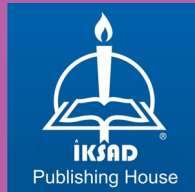


KÂR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLARDA FİNANSAL RAPORLAMA

Doç. Dr. Ayşe Nilgün ERTUĞRUL YENER



KÂR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLARDA FİNANSAL RAPORLAMA

Doç. Dr. Ayşe Nilgün ERTUĞRUL YENER

Editör:

Prof. Dr. Dursun YENER



Copyright © 2023 by iksad publishing house

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, distributed or transmitted in any form or by any means, including photocopying, recording or other electronic or mechanical methods, without the prior written permission of the publisher, except in the case of brief quotations embodied in critical reviews and certain other noncommercial uses permitted by copyright law. Institution of Economic Development and Social Researches Publications®

(The Licence Number of Publicator: 2014/31220)

TURKEY TR: +90 342 606 06 75

USA: +1 631 685 0 853

E mail: iksadyayinevi@gmail.com

www.iksadyayinevi.com

It is responsibility of the author to abide by the publishing ethics rules.

Iksad Publications – 2023©

ISBN: 978-625-367-055-9

Cover Design: İbrahim KAYA

April/ 2023

Ankara / Turkey

Size = 16 x 24 cm

ÖNSÖZ

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar (KAGK) vakıflar, dernekler, sendikalar ve genel olarak sivil toplum kuruluşlarından oluşurlar. KAGK'lar sosyal yönlerinin yanı sıra ekonomik yönden de oldukça önemlidirler. Zira kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, uygun vergiden muafiyet ve istisnalarından çok sık olarak yararlanabilir. Ayrıca bireyler ve şirketler, hayırsever katkıların değerini gelir ve kurum vergilerinden ve vergiye tabi değer veya mülklerden düşebilirler.

Önemine rağmen kâr amacı gütmeyen kuruluşlardaki finansal raporlamaya olan ilgi işletmeler için finansal raporlamaya olan ilgiden daha sınırlıdır. Çalışmaların karşılaştırılabilir finansal raporlamadan ziyade KAGK işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ve kavramsal olarak açıklanmasına dayandığı dikkat çekmektedir. Bu çalışmanın hedefi konu ile ilgili eksikliklere dikkat çekmektir.

Çalışmamızın temel amacı, kavramsal unsurların sistematik bir şekilde temsil edilebildiği çok boyutlu bir yaklaşım aracılığıyla KAGK'lerde hesap verebilirlik, sorumluluk ve finansal raporlama arasındaki bağlantıyı belirlemektir. Bu amaçla öncelikle kâr amacı gütmeyen kuruluşlara betimsel olarak yaklaşmış ve genel tanım ile özelliklerine yer verilmiştir. Ardından vakıf ve derneklerle ilgili mevzuat bilgisine değinilmiştir.

Ticari olmayan finansal raporlamanın oluşturulmasındaki kilit noktalar, raporu kimin kullandığı, finansal raporun nasıl üretildiği ve hangi kullanıcıların ne tür rapor talep ettiği. Finansal raporlamada standartlaştırma süreci tüm işletmeleri ve hatta kamu muhasebesini de

kapsamaya doğru ilerlemektedir. Bu ilerlemeden kâr amacı gütmeyen kuruluşların da payını alacağını tahmin etmek zor değildir. Bu nedenle çalışmamızda finansal raporlamada uluslararası standartlaştırma sürecinden bahsedilmiştir. Finansal raporlamanın karşılaştırılabilirliği ve yararlı bilgi üretimini artırmasının standartlarla sağlanabileceği yıllar içinde pek çok akademik ve uygulama çalışmalarınca test edilmiş ve anlaşılmıştır.

Bu kitap KAGK'lar için finansal raporlamanın karşılaştırılabilir saydam hesap verebilir bilgi sağlayabilmesine yönelik olarak raporlama uygulamalarına, USA'da KAGK için Finansal Raporlamalara ve Uluslararası Finansal Raporlamaya odaklanmaktadır. KAGK için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları henüz yayınlanmamış ve hazırlanmamıştır. Bu konuda ilk aşama olan tasarı ve öneri raporu hazırlanarak kullanıcıların ve paydaşların yorum ve eleştirilerine sunulmuştur. Geri bildirimler sonucunda KAGK için uluslararası ortak bir standardın oluşturulma aşaması yakındır. Böylece çalışmamızda öneri rapordan ve USA uygulamalarından da yola çıkılarak ilgililere konu hakkında bilgi verilmiştir.

Bu çalışma KAGK alanındaki ve muhasebe/finans alanındaki araştırmacıların, akademisyenlerin, mevzuat hazırlayıcıları ile standart hazırlama kuruluşlarının ve öğrencilerin ilgisini çekecektir. Kitabın hazırlanma sürecinde desteğini ve katkısını esirgemeyen sevgili eşim Prof. Dr. Dursun YENER'e çok teşekkür ederim.

Doç. Dr. Ayşe Nilgün ERTUĞRUL YENER

Anneme ve Babama

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	v
TABLolar LİSTESİ	viii
KISALTMALAR LİSTESİ	ix
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1	3
1. KÂR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLAR	3
1.1. KAGK'ların Yapıları ve Faaliyete Dayalı Özellikleri	3
1.2. KAGK'larda Taraflar	5
1.2.1. Toplum	5
1.2.2. Müşteriler	5
1.2.3. Bağış ve Yardım Yapanlar	6
1.2.4. Gönüllüler	6
1.2.5. Kurucular (Mütevelliler)	6
1.2.6. Yönetim	7
1.2.7. Personel	7
1.2.8. Devlet ve Düzenleyici Otoriteler	7
1.2.9. Gelecek Kuşaklar	7
1.2.10. Ar-Ge Kuruluşları ve/veya Akademik Çevre	8
1.3. KAGK'ların TMK'ye Göre Sınıflandırılması	8
1.3.1. Dernekler	8
1.3.2. Vakıflar	9
1.3.2.1. Vakfın Unsurları	10
1.3.2.1.1. Vakfeden	10
1.3.2.1.2. Ehliyet Unsuru	11
1.3.2.1.3. Amaç Unsuru	11
1.3.2.1.4. Malvarlığı Unsuru	11

1.3.2.1.5.	İrade Açıklaması (Tahsis/Özgüleme) Unsuru	11
1.3.2.2.	Vakıf Tüzel Kişiliği	12
1.3.2.3.	Vakfın Tarihi	12
1.3.2.3.1.	Türkiye’de Vakfın Tarihi	12
1.3.2.4.	Vakıf Çeşitleri	13
1.3.2.4.1.	Mazbut Vakıflar	14
1.3.2.4.2.	Mülhak Vakıflar	14
1.3.2.4.3.	Cemaat Vakıfları	14
1.3.2.4.4.	Esnaf Vakıfları	14
1.3.2.4.5.	Yeni Vakıflar	15
BÖLÜM 2	16
2.	KAGK’LARDA FİNANSAL RAPORLAMA	16
2.1.	Finansal Raporlamada Standartlaştırma	16
2.1.1.	Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik	17
2.1.2.	Standartlaşma	19
2.1.3.	Uluslararası Standartlar	20
2.1.4.	Muhasebede Standartlaştırma Tarihi	20
2.1.5.	IASC’nin Muhasebe Standardı Oluşturma Süreci	22
2.1.6.	Türkiye’de Uluslararası Standartlara Geçiş	24
2.2.	KAGK Muhasebesi	25
2.2.1.	Vakıflarda Muhasebe	25
2.2.2.	Vakıfların Denetimi	28
2.2.3.	Dernek Muhasebesi	29
2.2.3.1.	Kayıt Usulü	31
2.2.3.2.	Kayıt Zamanı	31
2.2.3.3.	Hesap Dönemi	32
2.2.3.4.	Defterlerin Tasdiki	32
2.2.3.5.	Gelir ve Gider Belgeleri	33

2.2.3.6.	Saklama Süresi	34
2.2.4.	Derneklerin Denetimi	34
2.3.	Muhasebe Standartlarına Göre KAGK'lar	34
2.3.1.	Vakıflarda Finansal Raporlama	35
2.3.2.	Vakıf Tekdüzen Hesap Planındaki Farklar	35
2.3.3.	Vakıf ve Derneklerin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu	36
2.4.	Derneklerde UFRS Uygulanması	36
2.4.1.	Örnek Konsolide Rapor: Darüşşafaka Cemiyeti (Derneği)	37
2.5.	KAGK'lar İçin UFRS Oluşturma	42
2.6.	FASB Kâr Amacı Gütmeyen Sektör (NFP) İçin Finansal Raporlama.	50
2.6.1.	Bilanço (Finansal Durum Tablosu)	54
2.6.2.	Gelir Tablosu	56
2.6.3.	Nakit Akım Tablosu	57
2.7.	FASB ve UFRS Karşılaştırması	58
SONUÇ		61
KAYNAKÇA		63

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: TSK Dayanışma Vakfı Gelir Tablosu (01.01.2021-31.12.2021)	28
Tablo 2: TSK Dayanışma Ayrıntılı Bilançosu (31.12.2021)	29
Tablo 3: Darüşşafaka Cemiyeti ve Bağlı Ortaklıkları Konsolide Finansal Durumu (31.12.2021)	38
Tablo 4: Darüşşafaka Cemiyeti ve Bağlı Ortaklıkları Konsolide Kapsamlı Faaliyet Tablosu (31.12.2021)	39
Tablo 5: Darüşşafaka Cemiyeti ve Bağlı Ortaklıkları Konsolide Net Varlık Değişim Tablosu (31.12.2021)	39
Tablo 6: Darüşşafaka Cemiyeti ve Bağlı Ortaklıkları Konsolide Nakit Akış Tablosu (31.12.2021)	40
Tablo 7: Finansal Durum Tablosu (dikey sunum)	44
Tablo 8: Finansal Durum Tablosu (yatay sunum)	45
Tablo 9: Gelir Gider Tablosu (Format 1)	46
Tablo 10: Gelir Gider Tablosu (Format 2)	47
Tablo 11: Net Varlık (Özkaynak) Değişim Tablosu	48
Tablo 12: Nakit Akım Tablosu (doğrudan yöntem)	49
Tablo 13: Nakit Akım Tablosu (dolaylı yöntem)	50
Tablo 14: Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar İçin Özet Bilanço Örneği	54
Tablo 15: Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar İçin Detaylı Bilanço Örneği.....	55
Tablo 16: Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar İçin Gelir/Gider Tablosu Örneği.....	57
Tablo 17: Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluş A Nakit Akış Tablosu (30.06.20X1 tarihinde sona eren yıl)	58

KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	Amerikan Muhasebe Derneği
AICPA	Association of International Certified Professional Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
BOBİ	Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
FASB	Financial Accounting Standards Board
FRS	Finansal Raporlama Standartları
GAAP	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IASB	International Accounting Standard Board
IASC	International Accounting Standard Committee
IFAC	International Federation of Accountants
IMF	International Monetary Fund
INPAG	Uluslararası Kâr Amacı Gütmeyen Muhasebe Kılavuzu
IOSCO	International Organization of Securities Commissions (Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü)
IRC	Internal Revenue Code (Dâhili Gelir Yasası)
KAGK	Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar
KDV	Katma Değer Vergisi
KGK	Kamu Gözetim Kurumu

KHK	Kanun Hükmünde Kararname
NPO	Non-Profit Organization
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
STK	Sivil Toplum Kuruluşu
TDK	Türk Dil Kurumu
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TMK	Türk Medeni Kanunu
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TÜSEV	Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
UPMIFA	The Uniform Prudent Management of Institutional Funds Act (Kurumsal Fonların Tekdüzen İhtiyatlı Yönetimi Yasası)
USA	United States of America (Amerika Birleşik Devletleri)
YMM	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Şirketler mal ve/veya hizmet üretimi ayrımının yanı sıra kullanım amaçlarına göre kâr amacı güden şirketler (ticaret, üretim, hizmet şirketleri) ve kâr amacı gütmeyen şirketler olarak ikiye ayrılmaktadır.

Kâr amacı gütmeyen işletmeler, gelirlerini genellikle bağışlar, hibeler ve devlet yardımları gibi kaynaklardan elde ederler. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, sosyal sorumluluk projeleri, çevre koruma faaliyetleri, eğitim, sağlık ve kültür alanlarında çalışabilirler. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, mal veya hizmet sağlayıp gelir elde etseler bile, öncelikle sahipleri veya kurucuları için kâr sağlamayı amaçlamazlar. Dolayısıyla bu kuruluşlar da kâr edebilir (Yener, 2020; 2023) ama bu amaçlarını değiştirmez.

Kâr amacı gütmeyen kuruluşların yapısı, amacına ve büyüklüğüne göre değişebilir. Genellikle, yönetim kurulu, idari personel ve çalışanlar, gönüllüler ve destekçilerden oluşur. Yönetim kurulu, kuruluşun genel stratejilerini belirler ve yönetir, idari personel ve çalışanlar ise günlük işleri yürütürler. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar genellikle şu türlerde faaliyet göstermektedir;

Sivil toplum kuruluşları (STK'lar) genellikle toplumsal veya insani amaçlar için faaliyet gösteren, kâr amacı gütmeyen kuruluşlardır. Bu kuruluşlar, çevre koruma, insan hakları, yardım, eğitim, kültür ve sanat gibi alanlarda faaliyet gösterirler.

Vakıflar kâr amacı gütmeyen kuruluşlardır ve genellikle sosyal yardım ve kültür hizmetleri sunarlar. Vakıflar, hayırseverlerin bağışları ve yardımlarıyla finanse edilirler.

Dernekler insanların ortak bir amaç etrafında bir araya gelerek kurdukları kâr amacı gütmeyen kuruluşlardır. Dernekler, üyeleri arasında dayanışmayı ve sosyal ilişkileri artırmayı amaçlarlar.

Sendikalar işçilerin haklarını korumak ve iyileştirmek için kurulan kâr amacı gütmeyen kuruluşlardır. Sendikalar, üyelerinin haklarını savunmak için mücadele ederler. 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nda sendikalar "işçilerin veya işverenlerin çalışma ilişkilerinde, ortak ekonomik ve sosyal hak ve çıkarlarını korumak ve geliştirmek için en az 7 işçi veya işverenin bir araya gelerek bir işkolunda faaliyette bulunmak üzere oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar" olarak tanımlanmaktadır. Birliğin gelirleri, üyelerin katkı ve dayanışmalarından, tüzüklerine göre yapacakları faaliyetler dolayısı ile sağlanan gelirlerden, bağışlardan, malvarlığından elde edilmiş olan

gelirlerden, mal satışı, satış ve tasfiye gelirlerinden oluşur.

Kâr amacı gütmeyen kuruluş raporları için belirlenmesi gereken temel konular raporları kimin kullandığı, finansal raporların nasıl hazırlanması gerektiği, hangi kullanıcıların hangi rapor türünü talep edeceğidir. Bu kuruluşlar için finansal raporlama gereklilikleri ve uygulamaları dünya çapında geniş bir çeşitlilik göstermektedir (Crawford vd., 2014).

Bu konudaki tartışmalar temelde üç başlıkta izlenmektedir: Kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporlarının kullanıcıları küreselliği mi yerelliği mi tercih etmektedir? Birinci seçenekte, sivil toplum kuruluşları finansal rapor kullanıcıların ve hazırlayıcılarının yerel olduğu bir ülkededir. Bu sebeple raporlar yerel düzenleyici kurumların mevzuatına ya da genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GAAP) uygun olmalıdır (Irvine & Ryan 2013; Torres & Pina, 2003). İkinci seçenekte ise sektörlerin tarafsızlığı ve bağımsızlığı söz konusudur. Bu durumda kar amacı gütmeyen kuruluşların raporları ulusal ve uluslararası anlamda karşılaştırılabilir haldedir (Jetty & Beattie, 2009; Ryan vd., 2014).

Kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporları hangi temelde hazırlanır? Birinci seçenekte, nakit muhasebesi uygulamacılar için anlaşılır görülür ve bu yüzden finansal raporların daha kolay hazırlanabildiği düşünülür (Cordery & Sim, 2018; Morgan, 1999; 2008). İkinci seçenekte ise tahakkuk muhasebesi daha güvenilir görülür ki bu durumda tablolar profesyoneller tarafından hazırlanır (Hyndman & McMahon, 2010; Sinclair & Bolt, 2013).

Finansal raporlama uygulamalarına kim karar veriyor ve bunları kim yönlendiriyor? Kâr amacı olmayan kuruluşlar için baskın itici güç olarak büyük fon sağlayıcılardan oluşan geniş kullanıcı yelpazesi olması sebebiyle bu fon sağlayıcıların standartları yönlendirmesi muhtemeldir (Ryan vd., 2014). Muhasebe meslek mensupları (mali müşavir ve yeminli mali müşavir) ve hükümet de standart belirleyici olabilir. Sektör bu durumda bir belirleyici olarak zayıf kalır (örneğin, Heydemann & Hammack, 2009; Verbruggen vd., 2011; Larson & Herz, 2013; Jorissen vd., 2013; Quinn vd., 2014).

BÖLÜM 1

1. KÂR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLAR

Kâr amacı gütmeyen sektörlerde çok çeşitli kuruluşlar vardır ve insanların çoğunluğu hayırsever bir yaklaşımla kâr amacı gütmeyen kuruluşlarla çalışır ve bu kuruluşların en yaygın olanı topluma hizmet etmektir (Coulibaly, 2021).

Kâr amacı gütmeyen bir kuruluş, geleneksel kâr elde etme veya pazar payını artırma amacından farklı bir amaç için kurulmuş bir kuruluştur (Çabuk & Yağcı, 2018; Yener, 2022a; 2022b).

Gonzalez vd. (2002:56) kar amacı gütmeyen özel kuruluşları “toplumun belirli bir kesimi için sosyal bir fayda oluşturmayı amaçlayan, özel kontrol altındaki, finansal bir amacı olmayan herhangi bir kuruluş” olarak tanımlamaktadır.

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, gönüllü katılımlar yoluyla kamu yararını artırmak için tasarlanmış aile, devlet ve piyasa temsilcileri, kişiler, kurumlar ve kuruluşlar bütünü biçiminde tanımlanmaktadır (Özdemir vd., 2009: 157).

Kâr amacı gütmeyen sektörlerin tanımları ile ilgili olarak Salamon ve Anheier (1997) tarafından yasal, fonksiyonel, ekonomik/finansal, ve yapısal-faaliyet temelli olmak üzere bir sınıflandırma geliştirmiştir.

“Kar amacı gütmeyen sektör” terimi aynı zamanda “üçüncü sektör”, “topluluk ve gönüllü sektör” ve “sivil toplum” (Salamon & Anheier, 1997) ve NPO'lar olarak da adlandırılabilir; devlet kurumları hariç tutulursa, bunlar sivil toplum kuruluşları (STK'lar) olarak da adlandırılabilir (Crawford vd., 2018).

1.1. KAGK'ların Yapıları ve Faaliyete Dayalı Özellikleri

İşletmeleri kâr amacı gütmeyen kuruluşlardan ayıran nitelikler şunlardır (Aydın vd., 1999);

1. Kâr ölçütünün bulunmaması, özel olması, kendi kendini yönetmesi, kâr dağıtımı yapılmaması, gönüllülük esasına dayanması, kamu amaçlarını desteklemesi.
2. Kâr ölçütü bulunmamalıdır. Organizasyonel etkinliği ve verimliliği ölçen tek bir ölçü bulunmamaktadır.

3. Kuruluş anlamlı ve sürekli bir kurumsal yapıya sahip olmalıdır. Kurumsal koşulların ve kuralların belirli olması gerekmektedir ve hedeflere göre süreklilik göstermelidir.
4. Özel olmalıdır, kamu kurumu niteliğinde olmamalıdır. Diğer bir deyişle kamu sektöründen ayrı kurumsal yapısı olmalıdır. Devletin maddi destek sağlaması ve bir kamu görevlisinin yönetimde yer alması özel olma durumunu değiştirmemektedir.
5. Kendi kendini yönetmelidir. Kendi kurumsal yapısı içinde yönetilmelidir. Yönetimin, dış kuruluşlarla bağlantısı olmamalıdır.
6. Sahiplerine veya yöneticilerine kâr dağıtımını yapmamalıdır. Kârlar, sahiplerine ve yöneticilerine dağıtılmak yerine, organizasyonun amacı ve misyonu için kullanılmalıdır.
7. Gönüllülük esasına dayanmalıdır. Kurumun gönüllü sayılabilmesi için gönüllülerden oluşan bir yönetim kuruluna sahip olması dahi yeterlidir.
8. Kamusal amaçları desteklemelidir. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar nihayetinde belirli bir nişin veya ortamın hedeflerine değil, topluluğa bir bütün olarak hizmet etmelidir. Kâr amacı gütmeyen kuruluşların sağlık, eğitim, çevre, savunma, kültür, araştırma, sanat, konut, dini alanlardaki amaçları topluma hizmet amacı örnekleridir.

Bu kuruluşların asıl amacı sunduğu hizmetleri en az kaynak kullanarak gerçekleştirmesidir. Wahyuningsih ve Afandy'ye (2018:514) göre ise kâr amacı gütmeyen kuruluşların özellikleri aşağıdaki gibidir:

1. Kurumsal kaynaklar, sağlanan kaynak miktarıyla orantılı olan geri ödemeler de dahil olmak üzere ekonomik faydalar beklemeyen bağışçılardan gelir.
2. Mal ve hizmet gibi ürünleri kâr amacı gütmeyen üretirler ve bir kuruluş kâr ederse, kârın miktarı asla kuruluşun kurucularına veya sahiplerine dağıtılmaz.
3. Kâr amacı gütmeyen bir kuruluşta mülkiyet sahiplenilemez, devredilemez, itfa edilemez veya satılamaz, bu nedenle ideal olarak mevcut değildir.

1.2. KAGK'larda Taraflar

KAGK, ülkelerin kaynaklarını kullanmaları ve diğer yandan yine sosyal katkı sağlamaları açısından büyük bir paydaş grubunu bilgilendirmekle sorumludur. Bunlara paydaşlar ya da KAGK tarafları diyebiliriz. Her kuruluş ve yapının paydaşları olmakla beraber KAGK paydaşları, mal ve hizmet üreten satan işletmelerden farklı olacaktır. Zira bu kuruluşların amacı kâr etmek olmayıp, sosyal amaçları gerçekleştirmektir.

KAGK'ların kaynakları etkin ve verimli kullanması, bu kuruluşların gelişimi ve amaçlarından sapmamaları, paydaşların bu kuruluşları denetimi ile olanaklı hale gelmektedir.

KAGK paydaşları, toplum, müşteriler (işlettikleri işletmeler için), kurucular, bağış ve yardım yapanlar, yönetim kurulu, gönüllüler, devlet, personel, gelecek nesiller, ar-ge kuruluşları/akademik çevre, düzenleyici otoriteler olarak sayılabilir (Ertuğrul, 2006).

1.2.1. Toplum

Kâr amacı gütmeyen kuruluşların bir bakıma hedefleri arasında toplumsal refahın artırılması, sürdürülebilirliğin sağlanması, çevrenin ve yeni kuşakların korunması vb. yer aldığı için toplum, KAGK en önemli taraflarından biri olarak görülebilir. Örneğin, kâr amacı gütmeyen kuruluş özelinde vakıflar, belirli üyelere değil toplum çıkarlarına fayda sağlamalıdır. Diğer bir deyişle, belirli bir amaç ya da kişi/kişiler üzerinden sürdürülen kar amacı gütmeyen kuruluşlar dolayısıyla, toplumsal amaçlara da genellikle katkıda bulunur.

1.2.2. Müşteriler

Kâr amacı gütmeyen kuruluşların, diğer ticari ve hizmet işletmelerinin müşterilerinin tanımlandığı gibi olmasa da müşterileri vardır. Bu kuruluşlar müşterilerine hizmet sağlarken belirli bir kaynağa ihtiyaç duyarlar. Normal işletmeden farklı olarak, müşterinin aldığı hizmetin ödediğinden değer olarak yukarıda olması gerekir.

1.2.3. Bağış ve Yardım Yapanlar

Bağış ve yardımlar, kar amacı gütmeyen kuruluşların ana gelir kaynaklarıdır. İktisadi işletmelerinden gelir sağlamakla birlikte gelirlerinden daha fazla çıktı ile amaçlarını gerçekleştirmek zorundadırlar. Bu sebeple de bağışlara ihtiyaç duymaktadırlar. Bağışlar şartlı ya da şartsız olabilmektedir. Diğer bir deyişle, bağış yapanlar, hibe yapmış olabilir ya da bir şart karşılığı olabilir. Böylece bağış yapanlar, kâr amacı gütmeyen kuruluşların en önemli taraflarından biri olmaktadır. Şartsız bağış yapanların sağladığı fayda, toplumsal imajlarını yüksek seviyeye çıkarmaktır.

1.2.4. Gönüllüler

“Gönüllülük”, bir bireyin bilgi, beceri ve kaynaklarının kar amacı gütmeyen bir kuruluş için sosyal olarak sorumlu ve özverili bir şekilde kullanılmasıdır (Jetty & Beattie, 2009). Gönüllüler, kurum amaçları doğrultusunda faaliyetler yürüten, sorumlu paydaş gruplarıdır. Bu sebeple, ilgili kuruluşun her faaliyeti hakkında bilgi sahibi olma hakkı olan önemli taraflardandır. Kuruluş, hedefler doğrultusunda gönüllülerle haberleşir, onları organize eder ve ana faaliyetin üyeleri olarak hareket etmelerini sağlar.

1.2.5. Kurucular (Mütevelliler)

Mütevelli heyet, kâr amacı gütmeyen kuruluşların en yüksek karar mercidir. Vakıflar Genel Müdürlüğü’nce örnek olarak yayınlanan vakıf senedinde şu ifadeler yer almaktadır: “Mütevelli heyetin yetkileri: Yönetim kurulunu seçmek, denetim kurulunu seçmek; Vakıf yönetim kurulunca hazırlanan faaliyet raporu ile denetim kurulu raporlarını görüşüp incelemek; Yönetim kurulunun ibrası konusunda karar vermek; Yönetim kurulunca hazırlanacak vakıf iç mevzuat tasarılarını aynen veya değiştirerek kabul etmek; Yönetim kurulunca hazırlanacak yıllık bütçe tasarılarını aynen veya değiştirerek kabul etmek; Kamu görevlileri dışındaki yönetim ve denetim kurulu üyelerine huzur hakkı verilip verilmeyeceğini, verilecekse miktarını belirlemek; Gerektiğinde vakıf senedinde ilave ve değişiklikler yapmak; Vakıf faaliyetleri konusunda genel politikaları belirlemek” (<https://www.vgm.gov.tr>).

1.2.6. Yönetim

KAGK'nın yönetimi vakıf, dernek ya da diğerlerinde farklılık gösterir. Örneğin yeni vakıflarda “yönetim organı vakıf senedine göre oluşturulur” (Vakıflar Yönetmeliği, md.13, 2008). Yönetimin öncelikle vakfın yararlananlarına ve yine topluma karşı sorumluluğu vardır.

1.2.7. Personel

Kâr amacı gütmeyen kuruluş hedeflerine yönelik olarak müşterilerin ve diğer tarafların almak istedikleri, gönüllüler haricindeki, ücretli çalışanlardır. Her işletmede olduğu gibi, kâr amacı gütmeyen kuruluşta da çalışanlar önemli noktadaki bilgi taraflarındandır.

1.2.8. Devlet ve Düzenleyici Otoriteler

Devlet, kar amacı gütmeyen kuruluşun gözetiminden sorumludur ve bu kuruluşlarla ilgili çeşitli önlemler alır. Toplumu “kâr amacı gütmeyen kuruluşlarca” yapılabilecek aleni ya da gizli suiistimallerden korumak saiki ile devletin gözetim yapması doğal ve gereklidir. Gözetim ve denetim, “kâr amacı gütmeyen kuruluşların” finansal ve faaliyet bilgilerini hesap verebilirlik gereğince açıklaması yoluyla yapılır.

Düzenleyiciler ve farklı düzenleme otoriteleri farklı amaçlarla hareket etseler de, ortak temel amaçları faaliyet alanlarında kamu yararını korumak olduğu için kâr amacı gütmeyen kuruluş faaliyetlerini izlemektedirler. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için düzenleyici otoritelerden bazıları, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığı'dır.

1.2.9. Gelecek Kuşaklar

Toplumun menfaati, gelişimi ve sürdürülebilirliği konularında çaba göstermeleri beklenen kâr amacı gütmeyen kuruluşlar böylece gelecek kuşakların da çıkarlarını gözetmiş olurlar. Özellikle genç kuşağın bu tür kuruluşların ne yaptığını niye yaptığını bilmesi önem arz eder.

1.2.10. Ar-Ge Kuruluşları ve/veya Akademik Çevre

Ar-Ge kurumları ve akademi, üçüncü sektörün gelişimi ve değişimi üzerinde çalışan ve katkıda bulunan kilit oyuncular arasında yer almaktadır.

1.3. KAGK'ların TMK'ye Göre Sınıflandırılması

Dernek ve vakıflar TMK'nin tüzel kişiler bölümünde ele alınmıştır. Kanunda tüzel kişilik *“başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal toplulukları, kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanırlar”* (TMK, md. 47) biçiminde yer almaktadır

1.3.1. Dernekler

5253 sayılı Dernekler Kanuna göre, *“fiil ehliyetine sahip gerçek veya tüzel kişiler, önceden izin almaksızın dernek kurma hakkına sahiptir”* (www.mevzuat.gov.tr).

TMK'nin ikinci kısmının ikinci bölümünde dernekler şöyle tanımlanmaktadır; *“dernekler, gerçek veya tüzel en az yedi kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır”* (TMK, md. 56).

Derneklerle ilgili olarak bazı kavramların tanımlarına Dernekler Kanununda yer verilmiştir. Bu tanımlar aşağıda gösterilmiştir;

- Dernek; kâr dağıtımı dışında kanunen yasaklanmayan belirli ve ortak bir amacın gerçekleştirmesi için en az yedi gerçek veya tüzel kişinin bilgi ve çalışmalarının sürekli olarak bir araya gelmesiyle oluşan tüzel kişiler topluluğudur.
- Derneğin yerleşim yeri; Derneğin yönetim faaliyetlerinin yürütüldüğü yerdir.
- Dernek merkezi; Derneğin yerleşik bulunduğu ili veya ilçeyi ifade etmektedir.
- Mülkî idare amiri: Dernek merkezinin yer aldığı ilin valisini ya da ilçenin kaymakamını ifade etmektedir.
- Dernekler birimi; İllerde il dernekler müdürlüğünü, ilçelerde ise

dernekler büro şefliğini ifade etmektedir.

- Plâtför; Derneklerin ortak bir amaç doğrultusunda diğer sendika ve vakıf gibi STK'larla hareket etmesini sağlayan ve tüzel bir kişiliğe sahip olmayan geçici birliktelikleri ifade etmektedir.
- Üst kuruluş; Dernekler tarafından oluşturulan tüzel kişiliğe sahip federasyon ve konfederasyonları ifade etmektedir.
- Şube; Dernek faaliyetlerini yürütmek üzere dernek bünyesinde açılan, tüzel kişiliği olmayan ve organları bulunan alt birimi ifade etmektedir.
- Temsilcilik; Dernek faaliyetlerini yürütmek üzere dernek bünyesinde açılan, tüzel kişiliği olmayan ve organları bulunmayan alt birimi ifade etmektedir.

Türkiye'deki dernekler, mali işlemlerinin ayrıntılı kayıtlarını tutmak ve Türk muhasebe ilkelerine uygun bir muhasebe sistemi sürdürmekle yükümlüdür. Ayrıca mali tablolarını bağımsız yeminli mali müşavirlere (YMM) denetlemeleri ve vergi dairelerine yıllık vergi beyannameleri vermeleri gerekmektedir.

Bu gerekliliklere ek olarak, Türkiye'deki dernekler de mali faaliyetlerinde belirli kısıtlamalara tabidir. Örneğin, ticari faaliyetlerde bulunmaları yasaktır ve fonlarını yalnızca belirtilen kâr amacı gütmeyen amaçlar için kullanmaları gerekir.

Genel olarak, Türkiye'deki dernekler için muhasebe gereklilikleri, kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda için bazı özel düzenlemeler ve kurullarla birlikte, diğer türdeki kuruluşlara benzemektedir. Derneklerin mali faaliyetlerinde şeffaflık ve hesap verebilirliği sağlamak için doğru mali kayıtlar tutmaları ve geçerli muhasebe ve raporlama gerekliliklerine uymaları gerekir.

1.3.2. Vakıflar

TMK'nin ikinci kısmının üçüncü bölümünde vakıflar; "*gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları*" (TMK, md. 101) olarak tanımlanmıştır.

Toplum sosyal ve ekonomik olarak hayatını sürdürürken, o toplumu oluşturan bireyler de çağın gereklerine göre ekonomik ve demokratik kuruluşları ve nihayetinde STK'ları oluşturmaktadırlar. Vakıflar birebir sivil

toplum kuruluşu ile eşleşme de bir takım toplumsal katkıları sebebiyle, sayıları ve finansal katkıları bakımın önemli bir yere sahiptirler. Günümüzde, Türkiye’de vakıflara bağlı olarak çalışan en önemli kurumlar Vakıf Üniversiteleri olmaktadır. Neticede pek çok vakfin yükseköğretime katkısı bir gerçek haline gelmiştir. Suç işleme amacı olmadığı ve etik dışı amaçla kurulmadığı sürece vakıflar, topluma ve kamuya olumlu yönde katkı sağlayabilmektedir.

Vakıflar TDK sözlüğünde, “*bir hizmetin gelecekte de yapılması için belli şartlarla ve resmî bir yolla ayrılarak bir kimse tarafından bırakılan mülk veya para*” şeklinde tanımlanmıştır.

Osmanlıcada vakfetmek eylemi oluşturduğu sonuç itibariyle kurum anlamında kullanılmıştır ve günümüzde de bu anlamını korumaktadır (Ballar, 2000).

Vakıf, bir kamu amacına hizmet amacıyla gönüllü şekilde kurulmuş, belli bir kurumsal yapı üzerine inşa edilmiş, yönetimin bir parçası olmaktan ziyade kendi kendini yöneten, üyelik temelli olmayan ve belirli varlıkları olan, kar amacı gütmeyen bir kuruluştur (Ertuğrul, 2006).

Vakıf, bir malın ya da mal grubunun kamuya hizmete yönelik olarak tahsis edilmek amacıyla ve bunun süresiz devamı niyetiyle, vakfeden kişinin özel mülkiyetinden çıkartılmak suretiyle, kar amacı gütmeyen kuruluş mülkiyeti olarak sınıflandırmak üzere aktarma ve o sınıfta tutma anlamını taşır (Öğredik, 2005).

1.3.2.1. Vakfın Unsurları

Vakfın temel unsurları, bir çalışmada, vakfeden, vakfedilen şey ve vakfın yararlarının tahsis edildiği kişiler olarak sayılmıştır (Ertem, 1999).

1.3.2.1.1. Vakfeden

Vakfın ana unsurlarından olan, kurucu kişi yani vakfeden gerçek ya da tüzel kişi olabilir.

1.3.2.1.2. Ehliyet Unsuru

Vakıf kurabilmek için fiil ehliyetine sahip olmak gereklidir. Vakıfların kuruluşu resmi senetler ve ölüme bağlı tasarruflar (vasiyet) aracılığı ile üzere kurulabilirler (Pembeçiçek, 1999).

1.3.2.1.3. Amaç Unsuru

Vakfın oluşmasında ve varlığını sürdürmesinde önemli bir faktör olan amaç unsuru, hem bugünü hem de gelecek dönemleri kapsayan bir süreçte vakfın faaliyetlerinin ve hukuki kaderinin temeli ve çerçevesidir.

Türk Medeni Kanunu, vakfın belirli bir amacı olması gerektiğini şart koşmuş, ancak amaç teriminin ne anlama geldiği konusunda ayrıntılı bilgi vermemiştir. Vakfın amacı, geçici nitelikte olmamalı daimi olmalıdır. Vakıf amacının birden fazla olması da olanaklıdır. Vakıflar, iktisadi işletme işletmek amacıyla da vakıf kurulabilir (Demirel, 2014).

1.3.2.1.4. Malvarlığı Unsuru

Vakıf senedinin önemli maddelerinden biri, vakfın amaçlarını gerçekleştirebilecek varlıkların mevcudiyetidir.

TMK'ye göre “bir malvarlığının bütünü veya gerçekleşmiş ya da gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilir” (TMK, md.101).

Esas olan malvarlığının vakfın amacını yerine getirmeye yeterli olmasıdır (Pembeçiçek, 1999). Vakfın amaçları doğrultusunda devredilen varlıklar arasında taşınır veya taşınmaz mallar olabileceği gibi hisse senedi, para, faiz, tahvil, intifa hakkı, temettü, alacak ve/veya şirket olabilmektedir (Demirel, 2014).

1.3.2.1.5. İrade Açıklaması (Tahsis/Özgüleme) Unsuru

Bir vakfın tüzel kişilik statüsü kazanabilmesi için belirli bir miktar mal varlığının belirli bir amaç için kalıcı olarak tahsis edilmiş olması gerekmektedir. Böylece, vakfın kurulmasında malvarlığı ile amaç arasındaki ilişkiyi belirleyen asıl öge, irade açıklamasıdır. Kalıcı tahsil vakıfları diğer kurumlardan ayıran özelliştir.

Vakfa varlık özgülmesi, belirli bir amaca ulaşmak için önemli olan finansal ve ekonomik değerlerin, vakfedenin malvarlığının ayrıştırılarak tek taraflı bir işlemle elde edilmesidir (Pembeçiçek, 1999).

TMK'ye göre "vakıf kurma iradesi, resmî senetle veya ölüme bağı tasarrufla açıklanır" (TMK, md.102).

1.3.2.2. Vakıf Tüzel Kişiliği

TMK'ye göre "*vakıf, yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanmaktadır*" (TMK, md.102).

Vakıflar aracılığıyla mülk toplulukları amaç etrafında kurumsallaştırılır ve tüzel kişilik verilir. Bir vakfın tüzel kişilik kazanması, onun fiil ehliyetine ve hak ehliyetine sahip olduğu anlamına gelir.

1.3.2.3. Vakfın Tarihi

Vakfın dünyada ilk oluşturulduğu tarihi kesin olarak belirlemek zordur. Vakıfların tarihinin Mezopotamya, Hitit ve Yunan uygarlıklarına kadar dayandığı düşünülmektedir. Eski Mısır, Yunan ve Roma'da vakıflar tek bir amaçla kurulmuştur. Bu amaç eğitim kurumlarının desteklenmesidir. Ortaçağda Avrupa'da kurulmuş olan vakıflar, kiliseler için bir gelir kaynağı olarak görülmüştür. Rönesans döneminde ise tüccarların eğitim ve ihtiyaç sahiplerine yardım gibi gayelerle çok sayıda vakıf kurdukları bilinmektedir (Özkan, 2000).

1.3.2.3.1. Türkiye'de Vakfın Tarihi

Türklerin İslam'ı kabul etmesinden sonra, eski Türkler arasında da var olan vakıf kurumları büyük bir gelişme göstermiş ve Türk toplumunda önemli sosyal, ekonomik ve sanatsal görevler edinmiştir. Anadolu Selçuklu Devleti ve Osmanlı döneminde vakıflar en önemli hayır kurumları olarak kabul edilmekteydi.

Osmanlı Devleti'nde vakıflar, devletin ekonomik ve siyasi gücüyle beraber tür ve kapsam bakımından gelişmiştir. Vakıflar, devlet denetimi altında siyasi, hukuki ve ekonomik hayatı etkilemiş; gelir dağılımı adaletini desteklemiştir. Osmanlılar diğer her kurum için olduğu gibi genelde

fethettikleri yerlerdeki gayrimüslim vakıflara dokunmamışlar, devamlarını sağlamışlardır.

4 Ekim 1926 tarihli Türk Medeni Kanunu ile vakıflarla ilişkin yeni hükümlere yer verilmiştir. Yaklaşık on yıl sonra 5 Haziran 1935 tarih ve 2762 Numaralı “Vakıflar Kanunu” kabul edilmiştir. Bu kanun vakıfları mazbut vakıflar ve mülhak vakıflar olmak üzere ikiye ayırmaktadır. Mülhak vakıflar mütevellî heyetleri tarafından yönetilirken, mazbut vakıflar Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yönetilmektedir. Mazbut vakıflar tek bir tüzel kişilik altında toplanmıştır, ancak mülhak vakıflar bağımsız kişiliğe sahiptir (Büker & Aydın, 1998).

1967 yılında Medeni Kanunu ve 903 sayılı Vakıflar Kanunu ile devletin bazı sosyal fonksiyonları vakıflara aktarılmış ve vakıfça yönetilen iktisadi işletmelerin miras yoluyla bölünmesinin engellenmesi amaçlanmıştır. Yine “Kamu Yararına Vakıflar” kavramı söz konusu kanunla ortaya çıkmıştır.

29 Mayıs 1986 tarih ve 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Teşvik Kanunu ile il ve ilçelerde Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları kurulmuştur. 1967-1989 tarihleri arasında kurulan vakıfların sayısı yaklaşık 2750’dir.

21 Eylül 1997’de Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından 23117 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkındaki Tebliğ ile vakıfların kuruluşu zorlaştırılarak, vakıflara ve yöneticilerine yeni yükümlülükler getirilmiştir.

22 Kasım 2001 kabul tarihli Türk Medeni Kanunu 101. maddesinde, bundan sonra 01.01.2002 tarihinde yürürlüğe giren Medeni Kanun 101. maddesi uyarınca Vakfın tanımı, kuruluş şekli ve yönetimi ve denetimi açıklanmıştır.

1.3.2.4. Vakıf Çeşitleri

5737 sayılı tarihli Vakıflar Kanununa göre, vakıf çeşitleri “mazbut, mülhak, cemaat ve esnaf vakıfları ile yeni vakıflar” olarak sayılmıştır (Vakıflar Kanunu, 2008).

1.3.2.4.1. Mazbut Vakıflar

Vakıflar Kanunu yürürlüğe girmeden önce kurulan, bir tüzel kişiliğe sahip, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yönetilen kamusal nitelikli vakıflardır (Ertuğrul, 2006). 5737 Sayılı Vakıflar Kanununa göre; “*Genel Müdürlükçe yönetilecek ve temsil edilecek vakıflar ile mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisinin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince Vakıflar Genel Müdürlüğünce yönetilen vakıflara Mazbut Vakıf*” denilmektedir (<https://www.vgm.com.tr>).

1.3.2.4.2. Mülhak Vakıflar

Mülhak vakıflar, “*Mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisinin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve yönetimi vakfedenlerin soyundan gelenlere şart edilmiş vakıflardır*” (Vakıflar Kanunu, 2008). Diğer bir deyişle vakfın kurucusunun çocukları tarafından yürütülürler.

Ancak yönetim açısından bu vakıflarla ilgili kanun şu ifade kullanılmıştır; “*Mülhak vakıflar, Anayasaya aykırılık teşkil etmeyen vakfiye şartlarına göre Meclis tarafından atanacak yöneticiler eliyle yönetilir ve temsil edilir*” (Vakıflar Kanunu, 2008). Mülhak vakıflarda borçlar vakfın kendi mal varlığı ile karşılanmaktadır. Bu durum mazbut vakıflarla arasındaki önemli bir farklılıktır.

1.3.2.4.3. Cemaat Vakıfları

Cemaat vakıfları, gayrimüslim vatandaşların kültürel, sosyal ve dinî ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla kurulmuş olan vakıflardır. Yöneticilerini kendileri arasından seçerler. Ancak Vakıflar Genel Müdürlüğünün denetimine tabidirler.

1.3.2.4.4. Esnaf Vakıfları

Esnaf vakıfları vakıflar kanununda “*2762 sayılı Vakıflar Kanununun yürürlüğünden önce kurulmuş ve esnafın seçtiği yönetim kurulu tarafından yönetilen vakıflar*” olarak tanımlanmaktadır. Yönetimini esnaf kendi arasından seçer.

1.3.2.4.5. Yeni Vakıflar

Vakıflar Kanununun 3. maddesinde, yeni vakıflar “*Mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi ile 4721 sayılı Türk Medenî Kanunu hükümlerine göre kurulan vakıflar*” olarak tanımlanmıştır. Bu vakıfların oluşturulması “vakıf senedi” ile gerçekleşmektedir.

BÖLÜM 2

2. KAGK’LARDA FİNANSAL RAPORLAMA

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda finansal raporlama, finansal performansın izlenmesine ve paydaşlara iletilmesine yardımcı olduğu için operasyonların ayrılmaz bir parçasıdır. Finansal raporlamanın doğru ve şeffaf olmasını sağlamak, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için önemlidir. Bu, bağışçılar, destekçiler ve kamuoyu dâhil olmak üzere paydaşlar arasında güven oluşturmaya yardımcı olur.

2.1. Finansal Raporlamada Standartlaştırma

Standardizasyon kavramı ile benzerlik gösteren ve kimi durumlarda standardizasyon ile eş anlamlı gibi kullanılan kavramlar mevcuttur. Bu kavramlar uyumlaştırma ve tekdüzeliktir.

Uyumlaştırma karşılaştırılabilirliği amaç edinmektedir. Her ülke başlangıçta kendi kaynakları doğrultusunda kendi kurallarını belirlemektedir. Kıyaslamaya engel durumlar azaltılmaya çalışılır. BOBİ FRS’ler hem uluslararası standartlara uygun olması hem de yerel bir standart olması nedeniyle bu duruma örnek olarak değerlendirilmektedir.

Tekdüzelik ise niteliği aynı olan kurumların uyguladıkları kuralların da aynı olması anlamına gelmektedir. Türkiye’de kullanılan “tek düzen hesap sistemi” bu uygulamanın en iyi örneğidir.

Muhasebe standartları çeşitli kural ve düzenlemelerden oluşmaktadır. Bu düzenlemeler finansal tablolar ve kayıt tutma sistemleri ile ilgili kuralları belirlemektedir. Hangi bilgilerin finansal tablolarda yer alacağı, bu bilgilerin nasıl kullanılacağı muhasebe standartları tarafından belirlenmektedir.

Finansal muhasebe, belirtilen standartların uygulanmadığı ülkelerde parasal kayıtların tutulması ve yolsuzlukları önlemek için, bir denetim ve kontrol mekanizması olarak kullanılmaktadır (Enthoven, 1973). Bu ülkelerde muhasebe uygulamaları, devlet tarafından belirlenmiş yasal düzenlemelere dayanmaktadır. Ancak bu uygulamalar her ülkenin yasalarındaki farklılıklar sebebiyle bilgi kalitesine olumsuz etki etmektedir.

2.1.1. Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik

İşletmeler ve kurumlar, bilgileri gizlemenin gücünü yıllarca kullanmışlar ancak faaliyetlerin etkinliğini ve finansal raporların güvenilirliğini etkilediğinin anlaşılmasıyla, şeffaflık odaklı yaklaşıma geçiş yapmaya başlamışlardır. Öte yandan, artan küreselleşme ve uluslararası bağımlılık nedeniyle küresel ekonomik ve finansal akışlarda meydana gelen değişimler, açıklık ve şeffaflık ilkelerinin ekonomi politikasının belirlenmesinde büyük önem taşımasını sağlamıştır. Farklı kuruluşların farklı açılardan şeffaflığa ihtiyacı vardır. Şeffaflığın ölçütlerinin belirlenmesi oldukça zordur.

Şeffaflık kurumların değerlendirilmesi için gerekli bilginin serbest bırakılmasıdır (Florini, 2000). Şeffaflık mevcut durum, karar ve faaliyetler hakkındaki bilginin ulaşılabilir, somut ve anlaşılır olması süreci şeklinde tanımlanmaktadır (Working Group on Transparency and Accountability, 1998).

Piyasanın olmazsa olmaz unsurlarından biri olan şeffaflık, artık finansal kurumların gerçeklerle yüzleşmek zorunda kaldığı ve yetkililerin uygulamalarında daha hesap verebilir hale geldiği bir hale gelmiştir (Sayar, 2001). Ancak şeffaflık ve gizliliğin sınırları net olarak belirlenmelidir. Örneğin bir şirketin rakiplerine avantaj sağlayacak konuları açıklaması uygun olmaz. Şeffaflık, “hesap verme” hedefini sağlamanın yoludur.

Şeffaflık ve hesap verebilirlik, hükümetlerden özel kuruluşlara ve kâr amacı gütmeyen sektöre kadar tüm kurumsal sektörlerde esastır. Bu nedenle kâr amacı gütmeyen kuruluş, toplumsal faydayı ön planda tutan bir kuruluş olarak ilgili bilgileri taraflarına en etkin şekilde iletmekle borçludur.

Şeffaflık derecesinin yüksek olmasının, bilgi riskinin daha düşük olmasına sebep olacağına dair çalışmalar vardır (Edwards vd., 2006). Doğru, anlaşılır, güncel ve ilgili bilgiye sahip olmak, kaynak tahsisinin yanı sıra üretkenlik ve büyüme üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir. Yine, varsayım olarak, daha açık ve kapsayıcı bir bilgi alışverişi, paydaşların ve halkın aldıkları kararlar hakkında daha fazla bilgi sahibi olmalarını sağlayacak, hesap verebilirlikle birlikte kamu yönetiminin güvenilirliğini artıracaktır. Ekonomik bakımdan da kaynakların etkin biçimde dağılımında önemli rol oynayacaktır (Vishwanath & Kaufmann, 1999).

Kâr amacı gütmeyen kuruluşların, toplumsal katılımı artırmak, ülke ekonomik verimliliğine katkıda bulunmak ve ekonomiye dâhil olmak için

gerekli olduğu göz önüne alındığında, şeffaflığın bu kuruluşlar için ne kadar önemli olduğu anlaşılır. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar da diğer kuruluşlarla birlikte mevzuat ve teşviklerle bilgileri açıklama konusunda desteklenmelidirler.

Şeffaf bilginin oluşabilmesi için değerlendirilebilir verinin olması gereklidir. Yüksek veri kalitesi, bilgiyi kaliteli yapacaktır (Ertuğrul, 2006). Şeffaflık için bilginin özellikleri şunlardır (Vishwanath & Kaufmann, 1999);

- Erişilebilirlik
- Kapsamlılık
- İlgililik
- Kalite
- Güvenilirlik.

Erişilebilirlik: Temel olarak, yasalar çerçevesinde, tüm bilgilerin olduğu gibi elde edilmesi gerekir. Erişilemeyen bilginin elde edilemediği söylenemez. Medya, internet, yazılı kaynaklar erişilebilirliği, bilgiye ulaşmayı sağlayan unsurlardır.

Kapsamlılık: Bilgi, tüm kullanıcılar için kâfi kapasiteye sahip olmalıdır.

İlgililik: Bilgi, kullanıcısının araştırdığı ve ulaşmayı hedeflediği şeyle alakalı olmalıdır. Bilgi kullanıcısına göre değişebildiği için ilgililiği sağlamak kolay değildir.

Kalite: Bilginin nitelikli olması gereklidir. Niteliğin sınırlarını ise düzenleyici otoriteler, mevzuat, standartlar belirlerken, denetim ile kalite artırılabilir. Kaliteli bilginin özellikleri, zamanlı, tam, açıklayıcı, tutarlı olmasıdır.

Güvenilirlik: Bilgiler önemli yanlışlardan veya yanıltıcı ifadelerden arındırılmış olmalıdır (Sayar, 2001).

Şeffaflıkla ilgili kilit noktalar, ayrıntılı bilgilerin nasıl ifşa edilmesi gerektiği, düzenlemeler, değerlendirme ve denetim önlemleridir. Şeffaflığın sınırını “fayda-maliyet” durumu belirler. Bilginin faydalı olması ve ancak yayımlayıcıya ve taraflarına kabul edilebilir bir maliyetinin olması gereklidir. Söz konusu maliyetler arasında bilgilerin toplanması, düzenlenmesi, yayılması, değerlendirilmesi için harcanan para, çaba ve süredir. Hızla değişen çevre koşulları ve bilginin elde edilmesindeki zorluklar, şeffaflığı sağlamayı zorlaştırmaktadır (Ertuğrul, 2006). Bazı bilgilerin açıklanmamasının sebepleri

olmakla birlikte, kâr amacı gütmeyen kuruluşların toplum yararına hareket etme saiki bu sebepleri ekarte edecektir.

Ulusal uygulamalar, bilginin toplanması ve yayılmasında önemli bir rol oynamaktadır. Her ülke kendi bilgi açıklama sistemini belirler ve buna göre hareket eder. Bu uygulamalar, şeffaflığın doğurduğu riskleri en aza indirmeli ve istikrar sağlamalıdır. Yaptırım mekanizmaları ile suçlar cezalandırılarak hesap verilebilirlik sağlanmalıdır. Maliyet ve faydaları dengeleyen ve şeffaflığı artıran bir yaklaşım bulmak, dikkatli bir değerlendirme gerektirir.

Hesap verebilirlik, kaynakların tahsis edildiği ve devredildiği kişilerin, bu kaynakların ve yetkilerin nasıl kullanıldığını gösterme yükümlülüğünü ifade eder (Sayıştay Başkanlığı, 2001). Diğer bir deyişle, alınan kararların doğruluğunu ve sorumluluğunu ifade eder. Şeffaflık, bu kararlar için en iyi bilgiyi sağlamaya yardımcı olurken, üstün hesap verebilirlik karar vericileri disipline bağlar. Kamu yönetiminde, özel sektörde veya vakıflar gibi kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda karar alma kalitesinin iyileştirilmesine yardımcı olur (Working Group on Transparency and Accountability, 1998). Hesap verebilirlik, kaynakların uygun şekilde tahsis edilmesini, ekonomik istikrarı ve nihayetinde ekonomik ve sosyal refahı teşvik eden şeffaflığın varlığından beslenir. Hesap verebilirlik, olumsuz anlamıyla, kontrol ve cezalandırma anlamına gelirken iyi anlamda, amacı ve kullandığı kaynaklar doğrultusunda doğru bilgiye ulaştırır (Özyıldız, 2000).

2.1.2. Standartlaşma

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda finansal standartlar anlatılmadan önce standartlaşmanın ne olduğu, buna neden gerek duyulduğu açıklanmalıdır.

Uluslararası standartların çıkış noktası şeffaflığın nasıl ölçüleceğidir. Şeffaf bilginin özelliklerini de hesaba katarsak, karşılaştırılabilirliğin sağlanması için standartlaştırmanın temel bir gereklilik olduğu açıktır. Erişilebilirlik veya kalite açısından ölçülemeyen iki veya daha fazla bilgi parçası arasındaki herhangi bir fark, bilginin sahip olması gereken özelliklere sahip olmadığı anlamına gelir. Bilginin karşılaştırılabilirliği, özellikle günümüzün giderek küreselleşen dünyasında bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu bağlamda ülkeler, zorunlu olsun ya da olmasın, standart bilginin

uygulanmasını kendileri ya da statüleri için oluşturdukları birliklerde ya da organizasyonlarda aramaktadırlar.

2.1.3. Uluslararası Standartlar

Uluslararası standartların karşılaştırılabilirliği artırarak ekonomideki paydaşların karar almalarını iyileştirdiği varsayılmaktadır. Dünyada standart finansal bilgiler oluşturma fikri bu noktadan hareketle ortaya çıkmıştır.

2.1.4. Muhasebede Standartlaştırma Tarihi

Muhasebe sistemlerinin ülkeler arasındaki farklılıkları ilk olarak 1844 tarihinde Britanya Parlamentosu tarafından hazırlanmış bir rapor ile gündeme getirilmiştir (Perera, 1985). Ülkeler arasındaki farklılıkların giderilmesi ise ilk olarak, 1904 tarihinde Uluslararası Muhasebeciler Birliği (AIDC) tarafından düzenlenen “Uluslararası Muhasebeciler Kongresi’nde” ele alınmıştır (Choi & Mueller, 1978).

20. yüzyılın başlarında yaşanan bu gelişme, işletmelerin dili olarak kabul edilen muhasebenin herkes tarafından okunabilmesini amaçlamaktadır. Daha sonra meydana gelen gelişmeler incelendiğinde ise 1960 yılında Kraayenhof (1960) tarafından önerilen daha geniş kapsamlı olup, farklılıklara da izin veren bir tekdüzen sistem karşımıza çıkmaktadır. 1961 yılında ise Avrupa’da “Groupe d'Etudes” ve Kanada, ABD ve İngiltere’de ise Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu (AISG) oluşturulmuştur.

1973 yılına gelindiğinde ise Kanada, Japonya, Avustralya, Meksika, İngiltere, Hollanda, Almanya, İrlanda, Fransa ve ABD bir araya gelerek Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’ni (IASC) oluşturmuşlardır. Bu komite muhasebe standartları oluşturmada önemli adımlar atmıştır. İlk taslağı 1974 yılında UMS-1, Muhasebe Politikalarının Açıklanması Standardı bu adımlardan ilkidir.

OECD, 1976 tarihinde “Çok Uluslu İşletmelerde Yatırımlar Deklarasyonu’nu” yayınlamış ve önemli bir katkı sağlamıştır. Bu deklarasyonun yapısı genel bir standart olmanın ötesinde raporlama yükümlülüklerine yöneliktir. OECD kendisini bu anlamda standart belirleyen bir kuruluş olarak değil, mevcut muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasını sağlayan bir üst kurum olarak tanımlamaktadır (Üstündağ, 2000).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) 1977 yılında kurulmuştur. IFAC sayesinde muhasebe mesleği örgütsel bir yapıya kavuşmuş ve mesleki bir görüş birliği ortaya çıkmasına yol açmıştır.

Muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasına dair Avrupa'da gerçekleştirilmiş olan ilk adım olarak kabul edilen "Dördüncü Direktif" 1978 yılında yayınlanmıştır. Tarihler 1981 yılını gösterdiğinde IASC, uluslararası muhasebe standartları oluşturmak ve konu üzerine çalışmaları yayınlamak konusunda tek ve tam yetkili hale gelmiştir. 1987 yılında iki önemli gelişme meydana gelmiştir. İlk olarak finansal tabloların karşılaştırılabilirliği projesi başlamıştır. İkincisi ise, ilk kez bütün bir cilt olarak yayınlanan IASC Uluslararası Muhasebe Standartları olmuştur. 1988'de finansal tabloların karşılaştırmak için standart taslağı yayınlanmıştır. Bu yıl içinde IASC'nin danışma grubu, Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (FASB) katılımıyla genişlemiştir. 1990 yılında bu kez IASC'nin Danışma Grubuna, Avrupa Komisyonu katılarak yönetim kuruluna gözlemci atamıştır. 1993'de IASC ve IOSCO standartların listesiyle ilgili bir mutabakata varmış ve IASC'nin nakit akış tabloları ile ilgili yedi numaralı standardı IOSCO'ya bağlı menkul kıymet borsalarında yer alan işletmeler tarafından zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır. 1994 tarihinde SEC tarafından 3 tane, IOSCO tarafından ise 14 tane UMS kabul edilmiştir. Yine bu tarihte Dünya Bankası tarafından Tarım İşlerinde Muhasebe projesi maddi olarak desteklenmiştir.

1995 tarihinde IASC ve IOSCO detaylı temel standartlar oluşturabilmek için bir çalışma planı üzerinde anlaştılar. Aynı yıl Avrupa Komisyonu muhasebe uyumlaştırılması için sermaye piyasalarında işlem gören firmaların UMS'lerin kullanımına müsaade edecek yeni bir uygulama başlattı. UMS kurallarını ilk olarak uygulayanlar Alman şirketleri olmuştur. İsviçre'de ise holding şirketleri bu standartları uygulamaya başlamıştır. Avrupa Birliği'nde geçmişte uygulanan muhasebe direktiflerinin UMS ile uyumlaştırılması ile ilgili çalışmalar 1996'da başlamıştır. Almanya, Belçika, İtalya ve Almanya'da büyük işletmelerin UMS'leri kullanma serbestiyeti, 1998 yılında bu ülkelerde meydana gelen kanun değişiklikleri ile mümkün olmuştur. 1999 tarihinde IMF ile G-7 ülkeleri arasında IASC standartlarını desteklemek ile ilgili mutabakat oluşmuştur. Aynı tarihte ayrıca eski Sovyet ülkelerinin de IASC standartlarının uygulanmasına da karar verilmiştir. 2000 yılında IOSCO tarafından sınır ötesi piyasalarda sermaye arayışı olan şirketler için bir tavsiye kararı alınmıştır. Bu

karara göre IOSCO'nun kabul ettiği 30 adet UMS'yi kullanmaları halinde, üyeleri için hazırlanan raporları kabul etmeleri tavsiye edilmektedir. IASC 2000 yılında IASB'ye dönüşmüştür. Ardından standartlaşma ile ilgili yaptırım gücüne sahip olan karar alınmıştır. Bu karara göre Avrupa Komisyonu tarafından, borsalarda işlem gören birlik üyesi ülkelerin şirketleri için finansal tabloların en geç 2005 yılı itibariyle UMS'lere uygun şekilde hazırlanmasını zorunlu kılmıştır. IASB 2001 yılında, mevzu bahis standartların UFRS'ye dönüştürülmesi kararını almıştır. 2002 yılında IASB ve FASB arasında imzalanan anlaşma ile aralarında bulunan farkların 2005 yılı başına kadar giderileceği kararı alınmıştır (www.turmob.org.tr).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB); Londra'da kurulan muhasebe standartlarının hazırlanması ve yayınlanmasında kabul gören tek otorite olarak kabul edilmektedir. Kurul toplam 9 üyeden oluşmaktadır. Kurulun amacı, kamuyu ilgilendiren muhasebe raporları hakkında şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiler gerektiren tek tip ve yüksek kaliteli, anlaşılır ve uygulanabilir bir küresel muhasebe standardı geliştirmektir. Hükümet ayrıca ulusal muhasebe standartları ile iş birliği yaparak dünyanın farklı yerlerinde muhasebe standartlarını uyumlaştırmaya çalışmaktadır.

IASC Vakfı; Finansal Raporlama Değerlendirme Komitesi ve Standart Danışma Konseyi'nin yanı sıra iki ana organı (Mütevelli heyeti ve IASB) bulunan bir kuruluştur. IASB muhasebe standartlarını belirlemekten sorumlu olsa da, IASB üyeleri IASC Vakfı tarafından atanmaktadır.

2.1.5. IASC'nin Muhasebe Standardı Oluşturma Süreci

IASC muhasebe standartları oluşturmaktaki amaçları şöyle ifade edilmektedir;

- a. Kullanıcıların kamu yararına finansal kararlar almasına yardımcı olmak için finansal tablolardan yüksek kaliteli, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiler gerektiren anlaşılır ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmek.
- b. Bu standartların kullanılmasını ve uygulanmasını teşvik etmek,
- c. Ulusal ve uluslararası muhasebe standartları arasında uyumlaştırmalarda aracı rol oynamak.

IASC, kavramsal altyapıya uygun biçimde standartlar oluşturmaktadır.

Kavramsal bir altyapı aracılığı ile, muhasebenin sınırlarını ve işlevlerini tanımlayan tutarlı standartlar oluşturulur (Kieso & Weygandt, 1998). Standart oluşturulmasında süreç şu adımlardan oluşmaktadır (Üstündağ, 2000);

- Kurul, ilk olarak Standart Geliştirme Komitesi oluşturur. Bu komiteye kurul üyelerinden biri başkanlık eder, bu komitede IASC üyesi en az üç ülkenin temsilcileri bulunur.
- Komite ilgili standartlar doğrultusunda muhasebe uygulamaları ve sorunları incelenir. IASC'nin standartlar konusunda kendisine esas aldığı çerçeve ile mevcut standart arasındaki uyum incelenir. Komite eğer ki farklı muhasebe uygulamalarını gerekli gördüğü durumlarda, ulusal ve bölgesel incelemelerde bulunur. İncelemeler sonucunda kurula bir görüş sunulmaktadır.
- Kurulun sunduğu değerlendirmenin ardından komite, “ilkeler rapor taslağı” hazırlamaktadır. Bu taslağın hazırlanmasındaki amaç son taslağın hazırlanışına temel oluşturacak muhasebe ilkelerinin belirlenmesidir. Alternatif uygulamalar ve bu uygulamaların kabul ve reddi ile ilgili gerekçeler bu taslakta yer alır. İlgililerden görüşleri istenir. Görüş bildirme süresi genel olarak 3-4 aydır. Kurul tarafında komiteye, bir standartla ilgili doğrudan son taslak hazırlanması istenebilir.
- İlkeler rapor taslağı ile ilgili görüşler komite tarafından incelenir. Kurula sunulacak olan nihai rapor hakkında görüş birliğine ulaşılır. Bu rapor resmi olarak yayınlanmaz ancak talep halinde ilgili kişi veya kurumlara sunulabilir.
- Son taslak komite tarafından kurula sunulması için hazırlanır. Kurulun son taslağı yayınlaması için en az üçte iki oranında onay gerekmektedir. En az 1 ay olmak üzere 3-6 ay arasında ilgililerden görüşlerini bildirmeleri talep edilir.
- Görüşleri inceleyen komite tarafından kurula uluslararası muhasebe standartları taslağı hazırlanır ve sunulur. Kurul bu taslak üzerinde değişiklik yapabilir ve dörtte üçlük bir onaylama ile standart yayınlanır.

2.1.6. Türkiye’de Uluslararası Standartlara Geçiş

Muhasebe, finansal tablolar ve finansal raporlara dair hükümler için Türkiye’de uzun yıllar boyunca Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu gibi düzenlemeler kullanılmaktaydı. Muhasebe uygulamalarının vergi ile ilgili yasalar içinde yer alması, muhasebe uygulamalarının vergi matrahı tespitine yönelik uygulanması ile neticelenmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu, sigorta şirketleri ve bankalara dair düzenlemeler ile vergi mevzuatı ve TTK, maliye bakanlığının Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliğlerinin muhasebeyle ilgili düzenlemeleridir.

TÜRMOB tarafından 9 Şubat 1994’de hazırlanan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Türkiye Muhasebe Standartlarını yayınlamıştır (Sayar, 2002).

Türkiye’de çok uluslu şirketlerin sayısı zaman içerisinde artış göstermektedir. Bu şirketlerin uluslararası pazarlarda faaliyet gösteriyor olmaları nedeniyle, uluslararası düzenlemelere de sadece bu işletmelerin uymasına yol açmıştır. Bankalar, sigorta şirketleri ve sermaye piyasalarında yer alan işletmeler ise son yıllarda bu düzenlemelere uymak zorunda kalmışlardır.

Muhasebe alanında piyasada var olan düzenlemelere uyuluyor olması tek başına yeterli değildir. Ayrıca sonuçların kamuoyu ile de paylaşılması gerekmektedir. Böylece bilginin tüm paydaşlarla etkin bir biçimde paylaşılması mümkün olacaktır. Bilginin kamuoyu ile paylaşılması finansal tablolar aracılığı ile gerçekleşmektedir. Ülke ekonomisinin gelişmesi için öncelikle iyi bir muhasebe sistemine ve bu sistemi titizlikle uygulayacak muhasebecilerin yetiştirilmesi gerekmektedir (Özyürek, 2002).

Türkiye’de 2011 yılından itibaren standart oluşturma ve yayınlama görevini “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” devralmıştır. “Kamu gözetimi, bağımsız denetim faaliyetinin genel olarak geçerli olan mevzuata uygun olup olmadığının ve bu faaliyetin, çeşitli çıkarları arasında kamu yararını ön planda tutan, meslekten bağımsız, standartlara uygun bir kuruluş tarafından yürütülüp yürütülmediğinin denetlenmesidir (Kamu Gözetim Kurumu, 2019).

2 Kasım 2011 tarihinde 660 sayılı KHK ile kamu gözetimi alanındaki uluslararası gelişmenin bir gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında önerilen bağımsız denetim alanını düzenlemek amacıyla kurulmuştur. Maliye Bakanlığına bağlı idari özerkliğe sahip bir üst kuruldur. KGK’nın temel amacı,

denetim raporlarının doğru ve bağımsız hazırlanması ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerin sunulmasına ilişkin olarak yatırımcıların çıkarlarını ve kamu yararını korumaktır (Kamu Gözetim Kurumu, 2019).

KGK'nın görevleri kurumun internet sayfasında şöyle açıklanmaktadır; “Bağımsız denetçilere ve bağımsız denetim kuruluşlarına yetki vermek. Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yaparak, uygulamada tekdüzelik, bağımsız denetim için gerekli olan güven ve kaliteyi sağlamak. Uluslararası muhasebe standartlarına uygun Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) oluşturulması ve yayınlanması. Uluslararası denetim standartlarına göre Türk Denetim Standartlarının (TDS) oluşturulması ve yayınlanmasıdır” (Kamu Gözetim Kurumu, 2019).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, yayınlanacak bütün yeni muhasebe ve raporlama standartlarından sorumludur. Bu sebeple kâr amacı olmayan işletmeler için bir standart uygulaması başladığı takdirde, ilgili standartları düzenleme ve kamuoyu ile paylaşma görevi KGK'ya ait olacaktır.

2.2. KAGK Muhasebesi

Kâr amacı gütmeyen kuruluşların diğer ticari muhasebe sistemlerinden farkı, gelirlerin toplanması (şartlı ve koşulsuz bağışlar) ve dönem sonunda gelirlerin dağıtılmasındaki farklılıklardır (Şanlı, 1980:29).

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, yapıları gereği “*Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*”ndeki bütün hesapları kullanmazlar. Örneğin, vakıflar, gelirleri kuruluş amaçlarına yönelik olarak kullanmak zorundadırlar.

2.2.1. Vakıflarda Muhasebe

Vakıf muhasebesi, vakıfların finansal işlemlerini kaydetmek, raporlamak ve analiz etmek için kullanılan bir muhasebe yöntemidir. Vakıf muhasebesi, geleneksel muhasebe yöntemlerinden farklıdır çünkü vakıfların özel ihtiyaçlarına göre uyarlanmıştır.

Vakıfların muhasebe sistemindeki belirgin bazı özellikler şu şekilde sayılmaktadır (Şahin, 2016);

- Vakıfların muhasebe kayıtlarını “Vakıflar Tekdüzen Hesap Planına” göre tutmaları gerekir.

- Vakıflar belge düzenleme, defter onayı ve kayıt düzeni gibi konularda Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabidir.
- Vakfedilen mal, menkul ve gayrimenkullerin asılları satılamaz, miras bırakılamaz ve bağışlanamaz.
- Vakıf Senedinde bulunmayan faaliyetlere harcama yapılamaz, ancak yapılması durumunda kurucudan tahsil edilir.
- Vakıfların yapması gereken giderler cezalı hale düşmüşse aradaki fark kurucu tarafından ödenir.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda, vergi muafiyeti tanınmış olan vakıflar, çeşitli faaliyetlerinde katma değer vergisinden istisna edilmiş olduklarından Katma Değer Vergisi, hesaplarına KDV dahil olarak kaydedilir.
- Vakıflar kurumlar vergisine tabi değildir.
- Vakıfların amortisman ayırma zorunluluğu yoktur.
- Vakıflar Kanunu Madde 26'ya göre, “vakıflar; amacını gerçekleştirmeye yardımcı olmak ve vakfa gelir temin etmek amacıyla, Genel Müdürlüğe bilgi vermek şartıyla iktisadî işletme ve şirket kurabilir, kurulmuş şirketlere ortak olabilirler. Şirketler dahil iktisadî işletmelerden elde edilen gelirler vakfın amacından başka bir amaca tahsis edilemez.”
- Vakıflar kar amacı gütmendiğinden, faaliyetler sonunda oluşan fazlaya/eksiğe gelir gider farkı denir.
- Vakıflar yılsonunda gelirlerini ve giderlerini, borçlarını ve alacaklarını envanter defterine işlemelidirler.

“Yeni vakıflar; şubelerinin muhasebe hesap planının vakıf merkezinin hesap planına uygun olmasını, yıl içindeki gelir ve giderlerini, yeni yıla devredecek makbuz bilgilerini ve mevcut paralarını gösteren yılsonu hesap durumlarını her yıl vakıf merkezine gönderilmesini, yıl sonunda şubenin mali tabloları ile vakıf merkezinin mali tablolarının konsolide edilmesini sağlarlar” (Vakıflar Yönetmeliği, 2008)

Vakıfların muhasebesi (Vakıflar Yönetmeliği, 2008)

“MADDE 50 – (1) Yeni vakıflar ile mühlak, cemaat ve esnaf vakıfları, muhasebe kayıtlarını Genel Müdürlüğün resmi internet sitesinde yayımlanacak

Vakıflar Tek Düzen Hesap Planına uygun olarak tutarlar, bilanço ve gelir tablolarını da bu plan ekindeki örnek tablolara göre düzenlerler.

(2) Yıllık brüt geliri 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 177 inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan ve her yıl Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarının üzerinde bulunan vakıflar ile vergi muafiyeti, işletmesi, iştiraki, şube ve temsilciliği olan vakıfların bilanço esasına göre defter tutmaları zorunludur.

(3) Bilanço esasına göre defter tutmayı gerektirmeyen vakıflar, işletme esasına göre defter tutabilirler.

(4) Vakıflar muhasebe kayıtlarını ve belgelerinin tevsikini 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen hükümlere uygun olarak yaparlar.

(5) Mülhak vakıflar, ayrıca Ek-8'deki yıllık hesap cetvellerini düzenleyerek her takvim yılının ilk altı ayı içerisinde bölge müdürlüğüne vermek zorundadırlar. Mülhak vakıf yöneticisinin ibraz ettiği belgeler ve vakfiyede belirtilen hayır şartları esas alınarak, kesin hesap bölge müdürlüğüne kontrol edildikten sonra onaylanmak üzere Genel Müdürlüğe gönderilir.

Tutulacak defterler

MADDE 51 – (1) Vakıflar;

a) İşletme hesabı esasında; karar defteri, işletme hesabı defteri ile bağış makbuzu kayıt defterini,

b) Bilanço esasında ise; karar defteri, yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri ile bağış makbuzu kayıt defterini, tutmak zorundadırlar.

Belgelerin saklanma süresi ve bağış makbuzları

MADDE 52 – (1) Vakıflar tarafından tutulması gereken defterler ile kullanılan bağış makbuzları, harcama belgeleri ve diğer belgeler özel kanunlarda belirtilen süreler saklı kalmak üzere, ilgili buldukları mali yılı takip eden takvim yılından başlayarak 10 yıl süreyle saklanır.

(2) Vakıflar, kullanacakları bağış makbuzları ile gerekli görülen belgeleri Genel Müdürlükten temin ederler.”

Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesinin 1/2. bendinde belirtilen tutarın üstünde yıllık brüt gelire sahip olan kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, bilanço usulüne göre defter tutmak zorundadırlar. Bu tutar 2022 yılı için 200.000 TL'dir. 27.09.2008 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan “Vakıflar Yönetmeliğinin” 50/2. maddesi bu maddeye atıf yapmaktadır.

2.2.2. Vakıfların Denetimi

Vakıflar Yönetmeliğinde vakıfların denetimi şu şekilde açıklanmıştır: (2008, Sayı: 27010), “MADDE 39 – (1) Vakıf yöneticileri, yıl sonundan itibaren altı ay içerisinde yapılacak iç denetim rapor ve sonuçlarını Ek-7’deki forma uygun olarak düzenleyerek rapor tarihini takip eden iki ay içerisinde ilgili bölge müdürlüğüne göndermekle yükümlüdürler.

(2) Yeni vakıflar şube ve temsilciliklerini de denetleyerek her yıl verecekleri raporlarda bu alt birimlerle ilgili bilgilere yer verirler.

(3) Vakıfların, şube ve temsilciliklerinin amaca ve yasalara uygunluk denetimi ile iktisadî işletme ve iştiraklerinin faaliyet ve mevzuata uygunluk denetimi Genel Müdürlükçe yapılır. Genel Müdürlük Rehberlik ve Teftiş Başkanlığınca vakıfların;

a) Vakfiye ve vakıf senedinde yazılı amaç doğrultusunda faaliyette bulunup bulunmadıkları,

b) Yürürlükteki mevzuata uygun yönetilip yönetilmedikleri,

c) Mallarını ve gelirlerini vakfiye, 1936 beyannamesi ve vakıf senedindeki şartlara uygun kullanıp kullanmadıkları,

ç) Vakıf iktisadi işletmeleri ile iştiraklerinin iş ve işlemleri ile gerektiğinde vakıflara ait diğer iştiraklerinin iş ve işlemleri, denetlenir.”

Örnek Vakıf Finansal Tabloları aşağıdaki gibidir;

Tablo 1: TSK Dayanışma Vakfı Gelir Tablosu (01.01.2021-31.12.2021)

Brüt Satışlar		28.071.495,88.-
Bağış ve Yardımlar	28.071.495,88.-	
BRÜT SATIŞ KARIZARARI		28.071.495,88.-
Faaliyet Giderleri		28.645.549,72.-
Amaca Yönelik Giderler	23.461.248,21.-	
Yönetim İdame Giderleri	4.978.489,37.-	
Amortisman ve Tükenme Payları	205.812,14.-	
FAALİYET KARI / ZARARI		- 574.053,84.-
Diğer Faaliyetler Olağan Gelir ve Karlar		26.484.589,55.-
Faiz Gelirleri	25.774.725,42.-	
Menkul Kıymet Satış Karları	332.685,42.-	
Diğer Olağan Gelir ve Karlar	325.357,14.-	
İştiraklerden Temettü Geliri	51.820,57.-	
OLAĞAN KAR VEYA ZARARI		26.910.534,71.-
Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	12.807,19.-	
Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	- 8.729,88.-	
DÖNEM NET KARI		26.914.612,02.-

Tablo 2: TSK Dayanışma Ayrıntılı Bilançosu (31.12.2021)

LÜZÜMEN YARARLAR		150.611.544,30	LİZA VEKİLİ YARARLI GİRHANGLAR		1.801.895,70
FAZLA KESİLENLER		100.000.000,00	TECAR BİNGÖR		1.801,31
Banka	1.581,28		Akay Depozito ve Teminatlar	229,00	
Bankalar	100.229.849,77		Mutlak	1.572,31	
Diğer Faiz Değerler	211.408,00				
HESAP HAVATLARI		1.001.071,20			
Diğer Mevki İstisnalar	1.001.071,20		100.000.000,00		100.000,00
TECARİ ALACAKLAR		88.488,21	Diğer Mevki Karları	41.281,18	
Verilen Depozito ve Teminatlar	80.700,09		Diğer Kurum Kurumları	83.330,87	
Diğer Ticari Alacaklar	5.230,00				
Personel ve Hizmetler	1.238,12		İLLAY. AY. İLL. VE İLLER TEK.		1.180,22
STOKLAR		10.000,00	Gözetim Tutarları		
Ticari Mal Stokları	10.000,00		HUKUK TAHMİNİ KARŞIĞI		1.488.000,71
OD. Y. AY. İLL. VE İLLER TAA.	10.230,17		Yüklenmiş Karşılıklar	1.488.000,71	
Diğer AY. İLL. Stokları	10.230,17				
İÇİŞİLERİ HESAPLARI		12.230,18	İ. ÖZET HESAPLARI		157.200.646,04
İç Alacaklar	11.234,18		BİTİRİLMİŞ		1.525.000,00
İ. ÖZET HESAPLARI		13.290.003,44	Ticari Karlar	1.515.000,00	
İHLAĞI DURAN HAVATLAR		10.000.000,00			
İştirakler	10.000.000,00		İSTİHARİTEDİLER		881.000,00
Diğer Mevki İstisnalar	40.000,00		Bünyesindeki Diğer İşletmeler	881.000,00	
MAZİN HESAPLARI		2.281.000,97			
Alacaklar	100.000,00				
Bankalar	1.802.103,18		NEŞİRE YERLER		107.234.000,00
Ticari Karlar	202.200,52		3033 DÜZENLEMELER		18.914.012,00
Devletler	400.000,00				
Diğer Kurum Kurumları	1.111.000,00		BAĞIŞ VE YARDIMLAR		1.240.100,71
MAZİN HESAPLARI		0,00	2021'İN ESKİ		-412.000,00
Mücadele Programları	100.000,00		2021'İN ZARAR		-9.522.402,77
Diğer Kurum Kurumları	190.000,00				
İLLER VE İLLER İLLERİ TAA	270,67				
Diğer Yabancı Kurumlar					
AKTİF TOPLAMI		168.802.451,74	PASİF TOPLAMI		168.802.451,74
MAZİN HESAPLARI		1.759.096,12	MAZİN HESAPLARI		1.759.096,12
AKTİF GENEL TOPLAMI		170.561.549,86	PASİF GENEL TOPLAMI		170.561.549,86

2.2.3. Dernek Muhasebesi

Türk Medeni Kanununda dernek gelirleri şu şekilde ifade edilmektedir. “Dernek gelirleri; üye ödentisi, dernek faaliyetleri sonucunda veya dernek malvarlığından elde edilen gelirler ile bağış ve yardımlardan oluşur” (md. 99).

Dernekler gelirlerinin tahsilinde bir makbuz ibraz etmek zorundadır. Fiş basan matbaalar tarafından, bahsi geçen belgelerin seri ve sıra numaraları 15 gün içinde belediyeye bildirilmelidir (Demir, 2008).

Büyük Çaplı Derneklerin Tüzüklerine Göre Gelir Kalemleri aşağıda sıralanmıştır;

- Üye aidatı
- Giriş aidatı
- Vasiyetler
- Derneğe ait iktisadi işletme gelirleri ve ortaklık gelirleri
- Yardım toplama hakkındaki mevzuat hükümlerine uygun olarak, toplanacak bağış ve yardımlar
- Dernek gayrimenkul iradı
- Dernek etkinliklerinden elde edilen gelirler

- Her türlü yayın, kitap, telif hakkı üzerinden elde edilen gelirler
- Pullarının satışından elde edilen gelirler (Sadece Kızılay Derneği)
- Kurumun, amaçlarını yaymak için düzenlenen kara, deniz, hava gezileri
- İhtiyat ve diğer mevduatın faiz ve gelirleri
- Sahibi bulunduğu veya kullanım hakkına sahip olunan imtiyazlardan elde edilen gelirler.

“Dernekler aşağıda yazılı defterleri tutarlar.

a) İşletme hesabı esasında tutulacak defterler ve uyulacak esaslar aşağıdaki gibidir:

1) Karar Defteri: Yönetim Kurulu kararları tarih ve numara sırasıyla bu deftere yazılır ve kararların altı toplantıya katılan üyelerce imzalanır.

2) Üye Kayıt Defteri: Derneğe üye olarak girenlerin kimlik bilgileri, derneğe giriş ve çıkış tarihleri bu deftere işlenir. Üyelerin ödedikleri giriş ve yıllık aidat miktarları bu deftere işlenebilir.

3) Evrak Kayıt Defteri: Gelen ve giden evraklar, tarih ve sıra numarası ile bu deftere kaydedilir. Gelen evrakın asılları ve giden evrakın kopyaları dosyalanır. Elektronik posta yoluyla gelen veya giden evraklar çıktısı alınmak suretiyle saklanır.

4) İşletme Hesabı Defteri: Dernek adına alınan gelirler ve yapılan giderler açık ve düzenli olarak bu deftere işlenir.

b) Bilanço esasında tutulacak defterler ve uyulacak esaslar aşağıdaki gibidir:

1) (a) bendinin 1inci, 2nci, 3üncü alt bentlerinde kayıtlı defterleri bilanço esasında defter tutan dernekler de tutarlar.

2) Yevmiye Defteri ve Büyük Defter: Bu defterlerin tutulma usulü ile kayıt şekli Vergi Usul Kanunu ile bu Kanunun Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği esaslarına göre yapılır.

Yukarıda sayılan defterlerden yevmiye defteri, büyük defter ve tutulması durumunda envanter defteri bu Yönetmelik hükümlerine aykırı olmamak şartı ile elektronik ortamda tutulmalarına ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığınca çıkarılan tebliğlerde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde, diğer defterler ise Bakanlıkça oluşturulan veya izin verilen yazılımlar kullanılarak elektronik ortamda da tutulabilir.”

2.2.3.1. Kayıt Usulü

“Madde 33 - Bu Yönetmeliğe göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe olması zorunludur. Defterler mürekkepli kalemle yazılır.

Defterler bilgisayar ortamında da tutulabilir. Ancak form veya sürekli form şeklinde tutulacak defterler, kullanılmaya başlanmadan önce her bir sayfasına numara verilerek ve onaylatılarak kullanılabilir. Onaylı sayfalar kullanıldıktan sonra defter haline getirilerek muhafaza edilir.

Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilebilir. Diğer defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veya ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Yanlış rakam ve yazının çizilmesi halinde, bu rakam ve yazıyı çizen tarafından paraflanır.

Defterlere geçirilen bir kayıt; kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz hale getirilemez.

Karar defterinin sayfa sonunda imza için bırakılan bölümü hariç defterlerin satırları, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli form veya sürekli form yapraklarının sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz.

Derneklere ait belgeler, kaydedildikleri defterdeki kayıt sırasına uygun olarak numaralandırılır ve dosyalanarak saklanır.”

2.2.3.2. Kayıt Zamanı

“Madde 34 - İşlemler, defterlere günlük olarak kaydedilir. Ancak, gelir ve gider kayıtları;

a) İşlemlerin, işin hacmine ve gereklerine uygun olarak muhasebe düzeni ve güvenliğini bozmayacak bir süre içinde kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtlar on günden fazla geciktirilmaz.

b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan belgelere dayanarak tutan derneklerde, işlemlerin bunlara kaydedilmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, işlemlerin esas defterlere kırkbeş günden daha geç intikal ettirilmesine imkan vermez. Dernek defterlerinin denetim amacıyla istenmesi

halinde, kırkbeş günlük sürenin dolması beklenmeden kayıtların işlenmesi zorunludur.

2.2.3.3. Hesap Dönemi

Madde 35 - Derneklerde hesap dönemi bir takvim yılıdır. Hesap dönemi 1 Ocakta başlar ve 31 Aralıkta sona erer. Yeni kurulan derneklerde hesap dönemi kuruluş tarihinde başlar ve 31 Aralıkta sona erer.

(Ek fıkra: RG-16/3/2018-30362) Talepte bulunmaları halinde, Spor Genel Müdürlüğüne tescil edilmiş spor kulüplerinin (vergi kanunları uyarınca defter tutma yükümlülüğü bulunan iktisadi işletmeleri hariç) farklı tarihleri kapsayan hesap dönemini kullanmalarına İçişleri Bakanlığınca izin verilebilir.”

2.2.3.4. Defterlerin Tasdiki

“Madde 36 – (Değişik: RG-9/7/2020-31180)

Bu Yönetmelikte yazılı defterleri kullanacak dernekler, elektronik ortamda tutulacak defterler hariç olmak üzere, bunları kullanmaya başlamadan önce il müdürlüğüne veya notere tasdik ettirirler. Bu defterlerin kullanılmasına sayfaları bitene kadar devam edilir ve defterlerin ara tasdiki yapılmaz. Ancak, Yevmiye Defteri kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda, her yıl yeniden tasdik ettirilir. Büyük Defterin onaylatılması zorunlu değildir.

Tasdik edilen her defter için ayrı bir tasdik numarası verilir. Derneğin adı, kütük numarası, yerleşim yeri, defterin türü, defterin kaç sayfadan ibaret olduğu, tasdik tarihi, tasdik numarası, tasdiki yapan makamın resmi mühür ve imzasını içeren ve şekli (EK-11)'de belirtilen, elektronik ortamda tutulan Tasdik Şerhi Formu doldurulup defterin ilk sayfasına yapıştırılarak köşeleri tasdiki yapan makam tarafından mühürlenir. Defterin son sayfası, defterin kaç sayfadan ibaret olduğu, tasdik tarihi ve numarası belirtilerek tasdik makamı tarafından mühürlenir ve imzalanır.

Defterlerin her sayfası sıra numarasıyla teselsül edip etmediği kontrol edilerek mühürlenir.

İl müdürlüğü, tasdikini yaptığı defterlere ilişkin bilgileri elektronik ortamda tutulan, örneği EK-12'de yer alan Tasdik Defterine kaydeder.”

2.2.3.5. Gelir ve Gider Belgeleri

“MADDE 38 – (Değişik: RG-23/1/2013-28537) (1)

Dernek gelirleri alındı belgesi ile tahsil edilir. Dernek gelirlerinin bankalar aracılığı ile tahsili halinde banka tarafından düzenlenen dekont veya hesap özeti gibi belgeler alındı belgesi yerine geçer.

Dernek giderleri ise fatura, perakende satış fişi, serbest meslek makbuzu gibi harcama belgeleri ile yapılır. Ancak, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi kapsamında bulunan ödemeler için 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre gider pusulası düzenlenir. Bu kapsamda da bulunmayan ödemeler için Ek-13'te yer alan Gider Makbuzu veya banka dekontu gibi belgeler harcama belgesi olarak kullanılır.

Dernekler tarafından kişi, kurum veya kuruluşlara yapılacak bedelsiz mal ve hizmet teslimleri Ek-14'te yer alan Aynı Yardım Teslim Belgesi ile yapılır. Kişi, kurum veya kuruluşlar tarafından derneklere yapılacak bedelsiz mal ve hizmet teslimleri ise Ek-15'te yer alan Aynı Bağış Alındı Belgesi ile kabul edilir.

Bu belgeler; Ek-13, Ek-14 ve Ek-15'te gösterilen biçim ve ebatta, müteselsil seri ve sıra numarası taşıyan, kendinden karbonlu elli asıl ve elli koçan yaprağından meydana gelen ciltler veya elektronik sistemler ve yazı makineleri aracılığıyla yazdırılacak form veya sürekli form şeklinde, dernekler tarafından bastırılır. Form veya sürekli form şeklinde bastırılacak belgelerin, belirtilen nitelikte olması zorunludur. (Ek cümle: RG-9/7/2020-31180) Aynı bağış alındı belgeleri (EK-15)'de belirtilen bilgileri içermek koşuluyla Bakanlıkça oluşturulan veya izin verilen yazılımlar kullanılarak elektronik ortamda da düzenlenebilir. Düzenlenen bu belgeler Genel Müdürlüğün elektronik sisteminde muhafaza edilir.

Bastırılan belgelerin adedi ile seri ve sıra numaralarının, onbeş gün içinde basımevleri tarafından mülki idare amirliğine bildirilmesi zorunludur. (Ek cümle: RG-9/7/2020-31180) Bu bildirim Dernekler Bilgi Sistemi (DERBİS) üzerinden elektronik ortamda da yapılabilir.

2.2.3.6. Saklama Süresi

Madde 39 - Defterler hariç olmak üzere, dernekler tarafından kullanılan alındı belgeleri, harcama belgeleri ve diğer belgeler özel kanunlarda belirtilen süreler saklı kalmak üzere, kaydedildikleri defterlerdeki sayı ve tarih düzenine uygun olarak 5 yıl süreyle saklanır.

İşletme hesabı tablosu

Madde 40 - İşletme hesabı esasına göre kayıt tutan dernekler yıl sonlarında (31 aralık) (EK- 16)'da gösterilen biçimde "İşletme Hesabı Tablosu" düzenlerler.

Bilanço esasına göre raporlama

Madde 41 - Bilanço esasına göre defter tutan derneklerin yıl sonlarında (31 aralık), (Ek ibare:RG-9/7/2020-31180) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerini esas alarak bilanço ve gelir tablosunu düzenlemeleri yeterlidir."

2.2.4. Derneklerin Denetimi

Derneklerin denetiminde çeşitli yöntemler bulunmaktadır (Doyrangöl, 1997). Bu yöntemler aşağıda belirtilmiştir;

- Genel Denetim
- Özel Denetleme Grubunun Denetimi
- Kamu Yararına Çalışan Derneklerin Mali Denetimi
- Kamu Yararına Çalışan Derneklerin Cumhurbaşkanlığınca Denetlenmesi
- İdare ve Kolluk Kuvvetlerinin Yetkisi
- İç Denetim

2.3. Muhasebe Standartlarına Göre KAGK'lar

Breen vd (2018), kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal tablolarını belirli bir standarda uygun hazırlama ihtiyacı ile ilgili yaptıkları anket çalışması sonucu, tüm dünya bölgelerinde KAGK'larla ilgili olarak finansal raporlama yoluyla KAGK hesap verebilirliği ilkesine güçlü bir destek gösterdiği tespit edilmiştir. Ayrıca aynı çalışmada bu tür raporlamanın uygun standartları takip etmesi gerektiği açıkça kabul edilmiştir.

“TTK’nın 88’inci maddesinin üçüncü fıkrasında “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz’ü addolunur” ifadesi yer almaktadır.

2.3.1. Vakıflarda Finansal Raporlama

TÜSEV (2008) raporunda, kâr amacı gütmeyen kuruluşlara has finansal raporlama standartları geliştirilmesini önermiştir. Bu minvalde, raporlama standart hale getirilmeli ve denetime tabi olanların finansal tabloları kamuya açıklanmalıdır, denmiştir.

Vakıflarda finansal raporlama ile ilgili olarak tarihi ve kültürel miras varlıkların raporlanması, hibelerin raporlanması, fon muhasebesi uygulaması, bağışların takibi gibi konularda çözüm getirilememiş kısımlar söz konusudur (Sağlam, 2013).

2.3.2. Vakıf Tekdüzen Hesap Planındaki Farklar

Vakıf Tek Düzen Hesap Planının işletmelerinkinden farklı olmasının sebebi, kâr amacı gütmemesinin yanı sıra bağışçı, üye ve kurucularının olması ve bunlarla olan finansal faaliyetlerin izlenmesi gerekliliğidir. Vakıflar böylece karşılaştırılabilir ve ilgili bilgiyi paydaşlarına sunabilecektir. Aşağıda vakıf tekdüzen hesap planındaki farklar yer almaktadır.

134	Üyelerden Alacaklar
231	Ortaklardan (Kuruculardan) Alacaklar
245	Bağlı Ortaklıklar (İktisadi İşletmeler)
246	Bağlı Ortaklıklara (İktisadi İşletmelere) Sermaye Taahhütleri (-)
247	Bağlı Ortaklıklar (İktisadi İşletmelere) Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
331	Ortaklara (Kuruculara) Borçlar
333	Bağlı Ortaklıklara (İktisadi İşletmelere) Borçlar
393	Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı
431	Ortaklara (Kuruculara) Borçlar

433	Bağlı Ortaklıklara (İktisadi İşletmelere) Borçlar
434	Üyelere Borçlar
438	Kamuya Olan Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Borçlar
500	Sermaye (Mal Varlığı)
543	Matematik Karşılıklar
544	Ödenmiş Primler Karşılığı
570	Geçmiş Yıllar Karları (Gelir Fazlaları)
580	Geçmiş Yıllar Zararları (Gider Fazlaları)
590	Dönem Net Karı (Dönem Net Gelir Fazlası)
591	Dönem Net Zararı (-) (Dönem Net Gider Fazlası)
603	Bağış ve Yardımlar
604	Prim Ve Aidatlar
633	Amaca Yönelik Giderler (-)
641	Bağlı Ortaklıklardan (İktisadi İşletmeler) Temettü Gelirleri
648	İktisadi İşletme Gelirleri

2.3.3. Vakıf ve Derneklerin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu

Vakıf ve dernekler kurumlar vergisine tabi olmayıp, iktisadi işletmelerinin faaliyet sonuçları kurumlar vergisine tabidir. Bir vakfın veya derneğin bünyesinde iktisadi işletme oluşturması için bazı kısıtlar vardır. Vakıf veya derneğin malvarlığını işletme faaliyeti iktisadi işletme oluşturmamakta ise Kurumlar Vergisine tabi olmazlar. Ancak bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerden gelir vergisi stopajı hesaplanmaktadır.

2.4. Derneklerde UFRS Uygulanması

Dernekler, iktisadi işletmeleri ile konsolide tablolar yayınlamalıdır. Denetime tabi olan iktisadi işletmeler, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları göre raporlama yaparlar. Dolayısıyla ilgili dernek de konsolide tablo yayınlamalıdır. Ancak bilanço esasına göre tablo yayınlamayan dernekler gelir gider tablolarını pekiştirilmiş olarak yayınlamalıdır. Bilindiği gibi UFRS'ye göre bilanço yerine "Finansal Durum Tablosu" ismi kullanılmaktadır. Buna göre finansal durum tablosunda kalemlerle ilgili büyük fark olmamakla beraber

dernek için kâr ya da zarar ifadesi olamayacağından gelir/gider farkı ya da faaliyet sonucu¹ ifadeleri kullanılabilir.

Gelir/Gider tablosunda birtakım farklılıklar olacaktır. UFRS'nin Türkiye uyarlaması olan KGG'nin yayınladığı Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre gelir/gider tablosu yerine Kâr/Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu ismi kullanılmaktadır. Ancak kâr amacı gütmeyen kuruluşlarla iktisadi işletmenin konsolide tablosunda “faaliyet tablosu”² ifadesi daha doğru olabilir. Dernekler için iktisadi işletme faaliyetleri dışındaki gelirler, “Bağışlar”dır. Yine şartlı bağışların, “Özel Fonlarda” tutulması doğru olacaktır. Şartlı bağışlar gerçek anlamda bir fondur. Hangi konuda ve nerede kullanılacağı belirlidir. Bağışlar, nakit bağış, gayrimenkul bağışları şeklinde olabilir. Giderler ise, bağışçı giderleri, burs giderleri şeklinde olabilir.

2.4.1. Örnek Konsolide Rapor: Darüşşafaka Cemiyeti (Derneği)

Aşağıdaki örnek, denetime tabi olan Darüşşafaka Cemiyetinin bağlı ortaklıklarıyla beraber konsolide olarak yayınladığı (31 Aralık 2021) tablolar denetim raporundan alınmıştır (Tablo 3, Tablo 4, Tablo 5, Tablo 6). Denetim raporunda, tabloların UFRS uyumlu olduğu belirtilmiştir.

¹Örnek bkz. Darüşşafaka Cemiyeti ve Bağlı Ortaklıkları 31 Aralık 2021 Tarihi İtibarıyla Konsolide Finansal Durum Tablosu

² Örnek bkz. Darüşşafaka Cemiyeti ve Bağlı Ortaklıkları 31 Aralık 2021 Tarihinde Sona Eren Yıla Ait Konsolide Kapsamlı Faaliyet Tablosu

Tablo 3: Dartüşşafaka Cemiyeti ve Bağlı Ortaklıkları Konsolide Finansal Durumu (31.12.2021)

	Notlar	Bağımsız denetimden geçmiş 31 Aralık 2021	Bağımsız denetimden geçmiş 31 Aralık 2020
VARLIKLAR			
Dönen varlıklar:			
Nakit ve nakit benzerleri	5	293.845.248	176.468.645
Finansal varlıklar	6	79.384.190	70.756.780
Ticari ve diğer alacaklar	7	6.356.587	3.607.014
İlişkili taraflardan alacaklar	8	797.400	721.497
Diğer dönen varlıklar		3.566.196	3.071.131
		383.949.621	254.625.067
Satış amacıyla elde tutulan varlıklar	10	352.584.382	83.699.075
Toplam dönen varlıklar		736.534.003	338.324.142
Duran varlıklar:			
Ticari ve diğer alacaklar	7	900.000	900.000
Finansal varlıklar	6	338.842.387	117.432.785
Maddi duran varlıklar	9	733.887.569	689.323.812
Yatırım amaçlı gayrimenkuller	10	378.828.421	388.576.961
Maddi olmayan duran varlıklar		922.103	375.782
Diğer duran varlıklar		2.427.967	1.326.584
Toplam duran varlıklar		1.455.808.447	1.197.935.924
Toplam varlıklar		2.192.342.450	1.536.260.066
KAYNAKLAR			
Kısa vadeli yükümlülükler:			
Banka kredileri	12	18.708.169	10.633.431
Ticari ve diğer borçlar	11	22.095.332	13.795.551
Diğer yükümlülükler	13	15.910.168	15.221.725
Toplam kısa vadeli yükümlülükler		56.713.669	39.650.707
Uzun vadeli yükümlülükler:			
Banka kredileri	12	81.647.210	52.566.509
Kıdem tazminatı yükümlülüğü	14	10.037.695	7.615.990
Diğer uzun vadeli yükümlülükler	13	60.341.535	20.655.947
Toplam uzun vadeli yükümlülükler		152.026.440	80.838.446
Toplam yükümlülükler		208.740.109	120.489.153
Net varlıklar:			
Yeniden değerlendirme fonu	9	485.640.486	485.640.486
Aktüeryal kayıplar (-)	14	(4.759.013)	(3.419.044)
Özel fonlar	22	91.363.023	--
Geçmiş yıllar faaliyet sonuçları		1.411.357.845	933.549.471
Toplam net varlıklar		1.983.602.341	1.415.770.913
Toplam yükümlülükler ve net varlıklar		2.192.342.450	1.536.260.066

Tablo 4: Darüşşafaka Cemiyeti ve Bağlı Ortaklıkları Konsolide Kapsamlı Faaliyet Tablosu (31.12.2021)

	Notlar	Bağımsız denetimden geçmiş 2021	Bağımsız denetimden geçmiş 2020
Bağışlar ve faaliyetlere ilişkin gelirler	15	546.211.595	312.372.833
Faaliyetlere ilişkin giderler (-)	16	(190.666.599)	(146.236.109)
Faaliyetlere ilişkin net gelir		355.544.996	166.136.724
Diğer gelirler	17	35.850.776	9.581.947
Diğer giderler (-)	17	(3.328.270)	(2.009.835)
Finansal gelir ve giderler öncesi net gelir		388.067.502	173.708.836
Finansal gelirler	18	91.703.282	26.416.046
Finansal giderler (-)	18	(2.378.475)	(4.778.480)
Vergi öncesi faaliyet sonucu		477.392.309	195.346.402
Dönem vergi gideri (-)	21	--	--
Ertelenen vergi gideri(-)	21	416.065	(1.856)
Net faaliyet sonucu		477.808.374	195.344.546
Diğer kapsamlı gelir/giderler			
Yeniden değerlendirme fonundaki artışlar		--	--
Aktüeryal kazanç/(kayıp)	14	(1.339.969)	1.204.575
Net kapsamlı faaliyet sonucu		476.468.405	196.549.121

Tablo 5: Darüşşafaka Cemiyeti ve Bağlı Ortaklıkları Konsolide Net Varlık Değişim Tablosu (31.12.2021)

	Yeniden değerlendirme fonu	Özel fonlar	Aktüeryal Kayıp/(Kazanç)	Geçmiş yıllar faaliyet sonuçları	Toplam net varlıklar
1 Ocak 2021 itibarıyla bakiyeler	485.640.486	--	(3.419.844)	933.549.471	1.415.770.913
Net faaliyet sonucu	--	--	--	477.808.374	477.808.374
Satılabilir bağışlar	--	91.363.023	--	--	91.363.023
Aktüeryal kazanç / (kayıp)	--	--	(1.339.969)	--	(1.339.969)
31 Aralık 2021 itibarıyla bakiyeler	485.640.486	91.363.023	(4.759.813)	1.411.357.845	1.983.602.341
1 Ocak 2020 itibarıyla bakiyeler	485.640.486	--	(4.623.619)	738.284.925	1.219.221.792
Net faaliyet sonucu	--	--	--	195.344.546	195.344.546
Aktüeryal kazanç / (kayıp)	--	--	1.204.575	--	1.204.575
31 Aralık 2020 itibarıyla bakiyeler	485.640.486	--	(3.419.844)	933.549.471	1.415.770.913

Tablo 6: Darüşşafaka Cemiyeti ve Bağlı Ortaklıkları Konsolide Nakit Akış Tablosu (31.12.2021)

	Notlar	2021	2020
Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları			
Net faaliyet sonucu		477.808.374	195.344.546
Düzeltilmeler:			
Maddi duran varlık amortisman giderleri	16	23.505.527	12.145.611
Faiz ve komisyon giderleri	18	2.378.475	2.238.918
Şüpheli alacak karşılığındaki değişimler	7	605.446	736.260
Kıdem tazminatı karşılığı	14	1.334.668	1.385.015
Faiz gelirleri	18	(64.920.503)	(26.416.046)
Gayrimenkul satış karları	17	(32.133.893)	(3.861.000)
Alman kredilere ilişkin kur farkı giderleri		18.113.291	15.767.176
Dönem vergi (geliri)/gideri	21	(416.065)	1.856
Yatırım ve satış amaçlı gayrimenkul değerleme kazançları	15	(223.692.116)	(66.569.828)
İskonto ve karşılıklara ilişkin (gelirler) /giderler, net		(8.133.282)	(717.442)
Gayrinakdi bağışlar	15	(41.651.753)	(40.258.450)
Varlık ve yükümlülüklerindeki değişimler öncesi esas faaliyetlerde kullanılan nakit akımı		152.798.169	89.796.617
İşletme sermayesindeki değişimler		33.592.636	(46.641.361)
Gayrimenkul satışlarından elde edilen hasılat		129.704.018	53.233.500
Ödenen vergi	21	--	(260.989)
Şüpheli alacaklardan tahsilatlar	7	737.954	154.480
Ödenen kıdem tazminatı	14	(252.932)	(701.915)
Esas faaliyetlerden sağlanan net nakit		316.579.845	95.580.330
Yatırım faaliyetleri:			
Menkul kıymet alımları		(221.409.602)	(20.003.168)
Maddi duran varlık alımları		(27.998.927)	(3.061.507)
Maddi duran varlık çıkışları		342.722	
Alman faiz		59.506.972	21.963.013
Yatırım faaliyetlerinde kullanılan net nakit (-)		(189.558.835)	(1.101.662)
Finansman faaliyetleri:			
Ödenen krediler		(12.679.463)	(10.409.100)
Ödenen komisyon ve masraflar		(2.378.475)	(2.612.624)
Emanet hesaplardaki değişim	5	(2.367.350)	(2.215.501)
Finansman faaliyetlerinde kullanılan net nakit (-)		(17.425.288)	(15.237.225)
Nakit ve nakit benzeri değerlerdeki net artış		109.595.722	79.241.443
Nakit ve nakit benzeri değerlerin dönem başı bakiyesi	5	169.411.052	90.169.609
Nakit ve nakit benzeri değerlerin dönem sonu bakiyesi	5	279.006.774	169.411.052

Yukarıdaki tablolardan bilançoda dikkati çeken, cemiyete yapılan bağışların herhangi bir fon karşılığının görülüyor olmasıdır. Diğer taraftan gelir tablosunda bağışlar ayrıca görülebilmektedir. Bunun sebebinin, bağlı ortaklığın kâr amaçlı bir işletme olması ve cemiyetin kendi finansal tablolarını uyumlaştıracakları standartların mevcut olmamasıdır. Henüz taslak halindeki kâr amacı gütmeyen işletmeler için finansal raporlama standartlarına acil ihtiyacın bir göstergesi de bu tür örneklerdir.

2.5. KAGK'lar İçin UFRS Oluşturma

UFRS esas olarak kar amacı güden şirketler tarafından kullanılmak üzere tasarlanırken, bazı kâr amacı gütmeyen kuruluşlar (NPO'lar) finansal raporlama için UFRS'yi kullanmayı seçebilir. Bu, özellikle uluslararası kaynaklardan önemli ölçüde fon alan veya birden fazla ülkede faaliyet gösteren NPO'lar için geçerli olabilir.

Ancak UFRS, NPO'lar için her zaman uygun olmayabilir. Kâr amacı güden şirketlerden farklı olarak, NPO'ların birincil odak noktası kâr elde etmek değil, sosyal veya hayırsever hedeflerini gerçekleştirmektir. Bu, NPO'ların kar amaçlı şirketlerden farklı muhasebe gereksinimlerine sahip olabileceği ve özel muhasebe standartları gerektirebileceği anlamına gelir.

Birçok ülkede, kar amacı gütmeyen kuruluşlar, ihtiyaçlarına göre uyarlanmış özel muhasebe ve raporlama gerekliliklerine tabidir. Bu gereklilikler UFRS'den farklı olabilir ve kar amacı gütmeyen kuruluşların vergiden muaf statüleri, bağış ve yardımları ve kısıtlanmış fonlar gibi benzersiz özelliklerini dikkate alabilir.

Bazı kar amacı gütmeyen kuruluşlar finansal raporlamaları için UFRS'yi kullanmayı seçebilse de, bu standartların kendi özel ihtiyaçları için uygun ve alakalı olup olmadığını ve yerel düzenlemelere dayalı olarak herhangi bir ek raporlama gerekliliğinin uygulanıp uygulanamayacağını dikkate almak önemlidir.

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için UFRS oluşturma girişimi UFRS vakfi desteği ile CIPFA tarafından başlatılmış ve öneri taslağı ve uygulama rehberi kullanıcıların yorumuna 2021 yılında sunulmuştur. Geçen zaman içinde bu yayının uygulandığı ya da raporun kesinleştiği görülmemiştir. UFRS vakfi tarafından henüz onaylanmamıştır. Bunun sebebi görüşlerin geri bildirim için son tarih olarak 31 Mart 2023 belirlenmiştir. İlgili çalışma standart oluşturma rehberi olması açısından son derece yararlı ve gerekli görülmelidir. Zira her ülkenin kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için farklı uygulamaları bulunması ortak bir dilin oluşmasını önlemektedir. Bazı KAGK'ın iktisadi işletmelerinin uluslararası alanda da var olması standartlara uygun konsolidasyonu gerekli kılmaktadır. Ayrıca denetime tabi kuruluşların da bu uyuma göre raporlarını yayınlaması gereklidir.

Söz konusu taslağın çok öncesinde, 1978 yılında AICPA'nın 78-10 nolu standartta kar amacı gütmeyen kuruluşlarda kullanılacak fon muhasebesi

yöntemi açıklanmıştır. Burada fonlar, sınırlı ve sınırsız olarak ikiye ayrılmaktadır (Sağlam, 1997)

Kâr amacı gütmeyen kuruluşla için ilk uluslararası finansal raporlama kılavuzunu geliştirmek amacıyla taslak hazırlanmıştır. IFR4NPO projesi, Ocak 2021 de yayınlanan bir istişare belgesi aracılığıyla, NPO'lar için UFRS'nin tek bir yetkili kılavuz temeli olarak kullanılması önerisi hakkında görüş istedi. Kasım 2022 de ilk taslak rehberi sunuldu (<https://www.ifr4npo.org>).

Bunun ardından iki taslak daha oluşturulacak ve sunulacaktır. Nihai olarak INPAG'ın 2025 yılında yayınlanması planlanıyor. İstişarelerden alınan geri bildirimler dikkate alınarak, KAGK'ye özel finansal raporlama kılavuzu olarak Uluslararası Kâr Amacı Gütmeyen Muhasebe Kılavuzunu (INPAG) oluşturmak için UFRS uyarlamaları önerilmektedir. Sonraki adımda INPAG Sekreterliği, toplu olarak INPAG'i içerecek olan bundan sonraki taslakların geliştirilmesinde geri bildirimleri dikkate alacaktır. Taslağa göre, KAGK'nin (NPO) yönetişimini ve finansal yönetimini kuvvetlendirmek için INPAG şu üç hedefi karşılayacak şekilde geliştirilmektedir: Kalite: Kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporlarının kalitesini, şeffaflığını ve güvenilirliğini artırmak.

Güven: Hazırlayıcıların ve kullanıcıların karar verme ve hesap verebilirlik için yararlı olan KAGK finansal bilgilerinin ihtiyaçlarını dengeleyerek finansal bilgi sağlanmasını desteklemek.

Karşılaştırılabilirlik: KAGK finansal raporlarının karşılaştırılabilirliğini teşvik edecek olan standart KAGK konularını ele almak.

KAGK'ler için taslakta yepyeni ve özgün bir kavramsal çerçeve oluşturulması düşünülse de kavramsal çerçeve geliştirmenin uzun yıllar süreceği bilgisi ile bundan vazgeçilmiştir. INPAG iki varsayım üzerine kurulmuştur. Bunlardan biri tahakkuk esaslı muhasebe ve diğeri de finansal olmayan bilgilerin üretimine ilişkin rehberlik içermesidir.

Tahakkuk esaslı muhasebe, bir KAGK'nin finansal durumu ve faaliyetleri hakkında kapsamlı görüş edinebilmek için gereklidir. Böylece hesap verebilirliği ve şeffaflığı artırabilir. Ayrıca finansal olmayan bilgilerin dâhil edilmesi genel amaçlı finansal raporların üretilmesini sağlar. Bunlar, yönetim yorumları ve açıklayıcı raporları içerir. Böylece kullanıcılara bir KAGK'nin doğası, hedefleri, stratejisi, riskleri ve performansının anlaşılmasını sağlayacak bilgiler sunar.

Taslakta yapılan öneriye göre varlıkların, yükümlülüklerin, gelir ve giderlerin tanımının diğer uluslararası finansal raporlama çerçevelerinde kullanılanlarla tutarlı olacağı belirtilmiştir. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için sermayenin yaygın olması beklenmemektedir. Eşitlik sağlanması için net varlıkların (öz kaynakların) içinde sermayenin varlığından söz edilir. Özkaynaklar, sermaye kâr amacı gütmeyen kuruluş amacına yönlendirilecek olan geçmiş gelir ve giderlerden kaynaklı fazla ve açıklardan oluşur. Birikmiş fazlaların yani kârın KAGK amacına yönlendirilmesi zorunludur.

Taslağa göre, finansal ve finansal olmayan bilgilerin temel özellikleri, ilgililik, güvenilirlik; destekleyici özellikler, karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanlılık, anlaşılabilirliktir. Bu özellikler, UFRS tam set ve Kamu muhasebe standartları ile tutarlı olarak önerilmiştir.

Taslağa göre, KAGK'lara kaynak sağlayanlar, bu kaynakların kullanımını belirli amaçlarla sınırlayabilir. INPAG'e göre, tablolarda bu ayrım şu şekildedir: Gelir ve Gider tablosunda kısıtlamalı (şartlı) gelir ve kısıtlamasız (şartsız) gelir ve ilgili giderler için ayrı satırlar olmalıdır. Finansal durum tablosunda kısıtlamalı ve kısıtlamasız fonların bakiyeleri (net varlıklarda) yer alır. Net varlık (özkaynak) değişim tablosunda, kısıtlı ve serbest fonların yıl içi hareketleri yer alır. Finansal tablolardaki ayrımların yeterli olup olmadığı tartışmaya açılmıştır.

Taslakta, tabloların açıklama (dipnot) kısımlarının tablolardaki anlaşılabilirliği artacağından bahsedilir. Bu bilgiler, kullanıcıların KAGK'nin performans hedeflerini anlamasını sağlayan bilgiler, KAGK'nin performans hedefleri, finansal tablolarının analizi için yorumlardır. Ancak açıklanması ve ifşası olarak hassas kabul edilen bilgiler nadiren açıklanmasından kaçınılabilir.

CIPFA'nın yayınladığı taslakta iki şekilde finansal durum tablo şekli önerilmektedir. Önerilen finansal durum tablosunda, cari varlıklar ve cari olmayan varlıklar incelendiğinde kâr amacı olan işletmelerin finansal durum sunumlarından farklı bir yönü olmadığı görülmektedir. Yine yükümlülükler için de aynı durumun geçerli olduğu ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için işletmelerden farklı bir durumun yansıtılmadığı anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan asıl farkın özkaynaklar (net varlıklar) kısmında olduğu dikkati çekmektedir. Bilindiği gibi varlıkların finansmanı yükümlülüklerden başka özkaynaklarca sağlanır. KAGK'nin, özkaynaklarının, kısıtlanmış fonlardan (fund with restrictions), kısıtlanmış bağış fonlarından (endowment

fund with restrictions), kısıtlanmamış fonlardan (fund without restrictions), sermayeden ve kontrol gücü olmayan paylardan oluştuğu görülmektedir. Böylece kâr amacı gütmeyen bir organizasyonun varlıklarının finanse edildiği fonlarının ayrıştığı görülebilmekte ve ilgililer (paydaşlar) için açıklayıcı bir bilgi elde edilebilmektedir.

Öneri finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir;

Tablo 7: Finansal Durum Tablosu (dikey sunum)

	Notas	20X2	20X1	20X0
Assets				
<i>Current assets</i>				
Cash				
Receivables				
Inventories				
<i>Total current assets</i>				
<i>Non current assets</i>				
Investment in associate				
Property, plant and equipment				
Intangible assets				
Deferred tax asset				
<i>Total non-current assets</i>				
Total assets				
Liabilities				
<i>Current liabilities</i>				
Bank overdraft				
Payables				
Liability for deferred revenue (income with restrictions)				
Interest payable				
Current tax liability				
Current portion of employee benefit obligations				
Current portion of obligations under finance leases				
<i>Total current liabilities</i>				
<i>Non-current liabilities</i>				
Loans				
Long-term employee benefit obligations				
Obligations under finance leases				
<i>Total non-current liabilities</i>				
Total liabilities				
Net assets				
Funds with restrictions				
Endowment funds with restrictions				
Funds without restrictions				
Equity				
Non-controlling interests				
Total net assets				

Tablo 8: Finansal Durum Tablosu (yatay sunum)

	Notes	20X2	20X1	20X0		Notes	20X2	20X1	20X0
Assets					Liabilities				
<i>Current assets</i>					<i>Current liabilities</i>				
Cash					Bank overdraft				
Receivables					Payables				
Inventories					Interest payable				
<i>Total current assets</i>					Liability for deferred revenue (income with restrictions)				
<i>Non-current assets</i>					Current tax liability				
Investment in associate					Current portion of employee benefit obligations				
Property, plant and equipment					Current portion of obligations under finance leases				
Intangible assets					<i>Total current liabilities</i>				
Deferred tax asset					<i>Non-current liabilities</i>				
<i>Total non-current assets</i>					Loans				
Total assets					Long-term employee benefit obligations				
					Obligations under finance leases				
					<i>Total non-current liabilities</i>				
					Total liabilities				
					Net assets				
					<i>Net assets</i>				
					Funds with restrictions				
					Funds without restrictions				
					Equity				
					Total net assets				

CIPFA'nın yayınladığı taslakta iki formatta gelir-gider tablosu şekli önerilmektedir. Gelir tablosunun faaliyetlere ilişkin gelirlerde “bağış ve yardımları” (donations and grants) gösterdiği dikkat çekmektedir. Bunların ise genel bağış ve yardımlar ile cari olmayan varlıklardan bağış ve yardımlar olarak ayrıldığı görülmektedir. Elbette bir KAGK, yalnızca bağış ve yardımlardan gelir sağlamaz, ayrıca amacı kâr olmasa da amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik mal ve hizmet satışı da yapar. Gelir-gider tablosunda bunun da yer almış olması doğrudur. Diğer kısımların işletmeler için olan UFRS gelir-gider tablosuna benzer olduğu görülmektedir. Öneri gelir-gider tablosu aşağıdaki gibidir;

Tablo 9: Gelir Gider Tablosu (Format 1)

	Notes	20X2			20X1		
		With restrictions	Without restrictions	Total	With restrictions	Without restrictions	Total
Income							
Grants and donations – general							
Grants for and donations of non-current assets							
Sales of services and goods							
Interest income							
Other income							
Total income							
Expenses							
[Analysis of expenses to be determined]							
Depreciation and amortisation expenses							
Impairment expenses							
Interest expenses							
Other expenses							
Total expenses							
Surplus or deficit from operating activities							
Share of surplus of associates							
Gain or loss on disposal of assets							
Unrealised gains or losses on foreign exchange differences							
Unrealised gains or losses from fair value adjustments:							
Defined benefit plans							
Financial instruments							
Investment property							
Surplus or deficit for the period							

İkinci format ise şu şekildedir;

Tablo 10: Gelir Gider Tablosu (Format 2)

Notes	20X2			20X1		
	With restrictions	Without restrictions	Total	With restrictions	Without restrictions	Total
Expenses						
[Analysis of expenses to be determined]						
Depreciation and amortisation expenses						
Impairment expenses						
Interest expenses						
Other expenses						
Total expenses						
Funded by:						
Grants and donations - general						
Grants for and donations of non-current assets						
Sales of services and goods						
Interest income						
Other income						
Total income						
Surplus or deficit from operating activities						
Share of surplus of associates						
Gain or loss on disposal of assets						
Unrealised gains or losses on foreign exchange differences						
Unrealised gains or losses from fair value adjustments:						
Defined benefit plans						
Financial instruments						
Investment property						
Surplus or deficit for the period						

Öneri özkaynak (net varlık) değişim tablosunda kâr amacı gütmeyen kuruluş olma detayına yer verilmemiştir. Bununla beraber kısıtlı ve serbest fonların yıl içi hareketlerinin gösterilmesi taslakta önerilmiştir. Kuruluşlar bunu ihtiyaca uygunluğa göre genişletebileceklerdir. Öneri özkaynak (net varlık) değişim tablosu aşağıdaki gibidir;

Tablo 11: Net Varlık (Özkaynak) Değişim Tablosu

	Notes	Funds with restrictions	Funds without restrictions	Equity	Non-controlling interest
Balance at 31 December 20X0					
<i>Restatements of opening balance</i>					
Changes in accounting policy					
Correction of errors					
Restated balance at 31 December 20X0					
Surplus or deficit					
<i>income and expenses recognised directly in net assets:</i>					
Gain or loss on property revaluations					
Gain or loss on revaluation of investments					
Total income and expenses for the period					
Transfers between funds (detail required)					
<i>Equity</i>					
Contributions from holders of equity claims					
Distributions to holders of equity claims					
Total equity					
Other changes in net assets					
Balance at 31 December 20X1					

Öneri direkt yöntem nakit akış tablosu aşağıdaki gibidir;

Tablo 12: Nakit Akım Tablosu (doğrudan yöntem)

	Notes	20X2	20X1
Cash flows from operating activities			
<i>Receipts</i>			
Grants and donations – income with restrictions			
Grants and donations – income without restrictions			
Sales of services and goods			
Interest receipts			
Other receipts			
<i>Payments</i>			
[Analysis of expenses to be determined]			
Interest payments			
Income taxes paid			
Other payments			
Net cash from operating activities			
Cash flows from investing activities			
Grants for non-current assets			
Proceeds from sale of equipment			
Purchases of equipment			
Net cash used in investing activities			
Cash flows from financing activities			
Receipts from or payments to holders of equity claims			
Payment of finance lease liabilities			
Repayment of borrowings			
Net cash used in financing activities			
Net increase (decrease) in cash and cash equivalents			
Cash and cash equivalents at the beginning of the year			
Cash and cash equivalents at the end of the year			

Dolaylı yöntemle göre önerilen nakit akış tablosu ise aşağıdaki gibidir;

Tablo 13: Nakit Akım Tablosu (dolaylı yöntem)

	Notes	20X2	20X1
Cash flows from operating activities			
<i>Surplus for the year</i>			
<i>Adjustments for non-cash income and expenses:</i>			
Non-cash finance costs (income)			
Non-cash tax expense			
Non-cash donations			
Depreciation of property, plant and equipment			
Impairment losses			
Amortisation of intangible assets			
<i>Cash flows included in investing activities:</i>			
Gain on sale of equipment			
<i>Changes in operating assets and liabilities</i>			
Decrease (increase) in receivables			
Decrease (increase) in inventory			
Increase (decrease) in payables			
Increase (decrease) in liability for deferred revenue			
Increase in current and long-term employee benefit payable			
Net cash from operating activities			
Cash flows from investing activities			
Grants for non-current assets			
Proceeds from sale of equipment			
Purchases of equipment			
Net cash used in investing activities			
Cash flows from financing activities			
Receipts from or payments to holders of equity claims			
Payment of finance lease liabilities			
Repayment of borrowings			
Net cash used in financing activities			
Net increase (decrease) in cash and cash equivalents			
Cash and cash equivalents at the beginning of the year			
Cash and cash equivalents at the end of the year			

2.6. FASB Kâr Amacı Gütmeyen Sektör (NFP) İçin Finansal Raporlama

Amerika'daki vakıflar mevzuatı, vakıflar olarak da bilinen kar amacı gütmeyen kuruluşların kurulmasını ve işletilmesini yöneten yasa ve yönetmeliklere atıfta bulunur. Amerika'daki vakıflarla ilgili bazı önemli yasalar şunlardır;

Dâhili Gelir Yasası (IRC): Bu federal yasa, vakıflar da dâhil olmak üzere ABD'deki kâr amacı gütmeyen kuruluşların vergi muamelesini düzenler. IRC kapsamında, vakıfların federal gelir vergisinden muafiyet gibi belirli vergi avantajlarından yararlanabilmeleri için bölüm 501(c)(3) uyarınca vergiden muaf olmaları gerekir.

1969 Vergi Reformu Yasası: Bu yasa, bugün hala özel vakıfları yöneten, kendi kendine işlem yapma, minimum dağıtım gereklilikleri ve fazla ticari holdingler dâhil olmak üzere kuralların çoğunu oluşturdu.

Kurumsal Fonların Tekdüzen İhtiyatlı Yönetimi Yasası (UPMIFA): Çoğu eyalet tarafından kabul edilen bu yasa, kar amacı gütmeyen kuruluşların bağış fonlarını nasıl yönetmeleri ve yatırım yapmaları gerektiği konusunda rehberlik sağlar.

2002 Sarbanes-Oxley Yasası: Bu yasa öncelikle halka açık şirketleri düzenlemek için tasarlanmıştır. Ancak kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için de etkileri vardır. Örneğin, kar amacı gütmeyen kuruluşlar için mali raporlama ve iç kontroller ile ilgili yeni gereksinimler belirledi.

Eyalet yasaları: Federal yasalara ek olarak, her eyaletin kar amacı gütmeyen kuruluşları yöneten kendi yasaları ve düzenlemeleri vardır. Bunlar, kar amacı gütmeyen kuruluş yönetimi, bağış toplama ve açıklama ile ilgili kuralları içerebilir.

Vakıfları yöneten yasa ve yönetmeliklerin karmaşık olabileceğini ve vakfın türüne ve faaliyetlerine bağlı olarak değişebileceğini belirtmekte fayda var. Bu nedenle, vakıf liderlerinin yürürlükteki tüm yasa ve yönetmeliklere uygun olduklarından emin olmak için hukuk ve finans uzmanlarıyla çalışması önemlidir.

FASB'ta, Avrupa'dakinden farklı olarak "kâr amacı gütmeyen sektör" anlamında "not for profit (NFP)" kullanılmaktadır. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) 2016 yılında ASC 2016-14, Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar (Konu 958)'de yeni kılavuz yayınladı. Bu Güncelleme, kar amacı gütmeyen (NFP) kuruluşlar için mali tablo raporlamasında yapılan ilk önemli değişikliktir.

Güncellemede üç faaliyet bildirim (gelir-gider tablosu) biçimi sunulmaktadır. İzin verilen formatların her birinde, önce gelirler ve kazançlar, ardından giderler ve ardından kayıplar rapor edilir. Net varlıkların yeniden

sınıflandırılması ayrı olarak raporlanmalıdır (tek sütunlu, çok sütunlu ve alternatif beyan).

Güncelleme, tüm kâr amacı gütmeyen kuruluşların, doğasına ve işlevine göre bir gider analizi raporlamasını zorunlu kılarak NFP raporlamasında önemli bir değişiklik yapmıştır.

Önceki standart, yalnızca gönüllü sağlık ve sosyal yardım kuruluşlarının, giderlerin doğal sınıflandırmasını işlevsel gider beyanında raporlamasını gerektiriyordu. Bununla birlikte, “tüm NFP’ler, 958-205-45-6 paragrafında tartışıldığı gibi, tüm giderlerle ilgili bilgileri tek bir yerde faaliyet tablosunun ön yüzünde, bir program olarak mali tabloların notlarında veya ayrı bir mali tabloda raporlayacaktır.” Tüm giderler için işlevsel sınıflandırma ile doğal sınıflandırma arasındaki ilişki, program hizmetlerinin ana sınıfları ve destekleyici faaliyetler gibi işlevsel gider sınıflandırmalarını doğal gider sınıflandırmalarına göre ayırtıran bir analizde sunulacaktır.

Standarda göre, finansal tablo birden fazla programa veya destekleyici işleve atfedilebilir belirli harcama kategorilerini rapor edecektir. Örneğin, tahsis edilen giderler, metrekaşe bazında tahsis edilen ofis ve doluluk, zaman ve emek tahminlerine göre tahsis edilen maaş ve yan hakları içerir (ASC 958-720-45-15) (<https://fasb.org>).

Güncelleme, ASC 958-210-50-1’de, bir NFP’nin finansal tabloların notlarında, belirli kalemlerin kullanımına ilişkin kısıtlamalar ve kendi kendine koyduğu limitler dâhil olmak üzere varlık ve yükümlülüklerin likiditesi veya vadesi hakkında ilgili bilgileri açıklamasını gerektirir. Diğer bir deyişle varlıkların likidite durumunu açıklayan bir tablo hazırlaması gerekir. Nitel ve nicel olarak ilgili bilgilerin dipnotlarda yer alması gerekir. Güncelleme ile aşağıdaki sorunların giderilmesi amaçlanmıştır;

- Net varlıkların resmi raporlamasındaki karmaşıklıklar
- Bir işletmenin finansal performansının değerlendirilmesinde gerekli olan faaliyet beyanına ilişkin ara faaliyet ölçütlerinin raporlanmasındaki tutarsızlıklar
- Faaliyet giderleri hakkında raporlanan bilgilerde hem işlev hem de nitelik olarak sorunlar
- İşletme nakit akışlarının raporlanmasının faydasının nasıl iyileştirileceğine ilişkin yanlış anlamalar

FASB'ın kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için ayırt edici özelliklerine göre yaptığı tanım aşağıdaki gibidir. Buna göre, bir ticari varlıktan farklı olarak,

- a. Ölçülü veya orantılı maddi getiri beklemeyen kaynak sağlayıcılardan önemli miktarda kaynak katkıları olması,
- b. Kâr amacıyla mal veya hizmet sağlamak dışındaki işletme amaçları olması,
- c. Ticari kuruluşları gibi mülkiyet çıkarlarının olmaması gerekmektedir.

Ayrıca bu tanımın dışında kalan varlıklar ise aşağıda belirtilmiştir;

- a. Tüm yatırımcılara ait kuruluşlar
- b. Karşılıklı sigorta kuruluşları, kredi birlikleri, çiftlik ve kırsal elektrik kooperatifleri ve çalışanlara sağlanan fayda planları gibi sahiplerine, katılımcılarına veya üyelerine doğrudan ve orantılı biçimde temettü, uygun maliyet ve diğer ekonomik faydalar sağlayan kuruluşlar.

FASB'nin (Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) Kâr amacı gütmeyen (NFP) kuruluşlar finansal raporlama standartlarında, rehberlik yaptığı kuruluşlar şöyle sayılmıştır:

- Cenaze organizasyonları,
- Sivil toplum kuruluşları,
- Kolejlere ve üniversiteler,
- İlk ve ortaokullar,
- Federe bağış toplama,
- Hayır kurumları,
- Sağlık kuruluşları,
- İşçi sendikaları,
- Kütüphaneler,
- Müzeler,
- Diğer kültürel kuruluşlar,
- Sahne sanatları organizasyonları,
- Siyasi partiler,
- Siyasi faaliyet komiteleri,
- Özel ve kamu vakıfları,
- Profesyonel kuruluşlar,
- Kamu yayın istasyonları,

- Dini kuruluşlar,
- Araştırma ve bilimsel kuruluşlar,
- Sosyal ve ülke kulüpleri,
- Ticaret kuruluşları,
- Gönüllü sağlık ve refah kuruluşları,
- Zoolojik ve botanik topluluklar.

2.6.1. Bilanço (Finansal Durum Tablosu)

Bir finansal durum tablosunun temel amacı, bir KAGK'nin varlıkları, yükümlülükleri ve net varlıkları ve bunların birbirleriyle olan ilişkileri hakkında herhangi bir anda ilgili bilgi sağlamaktır. Bir finansal durum tablosunda sağlanan bilgiler, ilgili açıklamalar ve diğer finansal tablolardaki bilgilerle birlikte kullanılır; bağışçıların, üyelerin, alacaklıların ve diğerlerinin aşağıdakileri değerlendirmesine yardımcı olur:

- a. KAGK'nin hizmet sunmaya devam etme yeteneği
- b. KAGK'lerin likidite, finansal esneklik, yükümlülükleri karşılama yeteneği ve dış finansman ihtiyaçları.

Tablo 14: Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar İçin Özet Bilanço Örneği

Varlıklar	
Nakit	
Bağışlardan alacaklar	
Gelecek aylara ait giderler	
Kısa süreli yatırımlar	
Toplam varlıklar	
Yükümlülükler	
Borçlar	
Toplam yükümlülükler	
Net varlıklar	
Bağışçı kısıtlamasız	
Bağışçı kısıtlamalı	
Toplam net varlıklar	
Toplam yükümlülükler ve net varlıklar	

Tablo 15: Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar İçin Detaylı Bilanço Örneği

Cari Varlıklar	
Nakit ve nakit benzerleri	
Alacaklar ve tahsil edilecek faiz	
Stoklar ve gelecek dönem giderleri	
Bağışlardan alacaklar	
Kısa süreli yatırımlar	
Uzun vadeli yatırımlardan cari kullanımda olanlar	
<i>Toplam cari varlıklar</i>	
Cari Olmayan Varlıklar	
Bağışlardan alacaklar	
Arsa, bina ve ekipman yatırımıyla sınırlı varlıklar	
Arsa, bina ve ekipman	
Uzun vadeli yatırımlar	
<i>Toplam cari olmayan varlıklar</i>	
Yükümlülükler ve Net varlıklar (özkaynaklar)	
Cari yükümlülükler	
Borçlar	
İade edilebilir avans	
Yardımlardan kaynaklı borçlar	
Bonolardan borçlar	
Yıllık ödeme yükümlülükleri	
Uzun süreli borç	
Toplam cari olmayan yükümlülükler	
Toplam yükümlülük	
Net Varlıklar (Özkaynaklar)	
Bağışçı kısıtlamalı	
Bağışçı kısıtlamasız	
Toplam net varlıklar	
<i>Toplam yükümlülükler ve net varlıklar</i>	

Burada net varlıklar altında gösterilen bağışçı kısıtlamasız (şartsız) ve bağışçı kısıtlamalı (şartlı) kalemleri görülmektedir. FASB'a göre, "Bazı bağışçılar, doğası gereği geçici olan kısıtlamalar getirir; örneğin, kaynakların belirli bir tarihten sonra, belirli programlar veya hizmetler için veya bina veya ekipman satın almak için kullanılmasını şart koşar. Diğer bağışçılar, doğası

gereği sürekli olan kısıtlamalar uygular, örneğin, kaynakların sürekli olarak muhafaza edilmesini şart koşar.”

ASC 958-205-45-13'e göre, bağış fonları ya bir bağışçı ya da bir yönetim kurulu tarafından kurulur ve bağışçı kısıtlamaları ile ya da kısıtlama olmaksızın olabilir.

Bağışçı kısıtlamaları olan fonlar, bağışçı kısıtlamalı bağış fonları olarak adlandırılır ve kaynakların ya uzun, belirli bir süre için yatırılması ya da sürekli olarak tutulması şartıyla verilen bir hediye kaynaklarıdır.

Bağışçı kısıtlaması olmayan herhangi bir bağış fonu, kurul tarafından belirlenen bağış fonları olarak anılır. Bu tür fonlar, bir yönetim kurulu, net varlıklarının bir kısmını, "genellikle uzun ama muhtemelen belirsiz bir süre için" yatırım yapmak üzere bağışçı kısıtlaması olmaksızın tahsis etmek üzere belirlediğinde oluşturulur (ASC 958-205-45-13).

2.6.2. Gelir Tablosu

Gelir tablosu ile ilgili standart, gelirlerin, giderlerin, kar ve zararın nasıl raporlanacağını göstermektedir. Ancak tahakkuk zamanını ve nasıl ölçüleceğini belirtmemektedir.

Bir faaliyet beyanının birincil amacı, aşağıdaki öğelerin tümü hakkında ilgili bilgileri sağlamaktır:

- a. Net varlıkların tutarını ve niteliğini değiştiren işlemlerin ve diğer olay ve koşulların etkileri
- b. Bu işlemlerin ve diğer olay ve koşulların birbirleriyle olan ilişkileri
- c. Çeşitli programların veya hizmetlerin sağlanmasında NFP'nin kaynaklarının nasıl kullanıldığı.

Gelir tablosunda kalemlerin kümülatif olarak sunulmasının zorunlu olmadığı hatta bazı durumlarda ayrıştırılmasının daha anlamlı olduğu vurgusu yapılmıştır. FASB'a göre, örneğin, öğretim ve diğer akademik hizmetler için yapılan harcamalarla ilgili olarak öğrenim ücretlerinden elde edilen gelirlerin ve barınma ve yemek hizmetleri için yapılan harcamalarla ilgili olarak oda ve yemek ücretlerinden elde edilen gelirlerin düzeylerinin analizine izin veren bilgiler, genel olarak birleştirilmiş kalemlerin toplamından daha anlamlıdır.

Tablo 16: Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar İçin Gelir/Gider Tablosu Örneği

A. Faaliyet Gelirleri ve Yardımlar	
Hizmet Sağlanmasından Alınan Ücretler	
Yardımlar	
Kısıtlamadan Muaf Net Varlıklar (Şartlı Olmayan)	
Toplam Faaliyet Gelirleri Ve Yardımlar	
B. Faaliyet Giderleri	
Program Giderleri	
Genel Yönetim Giderleri	
Kaynak Toplama Giderleri	
Toplam Faaliyet Giderleri	
Faaliyetlerden net varlıklardaki değişim	
C. Diğer değişiklikler	
D. Devam etmeyen faaliyetler	
E. Net varlıklardaki değişim	
F. Dönem başı net varlıklar	
G. Dönem sonu net varlıklar	

FASB'ın kâr amacı gütmeyen sektörler ile ilgili raporlama düzenlemesinde net varlıklar, şartlı, geçici şartlı ve şartsız bağışlar görülmektedir. Bununla ilgili olarak, raporlamada şartlı ve şartsız bağış olarak ikiye indirilmesi düşünülmektedir.

2.6.3. Nakit Akım Tablosu

FASB'a göre nakit akım tablosu örneği aşağıdaki gibidir;

Tablo 17: Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluş A Nakit Akış Tablosu
(30.06.20X1 tarihinde sona eren yıl)

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları:	
Hizmet alıcılarından alınan nakit	
Katkılardan alınan nakit	
Verme sözü üzerine toplanan nakit	
Alınan faiz ve temettüleri	
Çalışanlara ve emeklilere ödenen nakit	
Tedarikçilere ödenen nakit	
Faiz ödemesi	
Ödenen hibeler	
İşletme faaliyetleri tarafından kullanılan net nakit	
Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları:	
Araç gereç satın almak	
Ekipman satışından elde edilen gelirler	
Binadaki yangın kaybından sigorta gelirleri	
Yatırımların satışından elde edilen gelirler	
Yatırımların satın alınması	
Yatırım faaliyetlerinden sağlanan net nakit	
Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları:	
Katkılardan elde edilen gelirler aşağıdakiler için kısıtlanmıştır:	
Kalıcı bağışa yatırım	
Arazi, bina ve ekipmana yatırım	
Diğer finansman faaliyetleri:	
Ödenecek senetlerin ödemeleri	
Finansman faaliyetleri tarafından kullanılan net nakit	
<i>Nakit ve nakit benzerlerindeki net düşüş</i>	
<i>Dönem başındaki nakit ve nakit benzerleri</i>	
<i>Yıl sonu nakit ve nakit benzerleri</i>	
Nakit dışı yatırım ve finansman faaliyetleri için ek veriler:	
Ekipman hediyesi	
Ödenmiş hayat sigortası hediyesi, nakit teslim değeri	

2.7. FASB ve UFRS Karşılaştırması

FASB ve UFRS, finansal raporlama standartları belirleyen iki farklı organizasyondur. FASB, ABD'de faaliyet gösteren bir kurumdur ve ABD genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini belirlerken, IFRS uluslararası bir kuruluştur ve dünya genelinde finansal raporlama standartlarını belirler. İşte bu iki kurum arasındaki bazı temel farklar şunlardır:

Kapsam: FASB, ABD'deki muhasebe uygulamalarını belirlemekle sınırlıdır, UFRS ise uluslararası bir kapsama sahiptir.

Yapı: FASB, ABD'de bir özel kuruluştur ve Amerikan Muhasebe Derneği'ne (AAA) bağlıdır. UFRS ise uluslararası bir standart belirleme kuruluşudur ve uluslararası bir takım tarafından yönetilir.

Kavramlar: FASB, genellikle tarihsel maliyet kavramına dayalı muhasebe ilkelerini benimserken, UFRS daha fazla gerçeğe uygun değer kavramını kullanır.

Raporlama standartları: FASB, genellikle ayrıntılı ve kapsamlı finansal raporlama standartları belirlerken, UFRS daha az kapsamlı standartlar benimser.

Gelir tanımlama: FASB, satışın gerçekleşmesini temel alan bir gelir tanımlama yöntemi benimserken, UFRS, hizmetin tamamlanması ya da malın teslim edilmesi gibi tamamlanmış işlemlere dayalı bir gelir tanımlama yöntemi benimser.

UFRS hazırlayıcılarının öneri olarak sundukları finansal tabloları, FASB'ın kâr amacı olmayan kuruluşlar için önerdiği finansal tablolardan farklı olarak sunduğu görülmektedir. Farklılıkların temelini bağışların ve hibelerin nerede raporlanacağı oluşturmaktadır. Bu farklılıklar tablolara göre şu şekilde gözlenmektedir:

Bilanço (finansal durum tablosu) için, UFRS'de öneri bilanço formatında cari ve cari olmayan varlıklardan nakit, stoklar, maddi ve maddi olmayan varlıklar, alacaklar toplam olarak gösterilmekte ve fonun ne kadarının bağış geliri olduğu detaylı görülmemektedir. Buna karşın FASB tablosunda özet bilanço örneğinde dahi bağışlardan alacaklar şeklinde bir ifade görebiliyoruz. FASB detaylı bilanço örneğinde ise bağışlardan alacakların cari ve cari olmayan varlıklar ayrımına tabi tutulduğu görülmektedir. Yine UFRS öneri finansal durum tablosunda yükümlülükler kısmında da bağışlar için ayrı bir kalem görülmemektedir. Oysa ki FASB detaylı bilançosunda cari yükümlülükler içinde yardımlardan kaynaklı borçlar şeklinde bir ayırım yer almaktadır. UFRS öneri finansal durum tablosunda net varlıklar (özkaynaklar) kısmında kısıtlı ve kısıtlı olmayan (şartlı- şartsız) fonlar ayrımı yapılmıştır. Ayrıca bağış fonu da yer almıştır. Buradaki düşüncenin varlıklar üzerindeki haklar açısından fonların ayrıştırılması olduğu söylenebilir. Benzer şekilde FASB örnek bilançosunda da net varlıklar (özkaynaklar) kısıtlı (şartlı) bağışlar ve kısıtlı (şartsız) bağışlar olarak ayrılmıştır. Bu bilançoda sermaye görünmemekle beraber sermayenin de tabloda yer alması gerekir.

Gelir-gider tablosu için: UFRS öneri gelir ve gider tablosunda gelirlerin genel hibeler ve bağışlardan, cari olmayan varlık şeklindeki gelir ve bağışlardan oluştuğu ayrıntılı şekilde gösterilmiştir. FASB gelir/gider tablosu örneğinde gelir kısmında, hizmet sağlanmasından alınan ücretler, yardımlar ve şartlı olmayan net varlıklar yer almaktadır. Faaliyet gelirleri toplamında yardımlar ifadesi de yer almaktadır. UFRS öneri gelir/gider tablosunda kar amacı gütmeyen kuruluşlara özgü herhangi bir fark ya da detay bulunmamaktadır. FASB örneğinde ise faaliyetlerle ilişkilendirilen giderler arasında kâr amacı olmayan kuruluşlara özgü olarak program giderleri ve kaynak toplama giderleri, her işletmede bulunan genel yönetim giderlerinin yanında yer almaktadır.

SONUÇ

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, toplumun belirli kesimlerine sosyal fayda sağlamayı amaçlayan, özel olarak kontrol edilen finansal olmayan kuruluşlardır (Gonzales vd., 2002).

Kâr amacı gütmeyen sektörlerde finansal raporlama, organizasyonların hedeflerine ve amaçlarına uygun bir şekilde işletme finansmanına ilişkin bilgilerin toplanmasını, analiz edilmesini ve raporlanmasını içerir. Bu raporlama, organizasyonların finansal sağlıklarının değerlendirilmesine yönelik birçok fayda sağlar ve açıklama gereksinimlerine uyum sağlamak, bu sektörler için de büyük önem taşır.

Kâr amacı gütmeyen sektörler de finansal raporlama yükümlülükleri taşır, ancak bu koşullar genellikle farklıdır. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, bağışlar, hibeler, yardım toplama gibi gelir kaynaklarından oluştuğundan, finansal raporlama daha farklı bir bakış açısı gerektirmektedir.

FASB’da “kâr amacı gütmeyen kuruluş” tanımı şu şekildedir (<https://asc.fasb.org>); Bir ticari varlıktan farklı olarak aşağıdaki özelliklere farklı derecelerde sahip olan bir varlıktır.

- a. Ölçülü veya orantılı maddi getiri beklemeyen kaynak sağlayıcılardan önemli miktarda kaynak katkıları
- b. Kâr amacıyla mal veya hizmet sağlamak dışındaki işletme amaçları
- c. Ticari kuruluşları gibi mülkiyet çıkarlarının olmaması.

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar arasında, vakıflar, dernekler, sendikalar ve diğer sivil toplum kuruluşları yer alır.

İşletmelerin birincil amacı uzun vadeli karlılığı en üst düzeye çıkarmak iken, kâr amacı gütmeyen kuruluşların birincil amacı hizmet ettikleri kişilere sağladıkları değeri ve erişimi en üst düzeye çıkarmaktır (Atalay vd., 2017). Bu amaç farkı işletmeler ile KAGK’nin finansal raporlarını da birbirinden farklılaştırmaktadır.

Uygulamada KAGK finansal işlemlerinin yerel mevzuatlara uygun olarak yapılıyor olduğu bilinmektedir. Bununla birlikte özellikle borsaya tabi ya da denetime tabi işletmelerin himayesinde oluşturulan vakıf ve derneklerin bu işletmelerin denetlenmesinde gözden kaçırılmaması gerekir. Yine KAGK’lerin paydaşlarından fayda sağlayacak olan doğrudan ya da dolaylı olarak tüm toplumdur. Paydaşların karar almalarında etkili olan bilgiye ulaşmaları gereklidir. Böylece KAGK finansal raporlarının da

karşılaştırılabilir, ilgili, doğru ve gerçeğe uygun bilgiyi üretmesi gerekli olmaktadır. Standart oluşturmanın asli amacının gerçeğe uygun finansal ve finansal olmayan bilgi üretmek olması da uluslararası standart hazırlama kuruluşlarını bu yöne iletmektir.

FASB, USA'daki KAGK'ler için 1993 yılında ilkini yayınladığı ve 2016 da güncellediği standartlar ile ilgili finansal tablolar için standartlaştırmayı gerçekleştirmiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları açısından ise çalışmalar 2022 yılında UFRS vakfı desteği ile CIPFA tarafından başlatılmış ve öneri taslağı hazırlanarak paydaşların yorumuna sunulmuştur. Bundan başka iki taslak da yayımlandıktan sonra geri bildirimler sonucu ilerleyen yıllarda (muhtemelen 2025) KAGK için standartların yayınlanması beklenmektedir. Ancak henüz standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanmamış ve yayınlanmamıştır.

Kar amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporlaması kadar denetimi de önemli olmalıdır. Tate'e (2007) göre, bağışçılar fonlarının amaçlarına uygun olarak kullanıldığından" emin olmak için büyük ölçüde denetçilere güvenmelidir, çünkü bağışçılar genellikle "kar amacı gütmeyen bir kuruluşa sağladıkları hayır amaçlı katkılardan doğrudan bir fayda elde etmezler ve bu nedenle fonların nasıl kullanıldığını doğrudan göremezler.

UFRS'nin yerel bir uyumlaştırması olan BOBİ FRS gibi, KAGK (NPO) için de raporlama standartlarına uygun fakat yerel gereklilikleri de sağlayan daha çok uyumlaştırılmış bir raporlama standardının hazırlanması daha faydalı olacaktır. Bu yapılırken uluslararası karşılaştırılabilirliğin ve anlaşılabilirliğin kaybedilmemesine de özen gösterilmelidir.

KAYNAKÇA

- Atalay, B., Güngörmüş, A. H., & Boyar, E. (2017). Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda (Sivil Toplum Kuruluşları) Finansal Performansın Ölçümünde Rasyo Analizi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(1), 180-193.
- Aydın, D., Sağlam, N., Başar, M., & Öztürk, M. (1999). *Kâr Amacı Gütmeyen Sektör Olarak Vakıflar*, Eskişehir: Eskişehir Ekonomik ve Sosyal Araştırma Merkezi Yayınları.
- Ballar, S. (2000). *Yeni Vakıflar Hukuku*, Ankara: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Breen, O. B., Cordery, C. J., Crawford, L., & Morgan, G. G. (2018). Should NPOs follow international standards for financial reporting? A multinational study of views. *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 29(6), 1330-1346.
- Büker, S., & Aydın, D. (1998). *Vakıflar Tek Düzen Hesap Planındaki Değişikliklere Göre Vakıflar, Kuruluşu Yönetimi ve Muhasebesi*, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi, Eskişehir.
- Choi, F. D., & Mueller, G. G. (1978). *An Introduction to Multinational Accounting*. Prentice Hall.
- Cordery, C. J., & Sim, D. (2018). Dominant stakeholders, activity and accountability discharge in the CSO sector. *Financial Accountability and Management*, 34(1), 77-96. doi: 10.1111/faam.12144.
- Coulibaly, A. (2021) *Use of Marketing Strategies in Non-Profit Organization in Turkey*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Atılım Üniversitesi, Ankara.
- Crawford, L., Morgan, G. G., Cordery, C. J., & Breen, O. B. (2014). *International financial reporting for the not-for-profit sector*. A study commissioned by the CCAB. London.
- Crawford, L., Morgan, G. G., & Cordery, C. J. (2018). Accountability and Not-for-profit Organisations: Implications for Developing International Financial Reporting Standards. *Financial Accountability & Management*, 34(2), 181-205.

- Çabuk, S., & Yağcı, M. İ. (2018). *Pazarlamaya Çağdaş Yaklaşım*. Akademisyen Kitabevi.
- Demir, Ö. (2008). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Dernekler*. (Yayımlanmamış Yeterlilik Tezi), İç İşleri Bakanlığı Dernekler Dairesi Başkanlığı, Ankara.
- Demirel, S. (2014). *Vakıf ve Bağlı İktisadi İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Vergilendirme*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Doyrangöl, N. C. (1997). *Yerel Yönetimlerin, Vakıf, Dernek ve Sendikaların Denetimi*. XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi, TÜRMOB, Eylül, s. 338.
- Edwards, A. K., Nimalendran, M., & Piwovar, M. S. (2006). *Corporate Bond Market Transparency: Liquidity Concentration, Informational Efficiency, and Competition*. In Banque Du Canada Conference.
- Enthoven, A. J. H. (1973). *Accountancy and Economic Development Policy*. North-Holland Publishing Company.
- Ertem, A. (1999). Osmanlıdan Günümüze Vakıflar. *Divan Dergisi Bilim ve Sanat Vakfı Yayınları, Sayı 6*, 111-112.
- Ertuğrul, A. N. (2006). *Vakıflarda uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulanması ve bir uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Anadolu Üniversitesi SBE, Eskişehir.
- Florini, A. (2000). Does the invisible hand need a transparent glove? Research Collection School of Social Sciences. Paper 2092. https://ink.library.smu.edu.sg/sooss_research/2092.
- Gonzalez, L. I. A., Vijande, M. L. S., & Casielles, R. V. (2002). The Market Orientation Concept in the Private Nonprofit Organisation Domain. *International Journal of Nonprofit and Voluntary Sector Marketing*, 7(1), 55-67.
- Heydemann, S., & Hammack, D. C. (2009). *Philanthropic projections: Sending international logics abroad*. In D. C. Hammack & S. Heydemann (Eds.), *Globalization, philanthropy, and civil society* (pp. 3–31). Bloomington: Indiana University Press.

<https://asc.fasb.org/958/showallinonepage> (Erişim:22/03/2023).

<https://fasb.org/page/PageContent?pageId=/standards/implementing/notforprofitreporting.html&bcPath=tff> (Erişim: 22.03.2023).

<https://www.ifr4npo.org/ed1/> (Erişim: 22/03/2023).

<https://www.vgm.gov.tr/vakif-islemleri/vakif-nasil-kurulur-/vakif-senedi-ornegi-genel> (Erişim tarihi: 16/11/2022).

Hyndman, N., & McMahon, D. (2010). The evolution of the UK charity statement of recommended practice: The influence of key stakeholders. *European Management Journal*, 28(6), 455–466. doi: 10.1016/j.emj.2010.06.004.

Irvine, H., & Ryan, C. (2013). Accounting regulation for charities: International responses to IFRS adoption. *Pacific Accounting Review*, 25(2), 124–144. doi: 10.1108/PAR-03-2012-0009.

Jetty, J., & Beattie, V. (2009). *Disclosure practices and policies of UK charities*. Association of Chartered Certified Accountants. <https://tegv.org/>.

Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R., & van der Tas, L. (2013). A geographic analysis of constituents' formal participation in the process of international accounting standard setting: Do we have a level playing field? *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(4), 237–270. doi: 10.1016/j.jaccpubpol.2013.04.005.

Kamu Gözetim Kurumu, (2019), Kariyer Uzmanı. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf, (Erişim Tarihi: 01.11.2022).

Kieso, D. E., & Weygandt, J. J. (1998). *Intermediate Accounting*. New York: John & Sons.

Kraayenhof, J. (1960). International Challenges for Accounting. *Journal of Accountancy (pre-1986)*, 109(000001), 34.

Larson, R. K., & Herz, P. J. (2013). A multi-issue/multi-period analysis of the geographic diversity of IASB comment letter participation. *Accounting in Europe*, 10(1), 99–151. doi: 10.1080/17449480.2013.772716.

- Morgan, G. G. (1999). The changing face of the charity treasurer and bookkeeper: Assessing the impact of the charities act 1993. *Charity Law & Practice Review*, 6(2), 89–114.
- Morgan, G. G. (2008). The use of receipts and payments accounts for financial reporting by smaller charities. *Association of Charity Independent Examiners*. Sheffield: Sheffield Hallam University.
- Öğredik, G. (2005). Vakıflar ve Vakıf İktisadi İşletmelerinin Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi. *E-Yaklaşım*, 22, 1-25.
- Özdemir, S., Başel, H., & Şenocak, H. (2009). Sivil Toplum Kuruluşlarının (STK) Artan Önemi ve Üsküdar'da Faaliyet Gösteren Bazı STK'lar Üzerine Bir Araştırma, *Journal of Social Policy Conferences*, Sayı 56, 151-234.
- Özkan, C. (2000). *Dernekler ve Vakıflar*. Yaklaşım Yayınları.
- Özyıldız, R. H. (2000). Kamu Harcama Politikalarının Denetlenmesi ve Performansa Dayalı Bütçe. *Hazine Dergisi*, 13, 77-87.
- Özyürek, M. (2002). Muhasebe Krizi (II). *Finansal Forum*, 45.
- Pembeçiçek, F. (1999). *Türk Hukuku'nda Ticari İşletme Kavramı ve Ticari İşletme İşleten Vakıflar*. Adalet Yayınevi.
- Perera M. H. B. (1985). *International Accounting Standards and The Developing Countries*; Working Paper, School of Financial Studies, University of Glasgow, Scotland, UK.
- Quinn, R., Tompkins-Stange, M., & Meyerson, D. (2014). Beyond grantmaking: Philanthropic foundations as agents of change and institutional entrepreneurs. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 43(6), 950–968. doi: 10.1177/0899764013488836.
- Ryan, C., Mack, J., Tooley, S., & Irvine, H. (2014). Do not-for-profits need their own conceptual framework? *Financial Accountability & Management*, 30(4), 383–402.
- Sağlam, N. (1997). Sendikalarda Mali Raporlama. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(1), 189-208.

- Sağlam, N. (2013). Vakıflarda Finansal Raporlama ve Hesap Verilebilirlik, <http://acikerisim.fsm.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11352/1889/Sa%20lam.pdf?sequence=1>.
- Salamon, L. M., & Anheier, H. K. (1997). *Defining the Nonprofit Sector: A Cross-National Analysis*. Manchester University Press.
- Sayar, Z. (2001). Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Halka Açık Bankalarda Kamuyu Aydınlatma Aracı Olarak Mali Tablolar. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 1, 75-76.
- Sayar, Z. (2002). Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığı Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 7(10), 74-80.
- Sayıştay Başkanlığı, (2001). *Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası Yeniden Yapılandırma Faaliyetleri*, Ankara.
- Sinclair, R., & Bolt, R. (2013). Third sector accounting standard setting: Do third sector stakeholders have voice? *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organisations*, 24(3), 760-784. doi: 10.1007/s11266-013-9356-7.
- Şahin, N. K. (2016). Sivil Toplum Kuruluşlarından STK Vakıflarda Muhasebe ve Vergi Uygulamaları. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(12), 703-718.
- Şanlı, Ç., (1980), *Türkiye'de Kar Amaçsız İşletmelerin Muhasebe Eğitimi Sorunları*, II. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Çeşme.
- Tate, S. (2007). Auditor change and auditor choice in nonprofit organizations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(1): 47-70. doi: 10.2308/aud.2007.26.1.47.
- TMK (Türk Medeni Kanunu), <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4721.pdf>.
- Torres, L., & Pina, V. (2003). Accounting for accountability and management in NPOs. A comparative study of four countries: Canada, the United Kingdom, the USA and Spain. *Financial Accountability & Management*, 19(3), 265-285.

TÜSEV, (2008), Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yararı Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler, Mart, <https://www.tusev.org.tr>.

Üstündağ, S. (2000). Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 1(1), 31-57.

Vakıflar Kanunu, (2008, 27 Şubat), *Resmi Gazete* (Sayı: 26800). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/02/20080227-2.htm>.

Vakıflar Yönetmeliği, (2008, 27 Eylül), *Resmi Gazete* (Sayı: 27010). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/09/20080927-13.htm>.

Verbruggen, S., Christiaens, J., & Milis, K. (2011). Can resource dependence and coercive isomorphism explain nonprofit organizations' compliance with reporting standards? *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 40(2), 5–32.

Vishwanath, T., & Kaufmann, D. (1999). Towards transparency in finance and governance. *Available at SSRN 258978*.

Wahyuningsih, H. K., & Afandy, D. (2018). Analisis Pelaporan Keuangan Di Yayasan As-Salam Manado (Berdasarkan Psak 45 Dan Psak 101). *Jurnal Riset Akuntansi Going Concern*, 13(2), 512–528.

Working Group on Transparency and Accountability, (1998). Report of the Group on Transparency and Accountability, IMF, <https://www.imf.org/external/np/g22/taarep.pdf>.

www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5253.pdf.

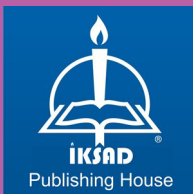
www.turmob.org.tr/web/uluslararası/IASB.doc.

Yener, D. (2020), Tüketici Özgüveni ve Harcama Özdenetimi İlişkisinde Hiperopinin Rolü, *Business Management Studies: An International Journal*, 8(5), 3911-3935.

Yener, D. (2022a). *Aktivist Tüketici Davranışları: İnovasyon Direnci, Tüketici Yandaşlığı ve Tüketici Boykotları*, İksad Publishing House, Ankara.

Yener, D. (2022b), The Effects of Halal Certification and Product Features on Consumer Behavior A Scenario-Based Experiment, *International Journal of Management Studies*, 29(2), 101-136.

Yener, D. (2023). *Tüketici Aktivizmi* içinde Tüketici Davranışlarında Güncel Yaklaşımlar (Ed. Cemal Gümüş), 1-16, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara.



ISBN: 978-625-367-055-9