

KÂR AMACI GÜDEN VE KÂR AMACI GÜTMİYEN İŞLETMELERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Prof. Dr. Davut AYDIN

I- GİRİŞ

İnsanların ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve/veya hizmet üretmek amacıyla iktisadi faaliyette bulunan işletmeler, amaçlarına göre, kâr amacı güden ve kâr amacı gütmeyen işletmeler biçiminde ikiye ayrılmaktadır. İşletmecilik eğitim programları kâr amacına dönük işletmeleri kapsamaktadır. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, kooperatifler hariç, programların dışında kalmaktadır.

Bu makalenin amacı, kâr amacı güden ve gütmeyen kuruluşları, özellikle muhasebe uygulamaları açısından karşılaştırmaktır.

II- KÂR AMACI GÜTMİYEN İŞLETMELERİN TANIMI VE TÜRLERİ

A- TANIMI

Kuşkusuz, kâr amacı güden ve gütmeyen işletmeler arasında kesin bir çizgi çizmek zordur. Ancak, yine de bazı tanımlar verecek kâr amacı olmayan işletmeleri, ötekilerden ayırtetmek makalenin amacı bakımından gerekli ve yararlı olacaktır.

Kâr amacı gütmeyen işletmeler ile ilgili en geniş tanım şöyledir (1):

Kâr amacı gütmeyen bir işletme, sosyal olarak arzulanan hizmetleri kâr elde etme niyeti olmaksızın sağlayan ekonomik bir varlıktır. Kâr amacı gütmeyen işletmelerin bireyler tarafından satın alınacak veya ticareti yapılacak ve sahiplik ifade eden hisseleri yoktur. Harcama ve giderlerin hasılatından düşüldükten sonra kalan kısmı işletmenin hizmet yeteneğini genişletmek için kullanılır.

Bir başka yazar ise (2) amacı, ortaklarına kâr getirme dışında başka bir amacı olan işletmeleri, kâr amacı gütmeyen işletmeler olarak tanımlamaktadır. Kâr amacı gütmeyen işletmelerin amacı hizmet vermektir.

Kâr amacı gütmeyen işletmeler konusunda çalışan AICPA Muhasebe Standartları Alt Komitesi kâr amacı gütmeyen işletmeleri tanımlamamakla beraber, 1 Nisan 1978 tarihinde yayınladığı Açıklama Taslağında bu gruba dahil edilmesi düşünülen kamu işletmelerinin bir listesini vermiştir. Bu listede, dernekler, sosyal kulüpler, meslek dernekleri, özel vakıflar, kütüphaneler, sendikalar, müzeler, çocuk bakım evleri, siyasi partiler, kamu yayın istasyonları, araştırma kuruluşları, dini örgütler, hastaneler, üniversiteler ve huzurveleri yer almaktadır (3).

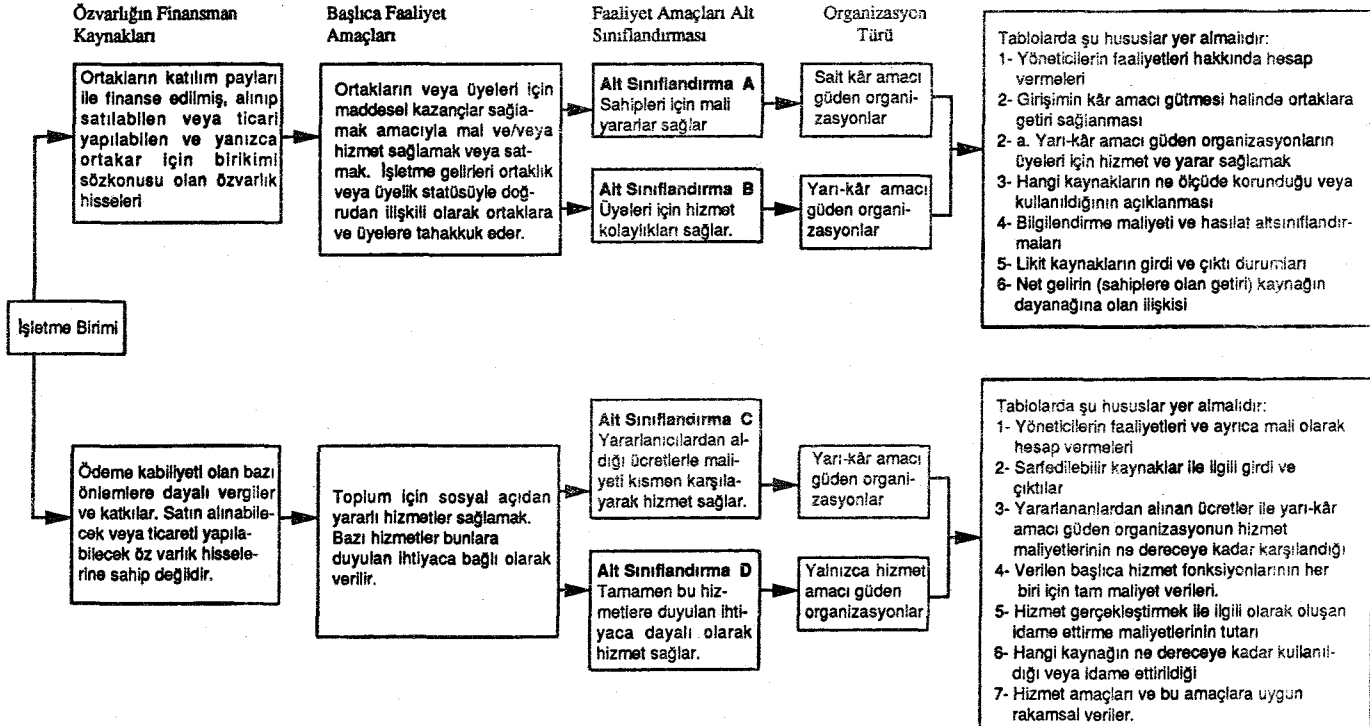
Yukarıda verilen tanımlar ve açıklamalar iki tip kuruluş arasındaki temel farkı ortaya koymaktadır. Bu temel fark, kâr kavramı ile ilgilidir. Kâr amacı güden işletmelerde yönetim kararlarının amacı, işletme kârını arttırmak veya en azından korumaktır. Başarı elde edilen kârla ölçülmektedir.

Kâr amacı gütmeyen işletmelerde amaç hizmet olduğu için, yönetim kararlarının amacı, elde mevcut kaynakları kullanarak en iyi hizmeti sağlamaktır. Başarı ölçüsü hizmetin kalitesi ve seviyesidir.

- (1) HENKE, Emerson O. **Accounting for Nonprofit Organizations**, Kent Publishing Company, Boston, 1986, s. 1.
- (2) ANTHONY, Robert N. ve YOUNG, David. **Management Control in Non-profit Organizations**, Irwin Homewood, Illinois, 1984, s. 35.
- (3) ANTHONY, Robert N. **Kâr Amacı Gütmeyen Örgütlerde Finansal Muhasebe İlke ve Kavramların Tartışılması**, Finansal Muhasebe Standartları Komitesi, Çeviren: Doç. Dr. Davut AYDIN, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi.

Faaliyet Karakteristikleri

Faaliyet Tabloları



Ancak, kâr amacı güden ve gütmeyen işletmeler arasındaki farklılık siyah-beyaz kadar ayrı da değildir. Zira, kâr amacı güden işletme kâr elde etmek için müşterilerine iyi ve yeterli hizmet vermek zorundadır. Öte yandan, kâr amacı gütmeyen işletmelerin hizmetlerini sürdürebilmeleri için en az hizmet maliyetlerine eşit düzeyde gelir veya fon elde etmek mecburiyeti vardır.

Kâr amacı güden ve gütmeyen işletmelerin faaliyet karakteristikleri, finans kaynakları, amaçları, organizasyon türleri ve faaliyet tabloları TABLO 1'de verilmiştir.

B- KÂR AMACI GÜTMİYEN İŞLETMELERİN TÜRLERİ

Yukarıda verilen TABLO 1 incelendiği zaman görüleceği üzere, organizasyon açısından dört tip işletme birimi mevcuttur. Bunlar;

— Sahipleri için mali yararlar sağlayan salt kâr amacı güden işletmeler (A Tipi).

— Üyeleri için hizmet kolaylıkları sağlayan yarı kâr amacı güden işletmeler (B Tipi).

— Yararlanıcılardan aldığı ücretlerle maliyeti kısmen karşılayarak hizmet sağlayan yarı kâr amacı güden işletmeler (C Tipi).

— Tamamen bu hizmetlere duyulan ihtiyaca dayalı olarak hizmet sağlayan yalnızca hizmet amacı güden işletmeler (D Tipi).

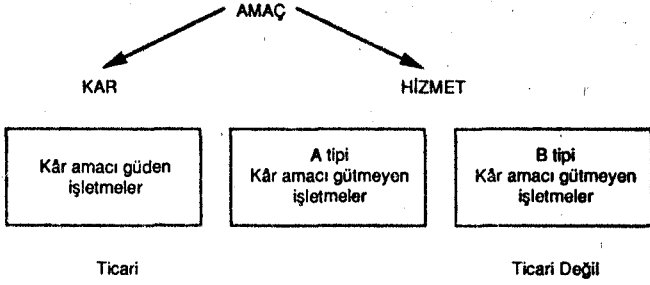
C ve D Tipi işletmeler, toplum için sosyal açıdan yararlı hizmetler sağlayan işletme türleridir. Bunlarda, bireyler tarafından sahip olunacak, satın alınacak veya satılacak bir özvarlık değeri bulunmamaktadır.

Kâr amacı gütmeyen işletmeler, gelir kaynakları açısından da sınıflandırılabilirler. Gelir kaynaklarına göre, aşağıda ŞEKİL 1'de görüldüğü gibi, A Tipi ve B Tipi işletmeler biçiminde iki ana gruba ayrılmaktadırlar.

A Tipi kâr amacı gütmeyen işletmeler, mali imkânları tümüyle veya tümüne yakın bölümü mal ve hizmet satışından elde edilen gelirlerden oluşan kuruluşlardır. Bunlara, örnek olarak özel okullar, kredi birlikleri ve kooperatifler gösterilebilir.

B Tipi kâr amacı gütmeyen işletmeler, mali imkanlarının önemli bir bölümünü mal ve hizmet satışı dışında kalan yollarla el-

de eden kuruluşlardır. Vergi yoluyla desteklenen kamu kuruluşları bu grupta yer almaktadır. Her ne kadar vergi ödeyenler, kamu biriminin verdiği hizmetlerden kollektif olarak yararlanıyorlarsa da, bir kişinin ödediği vergi, o kişiye sunulan hizmetle doğrudan ilişkili değildir.



Kaynak : ANTHONY, Robert N. **Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues**, Financial Accounting Standart, Board, 1978, s. 162.

III- KÂR AMACI GÜTMİYEN İŞLETMELERİN TEMEL ÖZELLİKLERİ

Kâr amacı gütmeyen işletmelerin temel özellikleri aşağıdaki başlıklar altında toplanmaktadır (4):

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

Yukarıdaki özelliklerden en önemlisi kâr ölçütü kavramıdır. Bu ölçüt bütün kâr gütmeyen kuruluşları etkilediği için ayrıntılı olarak tartışılacaktır. Diğer özelliklerin etkileri işletmeden işletmeye değişiklik göstermektedir.

(4) ANTHONY, Robert N. ve YOUNG, David, a.g.k., s. 38-40.

A- KÂR ÖLÇÜTÜ KAVRAMI

Bütün işletmeler mal ve hizmet üretmek için kaynak kullanırlar. Kâr hem etkinlik hem verimlilik ölçüsüdür. Kâr amacı gütmeyen işletmelerde çok amaç vardır. İşletmenin tüm etkinliğini ölçen bir tek ölçüt yoktur. Çıktıların her biri amaçların biriyle ilgilidir. Kâr ölçütünün yerini alacak bir ölçütün eksikliği etkin yönetim kontrol sistemlerinin uygulanmasını engellemektedir (5).

B- KÂR ÖLÇÜTÜNÜN YARARLARI

Kâr ölçütünün yararlarını şöyle özetlemek mümkündür (6):

1. Kâr amacı güden işletmelerde kâr ölçütü alternatifler arasında seçimde kolaylık sağlar. Karar almaya ağırlık verir. Alternatiflerin seçimi ve karar almayı mümkün kılar.

2. Alternatiflerin karşılaştırılmasında kantitatif analiz imkanı sağlar. Alternatiflerin analizinde en kolay rol fayda-maliyet analizi yapmaktır. Kâr ölçütü bu analizlerin yapılmasını kolaylaştırır.

3. Kâr ölçütü performansın birbirinden farklı bir çok yönlerini kendi içinde birleştiren ortak bir ölçü özelliğini taşır. En iyi yönetici, sadece en yüksek satış hacmine ulaşan; iş gücünü en verimli şekilde kullanan; genel imal giderlerini en iyi kontrol eden; sermayeyi en iyi kullanan yönetici değildir. En iyi yönetici bütün bu ayrı ayrı faaliyetlerin birleştirilmesini en iyi yapandır. Kârlılık ölçütü bu ayrı ayrı unsurları birleştiren bir ölçüdür.

4. Kâr ölçütü, her seviyede performans ölçülmesine imkân sağladığı için desantralizasyona yol açmaktadır. Üst yönetimler kâr amacı güden kuruluşlarda güvenle bir çok kararları alt seviyelere geçerebilmektedir. İşletme içinde kâr merkezleri oluşturularak yönetim kontrolü yapılmaktadır.

Ancak, kâr amacı gütmeyen işletmelerde, amaç, kâr değil, hizzettir. O nedenle, kâr ölçütü gibi ortak bir ölçüt mevcut değildir. Bu işletmelerde amaç, gelirlerle giderler arasındaki farkı arttırmaktan ziyade, belli bir kaynakla mümkün olduğu kadar çok hiz-

(5) ANTHONY, Robert N. ve YOUNG, David, a.g.k., s. 39.

(6) a.g.k., s. 39-41.

met vermek veya belli bir hizmeti mümkün olduğu ölçüde az kaynak kullanarak gerçekleştirmektir. Amaçlar arasındaki farklılık nedeniyle başarı ölçüsü olarak başabaş noktası kullanılmaktadır. Amaç, uzun dönemde çıktılarının girdilere eşit olmasıdır.

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

IV- MUHASEBE AÇISINDAN BENZERLİKLER VE FARKLILIKLAR

A- BENZERLİKLER

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

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

B- FARKLILIKLAR

Kâr amacı güden ve gütmeyen işletmelerde muhasebe açısından ortaya çıkan farklılıkları beş ana başlık altında toplamak mümkündür (7):

1. Tahakkuk Esasına Karşı Nakit Esesi
2. Sabit Aktiflerin Muhasebeleştirilmesi
3. Transferler
4. Katkılar ve Vaadler (Pledges)
5. Fon Muhasebesi

(7) GROSS, Malvern J. ve WARSHADER, Willian, **Financial and Accounting Guide for Nonprofit Organizations**, 3th Ed. A Ronald Press Pub. 1983, s. 12-15.

1. Tahakkuk Esasına Karşı Nakit Esası

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

A.B.D.'nde elli Vakıf kuruluşu üzerinde yapılan araştırmada Vakıfların 32'sinin tahakkuk esasını, 18'inin Nakit esasını kullandıkları saptanmıştır (8). Çoğunlukla, küçük işletmeler nakit esasını kullanırken, orta ve büyük işletmeler tahakkuk esası kullanmaktadır.

2. Sabit Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Kâr amacı güden işletmelerde sabit varlıklar daima bilanço aktifinde gösterilmekte ve aktifin faydalılık ömrüne göre amortismanına tabi tutulmaktadır.

Kâr amacı gütmeyen işletmelerde sabit varlıklar bilançoda gösterilebilir veya gösterilmeyebilir. İzlenecek genel kabul görmüş bir prensip veya uygulama yoktur. Bazı işletmeler, sabit varlık satın alındığı zaman tamamını gider yazarken, bazıları, ticari işletmeler gibi, bilançoda göstererek amortismanına tabi tutmaktadırlar (9).

3. Transferler

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda fonlar arasında transferler, aktarmalar yapılır. Bu tür transfer işlemleri kâr amaçlı işletmelerde yoktur (10).

4. Katkılar ve Vaadler (Pledges)

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

(8) PRICE WATERHOUSE and Co, *Private Foundations, 1977 Survey of Financial Reporting and Accounting 1977*, s. 8.

(9) GROSS, Malvern J. ve WARSHADER, William, a.g.k., s. 53-66.

(10) a.g.k., s. 40-52.

5. Fon Muhasebesi

Fon, belli bir amaca, fonksiyona veya faaliyete göre, kuruluşun aktif, pasif, gelir ve giderlerinin bölünmesidir. Kısaca, aktiflerin belli bir amaca tahsis edilmesi işlemidir.

Fon muhasebesi ise, çeşitli kaynakların (aktiflerin) idari organlarca getirilen yönetmelikler, sınırlamalar veya kısıtlamalar ve bağışlayanlar tarafından belirlenen amaçlara ve faaliyetlere uygun olarak mali muhasebe ve raporlama için muhasebenin düzenlenmesi ve yönetim tarzıdır (11).

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

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

Kâr amacı gütmeyen işletmeler, yasal veya idari kısıtlamalara uygun hareket edilip edilmediğini göstermek, kaynakları izlemek ve kontrol etmek amacıyla fon muhasebesi sistemini kullanmaktadırlar. Bu sistem, işletmenin varlıklarını fon denilen ve kendi içinde Varlıklar = fon kalanı (öz varlık) + borçlar eşitliği ile dengeleyen çok sayıda fon hesaplarında toplamaktadır (12).

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

Kâr amacı gütmeyen işletmelerde çeşitli fonlar oluşturulabilir. Kamu ve yerel idare birimlerinde aşağıdaki fon türleri kullanılmaktadır (13):

(11) HENKE, Emerson O. a.g.k., s. 312.

(12) NATIONAL ASSOCIATION OF ACCUANTATS, **Financial Planning and Evaluation for Nonprofit Organizations**, New York, s. 84-85.

(13) HENKE, a.g.k., s. 14-15

Kamu Fonları

- a) Genel Fon
- b) Özel Hasılat Fonu
- c) Sabit Varlık Fonu
- d) Özel Değerlendirme Fonları
- e) Mülkiyet Fonları
- f) İşletme Fonları
- h) Yatırım Fonları
- g) İç Hizmet Fonları

Eğitim ve öğretim kurumlarında oluşturulan fonlar ise (14):

- a) Cari Fonlar
- b) Ödünç Fonları
- c) Bağış ve Benzeri Fonlar
- d) Yıllık ve Ömür Boyu Gelir Fonları
- e) Yatırım Fonları
- f) Agency Fonları

Yukarıda sözü edilen fonlara ek olarak, özelliği olan kurumlarda ek fonlar oluşturulabilir. Ancak, yasalara ve faaliyet şartlarına uygun olarak minimum sayıda fon kurulmalıdır. Çünkü, gereksiz fonlar esnekliği azaltır. Karışıklıklar yaratır ve yetersiz finans yönetimine neden olur.

V- MALİ TABLOLAR AÇISINDAN BENZERLİKLER VE FARKLILIKLAR

İşletmelerin mali yapıları ve faaliyet sonuçları hakkında en önemli bilgi sunma aracı mali tablolar -bilanço ve gelir tablosudur. Bütün işletmeler, amaçları kâr olsun veya olmasın, muhasebe eşitliğine bağlı olarak, ilgili taraflara bilgi sunmaktadır.

Kâr amacı güden işletmelerde muhasebe ile ilgili taraflar, yöneticiler, işletme sahipleri, alacaklılar, çalışanlar, devlet ve kamu'dur.

(14) a.g.k., s. 313.

Kâr amacı gütmeyen işletmelerde ise, muhasebe ile ilgili taraflar (15):

- Mütevelli Heyet üyeleri gibi örgütte görev alan yönetim kurulu üyeleri
- Örgüt içi yöneticiler
- Örgütü kuranlar
- Değerleme kuruluşları
- Kreditorler
- Düzenleyici ve Denetleyici Kuruluşlar

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

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda amaç hizmet olduğu için, mali tablolarda bu hizmetlerin yansıtılması gerekmektedir. Bunun için, muhasebe kayıtları, kaynakların hangi kaynaklardan elde edildiğini ve hangi yollarla kullanıldıklarını gösterecek şekilde düzenlenmektedir. Bu amaçla da fon muhasebesi sisteminden yararlanılmaktadır.

Bu nedenle, kâr amacı olmayan işletmelerin bilançoları ve gelir tabloları ticari amaçlı işletmelerden farklı olmaktadır. Kâr amacı olmayan işletmelerin mali tablolarında fonlara yer verilmektedir. Her bir fonun faaliyetleri, başka bir deyişle, varlıkları, borçları ve özvarlıkları bilanço ve gelir tablosunda ayrı ayrı yansıtılmaktadır. Bilançolar, hem işletmenin belli bir tarihteki mali durumunu hem de her fonun mali durumunu ayrı ayrı gösteren bir tablo görünümündedir. Aynı şekilde, gelir tablosu, hem belli bir dönem içinde işletmenin sağladığı toplam gelir ve giderleri hem de her bir fonun gelir ve giderlerini ayrı ayrı göstermektedir.

Kâr amacı gütmeyen (X) Eğitim ve Öğretim işletmesinin Bilanço ve Gelir Tablosu aşağıda TABLO II'de örnek olarak sunulmaktadır.

(X) Eğitim ve Öğretim İşletmesi
..... Tarihli Bilançosu

	<u>Cari Fon</u>	<u>Yatırım Fonu</u>	<u>Özel Fon</u>	<u>Fonlar Toplamı</u>
<u>AKTİFLER</u>	<u>Sınırlı</u>	<u>Sınırsız</u>		
Kasa				
Bankalar				
Alacaklar				
Stoklar				
Yatırımlar				
Binalar				
AKTİF TOPLAMI	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
<u>PASİFLER</u>				
<u>BORÇLAR</u>				
Ticari Borçlar				
Borç Senetleri				
Banka Kredileri				
<u>ÖZVARLIKLAR</u>				
FON KALANLARI				
- Cari Fon				
- Yatırım Fonu				
- Özel Fon	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>

(X) Eğitim ve Öğretim İşletmesi
1/1/199X — 31/12/199X Tarihli
Gelir Tablosu

	<u>Cari Fon</u>	<u>Yatırım Fonu</u>	<u>Özel Fon</u>	<u>Top. Fon</u>
<u>GELİRLER</u>	<u>Sınırlı</u>	<u>Sınırsız</u>		
- Eğitim ve Öğretim Gel.				
- Yardımcı İşletme Gel.				
- Diğer Gelirler				
Toplam	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>

GİDERLER

- Eğitim ve Öğretim Gid.
- Yardımcı İşletme Gid.
- Diğer Giderler
- Transferler

Toplam	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
Gelir - Gider Farkı	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>

SONUÇ

Ülkemizde 20 Ekim 1991 tarihinde yapılan genel seçimlerde seçime katılan siyasi partilerin çoğu piyasa ekonomisinin uygulanmasından yanadır. Ancak, piyasa ekonomisinde kâr amacı güden işletmeler gibi kâr amacı gütmeyen işletmelerde ihtiyaç vardır. Çünkü, sosyal bilince sahip insanlar, yalnızca kâr güdüsünün sosyal olarak en iyi hizmeti sağlamada başarı sağlayamayacağını bilinci içindedirler. Kâr amacı güden işletmeler piyasada oluşan taleplere, cevap verirler. Bu talepler yalnızca bazı mal ve hizmetlere olan talebi yansıtmaz, aynı zamanda satın alma güçlerini de yansıtır. Pek çok kişi ihtiyacı olan veya arzu ettiği hizmeti satın alma gücünden yoksun olabilir. Bu yüzden, bu gibi kişilerin hizmetlerden yararlanmaları uygun görülüyor ise, o takdirde, kâr amacı gütmeyen işletmeler devreye girer.

Bu nedenle, ülkemizde bir yandan, piyasa ekonomisini geliştirme ve özelleştirme yönünde çabalar sürdürülürken, diğer taraftan, kâr amacı gütmeyen, özellikle vakıf, dernek, sandık, birlik, oda, kooperatif gibi işletmelerin sağlıklı biçimde geliştirmek lazımdır. Bunun için, kâr amacı gütmeyen tüm işletmelerin yeniden yapılanmalarına olanak sağlayan çalışmaları gündeme getirmek ve bütün yönleriyle tartışmak yararlı olacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

ANTHONY, Robert N.

YOUNG, David W. : **Management Control in Nonprofit Organizations**, Irwin Homewood, 1984.

- ANTHONY, Robert N. : **Kâr Amacı Gütmeyen Örgütlerde Finansal Muhasebe, İlke ve Kavramların Tartışılması**, Finansal Muhasebe Standartları Komitesi, Çev: Doç. Dr. Davut Aydın.
- HENKE, Emerson O. : **Accounting for Nonprofit Organizations**, 4th Ed. Kent Publishing Comp, 1984, Boston.
- GROSS, Malvern J.
Warshauer, William Jr. : **Financial and Accounting Gurde for Nonprofit Organizations**, 3 th Ed. A Ronald Press Publication, 1984.
- NATIONAL ASSOCIATION : **Financial Planning and Evaluation for the nonprofit Organizations**, National Association of Accountants, N.Y.N.Y., 1981.
- POWELL, Ray M. : **Accounting Procedures for Institutions**, University of Norte Dame Press, London, 1978.
- PRICE WATERHOUSE and Co : **Private Foundations**, Price Waterhouse Co., 1977, N.Y.N.Y.