

ÖZEL AMAÇLI MUHASEBE SİSTEMLERİNİN PLANLANMASI

David C. KLEIN¹
Çev.: Adem ÇABUK²

Peter Drucker "Wall Street Journal"daki son makalelerinden birinde kâr amaçsız kuruluşların işletmeler veya kamu birimlerinden daha kompleks (karışık) bir yapıya sahip olduğunu belirtmektedir. Bu doğal karmaşıklık özellikle muhasebe ve raporlama gereksinimlerinde açık olarak görülmektedir.

Küçük bir kolej (üniversite koleji) dahi mevcut ve potansiyel bağışçılar, eyalet ve federal kamu birimleri gibi dış gruplara finansal bilgi vermek zorundadır. Harcamalar konusunda ferdi fon kaynakları kamu birimleri ve kendi mütevelli heyetlerine rapor vermek zorundadırlar ve kendi yönetimlerinin faaliyetlerini etkin bir şekilde kontrol edebilmeleri için finansal bilgileri toplayarak (kendi yönetimlerine de) açık bir şekilde sunmak zorundadırlar.

Bu finansal bilgilerin kullanımındaki amaç farklılığı, muhasebe sistemlerinin ilgili tüm tarafların gereksinimlerini karşılayacak şekilde dizayn edilmesine gayret edilmesi, birçok ilgili için rapor sisteminin yetersiz bilgi vermesine neden olur. Karışıklık ve yanlış anlama genelde işletme yönetimi ve işletme (kurum) dışı bilgi ihtiyaçları arasındaki farkların belirlenmesindeki başarısızlıklardan kaynaklanmaktadır. Bu nedenle bu makale yöneticilerinin kontrolü sürdürebilmelerine yardımcı olmak için eğitim kurumlarının muhasebe ve raporlama sistemlerinin içinde yer alan bazı kavramlar üzerinde yoğunlaşmıştır.

-
- 1 Management Focus (March/April 1979), pp. 22-25 ve Readings in Management Control in Nonprofit, Organizations Kavasseri V Romanation University of Washington, Larry, P. Hepstad, Pasific Lutheran University, John Wiley and Sons Inc. New York 1982, s. 138-142.
 - 2 Doç. Dr. U.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi.

Dış Raporlama İçin Mevcut Standartlar:

Dış gruplara finansal raporlamada, kâr amaçsız sektörün bazı bölümleri için geliştirilmiş bulunan temel standart uygulamaları, finansal bilgilerin nasıl sunulacağını göstermektedir. Bu uygulamalar, çeşitli denetim kılavuzlarında Amerikan Sertifikalı (yeminli) Kamu Muhasıpleri Enstitüsü tarafından yayınlanmıştır. Bunlar finansal tabloların genel biçimini belirler ve raporlama faaliyetlerinin standart fon grupları ve harcamaların fonksiyonlarına veya programlarına göre raporlama gereğini belirler. Örneğin kolejler ve üniversiteler için denetim kılavuzu, cari fonların harcamalarının fonksiyonlarına göre raporlanmasını tanımlamaktadır. Gönüllü sağlık ve yardım kuruluşları için denetim rehberi (kılavuzu) harcamaların, harcamanın amacı (örneğin aylıklar, ücretler, ihtiyaç maddeleri vb.) ve servis programları veya yardım (destek) servisi şeklinde sınıflandırılması öngörülmektedir.

Son zamanlarda, Amerikan Yeminli Kamu Muhasıpleri Enstitüsü (AICPA) tarafından yayınlanmış bulunan "Belirli Bazı Kâr Amaçsız Kuruluşlar İçin Muhasebe Prensipleri ve Raporlama Uygulamaları" adını taşıyan genelge mevcut AICPA denetim kılavuzunun kapsamadığı kâr amaçsız kuruluşların finansal raporlama konusunu düzenlemektedir. Ayrıca Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) halen kâr amaçsız kuruluşların finansal raporlama amaçları üzerinde çalışmaktadır. Bu çalışma muhtemelen tüm kâr amaçsız kuruluşlar, kolejler ve üniversiteler dahil uygulanacak standart muhasebe prensiplerini ortaya koyacaktır.

Bu raporlama standartlarına ilaveten ferdi fon kaynaklarından her birinin harcamaların raporlanması konusunda kendilerine has gereksinimleri olabilir. Açıkcası, kâr amaçsız kuruluşların raporlama sistemleri geliştirilirken dikkate alınması gerekli çok sayıda dış ihtiyaç (faktörü) vardır. İç ihtiyaçlar da dikkate alındığında istekler daha da kompleks hale gelir. İç raporlama için her bir kuruluş kendi yönetiminin bilgi ihtiyaçlarını tanımlamak ve bunu karşılayacak normal veya bilgisayarlı muhasebe sistemlerini geliştirmek zorundadır.

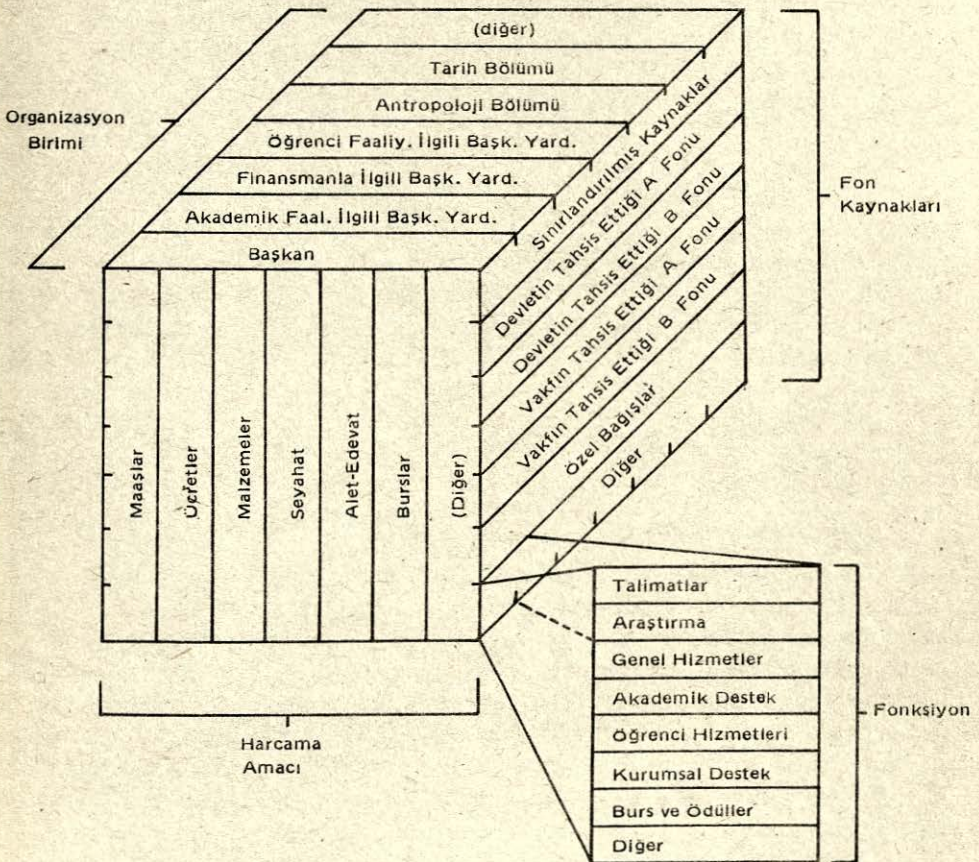
İhmal Edilen Yönetim:

Bazen birbiriyle yarışan finansal bilgi talepleri, resmi dairelere bilgi verme zorunluluğu nedeniyle de, dış gereksinimleri karşılayacak muhasebe ve raporlama sistemlerinin geliştirilmesine sık sık öncelik verilmesine neden olur. İç raporlama gereksinimlerinin herhangi bir resmi müeyyidesi yoktur. Bu nedenle muhasebe sistemleri her zaman yönetimin kontrol ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde dizayn edilmez. Fakat bu ağırlık işletme yönetim faaliyeti için değil, büyük ölçüde dış gereksinimlere göre donatılmış yönetim için, finansal işlemleri organize eden, sınıflayan ve raporlayan muhasebe sistemlerinin geliştirilmesine neden olmuştur. Öncelik kısmen kamusal muhasebe mesleğinin dış raporlama ve harcamaların fonksiyonlarına göre sınıflandırılması konusuna verilebilir. Fakat kuruluşlar günlük faaliyetlerini harcamaların fonksiyonlarına göre sınıflandırılması

esasına göre yönetmezler. Bunlar harcamalarını kendilerine sarf yetkisi verilmiş fonları kontrol edilebilir bütçe aracılığıyla yönetirler.

Hesap Sınıflamalarının Karmaşıklığı:

Dış bilgi ihtiyaçları da iç bilgi ihtiyaçlarında olduğu gibi komplike muhasebe sistemleri ve sınıflama yapıları gerektirir. Sonuncusu finanse eden kaynak, sorumlu organizasyon birimi, harcamanın amacı, gelir tipi, bilanço kategorisi ve harcamanın fonksiyonuna göre sınıflamaya imkân vermelidir. Aşağıdaki şekil kolej ve üniversitelerdeki cari fon harcamaları sınıfları arasındaki ilişkiyi göstermektedir.



Kolej ve Üniversiteler İçin Çok Boyutlu Cari Fon Harcamaları Sınıflandırması

- Farklı fonksiyonlar bir kuruluşun birimi tarafından yerine getirildiğinde,
- Farklı fonksiyonlar için farklı harcama türleri gerçekleştiğinde,
- Farklı örgütsel birimler genel fonksiyonları yerine getirdiğinde,
- Farklı fon kaynakları bir fonksiyonu finanse ettiğinde,
- Bir fon kaynağı birden fazla fonksiyonu finanse ettiğinde.

Muhasebenin -aynı zamanda- fonun kaynağı, sorumlu örgütsel birimi, fonksiyonları ve harcamaların amaçları gözönüne alındığında ortaya çıkacak karmaşıklığın dikkate alınması gerekir.

Düzenlilik esasına göre her bir raporlama gereksiniminin karşılanması karmaşık bir muhasebe sistemi gerektirebilir. Her organizasyon en iyi muhasebe sistemini belirlemek için çok yönlü bilgi ihtiyaçlarını analiz etmelidir. Kâr amaçsız kuruluş yönetiminin bilgi ihtiyacının gözönüne alınması önemli saygıdeğer bir düşüncedir.

Yöneticiler İçin Farklı Bilgi:

Kâr amaçsız çevrede yönetsel fonksiyonlar hangi çeşit raporlama sistemine ihtiyaç duyar? Bunların ihtiyaç duyduğu raporlama sistemi kurum yöneticilerinin günlük faaliyetleri ve bu faaliyetlerin kaynaklarının yönetim ve kontroluna yardımcı sistemlerden oluşmalıdır. Gerçek finansal faaliyetlerin planlanan faaliyetlerle (veya diğer esaslara göre, örneğin geçen yılki faaliyetler, her bir sorumlu organizasyon birimine göre vb. gibi) mukayeseli olarak ve zamanında raporlanması önemlidir.

O halde kâr amaçsız yönetimin raporlama ihtiyacını karşılayacak muhasebe ve raporlama sisteminin kapsamı gereken çok önemli konular nelerdir? Bunlar aşağıda görülmektedir.

Hiyerarşik Raporlama:

Organizasyonun farklı seviyelerinde, farklı seviyede finansal bilgiye ihtiyaç duyulur. Organizasyon yapısının alt seviyelerine doğru inildikçe finansal faaliyetlerle ilgili daha detaylı bilgiye ihtiyaç duyulur. Eğer bir birim bütçesinden sorumlu tutulmak isteniyorsa, bütçelenmiş alanla ilgili bütçe vaziyetini gösteren raporları almak zorundadır. Organizasyon yapısında, üst seviyelere doğru çıkıldıkça detaylı bilgi ihtiyacı azalır ve toplam finansal faaliyetlerle ilgili (alt birimlerle ilgili) özet bilgi ihtiyacı artar. Bu nedenle federal araştırma tahsisatlarının yönetiminden sorumlu olan ana makam veya bölüm bütçesinden sorumlu olan bölüm başkanı bütçelerle mukayeseli harcamaları kapsayan raporları almak zorundadır. Çok sayıda bölüm başkanı ve daire başkanı bulunan dekan, bu çalışmaların her biri hakkında özet rapor isteyebilir. Açıkcası, hiyerarşik düzendeki sorumlu bütçe birimleri itibariyle raporlamaya duyulan ihtiyaç etkin bir muhasebe sisteminde anahtar rolü oynayacak şekilde tanımlanmalıdır.

Kontrol Edilebilir Maliyetlerin Raporlanması:

Bölüm başkanı veya yöneticinin sorumlu olduğu ve bazı kontrol tedbirlerinin uygulandığı finansal faaliyetler sorumlu kişilere raporlanmalıdır. Bir birime yüklenebilen, ancak o birim tarafından kontrol edilemeyen faaliyetler detay ve toplam olarak ayrı ayrı raporlanırlar.

Konuyu basite indirmek amacıyla tanımlayıcı bir örnek olarak telefon masrafları seçilebilir. Eğer bunlar kontrol edilmesi gereken bir malzeme, araç-gereç masrafı olarak kabul edilirse, telefon masrafları genelde temel masraflar ile şehirlerarası otomatik konuşma masraflarını kapsar. Telefon masraflarının bir sahada bölümlere göre ayrılması durumunda bunun kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen kısımları arasında bir ayırım yapılmaz. Bölüm faaliyetlerinin tam maliyetinin belirlenmesi amaçlandığında, telefon masraflarının katılma esasına göre yüklenmesi uygun olur. Fakat kontrol edilebilen kısım; şehirlerarası konuşmaların birimlere göre gösterilmesi halinde ayrıca belirlenmeli ve şehirlerarası telefon konuşmalarının bütçelendiği alanlar itibariyle mukayeseli olarak gösterilmelidir.

Bütçe Kontrol Seviyelerine Göre Raporlama:

Bütçe kontrol seviyeleri, her birinin bütçesi olan ve bütçesi üzerinde sorumluluğu ve harcama yetkisi bulunan görevliler itibariyle masraf hesaplarının toplanmasını öngörür. Toplam harcamalar bütçeyi aşmadığı müddetçe, resmi bütçe tadilatları yapılmadan her bir hesap toplamı, o hesaptaki harcamalar için bütçelenen rakamı aşabilir. Yetkili yetkisini bu yönde kullanır. Bu tür uygulamalar her bir kurumun belirlediği politikaya dayanır.

Kâr amaçsız kuruluşlarda genelde bulunan bir takım bütçe kontrol seviyeleri personel ücretleri, malzeme ve masraflar, seyahat ve teçhizatla ilgilidir. Her bir kategoride kurumun bütçesi oluşturulmuş kalemler itibariyle çok sayıda detaylı masraf hesapları bulunabilir. Örneğin, malzeme ve masraf kategorisinde büro malzemeleri hesabı, yeniden üretim servisi hesabı ve büro ekipmanları tamirat hesabı kullanılabilir. Bu hesaplar belli bir detaya kadar harcamaların analizine imkân vermek amacıyla açılır. Fakat toplam harcamalar hariç bu hesaplarla ilgili bütçeler, bu hesapların her biri için ayrı ayrı kontrole imkân vermez. Sorumlu memur toplam bütçeyi aşmamak kaydıyla detay hesapta bütçenin altında veya üstünde harcama yapabilir. Binaenaleyh iyi düzenlenmiş bir muhasebe sistemi, detay seviyede raporlamaya da imkân vermek zorundadır. Fakat hesapların türüne göre değişen bütçe kontrol seviyelerinde sistem bakiyelerin toplamını da vermelidir.

Bütçe Mukayese Raporları:

Raporlama faaliyeti bütçe ve planlara karşı kâr amaçsız kuruluşların yönetim rapor sisteminin temel amacıdır. Böyle bir raporlama şeklinin bütçe felsefesi ve yönetimden istediği bilgiye göre değişen çok sayıda alternatifi vardır. En

azından mali yılda tahmin edilen faaliyetlerin yıllık bütçeyle mukayese edilebilir olması gerekir. Uygun alternatifler arasında:

- Aylık faaliyetlerle mukayeseli aylık bütçeler,
- Yıllıktan günlüğe kadar faaliyetlerin, yıllıktan günlüğe kadarki bütçelerle mukayesesi,
- Orijinal ve revize edilmiş bütçe raporları (Bu bütçenin yetkili kişilerce revize edilmesine imkân verir fakat orijinal bütçeden sapmaları da gösterir) yer alır.

Diğer Periyodik Raporlar:

Araştırma ve diğer faaliyetler için kamu birimlerinden tahsisat olan kâr amaçsız kuruluşlar, kuruluşun mali döneminden farklı dönemlerle kullanımı kontrol etmek ve kullanımı fonlar itibariyle hesaplamak zorundadırlar. Muhasebe sistemi, finansal işlemleri projenin başlama tarihinden tesbitin yapıldığı ana kadar, olduğu gibi kurumun bütçe dönemi itibariyle de tesbit edilebilecek nitelikte olmalıdır. Yönetim kontrol raporu projenin bütçe dönemi itibariyle istenir.

Taahhüt Raporları:

Taahhütler kurumun (resmi, hukuki) satın alma emirleri veya kontratlardan kaynaklanan mal ve hizmet satın alma taahhütlerini ifade eder. Bu taahhütler kullanılabilir bütçe rakamlarından indirim şeklinde ve uygun bir biçimde raporlanmalıdır. Bu yolla kurum bütçeyi daha iyi kontrol edebilir. Taahhüt raporları, kullanılabilir bütçe rakamlarından indirim şeklinde gösterilen taahhütler için, yönetim açısından bir erken uyarı aracı niteliği taşır. Bu gelecekteki harcamaları yönetim raporlarına dahil etmek suretiyle bütçe kontrolüne imkân sağlar.

Nakit Esasına Göre Raporlama:

Fon muhasebesi eğer her bir fon için uygun olursa nakit hesabı da dahil olmak üzere, kendi içinde dengeli, bir dizi hesabı içerir. Örneğin sınırlı araştırma fonu sarfedilen paradan fazla alınan nakdi belirlemek için bir nakit hesabı ihtiva eder. Nakit yönetimi amacıyla da olsa her bir fon için ayrı bir banka hesabı bulundurmamak gerekmez. Sistem bu nedenle bankalar itibariyle ve fonlar itibariyle nakdi ayrı ayrı raporlayacak niteliğe sahip olmalıdır.

Yönetimin Önceliği:

Kâr amaçsız işletmeler için muhasebe ve raporlama sistemi yönetim kontrol ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde dizayn edilmelidir. Böyle bir sistemin dizaynında dış gruplar için finansal sonuçların raporlanması önemli bir kavram ise de bütçenin zaman açısından kontrolü konusu da temel ilgi alanı olmalıdır. Hesapların sınıflandırma yapısının dizaynı ve rapor çerçevesi etkin yönetimin ihtiyaç duyduğu yukarıdaki tüm bilgileri gözönünde tutmak zorundadır.