL BAĞIŞLAR ve KURUM BAĞIŞLARI		Gerçekleşen	Tahmini
1	Kurum Bağışları	879.839	120.000
2	Özel Vakıf Bağışları		
3	Özel Şahıs Bağışları		
4	Özel Kurum Bağışları		
	TOPLAM	879.839	120.000
F- FİNANS GELİRLERİ			
1	Banka Mevduat Faiz Gelirleri	853.456	6.000
2	Diğer Kur Farkı Gelirleri	143.769	12.000

	TOPLAM	997.225	18.000
	G - YAT. FONLARI (GEÇMİŞ YILLAR GELİR FAZLASI)		
	TOPLAM HASILAT	55.647.888	91.488.182

SONUÇ

Muhasebe sadece kâr amacı ile kurulan işletmelerle ilgili değil, kâr amacı gütmeyen yani topluma faydası için hizmet veren tüm kuruluşlar için de geçerlidir. Bu yüzden işletmeler denilirken tüm kuruluşları kapsamaktadır.

Farklı ülkelerde, genellikle ülkelerin kendi mevzuatlarından kaynaklanan sebeplerle benzer işlem ve olayların farklı şekilde finansal tablolara yansıtıldığı görülmektedir. Küreselleşme ile birlikte işletmelerin yayınlamış olduğu finansal tablolarda **ortak bir dil kullanımına** ihtiyaç oluşmuştur. Bu ihtiyacı dünyaca kabul görmüş olan **Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu karşılamaktadır**. Türkiye Muhasebe Standartlarının, UFRS ile uyumlu hale getirildiği görülmektedir.

TFRS sistemine geçiş ile Türkiye'deki muhasebeye bakış açısı değişmektedir. Muhasebeden beklenen ödenecek vergi hesabı iken bu sistemle güvenilir finansal raporlama öncelik kazanacaktır. Finansal tablolardaki bilgilerin değerlendirilmesi VUK ve TFRS'de önemli ayrımlara ulaşmaktadır. VUK amaç olarak vergi ziyanına engel olacak şekilde işlemlerini isterken, TFRS ise gerçeğe uygun değer kavramından yola çıkarak mümkün oldukça her bilginin doğru ve güvenilir işlemlerini istemektedir.

Finansal tabloların UFRS'ye uyumlu TFRS'ye göre hazırlanmış olması muhasebede bir standart oluşmasını sağlayacak, yani herkesin aynı işlemi aynı şekilde yapmasına ve yorumlamasına sebep olacaktır. Standartlaşma hem sektör bazında, hem de sektörler arası bazda karşılaştırılabilirliğini sağlayacaktır.

Türkiye'de vergi esaslarına göre hazırlanmış tablolar, riskleri, belirsizlikleri ve doğru dürüst resim vermeyen finansal verileri içermektedir. En büyük sorunlardan biri

risklere karşılık ayrılmamasıdır. Bilanço aktif pasif kalemler gerçek değerlerden uzak olarak tutulmaktadır. Kıdem tazminatı ve garanti kapsamında tazminat ve giderler dikkate alınmamakta, ancak gerçekleştiğinde finansal tablolara yansıtılmaktadır. Muhasebede asıl olan şirketin risklerinin gözükmesidir. Bunun içinde en uygun sistem TFRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolardır.

Şüpheli alacaklar için, işletmenin birçok alacağı olmasına rağmen dava ya da icra safhasında olmadığından bu durum finansal tablolara yansıtılmamaktadır. Vakıf üniversitelerinde ise öğrencilerden tahsilat yapılmadığında karşılık ayrılmalı ve riskler göz önüne serilmelidir. Bu durum VUK açısından önemli olmamasına karşın muhasebe ve TFRS açısından çok önemli bir durum olup, riskleri görmek adına karşılık ayrılması gerekmektedir.

Kıdem tazminatı karşılığı ayrılması VUK açısından bir zorunluluk değildir. Ayrılsa vergi matrahının saptanmasında vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilir. Ancak TFRS kıdem tazminatı için karşılık ayrılmasını ve finansal tabloların gerçeği yansıtmasını benimsemiştir. Vakıf üniversitelerinde riski görmek adına kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerekmektedir.

Finansal raporlamanın tüm sektörler için birbiriyle uyumlu olması gerekmektedir. Ekonomi için sağlıklı ve gerçek bilgi, doğruyu yansıtan Finansal tablolar ile mümkün olmaktadır. Doğru tabloları oluşturulması, doğru kararlar alıp işlerin doğru yönetilmesini sağlamaktadır. Gerçekle bağdaşmayan finansal tablolara göre hareket edilirse, ileride problemler ve sıkıntılar ile karşılaşılabilir.

Vakıf üniversitelerinde, VUK'a göre hazırlanmış olan finansal tablolardan hareketle karar almaya çalışıldığında yanıltıcı sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. TFRS'nin en büyük avantajlarından biri kurumların kendi içinde ve sektörel bazda

karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktadır. Mensup oldukları sektör içerisindeki performanslarının ortaya çıkması açısından da faydalı olacaktır.

Türkiye'deki bazı vakıf üniversiteleri ile finansal raporlama konusunda görüşülmüş olup, ortak bir noktada buluşulamamıştır. Ortak sıkıntı vakıf üniversitelerinin uygulaması gereken finansal raporlama sistemi ile ilgili olarak mevcut yasal bir dayanağın olmamasıdır. Bu durum ile ilgili olarak Yükseköğretim Kurulundan birkaç uzmanla görüşülmüş ancak, vakıf üniversitelerinin denetiminde finansal raporlamanın öneminin daha çok YMM onayına bırakıldığı YÖK'ün daha çok finansal boyutta bütçeyi dikkate aldığı, bütçe kalemlerinden özellikle inşaat, kira ve tanıtım gibi kalemlerin üzerinde durulduğu anlaşılmıştır. Ayrıca kurucu vakıf ve bağlantılı kişiler ile üniversitenin parasal ilişkilerinin kaynak aktarımına yol açıp açmadığının, öğrencilerden gelen paranın öğrenciler için harcanması gerektiğinin detayla incelendiği bildirilmiştir. Yükseköğretim Kurulunda yapılan görüşme neticesinde vakıf üniversitelerinin de bağımsız denetime ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına geçmesi konusundaki fikrimiz üniversitelerin ortak bir paydada buluşması ve veliler, öğrenciler, çalışanlar gibi çıkar grupları tarafından doğru resmin görülmesi açısından olumlu karşılanmıştır.

Günümüzde vakıf üniversitelerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulaması için önünde **bir engel bulunmamaktadır**. Vakıf üniversitelerinde TFRS kullanımı mutlaka bir maliyete sebebiyet verecektir. Ancak ülkemizde TFRS yaygınlaştıkça eğitiminde sektör olarak TFRS'le uyumlu hale getirilmesi doğru olacaktır. Bu şekilde vakıf üniversiteleri de faaliyetlerini ve performanslarını daha sağlıklı bir şekilde ölçebilecekler, şeffaf, güvenilir, denetimi kolay, doğru finansal rapor üretebilecekler, paydaşlara sunabilecekler ve küresel kabulünü sağlayabileceklerdir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKDOĞAN, Nalan ve Nejat TENKER. **Finansal Tablolar ve Mali Anali Teknikleri**. 7.b. Ankara: Gazi Kitabevi. Mart. 2011.

AKYOL, M. Emin ve Muzaffer KÜÇÜK. **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**. Yaklaşım Yayınları. Ağustos. 2001.

ARIDEMİR, Arzu Genç ve Aksoy DURSUN. **Vakıflar Mevzuatı**. 1.b. İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık.

ASLAN, Sinan. **Özel Bütçeli İdareler Kapsamında Üniversite Muhasebesi**. Beta Yayınevi.

ATAMAN, Ümit. **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**. 2.b. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 2003.

BURÇKİN, Emre. **Temel ve Ek Mali Tabloların Düzenlenmesi**. İstanbul: M.Ü. Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi. 1995.

ÇABUK, Adem ve İbrahim LAZOL. **Mali Tablolar Analizi**. Bursa: Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı. 2002.

ÇAKMAKÇI, Ali. **Vakıf Üniversitelerinin Mali Sorunları**. Seçkin/ Vergi&Maliye.

ÇALDAĞ, Yurdakul. **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**. 3.b. Ankara: Türmob Yayınları.

ÇALDAĞ, Yurdakul. **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**. 5.b. Ankara: Gazi Kitabevi. 2007.

DURMUŞ, Ahmet Hayri. **Vakıflar Muhasebesi**. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi. 2011.

DURMUŞ, Cem Niyazi ve M. Vefa TOROSLU. **İşletme Bütçeleri**. 1.b. İstanbul: Seçkin Yayıncılık. Ocak. 2013.

GENÇOĞLU, Ümit Gücenme, vd. **Genel muhasebe II**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları. Ocak 2013.

IFRS. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları. 2010.

ÖRTEN, Remzi, Hasan KAVAL ve Aydın KARAPINAR. **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**. Ankara: Gazi Kitabevi. 4.b. Haziran 2010.

SAĞLAM, Necdet. **Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

ŞAKAR, Ayşe Yiğit. **Vergi Hukuku Açısından Vakıf Üniversiteleri**. 1.b. İstanbul: Beta. 2011.

T.C. Yükseköğretim Mevzuatı. 26.b. İstanbul: Yalın Yayıncılık. Nisan. 2013.

TOPAK, Mehmet Sabri. **Finansal Tablolar Analizi Ders Notları (Staja Başlama Sınavına Hazırlık)**. 2.b. İSMMMO. Aralık. 2012.

TÜREDİ, Hasan. **Genel muhasebe Dönemiçi ve Dönemsonu İşlemleri**. Trabzon: Derya Kitabevi. 2011.

TÜRKER, İpek. **Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri**. İstanbul: Türmob Yayınları-407. Nisan. 2011.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. **Türkiye Muhasebe Standartları TMS/TFRS**. Ankara: Fersa Matbaası. 2009.

YALKIN, Yüksel Koç. **Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar: Tekdüzen Muhasebe Sistemi**. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım. 2006.

DİĞER YAYINLAR

AKIN, Necati ve Nazım ANIL. “Vakıflar ve İktisadi İşletmeleri İle Bunların Vergisel Boyutu”. (Çevrimiçi) <http://www.anilymm.com/tr/HaberDetay.asp?id=339> (Erişim Tarihi: 07/09/2013)

AKMANSOY, Halil. “İşletmelerde Bütçe Uygulamalarının Performansa Etkisinin Çalışanların Farkındalıkları Açısından İncelenmesi”. (Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Isparta. 2012.

AKYOL, Mehmet Emin. “Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Bağış ve Yardım İndirimi”. Yaklaşım Dergisi. S.205 (Ocak 2010)

ALPMAN, Dağhan. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na Genel Bir Bakış ve Bir Uygulama Örneği (Çevrimiçi). <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS%20Genel%20Bak%C4%B1%C5%9F.pdf> (Erişim Tarihi: 01/06/2014)

Altındağ YMM. KDV İadesi Açısından Tam İstisna ve Kısmi İstisna. (Çevrimiçi). <http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/204/Sirkuler+2009-24+KDV+Iadesi+Acisindan+Tam+Istisna+ve+Kismi+Istisna> (Erişim Tarihi: 05/04/2014)

Ankara Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası. ASMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu. Ankara. Mart. 2008.

Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Mevzuat İzleme Komisyon Kararı. “Vakıf Üniversitesi Öğrencilerinden Tahsil Edilen Ücretlerden Katma Değer Vergisi Tahsil Edilmesinin Gerekip Gerekmediği”. (Çevrimiçi) <http://www.ankaraymmo.org.tr/mevzuatlar.php?cmd=detay&id=100> (Erişim Tarihi: 10/08/2013)

AYGÜN, Fethi. “Vakıf Üniversitelerinin Kurumlar Vergisi ve KDV Karşısındaki Durumu”. (Çevrimiçi) <http://birlikforum.com/forum/index.php?topic=1306.0;wap2> (Erişim Tarihi: 19/10/2013)

BAĞCI, Gülsüm. “Şirketlerin Bütçe ve Bütçe Uygulamalarına Genel Bir Bakışı: Burdur İlindeki Şirketlere Yönelik Nitel Bir Araştırma”. (Mehmet Akif Ersoy

Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Burdur. 2011.

BALKAYA, Vahap. “Özel Öğretim Kurumlarında Öğrenci Ücret İndirimlerinin Muhasebeleştirilmesi”. Vergi Dünyası Dergisi. S.280 (Aralık 2004)

BAYRAM, Muzaffer. “ Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Kullanımı”. (İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2012.

BUDAK, Tamer. “Katma Değer Vergisi Kanunu: Kültür ve Eğitim İstisnası: Vakıf Üniversiteleri”. (Çevrimiçi) <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1527/16780.pdf> (Erişim Tarihi: 10/08/2013)

ÇETİNKAYA, Neslihan. “Kobiler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Uygulaması”. (Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara. 2010.

DEĞİRMENCİOĞLU, Cansın. “Vakıf Üniversitelerinin Vergi Mükellefiyeti ve Yapılan Bağışların Durumu”. (Çevrimiçi) <http://www.sanayigazetesi.com.tr/vakif-universitelerinin-vergi-mukellefiyeti-ve-yapilan-bagislarin-durumu-makale,366.html> (Erişim Tarihi: 02/11/2013)

ERCAN, Yıldırım. Bilanço Denetimi (Çevrimiçi). <http://yildirimercan.blogspot.com.tr/2011/10/bilanco-denetimi.html> (Erişim Tarihi: 01/06/2014)

ERGÜL, Mahmut Tayyar. Dönem Kapandıktan Sonra Gelen Faturalardaki KDV'lerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu. (Çevrimiçi). <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/75MaliCozum/16%20mahmut%20tayyar%20ergul.pdf> (Erişim Tarihi: 05/04/2014)

EROL, Ahmet. “Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısındaki Durumu”. (Çevrimiçi) <http://huseyinust.com/konu-vakif-universitelerinin-kdv-karsisinda-durumu-%C2%B7-i.html> (Erişim Tarihi: 19/10/2013)

EROL, Ahmet. “Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısında Durumu-II”. Yaklaşım Dergisi. S.177 (Eylül 2007)

Gelir Vergisi Kanunu. (Çevrimiçi). <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 02/11/2013)

Güncel Türkçe Sözlük. Bütçe (Çevrimiçi). http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.52f23954d3b837.48606708 (Erişim Tarihi: 05/02/2014)

GÜNDOĞDU, Burhan. “Bağış ve Yardımların Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilmesi”. Yaklaşım Dergisi. S.178 (Ekim 2007).

İSTANBULLUOĞLU, Murat. KDV İstisnalar. (Çevrimiçi). <http://www.muratistanbulluoglu.com.tr/?p=207> (Erişim Tarihi: 05/04/2014)

İstanbul Ticaret Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği.(Çevrimiçi). <http://www.ticaret.edu.tr/tr/Sayfa/Universitemiz/Mevzuat/UniversitemizMevzuat/i/Yonetmelikler/SurekliEgitimMerkeziYonetmeliği> (Erişim Tarihi: 01/04/2014)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Çevrimiçi). <http://www.kgk.gov.tr/KgkWeb.aspx> (Erişim Tarihi: 19/04/2014)

KANTARCI, Hasan Bülent. “Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımların Vergiden İndirilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”. (Çevrimiçi) <http://e-dergi.atauni.edu.tr/index.php/IIBD/article/viewFile/3553/3382> (Erişim Tarihi: 02/11/2013)

Katma Değer Vergisi Kanunu. (Çevrimiçi). http://www.alomaliye.com/3065_sayili_kanun_kdv.htm (Erişim Tarihi: 22/12/2013)

Katma Değer Vergisi İade Sistemi. (Çevrimiçi). http://www.vergisorumlari.com.tr/konu_bilgi.aspx?konudeger=kdv_iadesi (Erişim Tarihi: 07/02/2014)

Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, (Çevrimiçi),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=XZjID6OfiPNjLQ1j&type=tebli>
g (Erişim Tarihi: 05/04/2014)

KORKUT, Şelale. “Türkiye’deki Devlet Ve Vakıf Üniversite Kütüphanelerinde Çalışan Kütüphanecilerin İş Doyumlarının Karşılaştırılması”. (Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Bilgi ve Belge Yönetimi Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara. 2012.

Kurumlar Vergisi Kanunu 10. Madde 1. Fıkra C. Bent (Çevrimiçi).
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=860> (Erişim Tarihi: 02/11/2013)

MAÇ, Mehmet. “Eğitim Hizmetlerin KDV Doğuran Olay”. Vergi Dünyası Dergisi. S.278 (Ekim 2004).

ÖZMEN, M. Akif ve Selma ŞAHİN. “Vakıf Üniversitelerinin KDV Mükellefiyeti Sorunu-I”. Yaklaşım Dergisi. S.178 (Ekim 2007).

PÜSKÜL, A. Seden Özbek . “İşletme Bütçe Sistemi ve Bütçe Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma”. (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2010.

Selçuk Üniversitesi. İç Denetim Birim Başkanlığı. (Çevrimiçi)
<http://www.selcuk.edu.tr/Sayfa.aspx?birim=319&dt=1>(Erişim Tarihi:03/5/2014)

SEVİĞ, Veysi ve Bumin DOĞRUSÖZ. “Vakıf Üniversitesi Ticari Nitelikte, Eğitim Ücreti KDV’ye Tabi”. (Çevrimiçi)
http://www.ozdogrular.com/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=636 (Erişim Tarihi: 02/11/2013).

SÖYLER, İlhami. “Eğitim Hizmetleri Bağlamında Vakıf Üniversitelerinin Finansal ve Vergisel Sorunları”. (Çevrimiçi)
http://www.maliyeokulu.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=245%3Aeitim-hizmetleri-balamnda-vakif-ueniversitelerinin-finansal-ve-vergisel-sorunlar-&catid=57%3Atax (Erişim Tarihi: 19/10/2013).

TÜBİTAK Tarafından Özel Kuruluşlar ve Vakıf Üniversitelerine Proje Karşılığı Aktarılabilecek Tutarların Transferi, Harcanması, Muhasebeleştirilmesi ve Denetimine İlişkin Esaslar. (Çevrimiçi)

http://www.tubitak.gov.tr/tubitak_content_files/mevzuat/esaslar/ESASLARX_2.pdf (Erişim Tarihi: 10/11/2013)

TÜFEKÇİOĞLU, Nevzat. “Özel Okul ve Üniversitelerde K.D.V. Uygulamaları ve Burs Tahsisleri”. Vergi Dünyası Dergisi. S.279 (Kasım 2004)

TÜRMOB-TESMER. Mesleki Uyum Eğitimi, Vergi Hukuku. Ankara. 2009. S.87.

Türkiye Muhasebe Standardı 19. (TMS 19) Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Çevrimiçi).
<http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0CCgQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.resmigazete.gov.tr%2Feski ler%2F2013%2F03%2F20130312-17-1.doc&ei=teQ7U5njBsbjywPb-4LgBw&usg=AFQjCNGyMTxybd4y5EiMGILZxLzkQG6A8g> (Erişim Tarihi: 02/04/2014)

Türkiye’deki Üniversiteler Listesi (Çevrimiçi).
http://tr.wikipedia.org/wiki/T%C3%BCrkiye'deki_%C3%BCniversiteler_listesi (Erişim Tarihi: 21/12/2013)

Türk Ticaret Kanunu, 5. Kısım, 82. Madde (Çevrimiçi)
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm> (Erişim Tarihi: 01/06/2014)

ÜNAL, Ercan İsmail. VUK ve TFRS/UFRS Açısından Değerleme Hükümleri Farkları (Çevrimiçi). www.bilgidenetim.com.tr/srk/vuk.pps (Erişim Tarihi:10/5/2014).

Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği. (Çevrimiçi).
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/12/20051231-25.htm> (Erişim Tarihi: 02/11/2013)

Vergi Usul Kanunu. (Çevrimiçi). <http://www.hukuki.net/kanun/213.14.text.asp#link169> (Erişim Tarihi: 22/12/2013)

Yargıtay Kararları. Çalışma ve Toplum. 2013/1 (Çevrimiçi).
http://www.calismatoplum.org/sayi36/abc/15_2.pdf (Erişim Tarihi: 01/04/2014)

Münevver Yılcancı vd., Muhasebe Denetimi, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, (Çevrimiçi) <http://eogrenme.anadolu.edu.tr/eKitap/MVU201U.pdf> (Erişim Tarihi: 01/06/2014)

YILMAZ, Metin ve Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ. “Vakıf Üniversitelerinde Yönetmel Amaçlı Hesap Planlarının TMS’ye göre Oluşturulması ve Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”. (Çevrimiçi) <http://sbe.dumlupinar.edu.tr/dergi/37/548.pdf> (Erişim Tarihi: 25/08/2013)

YÖK. Vakıf Üniversiteleri (Çevrimiçi). <http://www.yok.gov.tr/web/guest/universitelerimiz> (Erişim Tarihi: 20/12/2013)

Yükseköğretim Kanunu. (Çevrimiçi). <http://www.yok.gov.tr/web/denklik/2547-sayili-kanun;jsessionid=1BA7AA869B448C535CEA4E4A6B5A5D31> (Erişim Tarihi: 22/12/2013)

Yükseköğretim Kurulu. 2011/2012 Eğitim-Öğretim Yılı Vakıf Yükseköğretim Kurumlarının Denetleme ve Değerlendirme Rehberi.