

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANABİLİM DALI
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİM
TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

KÂR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLAR İÇİN ULUSLARARASI
FİNANSAL RAPORLAMA UYGULAMALARININ İNCELEMESİ VE
UYGULAMA ÖNERİSİ

HAZIRLAYAN
HATİCE SEVDE OCAK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. DENİZ UMUT DOĞAN

ANKARA- 2023

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

Tarih: 12/07/2023

Öğrencinin Adı, Soyadı: Hatice Sevde OCAK

Öğrencinin Numarası: 22110428

Anabilim Dalı: Muhasebe ve Finansal Yönetim

Programı: Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim Tezli Yüksek Lisans Programı

Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı: Prof. Dr. Deniz Umut DOĞAN

Tez Başlığı: Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar İçin Uluslararası Finansal Raporlama Uygulamalarının İncelemesi ve Uygulama Önerisi

Yukarıda başlığı belirtilen Yüksek Lisans tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 71 sayfalık kısmına ilişkin, 19/06/2023 tarihinde tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %13'dür. Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç
3. Beş (5) kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

“Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Usul ve Esaslarını” inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası:

ONAY

Tarih: 12/07/ 2023

Öğrenci Danışmanı Unvan, Ad, Soyad

Prof. Dr. Deniz Umut DOĞAN

İmza:

ÖZET

Hatice Sevde OCAK, Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar İçin Uluslararası Finansal Raporlama Uygulamalarının İncelemesi ve Uygulama Önerisi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim Tezli Yüksek Lisans Programı, 2023

Hayır kurumu, kâr amacı gütmeyen sektör, üçüncü sektör, bağımsız sektör, gönüllü kuruluşlar, dernekler ve vakıflar gibi birçok farklı terimle ifade edilen ve toplumsal fayda sağlama amacıyla hareket eden “kâr amacı gütmeyen kuruluşlar” ekonomik ve toplumsal alanda giderek daha da önemli hale gelmiştir. Kapsamları ve nitelikleri itibarıyla kamuoyunu etkileyen bu kuruluşlar, emanet aldıkları kaynakların yönetimi ve kullanımı açısından topluma karşı sorumludur. Ayrıca geçmişte kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda yaşanan skandalların bir sonucu olarak bu kuruluşlara kaynak sağlayanlar ve toplum, kuruluşların gerçekleştirdikleri faaliyet ve hizmetler hakkında daha çok bilgi sahibi olmak istemektedir.

Kuruluşların gerçekleştirdikleri faaliyetlerin belirli mevzuatlar uyarınca belirlenen kurallar çerçevesinde hazırlanması ve sunulmasını ifade eden finansal raporlama ve bu hizmet ve faaliyetlerin bir fotoğrafı niteliğinde olan finansal tablolar bu noktada önemli hale gelmektedir. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, kâr amaçlı işletmelerden farklı özelliklere sahiptir. Ayrıca tabi oldukları mevzuat hükümleri de farklıdır. Bu nedenle bu kuruluşların farklı muhasebe uygulamalarına ve raporlama hükümlerine tabi olması gerekmektedir. Ancak Türkiye’de kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal tablolarının hazırlanmasında kullanacakları finansal raporlama çerçeveleri bulunmamaktadır.

Bu çalışmada, Türkiye’de kâr amacı gütmeyen kuruluşların gereksinim duyduğu ve uluslararası uygulamalarla uyumlu finansal raporlama çerçevesinin nasıl olması gerektiği araştırılmaktadır. Bu amaçla çalışmada öncelikle kâr amacı gütmeyen kuruluşların özellikleri ve yapısı ile Türkiye’de vakıf ve dernekler kapsamında kâr amacı gütmeyen kuruluşlar incelenmiş, sonrasında Türkiye’deki kâr amacı gütmeyen kuruluşların muhasebe uygulamalarına yer verilmiş daha sonra kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporlamasına ilişkin uluslararası ülke uygulamaları araştırılmış, son bölümde Türkiye’de faaliyet gösteren kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için oluşturulacak finansal raporlama çerçevesinin içeriğine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, vakıf, dernek, finansal raporlama uygulamaları.



ABSTRACT

Hatice Sevde OCAK, A Review of International Financial Reporting Practices for Nonprofits and Application Advice, Başkent University, Institute of Social Sciences, Master in International Financial Reporting and Auditing with Thesis, 2023

Non-Profit Organizations, which are expressed by many different terms such as charity, non-profit sector, third sector, independent sector, voluntary organizations, associations and foundations and acting with the aim of providing social benefit, have become more and more important in the economic and social field. These organizations, which affect the public in terms of their scope and nature, are responsible to the society in terms of the management and use of the resources they entrust. In addition, as a result of the scandals experienced in non-profit organizations in the past, those who provide funds to these organizations and the society want to know more about the activities and services of the organizations.

Financial reporting, which expresses the preparation and presentation of the activities carried out by the organizations within the framework of the rules determined in accordance with certain legislation, and the financial statements, which are a photograph of these services and activities, become important at this point. Non-profit organizations have different characteristics from for-profit businesses. In addition, the legislation they are subject to is also different. For this reason, nonprofits are required to be subject to different accounting practices and reporting requirements. However, there are no financial reporting frameworks for non-profit organizations in Turkey to use in the preparation of their financial statements.

In this study, it is investigated how should be the financial reporting framework, which is needed by non-profit organizations in Turkey and compatible with international practices, For this purpose, in this study, first of all, the characteristics and structure of non-profit organizations and non-profit organizations within the scope of foundations and associations in Turkey are examined, then the accounting practices of non-profit organizations in Turkey are included, then international country practices regarding the financial reporting of non-profit organizations are researched. In the last section, the

content of the financial reporting framework to be created for non-profit organizations operating in Turkey is given.

Keywords: Non-profit organizations, foundation, association, financial reporting practices



ÖNSÖZ

Bu çalışmanın amacı; toplumsal dayanışma ve faydayı sağlamada önemli bir etken olan kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporlamasına yönelik Türkiye’de günümüzde kullanılan muhasebe yönteminin ve uluslararası alanda uygulanan finansal raporlama şekillerinin incelenerek Türkiye’de kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporlamasına ilişkin yapılacak olası bir düzenlemede bulunması gereken özellikler hakkında önerilerde bulunmaktır. Türkiye’de kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporlama uygulamaları incelenirken vakıf ve derneklere ilişkin mevcut bir yasal düzenleme bulunduğundan çalışmanın devamı bu iki kuruluş üzerinden gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmada bilgi ve tecrübelerini aktararak yardımlarını esirgemeyen tez danışmanım Deniz Umut Doğan hocama, bana tez konumda yardımcı olan arkadaşım Şeyda Kızılhan’a ve eli hep üzerimde olan canım aileme teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ	v
TABLolar LİSTESİ	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ	ix
GİRİŞ.....	1
1. KÂR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLAR.....	3
1.1. Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluş Kavramı	3
1.2. Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların Temel Özellikleri	4
1.3. Kâr Amacı Gütmeyen Sektörün Kamu ve Özel Sektörle Karşılaştırması	7
1.4. Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların Gelir Kaynakları	10
1.5. Türkiye’de Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar	12
1.5.1. Türkiye’de vakıflar	15
1.5.1.1. Vakıfların kurulması, işleyişi ve sona ermesi.....	16
1.5.2. Türkiye’de dernekler	18
1.5.2.1. Derneklerin kurulması, işleyişi ve sona ermesi	20
2. KÂR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLARIN FİNANSAL RAPORLAMA UYGULAMALARI	22
2.1. Türkiye’de Kâr amacı Gütmeyen Kuruluşların Finansal Raporlama Uygulamaları	22
2.1.1. Vakıfların finansal raporlama uygulamaları	22
2.1.2. Derneklerin finansal raporlama uygulamaları	29
2.2. Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların Uluslararası Finansal Raporlama Uygulamaları	35
2.2.1. Amerika’da kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporlaması	36

2.2.1.1. Finansal muhasebe standartları kurulu (FASB).....	36
2.2.1.2. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için finansal raporlama çerçevesi (958 nolu standart).....	36
2.2.2. İngiltere’de kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporlaması	46
2.2.2.1. Finansal raporlama konseyi (FRC)	46
2.2.2.2. Hayır kurumları için SORP (FRS 102)	47
3. KÂR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLAR İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA ÖNERİSİ	58
3.1. Standardın Kapsamının Belirlenmesi	59
3.2. Hesap Planı Oluşturulması	60
3.3. Finansal Tablolar	62
3.4 Yıllık Faaliyet Raporu	66
SONUÇ	71
KAYNAKLAR.....	73
EKLER	
EK-1:	

TABLÖLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1. 1. Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluş ve Kâr Amaçlı İşletme Karşılaştırması	8
Tablo 1. 2. Dees'in Sosyal Girişim Spektrumu	10
Tablo 1. 3. Türkiye'deki Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların Türlerine Göre Dağılımı (2023 yılı)	14
Tablo 1. 4. Türlerine göre vakıflar	15
Tablo 1. 5. Türkiye'de Vakıfların Finansal Durumu (2021 yılı).....	16
Tablo 2. 1. Finansal Tabloların Karşılaştırılması	23
Tablo 2. 2. Finansal Durum Tablosu Hesaplarının Karşılaştırılması	23
Tablo 2. 3. Gelir Tablosu Hesaplarının Karşılaştırılması	23
Tablo 2. 4. Türk Silahlı Kuvvetlerini Geliştirme Vakfı'nın 2021 yılı finansal tabloları.....	26
Tablo 2. 5. Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı'nın 2021 yılı finansal tabloları	27
Tablo 2. 6. Türkiye Kızılay Derneği'nin 2021 yılı konsolide finansal tabloları	30
Tablo 2. 7. Darüşşafaka Cemiyeti'nin 2022 yılı konsolide finansal tabloları	32
Tablo 2. 8. FASB 958 No'lu Standarda göre Giderlerin Sınıflandırılma Biçimleri.....	40
Tablo 2. 9. Fonksiyonel Gider Sınıflandırması ile Gider Çeşidi Sınıflandırmasının Analizi	41
Tablo 2. 10. 2021 yılı Adventist Development and Relief Agency International (ADRA)'ya ait Finansal Tablolar	43
Tablo 2. 11. SORP (FRS 102)'de Yer Alan Örnek Finansal Faaliyet Tablosu	53
Tablo 2. 12. SORP (FRS 102) uyarınca Hayır Faaliyetlerine Yapılan Harcamaların Dipnotlarda Analizi	54
Tablo 2. 13. SORP (FRS 102)'de Yer Alan Örnek Finansal Durum Tablosu	54
Tablo 2. 14. 2021 yılı Save The Children'a ait finansal tablolar	55
Tablo 3. 1. İngiltere ve ABD'de Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların Sunması Gereken Finansal Tablolar	63
Tablo 3. 2. İngiltere ve ABD'de Net Varlıkların Sunumu	64
Tablo 3. 3. İngiltere ve ABD'de Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların Gelir ve Giderlerinin Sunumu.....	65

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1. 1. Türkiye’de Nevilere Göre Dernek Sayısı.....	19
Şekil 1. 2. Yıllara Göre Derneklerin Gelir Toplamları.....	20
Şekil 2. 1. SORP (FRS 102)’de Fonların Sınıflandırılması.....	51



GİRİŞ

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar literatürde hayır kurumu, kâr amacı gütmeyen sektör, bağımsız sektör, vergiden muaf sektör, gönüllü kuruluşlar, dernekler ve vakıflar gibi birçok farklı terimle ifade edilmektedir. Kamu ve özel sektörün dışında üçüncü sektör olarak nitelendirilen bu sektör yüzyıllardır sosyal politikaların temeli olan sosyal sorumluluk açısından zengin bir geçmişe sahiptir (Morrison, 2016).

Kâr amacı gütmeyen sektör giderek ülke ekonomilerinin önemli ve hızla büyüyen bir parçası haline gelmiştir. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, sanat ve kültür yoluyla yaşamlarımızı zenginleştirebilmekte ve kamu tarafından finanse edilebilecek nitelikte birçok mal ve hizmeti sağlamaktadır (Hoffman ve McSwain, 2013). Örneğin ABD'de bu sektör, kolej ve üniversitelerin neredeyse yarısını, sosyal hizmetlerin çoğunu ve kültürel faaliyetlerin neredeyse tamamını oluşturmaktadır (Salamon ve Anheier, 1992). Dolayısıyla toplumsal fayda sağlama amacıyla hareket eden kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ekonomik ve toplumsal hayatta giderek daha da önemli hale gelmiştir.

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, kendilerine emanet edilen kaynakların yönetimi ve kullanımı konularında kaynak sağlayıcılara ve topluma karşı sorumludur. Kâr amacı gütmeyen kuruluşların bağışçıları, yaptıkları bağış ve yardımların uygun şekilde kullanılacağından ve israf edilmeyeceğinden emin olmak istemektedir. Yapılan çalışmalar bağışçıların kâr amacı gütmeyen kuruluşa ilişkin sahip olduğu bilgi seviyesi arttıkça kuruluşa destek ve katkı verme eğiliminin de arttığı göstermektedir (Zainon vd., 2011).

Ayrıca Ulusal Başkent Bölgesi United Way ve Kızıl Haç gibi kâr amacı gütmeyen kuruluşlarla ilgili yaşanan son finansal skandallar, halkın bu kuruluşlara olan güvenini sarsmıştır. Bunun sonucunda, bu kuruluşlara yapılan bağışlarda ciddi düşüşler olmuştur (Hoffman ve McSwain, 2013). Skandalların başka bir sonucu olarak toplum, artık kâr amacı gütmeyen kuruluşların gerçekleştirdikleri hizmetlere ilişkin daha çok bilgi talebinde bulunmaya başlamıştır. Dolayısıyla kâr amacı gütmeyen kuruluşlar giderek hizmet ve hesap verebilirlik konusunda yüksek beklentilerle karşı karşıya kalmıştır.

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek ve varlıklarını sürdürebilmek için çeşitli faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu faaliyetlerin sonucunda gerçekleştirdikleri işlem ve olayları mevzuatları uyarınca kaydedip sınıflandırmaları gerekmektedir. Ancak kâr amacı gütmeyen kuruluşların temel amacı kâr etmek olmadığı

için kâr amaçlı işletmelerden farklı şekillerde faaliyetlerde bulunmaktadır. Ayrıca kâr amacı gütmeyen kuruluşların tabi oldukları mevzuat hükümleri farklıdır ve bu kuruluşlara kanun koyucu tarafından tanınmış bazı ayrıcalıklar da bulunmaktadır. Dolayısıyla ticari amaçla hareket etmemesi ve mevzuattan kaynaklanan bazı farklılıkların bir sonucu olarak kâr amacı gütmeyen kuruluşların, özel sektör ve kamu sektöründen farklı muhasebe uygulamalarına tabi olması gerektiğı düşünölmektedir.

Finansal raporlama, bir kuruluşun finansal durumunun ve finansal performansının belirli politika, prosedür ve yöntemler izlenerek finansal tablolar aracılığıyla paydaşlara açıklanması sürecidir. Kâr amacı gütmeyen kuruluşların yukarıda bahsedilen nedenlerle finansal raporlama uygulamalarının da özel ve kamu sektöründeki uygulamalardan farklı olması beklenmektedir. Ancak birçok ölkede olduğu gibi Türkiye’de de kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal tablolarının hazırlanmasında kullanacakları finansal raporlama çerçeveleri bulunmamaktadır.

Bu çalışma, toplumsal açıdan büyük önem taşıyan kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporlamasının mevcut uygulanan şekli ile uluslararası uygulama örnekleri hakkında bilgi edinilmesi neticesinde, ölkemizdeki yasal düzenlemeler çerçevesince toplumsal fayda ve hizmet açısından etkin bir rol oynayan bu tür kuruluşların uygulayabileceğı finansal raporlama çerçevesinin taşınası gereken özellikleri belirleyebilmek ve önerilerde bulunmak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu amaçla hazırlanan çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kâr amacı gütmeyen kuruluş kavramı, özellikleri ve kâr amacı gütmeyen sektörün diğer iki sektörle karşılaştırması ve ölkemizdeki kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, kurulma yöntemleri, çeşitleri ve tabi olduğu mevzuatlar incelenecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde öncelikle ölkemizdeki kâr amacı gütmeyen kuruluşların muhasebe uygulamaları incelenecek daha sonra Amerika ve İngiltere’de kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporlamasına yönelik standartlar ve uygulamalara değinilecektir.

Çalışmanın son bölümünde ölkemiz ile farklı ölkelerdeki uygulamalar karşılaştırılarak, ölkemizde kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için oluşturulabilecek bir finansal raporlamanın nasıl olabileceğine ilişkin öneriler sunulacaktır.

1. KÂR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLAR

1.1. Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluş Kavramı

Dünyanın kurumsal manzarasına bakıldığında, insanların sosyal, ekonomik ve politik eylem için kendilerini organize etme biçimlerinde çoğu zaman çarpıcı farklılıklar bulunduğu görülmektedir. Bununla birlikte, ortaya çıkan kurumsal çeşitliliğe rağmen, toplumsal hayatta geleneksel olarak iki büyük örgüt yapısının yani sektörün varlığı kabul edilmektedir: piyasa ve devlet ya da kamu ve özel sektör. Bununla birlikte hem piyasanın hem de devletin dışında kendi karakteristik özellikleri ve dinamikleri ile kendine özgü bir toplumsal alanı işgal eden tanımlanabilir bir üçüncü sektörün varlığı, giderek daha fazla kabul görmeye başlamıştır (Salamon ve Anheier, 1992).

Ancak söz konusu üçüncü sektörün tanımlanmasında çeşitli zorluklar yaşanmıştır. Bu zorluklardan ilki bu sektörde bir araya gelme eğilimi gösteren varlıkların büyük çeşitliliğidir. Bu sektörde küçük aşevlerinden senfoni orkestralarına, bahçe kulüplerinden çevreci gruplara kadar çok geniş çeşitliliğe sahip bir organizasyonlar kümesi vardır. Bu nedenle sektörün önemli ortak özelliklerinin belirlenmesinde büyük zorluklar bulunmaktadır. Ayrıca kamu ve özel sektörün modern dünyada etkisi ve gücünün çok daha büyük olması üçüncü sektördeki gibi -diğer sosyal kurumların- rolünün sönük kalmasına neden olmuştur. Dolayısıyla ciddi ilgi çekecek güç ve etkiden yoksun görünen bu kurumlar ve parçası oldukları sektör birçok ülkede görmezden gelinmiştir (Salamon ve Anheier, 1992).

Ancak son araştırmalar, kâr amacı gütmeyen kuruluşların hem siyasi hem de ekonomik hayatta oynadıkları hayati önemi belgelemiştir (Putnam, 1993; Fukuyama, 1995). Örneğin ABD'de bu sektör, hastane yataklarının yarısından fazlasını, kolej ve üniversitelerin yarısını, sosyal hizmetlerin çoğunu ve kültürel faaliyetlerin neredeyse tamamını oluşturmaktadır. Bunun ötesinde, üçüncü sektör, piyasanın ve devletin zapt edilemez gibi görünen gücüne başarılı bir şekilde meydan okuyan çeşitli sosyal ve politik hareketlerin (örneğin çevre hareketi, sivil haklar hareketi ve diğerleri) ortaya çıkmasına neden olmuştur (Salamon ve Anheier, 1992).

Kâr amacı gütmeyen kavramı dünyada farklı şekillerde tanımlanmakta ve isimlendirilmektedir. Literatürde kâr amacı gütmeyen kuruluşlarla ilgili olarak standart bir

kavram ve terim bulunmamakta “hayır kurumu”, “kâr amacı gütmeyen sektör”, “hayır sektörü”, “bağımsız sektör”, “vergiden muaf sektör”, “gönüllü kuruluşlar”, “sivil toplum kuruluşları (STK'lar)” (Salamon ve Anheier, 1992), “dernekler” ve “vakıflar” gibi farklı terimlerle ifade edilmektedir.

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlardaki çeşitlilik ve terminolojik karışıklık kâr amacı gütmeyen kavramının tanımlanmasında da zorluklara neden olmaktadır. Literatürde kâr amacı gütmeyen kavramının birçok alternatif tanımı mevcuttur. O'Neill (1989), kâr amacı gütmeyen kuruluşları, toplumun iyiliği ile ilgili bir neden olan kamusal bir amaca hizmet eden özel kuruluşlar olarak tanımlar. Salamon ve Anheier (1996), Kâr amacı gütmeyen kuruluşları kişilerin deneyimlerini ve finansal güçlerini bir araya getirdikleri, elde ettikleri gelir fazlasını veya kârı paydaşlarına doğrudan dağıtmayan, toplumsal ekonomik, sosyal ve kültürel amaçları gerçekleştirmeye çalışan kuruluşlar olarak tanımlamıştır. Toepler ve Anheier (2004) ise kâr amacı gütmeyen kuruluşu kamu kurumlarından ve işletmelerden farklı olarak kendilerine has örgütsel yapıları (sermaye ve misyon) ve çalışma yöntemleri olan kuruluşlar olarak tanımlamıştır.

Bu tanımlar ve aşağıda yer verilen kâr amacı gütmeyen kuruluşların özellikleri birlikte ele alındığında kâr amacı gütmeyen kuruluş üyelerine ya da faydalanıcılarına herhangi bir fayda sağlamayı amaçlayan, özel kanunlarla düzenlenen ve tüzel kişiliğe sahip kurumsallaşmış yapılar olarak tanımlanabilir. Temel amacı topluma hizmet olan bu kuruluşlar, özel ve kamu sektörünün dışında yer alarak faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. Aynı zamanda da diğer iki sektör üzerinde hem sosyal hem ekonomik anlamda önemli etkisi bulunmaktadır.

1.2. Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların Temel Özellikleri

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, kamu kurumlarından ve işletmelerden farklı olarak kendilerine has örgütsel yapıları (sermaye ve misyon) ve çalışma yöntemleri olan kuruluşlardır (Toepler ve Anheier, 2004). Eğitim, kültürel, dini, sağlık, sosyal, politik ve siyasi ve bayındırlık ve çevrecilik gibi geniş ve çok farklı alanlarda faaliyet göstermekte ve hizmet sunmaktadır (Aslan, 2004).

Daha önce bahsedildiği üzere kâr amacı gütmeyen sektörün önemli ortak özelliklerinin belirlenmesinde büyük zorluklar bulunmasına rağmen bu özelliklerin

belirlenmesine yönelik literatürde çeşitli çalışmalar mevcuttur. Bunlardan biri Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların Uluslararası Sınıflandırması (ICNPO) çalışmasıdır. Johns Hopkins kâr amacı gütmeyen sektör konusunda uluslararası uzmanlardan oluşan bir ekibin girdilerine dayanarak ICNPO çalışmasını ortaya koymuştur. ICNPO kapsamında kâr amacı gütmeyen kuruluşların beş temel özelliği şu şekilde belirtilmiştir (Salamon and Anheier, 1996):

1. Resmi/Organize

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar kurumsallaşmış yapılardır. Bir takım kurumsal gerçekliklerinin bulunması önemlidir. Bazı durumlarda bahsedilen kurumsal gerçeklik resmi kuruluş sözleşmesiyle belirtilir. Ancak kurumsal gerçeklik, düzenli toplantılar, memurlar veya prosedür kuralları veya bir dereceye kadar örgütsel kalıcılık gibi yasal birleşmenin hemen mümkün olmadığı başka şekillerde de gösterilebilir. Bunlar, bir dereceye kadar iç organizasyon yapısını içerir; hedeflerin, yapının ve faaliyetlerin göreceli sürekliliği ve anlamlı organizasyonel sınırlar, yani üyeler ve üye olmayanlar arasında bazı tanınmış farklar. İnsanların yaşamlarında oldukça önemli olsalar bile, insanların tamamen geçici, gayri resmi ve geçici olarak bir araya gelmeleri, bu tanım kapsamında kâr amacı gütmeyen sektörün bir parçası olarak görülmemektedir. Aksi takdirde, kâr amacı gütmeyen sektör kavramı kavranamayacak ve incelenemeyecek kadar şekilsiz ve geçici hale gelecektir.

2. Özel

Özel, diğer bir ifadeyle devletten ayrı kurumsal yapılardır. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, devletin bir bölümü değildir. Devletin araçlarından ayrı devlet dışı yapılardır. Bu durum, devlet desteği alamayacağı veya devlet yetkililerinin yönetim kurulunda yer alamayacakları anlamına gelmemektedir. Burada anlatılmak istenen, kuruluşun devletten ayrı kurumsal bir kimliğinin bulunması, ulusal ya da yerel herhangi bir devlet biriminin aracı olmaması ve bu nedenle devlet yetkisini kullanamamasıdır.

3. Özerk/Kendi kendini yöneten

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar kendi faaliyetlerini kontrol edecek donanımına sahiptir. Özel ve devlet dışı bazı kuruluşlar, yapısal olarak ayrı olsalar bile, esasen bu diğer kurumların bir parçası olarak işlev görecektir. Bu durumda, devlet kurumları veya özel işletmeler tarafından sıkı bir kontrole tabi olabilirler. Bu gibi durumları bertaraf etmek için, kâr amacı

gütmeyen kuruluşların kendi kendini yönetmesi gerektiği kriterini eklenmiştir. Bu kriteri karşılayabilmek için kuruluşların kendi faaliyetlerini önemli ölçüde kontrol edebilecek durumda olmaları gerekmektedir. Bu durum kuruluşların kendi iç yönetim prosedürlerine sahip olması ve anlamlı bir özerkliğe sahip olması gerektiği anlamına gelmektedir.

4. Kâr amacı gütmeyen

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar gelirlerinin giderleri aşan kısmını yani gelirleri ile giderleri arasındaki farkı sahiplerine ya da yöneticilere dağıtmaz. Bu kuruluşlar söz konusu farkı biriktirebilir, ancak bu farkı sahiplere, üyelere, kuruculara veya yönetim kuruluna dağıtılmamalıdır, bu farklar kuruluşun temel amaçlarına aktarılmalıdır. Temel soru kuruluşun gelirlerinin giderlerini aşan kısmının nasıl ele aldığıdır. Yeniden yatırım yapılması veya kuruluşun belirtilen amacına başka şekillerde uygulanması durumunda, kâr amacı gütmeyen kuruluş şeklinde nitelendirilir. Bu manada, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, esas olarak doğrudan veya dolaylı şekilde kâr elde etmek için faaliyette bulunmayan, esasen ticari güdülerle yönlendirilmeyen özel kuruluşlardır. Bu özellik, kâr amacı gütmeyen kuruluşları özel sektörün diğer bileşeni olan özel işletmelerden ayırmaktadır.

5. Gönüllü

Kâr amacı gütmeyen kuruluşların temel özelliklerinden biri olan gönüllülük kavramı bireyin kendi isteğiyle herhangi bir menfaat gözetmeden, sosyal sorumluluk bilinciyle toplumsal refahın artmasını sağlamak, kaynak dağılımında adil paylaşımı sağlamak amacıyla kâr amacı gütmeyen kuruluşların ilgili faaliyetlerine katkıda bulunmasıdır (Güder, 2006).

Kâr amacı gütmeyen sektör önemli derecede gönüllü katılımı içermektedir. Kâr amacı gütmeyen sektöre dahil olmak için kuruluşların gönüllülük kavramını anlamlı bir ölçüde somutlaştırması gerekmektedir. Bu, iki farklı ancak birbiriyle ilişkili hususu içerir: Birincisi, kuruluş operasyonlarına ve yönetimine gönüllüleri dahil etmelidir. İkincisi, "gönüllü" aynı zamanda "zorunlu olmayan" anlamını da taşır. Üyeliğin gerekli olduğu veya yasa tarafından başka bir şekilde öngörüldüğü kuruluşlar, bu sektör dışında tutulacaktır. Bunun gibi, "gönüllü", zaman (gönüllülük) ve para (bağışlar) katkılarının yanı sıra aynı katkıların kanunen zorunlu tutulamayacağı veya kanunen uygulanamayacağı veya başka bir şekilde açıkça zorlanamayacağı anlamına gelir.

Bu sınıflandırmadan bağımsız olarak bir kâr amacı gütmeyen kuruluşu ayırt etmenin belki de en kolay yolu onun vergi açısından ve düzenleyici tarafından tanımlanmasıdır. Kâr amacı gütmeyen olarak belirlenen kuruluşlar vergi, yasa ve diğer düzenleyici kurallar açısından özel bir kategoriye alınmaktadır. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlara genellikle daha hoşgörölü davranılmakta, örneğin çoğu ülkede bu kuruluşlar gelir vergisinden muaf tutulmaktadır. Aynı zamanda bu kuruluşlar bu vergi indiriminin bir sonucu olarak gelirlerinin nasıl kullanılabileceği konusunda bazı hükümet sınırlamalarına tabi olmaktadır. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlara yasa kapsamında farklı muamele edilmesi yönetim süreci için önemli etkilere sahiptir. Avantajlı vergi ve yasal muamele kâr amacı gütmeyen alanda sürdürülmesi zor olan faaliyetlerin sürdürülmesini sağlayabilmektedir.

1.3. Kâr Amacı Gütmeyen Sektörün Kamu ve Özel Sektörle Karşılaştırması

Kâr amacı gütmeyen sektörün kamu ve özel sektörden farkları, kuruluş amaçlarından ve örgütsel yapılarından kaynaklanmaktadır (Toepler ve Anheier, 2004). Kâr amacı gütmeyen kuruluşların gelirleri ile giderleri arasındaki fark, faaliyetlerin devamlılığının sağlanması amacıyla başka bir ifadeyle toplumsal amaçlar için kullanılmaktadır. Dolayısıyla kuruluşlar, faaliyetlerini özel sektördeki ticari işletmeler gibi kâr elde etmek amacıyla gerçekleştirmez. Ticari işletmelerde ortaklara dağıtım amacıyla bulunduran ve kâr adıyla anılan bu fark, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için öncelikli olarak kuruluşun ihtiyaçlarının giderilmesi için sonrasında ise hizmetlerinin devamı için kullanılır ve dağıtımı yapılmaz. Ayrıca bu kuruluşların mal varlığı devletin de değildir özel teşebbüse ait de değildir (Arslan, 2004)

Bununla birlikte kâr amacı gütmeyen sektörde yönetimin amacı, özel sektörde yer alan ve kâr peşinde koşan bir işletmede olduğu gibi hissedar servetinin maksimize edilmesi değildir. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar farklı bir paydaş grubuna hizmet eder ve ekonomik performansı farklı şekilde ölçer (Hofmann ve McSwain, 2013).

Ayrıca kâr amacı gütmeyen sektör özel sektörden farklı olarak onu oluşturan kurumların gelirlerinin büyük bir kısmını piyasada mal ve hizmet satışından değil, üyeleri ve destekçilerinden elde etmektedir (Salamon ve Anheier, 1992).

Bunlara ek olarak özel sektörde yer alan ticari bir girişimin sahipleri, fazla gelirlerini istedikleri amaçlar için kullanabilirken, kâr amacı gütmeyen kuruluşlara verilen hibe ve bağışların kullanımı genellikle belirli proje ve amaçlarla sınırlıdır (Dees, 1998).

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ile özel sektörde yer alan kâr amaçlı işletmelerin temel farklılıkları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir (Accounting Coach, 2020).

Tablo 1. 1. Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluş ve Kâr Amaçlı İşletme Karşılaştırması

	Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar	Kâr Amaçlı İşletmeler
Sahipleri	Hiç kimse	Ortaklar
Temel Amaç	Toplumsal ihtiyaç duyduğu hizmetleri sağlamak	Ortaklar için kâr etmek
İkincil Amaç	Sağlanan hizmetlerin sürdürülebilmesi veya artırılabilmesi için gelirlerin giderlerden daha fazla olmasını sağlamak	Mal satmak veya hizmet sunmak
Toplam varlıklar eksi toplam yükümlülükler	Net varlıklar	Öz sermaye
Alt bölümlerde raporlanacaklar	Bağışçı kısıtlamaları olan varlıklar Bağışçı kısıtlamaları olmayan varlıklar	Ödenmiş sermaye, dağıtılmamış kârlar
Gelir örnekleri:	Bağışçı katkıları, üye aidatları, program ücretleri, bağış toplama faaliyetleri, yardımlar ve yatırım gelirleri	Ticari mal satışı, hizmetlerin ücretleri, yatırım gelirleri, yatırımlardan kazançlar
Kâr amacı gütmeyen kuruluşların giderlerinin fonksiyonları	Program, genel yönetim ve bağış toplama giderleri	
Varlıkların gelirleri veya satışı dışındaki para kaynakları	Borç verici kurum veya kişilerden alınan borçlar	Borç verici kurum veya kişilerden alınan borçlar, Hisse senedi ihracı

1980’li yıllardan itibaren küreselleşme olgusu karşısında devletin gerilemesi ve sosyal alandaki etkinliğinin azalması ile birlikte sosyal sektöre giren kâr amacı güden işletmelerin sayısı artmış bu durum, bağış ve hibelerin azalmasına neden olmuş dolayısıyla kâr amacı gütmeyen kuruluşlar arasında yaşanan rekabeti arttırmıştır. Bunun sonucunda bu kuruluşlar piyasa ekonomisi koşullarına göre davranma ihtiyacının farkına varmıştır ve zamanla değişime uğrayarak ticarileşmeye başlamıştır. Dolayısıyla kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ile kâr amaçlı işletmeler arasındaki keskin çizgiler de yavaş yavaş ortadan kalkmaya başlamıştır. Kâr amacı gütmeyen kuruluşların birçoğu, daha çok kâr amacı güden kuruluşlar gibi davranarak ek gelirler elde etmeye çalışmaktadır. Çarpıcı bir şekilde kâr amacı gütmeyen kuruluşların, misyonlarını yerine getirdikleri temel programları ticarileştirmeye başlamış daha anlaşılır bir ifadeyle, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar programlarının bağışlara ve hibelere daha az, ücretlere ve sözleşmelere daha fazla dayanmasını sağlamanın yollarını aramıştır. Hatta bazı kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, misyonlarının amaçlarına hizmet etmek için ticari girişimler başlatmışlardır. Ayrıca bu kuruluşlar gelir getirici faaliyetleri, bağış ve hibelere daha güvenilir fon kaynakları olarak görmektedir. Birçoğu artık bağışçılara aşırı bağımlılığı bir zayıflık ve savunmasızlık işareti olarak değerlendirmektedir. Bunlara ek olarak kâr amacı gütmeyen kuruluşlar artık en iyi kâr amacı güden ürünlerle rekabet eden ürünler sunmaktadır (Dees,1998).

Ayrıca kâr amaçlı işletmeler de sürekliliğini sağlayabilmek için sosyal sorumluluk kapsamında toplumsal gelişmeye hayır kurumları kadar katkıda bulunabilmekte ve sosyal değer sunabilmektedir (Dees, 1998; Brumme and Trelstad 2023). Ancak Dees (1998) bu ticarileşme akımının kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için bazı tehlikeleri barındırdığını, dolayısıyla dikkatle yönetilmesi gerektiğini ifade etmiş ve sınırların bulanıklaştığı durumda kâr amacı gütmeyen kuruluşlara sosyal sektördeki yapısal seçenekleri anlamalarına ve değerlendirmelerine yardımcı olmak amacıyla “sosyal girişim spektrumu” adlı bir çerçeve sunmuştur.

Tablo 1. 2. Dees'in Sosyal Girişim Spektrumu

	Tamamen Hayırsever		Tamamen Ticari
Güdüler, Metotlar ve Amaçlar	İyi niyet	Karma motifler	Kişisel çıkar
	Görev odaklı	Görev ve piyasa odaklı	Piyasa odaklı
	Sosyal değer	Hem Sosyal hem Ekonomik değer	Ekonomik değer
Kilit Paydaşlar			
Faydalanıcılar	Ödeme yok	Sübvansiyonlu ödeme ve/ veya tam ödeyenler ile hiçbir ödeme yapmayanların karışımı	Piyasa fiyatı
Sermaye	Bağış ve hibe	Piyasa oranının altında sermaye ve/ veya tam ödeme yapanlar ile hiçbir ödeme yapmayanların karışımı	Piyasa sermayesi
İşgücü	Gönüllüler	Piyananın altında ücretler ve/ veya gönüllüler ve tam maaşlı personel karışımı	Piyasa maaşı
Sağlayıcılar/Tedarikçiler	Ayni bağışlar	Özel indirimler veya ayni ve nakdi bağışların karışımı	Piyasa fiyatı

1.4. Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların Gelir Kaynakları

Kâr amacı gütmeyen kuruluşların çok geniş ve farklı alanlarda faaliyet göstermesinin ve çok farklı büyüklüklere sahip olmasının bir sonucu olarak bu kuruluşların gelir elde etme biçimleri de farklılık göstermektedir. Bu farklılıklara rağmen kâr amacı gütmeyen kuruluşlar sahip olduğu özelliklerin gereği çoğunlukla üçüncü kişiler tarafından sağlanan kaynak akışına bağımlıdır (Heimovics ve diğerleri, 1993). Dolayısıyla özellikle kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, faaliyet kararlarını kuruluşun finansmanının istikrarına ve doğasına bağlı olarak almaktadır (Gronbjerg, 1991).

Kâr amacı gütmeyen kuruluşların sürdürülebilirliği, toplulukların sürdürülebilirliği için esastır. Kâr amacı gütmeyen kuruluşların sürekliliği ve büyümesi için finansal

sürdürülebilirlik önem arz eden bir konudur. Finansal sürdürülebilirlik, bir kuruluşun misyonunu ve yetkilerini uzun vadede sürdürmesini sağlayan gelir ve gider yönetimi stratejilerinin bir karışımı olarak tanımlanabilir (Williams, 2014). Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için finansal sürdürülebilirlik ise bağışçıların finansal desteğinin sona ermesinden sonra kurumsal yapısını koruması ve hedeflediği kitleye fayda sağlamaya devam edebilmesi için kaynak geliştirme yeteneği olarak değerlendirilebilir (Omeri, 2014). Dolayısıyla faaliyetine devam etmek isteyen bir kâr amacı gütmeyen kuruluş için finansal sürdürülebilirliğin sağlanması çok önemlidir.

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için dış kaynağın önemi kaynak bağımlılığı teorisini akıllara getirmektedir. Kaynak Bağımlılığı Teorisi, Pfeffer ve Salancik (1978) tarafından bir organizasyonun stratejisinin, yapısının ve hayatta kalmasının kaynaklarına ve dış kurumlara olan bağımlılık ilişkilerine nasıl bağlı olduğunu açıklamak için ortaya atılmıştır. Buna göre kaynak sağlayıcı sayısı azaldıkça kuruluşların kısıtlayıcı etki yaşaması ihtimali artmaktadır. Gelir çeşitlendirmesi ise, tek bir gelir kaynağına bağımlılığı önlediğinden, literatürde kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için avantajlı olarak görülmüştür (Kramer, 1981).

Kâr amacı gütmeyen kuruluşların birincil gelir kaynakları şunlardır:

- (1) Bireysel veya kurumsal bağış ve yardımlar şeklindeki **özel katkılar**;
- (2) **Kamu finansmanı** (devlet yardımları ve destekleri) ve
- (3) Kullanıcı veya üyelik ücret ve harçları, devlet sözleşmeleri ve ürün/hizmet satışı şeklinde **özel sektör ödemeleri (ticari faaliyet)**.

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için en yaygın finansman kaynaklarından biri özel katkılardır. Ancak özel katkılar kuruluşun çabasını gerektirmektedir. Dolayısıyla bu finansman kaynağı istikrarsızdır ve yıldan yıla dalgalanma gösterebilmektedir. Özel katkılarının sürekliliğini sağlamak için gerçekleştirilen bağış toplama faaliyetleri zaman ve idari yük gerektirmektedir (Hodge ve Piccolo, 2005). Burada bağış ve yardımların kullanımı, tamamen kuruluşun inisiyatifine bırakılabileceği gibi sağlayıcı tarafından bir şarta bağlanmış da olabilmektedir.

Kamu finansmanı, genellikle kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için en istikrarlı gelir kaynağı olarak tanımlanır (Froelich, 1999). Kamu finansmanı özel katkılara göre daha fazla bürokrasi gerektirmektedir. Başvuru ve kabul süreci açısından bu finansmanın

edinilmesi uzun bir süreyi gerektirse de sonrasında devamlı nitelikte bir finansman kaynağı haline gelmektedir. Genellikle, kuruluşun başvuru gerekliliklerini yeterince karşılaması koşuluyla, devlet yardımları itiraz olmaksızın yenilenmektedir (Kelly, 1998).

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için üçüncü büyük finansman kaynağı ticari faaliyetler şeklinde gelir. Kâr amacı gütmeyen kuruluşların sunduğu hizmetler karşılığında gelir elde etmesine genellikle izin verilmektedir. Kuruluşlar birincil hizmetlerini topluluğa ücretsiz veya düşük maliyetle sunmaya devam edebilmekte, bununla birlikte yan hizmetler veya ürünler de sunabilmektedir. Hizmet satışı veya üyelik ücretleri yoluyla kendi gelirlerini elde etme kabiliyetine sahip kuruluşlar, çoğunlukla geleneksel finansman kaynaklarına daha az bağımlıdır. Bununla birlikte, literatürde ticari faaliyetin, kuruluşun bağımsızlığını ve stratejik bütünlüğünü tehlikeye attığı düşüncesi öne sürülmüştür. Örneğin Froelich (1999), ticari faaliyetlerden yararlanan kâr amacı gütmeyen kuruluşların, kâr amacı güden muadillerinin süreçlerini, tekniklerini ve pazarlama stratejilerini yavaş yavaş benimsediğini iddia etmiştir.

Birincil gelir kaynakları dışında kâr amacı gütmeyen kuruluşlar etkinlikler, bağış günleri ve sosyal medya kampanyaları yoluyla da gelir elde etmektedir.

Özetle, her bir gelir kaynağı farklı bir dizi avantaj ve dezavantaj sunmakta ve her biri dış kurumlara farklı bir bağımlılık düzeyi yaratmaktadır (Brooks, 2000). Dolayısıyla kaynak bağımlılık teorisinde bahsedildiği üzere bağımsızlığını korumak isteyen kâr amacı gütmeyen kuruluşların, çeşitlendirilmiş bir gelir stratejisi benimsemesi gerektiği hususu dikkatle değerlendirilmelidir.

1.5. Türkiye’de Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar

Türkiye’de geçmişten bu yana ülkemizde birlik ve beraberliğin sağlanması ve sosyal dayanışmanın artırılmasına amacıyla gönüllü kuruluşlar faaliyette bulunmuştur. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar faaliyet alanı, faaliyette bulunduğu sektör, hukuki yapı ve finanse edilme şekline göre farklı sınıflara ayrılmaktadır. Türkiye’de kâr amacı gütmeyen kuruluşları dernekler, vakıflar, sendikalar, kooperatifler ve meslek kuruluşları şeklinde sınıflandırabiliriz. Bazı çalışmalarda ve yorumlarda ise sendikalar, meslek kuruluşları (odalar ve birlikler) ve kooperatiflerin bir kısmı (iktisadi fayda amacıyla faaliyette bulunanlar), gönüllülük, kâr amacı, hükümetten ayrı özerk yapıya sahip olma gibi kriterler

konusunda tartışmalı olmaları sebebiyle kâr amacı gütmeyen kuruluş olarak değerlendirilmezler. Kâr amacı gütmeyen kuruluş kavramının daha geniş yorumlarında yukarıda sayılanlar dışında siyasi partiler ve üniversiteler de kâr amacı gütmeyen kuruluş olarak görülmektedir. Ancak söz konusu kuruluşlar bu çalışmanın kapsamına alınmamıştır. Çalışmada vakıf ve derneklerin finansal raporlama uygulamaları inceleneceği için vakıf ve derneklerin kuruluşu, işleyişi ve sona ermesi konularına ayrı başlıklarda ayrıntılı olarak yer verilecektir.

Sendikalar; işçilerin/çalışanların iş hayatına ilişkin sorunlarını çözmek, ücret vb. mali ve sosyal hakları ile menfaatlerini koruma ve geliştirme amacıyla kurdukları bağımsız örgütlerdir (Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK), 2021).

Kooperatif kavramı Kooperatifler Kanunu'nda tanımlanmıştır. Kanuna göre “Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortakların belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlamak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklar kooperatif” olarak adlandırılmaktadır. 1995 yılında kooperatif ilkelerini belirlemek için yapılan Uluslararası Kooperatifler Birliği (ICA) kongresinde ise kooperatif; “bireylerin ortak ekonomik, sosyal, kültürel ihtiyaç ve arzularının müşterek sahip olunan ve demokratik kurallar ile yönetilen bir işletme vasıtası ile karşılamak için gönüllü olarak oluşturdukları bağımsız bir organizasyon” olarak tanımlanmıştır (Mülayim, 2006).

Meslek Kuruluşları ise meslek üyelerinin bir araya gelerek oluşturduğu, tüzel kişiliğe sahip, birtakım kamu görevlerini ifa eden, üyeleri üzerinde yetkilere sahip kişi topluluklarıdır. Kamu tüzel kişiliğine sahip meslek kuruluşları, yapıları ve görevleri itibarıyla diğer kamu kurumlarından farklılaşmaktadır (Gözübüyük ve Tan, 2001).

Türkiye’de kâr amacı gütmeyen kuruluşlara ilişkin düzenlemeler farklı otoriteler tarafından yapılmaktadır. Vakıflara ilişkin düzenlemeler Kültür ve Turizm Bakanlığına bağlı “Vakıflar Genel Müdürlüğü”, derneklere ilişkin düzenlemeler, İçişleri Bakanlığı bünyesinde “Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü”, Sendikalara ilişkin düzenlemeler “Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı”, Kooperatifler ve Esnaf Odalarına ilişkin düzenlemeler “Esnaf ve Sanatkârlar ve Kooperatifçilik Genel Müdürlüğü” gözetiminde yürütülmektedir. Meslek Odalarının kuruluş ve işleyişi Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu tarafından düzenlenmektedir. Dolayısıyla Türkiye’de kâr

amacı gütmeyen kuruluşlar, tabi oldukları mevzuatlar uyarınca faaliyetlerini gerçekleştirmektedir.

Türkiye’de kâr amacı gütmeyen kuruluşların türlerine göre sayılarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir:

Tablo 1. 3. Türkiye’deki Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların Türlerine Göre Dağılımı (2023 yılı)¹

STATÜ	SAYI
DERNEK (FAAL)	101.549
KOOPERATİF	84.232
VAKIF	6.153
ODA	2.994
İşÇİ, İşVEREN ve KAMU GÖREVLİLERİ SENDİKASI	686
TOPLAM	126.730

Daha önce bahsedildiğı üzere kâr amacı gütmeyen kuruluşların gelirlerinin çoğunu bağış ve yardımlar oluşturmaktadır. Türkiye’de vakıf, dernek ve ilgili kurumlar tarafından yardım ve bağışların toplanması ile ilgili usul ve esaslar 2860 sayılı Yardım Toplama Kanunu ve Yardım Toplama Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelikle düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemelerde bağış ve yardım kavramları tanımlanmış aralarındaki fark net bir şekilde ortaya konmuştur. Buna göre yardım bir kişinin, özel hukuk veya kamu tüzel kişisinin ya da kamu kurumunun ayni/nakdi varlıklarından; bir kişi, özel hukuk veya kamu tüzel kişisinin ya da kamu kurumunun ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla doğırudan ya da dolaylı şekilde talep edilmesi durumunda karşılıksız veya ödünç vermesini ifade eder. Bağış ise bir kişi, özel hukuk veya kamu tüzel kişisinin ya da kamu kurumunun ayni/nakdi varlıklarından; bir kişi, özel hukuk veya kamu tüzel kişisine ya da kamu kurumuna kendi iradesiyle ve herhangi bir karşılık beklemeksizin vermesi hususunu ifade eder. Dolayısıyla bağış tek tarafa borç yükleyen bir sözleşme niteliğindedir. Bağışlayanın tam ehliyetli, bağışlanan kişinin ise temyiz gücüne sahip olması yeterlidir. Karşılıksızdır ve bağış alan kişinin talebi söz konusu değıldir.

¹ Kaynak: Tablo Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü, Ticaret Bakanlığı, Vakıflar Genel Müdürlüğü ve Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonunun internet sitesinden faydalanılarak oluşturulmuştur.

Türk Borçlar Kanunu’nda (TBK) “Bağışlama Sözleşmesi” bölümü altında bağışlama sözleşmesi koşullu bağışlama ve yüklemeli bağışlama tanımlanmıştır. Bağışlama sözleşmesi bağışlayanın taahhüdüyle, bağışlayanın malvarlığından bağışlanana karşılıksız kazandırma şeklinde yapılan sözleşmedir. Bağışlama koşula bağlanarak yapılırsa koşullu bağışlama, bağışlayan bağışına yüklemeler koyarsa da yüklemeli bağışlama olarak sınıflandırılacaktır.

Özetle Türkiye’de kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, bağış ve yardımları ilgili Yönetmelik ve TBK’yı dikkate alarak sınıflandırmaktadır.

1.5.1. Türkiye’de vakıflar

İyilik ve yardım etme duygularının gereği olarak, insanların karşılıklı dayanışma ile zorunlu ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla, çok eski dönemlerden beri çeşitli çalışmalar yapılmış ve farklı ürünler ortaya çıkmıştır. Bu çalışmaların sonucunda oluşan ürünlerden biri “Vakıf” sistemi olmuştur. Vakıf, iyilikte bulunma ve karşılıklı dayanışma güdüsüyle hareket eden, hukuki bir statüye, sürekliliğe ve tüzel kişiliğe sahip sosyal bir kuruluştur. Yüzyıllardan bu yana insanlar, mal varlıklarını hayır işlerine özgüleyerek vakıflar kurmuşlardır. Osmanlı döneminden günümüze kadar gelen vakıf kültürü coğrafyamızda hala devamlılığını sürdürmektedir. Vakıflar gelir eşitsizliğini ve sınıf farkını azaltarak toplumda sosyal adaletin sağlanmasına olumlu katkıda bulunmuştur (Akbulut, 2007).

Türkiye’de vakıfların türlerine göre sınıflandırılması aşağıdaki gibidir:

Tablo 1. 4. Türlerine göre vakıflar

Cemaat Vakfı								
Bulgar	Ermeni	Gürcü	Keldani	Maroni	Musevi	Rum	Süryani	TOPLAM
2	54	1	3	1	19	77	10	167
Mülhak Vakıf								
Esnaf				Mülhak Vakıf				TOPLAM
1				248				249
Yeni Vakıf								
Çevre Koruma Vakfı		Sosyal Yard. Dayanışma Vakfı		Yabancı Vakıf Şb./Temsilciliği			Yeni Vakıf	TOPLAM
10		1003		12			4712	5737

Vakıflar elde ettikleri gelir bakımından Türkiye ekonomisinde önem arz etmektedir. 2021 yılına ait vakıflara ilişkin finansal bilgiler aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 1. 5. Türkiye’de Vakıfların Finansal Durumu (2021 yılı)

Vakıf Sayısı	5888
İktisadi İşletmesi Bulunan Vakıf Sayısı	565
İktisadi İşletme Sayısı	826
Aktif Büyüklük Toplamı	124.589.459.020 TL
Brüt Gelirler Toplamı	44.460.401.722 TL
Giderler Toplamı	20.818.204.996 TL

Türkiye’de vakıf kültür ve kurumunun işleyiş etkinliğini sağlamak ve amacına ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla vakıfların kuruluş, işleyiş ve sona erme halleri hukuki olarak düzenlenmiştir. Vakıfların kuruluşu ve işleyişiyle ilgili hükümler Türk Medeni Kanunu (TMK), Vakıflar Kanunu ve Vakıflar Yönetmeliğinde düzenlenmektedir.

4721 sayılı TMK madde 101’de "*vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları*" olarak tanımlanmıştır. Vakıfların kuruluş şekli de söz konusu Kanunda belirtilmiştir.

1.5.1.1. Vakıfların kurulması, işleyişi ve sona ermesi

Vakfın kurulması için gerekli aşamalar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Resmî senet veya ölüme bağlı tasarruf ile vakıf kurma iradesi açıklanır.
- Yetkili asliye hukuk mahkemesine başvuru ile vakfın tescili sağlanır. Vakıf, mahkemede tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır.
- Tesciline karar verilen vakıf, mahkemede tutulan sicile tescil olur.
- Mahkemenin bildirimi üzerine Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından merkezî sicile kaydedilen vakıf Resmî Gazete ile ilân olunarak faaliyetlerine başlar.

Resmi senetle kuruluşta; vakıf kurma iradesi, noterde düzenlenen resmi senetle açıklanır. Noter, resmi senedin örneğini Vakıflar Genel Müdürlüğüne gönderir. Resmi senedin düzenlenmesinden sonra vakfeden mahkemeye başvuruda bulunur. Resmi senetle kurulan vakıflarda vakfedenin ölmesi halinde mirasçılardan birisi tarafından tescil talebinde bulunulabilir. Vakıf senedinin düzenlenmesini takip eden üç ay içinde vakfeden tarafından veya ölüm halinde mirasçılardan biri tarafından tescil talebinde bulunulmamışsa

veya vakfeden tüzel kişiliğe sahip olup da üç ay içinde sona ermişse vakfin tesciline ilişkin başvuru Vakıflar Genel Müdürlüğünce yapılır.

Ölüme bağlı tasarrufta, vakfedenin ölümünden sonra tescil edilmek üzere vakıf kurulabilir. Burada sulh hâkimi vakfin kurulmasına esas teşkil eden belgenin örneğini Vakıflar Genel Müdürlüğüne gönderir. Mahkemeye başvuru, ilgililerin ya da vasiyetnameyi açan sulh hâkiminin bildirimi üzerine ya da resen Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yapılır.

TMK'nın 106. Maddesi uyarınca vakıf senedinde; vakfin adı, amacı, bu amaca özgülenen mal ve haklar, vakfin örgütlenme ve yönetim şekli ve yerleşim yeri gösterilir. 2023 yılında kurulacak yeni vakıfların sermayesinin en az 120.000 TL olması gerekmektedir. Vakfin kurulması ile başlangıçta kurucuya ait olan ve vakfa özgülenen mal ve haklar vakfin kurulmasıyla vakıf tüzel kişiliğine geçmektedir. Vakfa özgülenen mal varlığı vakfin belirtilen amaçları doğrultusunda kullanılmak zorundadır.

Vakfin adı, kanuna, ahlaka, adaba aykırı olmamalı ve vakfin amaçları ile uyumlu olmalıdır. Vakfin amacı; hukuka uygun, belirli, anlaşılabilir olmalı ve süreklilik arz etmelidir.

Vakfin bir yönetim organının olması zorunluluktur. Vakfin işleyişinin kolaylaşması amacıyla yönetim organı, mütevelli heyeti ve denetim birimi olması uygun olacaktır. Bu organlar dışında vakfin yönetimiyle ilgili olmayan araştırma kurulu, onur kurulu, çalışma kurulu gibi kurulların vakıf organları arasında gösterilmemesi gerekmektedir (VGM,2023).

Vakıflar vakıf senedinde yer alan hükümleri yerine getirmekle mükelleftir. Vakıflar sağlık, eğitim, sosyal yardım, bilim, kültür, sanat, mesleki eğitim, sosyal hizmet gibi çeşitli alanlarda çalışmalarda bulunur ve hizmet verir. Vakıflar amaçlarını gerçekleştirmek için vakfa gelir sağlama amacıyla taşınır/taşınmaz mallar, menkul değerler almaya ve vakfin amacı doğrultusunda bunları değerlendirip satmaya, üçüncü kişilerle iş birliği yapmaya, yardım almaya, iktisadi işletme ve şirket kurmaya yetkilidir.

Vakıflar amaç ve faaliyetleri doğrultusunda uluslararası faaliyette bulunabilir, yurt dışında şube açabilirler, yurt içi/ yurt dışındaki kişi, kurum ve kuruluşlardan ayni/ nakdi bağış ve yardım alabilirler ve yurt içi/ yurt dışındaki benzer amaçlı vakıf ve derneklere ayni/ nakdi bağış ve yardımda bulunabilirler.

Vakıfların gerçekleştirdiği tüm iş ve işlemler iç denetim kapsamında olup bu denetim, vakıf organları tarafından veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılabilir. İç denetim raporları ile sonuçları, Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne bildirilir. Vakıfların amacına ve yasalara uygunluğunun denetimi ve iktisadi işletmelerin faaliyetleri ve mevzuata uygunluğunun denetimi VGM tarafından yapılmaktadır.

Vakıfların sona erme halleri Türk Medeni Kanunu'nda belirtilmiştir. Amacının gerçekleşmesinin imkânsız hâle gelmesi ve mevcut amacının değiştirilmesinin imkânsız olması vakfı kendiliğinden sona erdirmektedir. Ayrıca amacının yasak olduğu ya da yasak faaliyetlerde bulunduğu sonradan anlaşılan veya sonradan yasaklanan amacının değiştirilmesinin imkânsız olması hâlinde vakıf mahkeme kararıyla sonlandırılır. Vakfeden vakıf senedine belli bir süre koymuş ise o süre dolunca vakıf kendiliğinden sona ermiş olur.

Vakfın amacının gerçekleşmesinin imkânsız hale geldiği kanısına varılırsa vakfın yönetim organı veya Vakıflar Genel Müdürlüğü dilekçe ile yetkili mahkemeye başvuru ile durumun mahkeme siciline tescilini ister. Dağılma kararı verilen vakıf sicile tescil edilerek Resmî Gazete 'de ilan edilir.

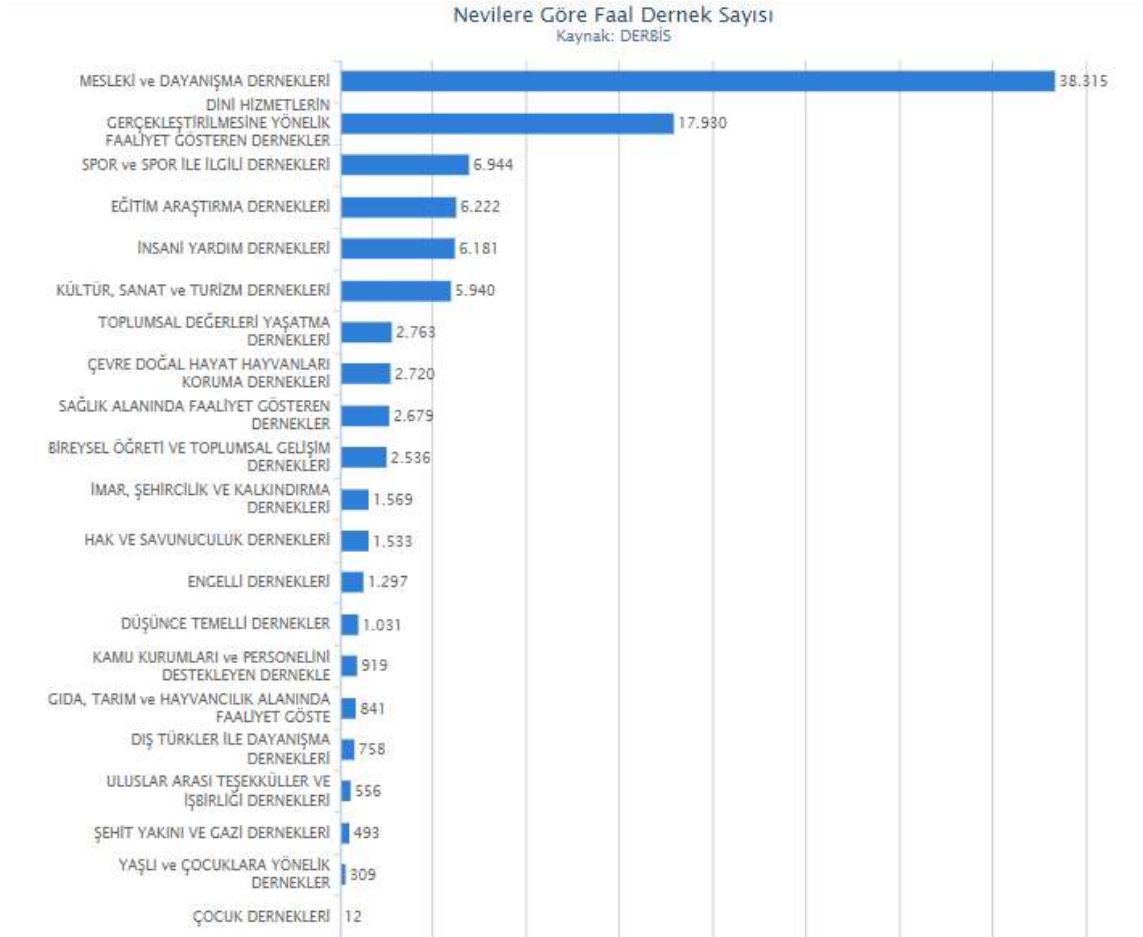
Sona eren vakıfların borçlarının tasfiyesinden arta kalan mal ve haklar, vakıf senedinde yazan, vakfın konusuna en yakın olan bir başka vakıf ya da kuruluşa göre; senetlerinde özel bir hüküm bulunmayanlarda ise Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün ve devredilecek vakfın görüşü alınarak mahkeme kararıyla benzer amaçlı bir vakfa devredilir.

1.5.2. Türkiye'de dernekler

Dernekler (eski adıyla cemiyetler), üyelerine, kamuya ya da her ikisine hizmet ve yarar sağlamak için kazanç paylaşımı dışında, kanunla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı (mesleki ve dayanışma, insani yardım, dini, kültürel vb.) gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, süreklilik arz edecek şekilde oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kuruluşlardır. Şahıs topluluğu şeklinde teşkilatlanmış dernekler, 5253 Sayılı Dernekler Kanunu'na tabidir.

Günümüzde dernekler farklı amaçlar için kurulabilmektedirler. Ancak tanımında da belirtildiği üzere dernekler tek amacı olan kişi topluluklarıdır. Derneklerde birden fazla amaç edinilmesi yasaklanmıştır.

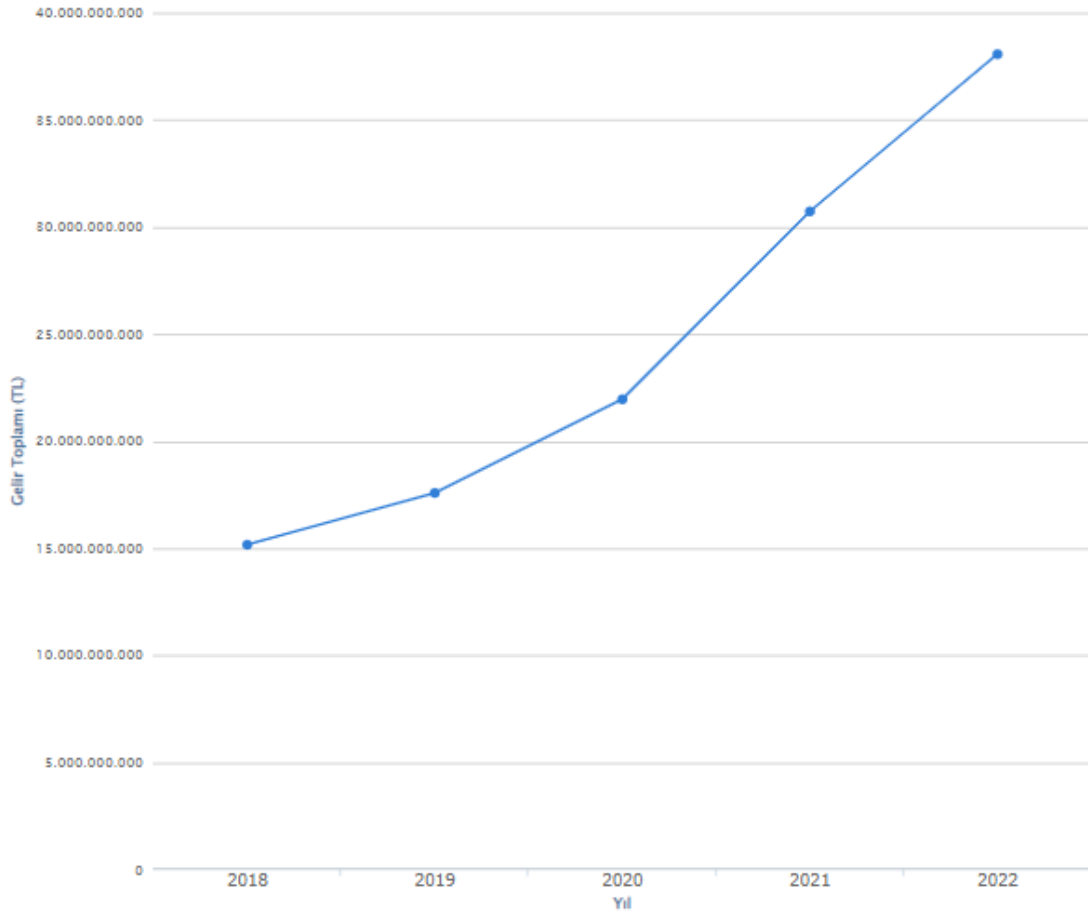
Derneklerin sınıflandırılmasına yönelik literatürde pek çok çalışma mevcuttur. Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü'nün verileri incelendiğinde Kuruluşun Türkiye'deki dernekleri, faaliyet alanlarına göre sınıflandırılmaya tabi tuttuğu görülmektedir. Söz konusu sınıflandırmaya tabloda yer verilmiştir:



Şekil 1. 1. Türkiye’de Nevilere Göre Dernek Sayısı²

Derneklerin yıllara göre elde ettikleri gelirdeki artış ve ekonomideki artan payı aşağıdaki tabloda açıkça görülmektedir:

² Kaynak: <https://www.siviltoplum.gov.tr/derneklerin-faaliyet-alanlarına-gore-dagilimi>



Şekil 1. 2. Yıllara Göre Derneklerin Gelir Toplamları³

1.5.2.1. Derneklerin kurulması, işleyişi ve sona ermesi

Derneklerle ilgili yasal düzenlemelere hem Türk Medeni Kanunu'nda hem de Dernekler Kanunu'nda yer verilmiştir. Dernek kurma özgürlüğü, anayasada güvence altına alınan “koruyucu haklar” olarak adlandırılan ve kişileri, devlete ve topluma karşı koruyan hak ve özgürlükler arasında yer almaktadır. Dernekler Kanunu'nun 3'üncü maddesi gereği fiil ehliyetine sahip gerçek veya tüzel kişiler, önceden izin almaksızın dernek kurma hakkına sahiptir.

Derneğin kurulabilmesi için kurucuların kanunda istenilen belgeleri bulundukları yerin en büyük mülki amirliğine vermeleri yeterli sayılmıştır. Kuruluş için bir onay beklenmesine gerek yoktur. Söz konusu belgelerin yetkili makam tarafından incelenmesi neticesinde bir eksiklik saptanırsa bu eksiklikler tamamlattırılarak kuruluş gerçekleştirilebilir. Ancak, incelemelerde yasalara aykırılık tespit edilirse derneğin

³ Kaynak: <https://www.siviltoplum.gov.tr/derneklere-ait-gelir-toplamlari>

faaliyetinin durdurulması veya kapatılması için yetkili makam tarafından mahkemeye başvurulur.

Dernekler, başta Anayasa olmak üzere kanunlara aykırı faaliyette bulunamazlar. Ayrıca dernekler tüzüklerinde gösterilen amaç dışında herhangi bir faaliyette bulunamazlar. Anayasa ve kanunlarda açıkça yasaklanan bir amacı olamaz. Ayrıca konusu suç teşkil eden fiilleri gerçekleştirmek amacıyla kurulamaz. Her derneğin, amaçlarını, amaçlarını gerçekleştirmek için gerçekleştireceği faaliyetlerine, üyeliğe ve diğer bütün işlemlerine ilişkin bilgileri içeren bir tüzüğü bulunur. Dernekler Kanunu'nda ise tüzükte belirtilmesi zorunlu hususlara yer verilmiştir. Ayrıca her derneğin genel kurul, yönetim kurulu ve denetim kurulu organlarını oluşturması gerekmektedir.

Derneklerin sona ermesi ise; kanunda sayılan sebeplerin gerçekleşmesi durumunda kendiliğinden, mahkeme kararı ile veya genel kurul kararıyla olabilir. Türk Medeni Kanun 87'nci maddesi gereği dernekler

- Amacın gerçekleşmesi, imkânsız hale gelmesi, sürenin sona ermesi
 - Genel kurul ilk toplantısı veya organların oluşturulması süresinin geçmesi
 - Borç ödemede acze düşmüş olunması
 - Yönetim kurulunun oluşturulmasının imkânsız hale gelmesi
 - Olağan genel kurulun art arda iki defa toplanamaması
- durumlarında kendiliğinden sona erer.

Derneklerin tasfiyesinde uygulanacak usul ve esaslar ise Dernekler Yönetmeliği'nin 89 ve devamındaki maddelerde düzenlenmiştir.

2. KÂR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLARIN FİNANSAL RAPORLAMA UYGULAMALARI

2.1. Türkiye’de Kâr amacı Gütmeyen Kuruluşların Finansal Raporlama Uygulamaları

2.1.1. Vakıfların finansal raporlama uygulamaları

5737 sayılı Vakıflar Kanunu’nun “*Vakıf Muhasebesi*” başlıklı 31’inci maddesinde vakıfların, muhasebe kayıtlarını Genel Müdürlükçe belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde tutmak zorunda oldukları ve tutulacak defter ve kayıtlar ile ilgili usul ve esasların yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir. Bu kapsamda yayımlanan Vakıflar Yönetmeliğinin 50’nci maddesinin birinci fıkrasında; “*Yeni vakıflar ile mülhak, cemaat ve esnaf vakıfları, muhasebe kayıtlarını Genel Müdürlüğün resmi internet sitesinde yayımlanacak Vakıflar Tek Düzen Hesap Planına uygun olarak tutarlar, bilânço ve gelir tablolarını da bu plan ekindeki örnek tablolara göre düzenlerler.*” ibaresi yer almaktadır. Aynı madde; vakıflardan yıllık brüt geliri Vergi Usul Kanunu’nun 177’nci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen tutarı aşan vakıfların yanında; vergi muafiyetine sahip olan, şube ve temsilciliği bulunan, iştiraki ve işletmesi faaliyet gösteren vakıfların bilanço usulüne göre defter tutmalarının zorunlu olduğunu belirtmiştir. Bilanço usulüne göre defter tutmak zorunda olmayan vakıflar da işletme esasına göre defter tutacaklardır.

Kâr amacı gütmemesi, fakat işletmeleri veya iştiraklerinden elde edilen gelirlerin amaç doğrultusunda kullanılması, bağış ve yardım alabilmesi, ticari faaliyetlerini iktisadi işletme ve iştirakleri aracılığıyla yapabilmesi gibi özellikleri nedeniyle kâr amacı gütmeyen kuruluşların muhasebe uygulamalarının kâr amaçlı ticari işletmelerden farklılık göstermesi gerekmektedir. Nitekim vakıfların muhasebe uygulamaları ticari işletmeler için belirlenenden farklılık göstermektedir. Bu farklılıkları incelemek için Vakıflar Genel Müdürlüğü (VGM) tarafından yayımlanan Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı ile KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı Taslağı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Tek Düzen Hesap Planı karşılaştırılmıştır.

Bu kapsamda öncelikle Hesap Planlarında yer alan finansal tabloların adlandırılmasındaki farklılıklar aşağıdaki gibi gösterilebilir:

Tablo 2. 1. Finansal Tabloların Karşılaştırılması

Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı	Örnek Hesap Planı Taslağı	MSUGT Hesap Planı
Bilanço	Finansal Durum Tablosu	Bilanço
Gelir Gider Tablosu	Kâr veya zarar tablosu	Gelir Tablosu

Ayrıca Hesap planlarında farklılaşan hesap isimleri de aşağıdaki gibidir:

Tablo 2. 2. Finansal Durum Tablosu Hesaplarının Karşılaştırılması

VAKIFLAR TEK DÜZEN HESAP PLANI	Örnek Hesap Planı Taslağı (Taslak) ve MSUGT
131 Ortaklardan (Kuruculardan) Alacaklar	131 Ortaklardan Alacaklar
133/233 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar (İktisadi İşletmelerden Alacaklar)	132 Ortaklıklardan Alacaklar (Taslak) / 133- Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar (MSUGT)
134/234 Üyelerden Alacaklar	-
331/431 Ortaklara (Kuruculara) Borçlar	331/431 Ortaklara Borçlar
333/433 Bağlı Ortaklıklara (İktisadi İşletmelere) Borçlar	332/432 Ortaklıklara Borçlar (Taslak) / 332/432 İştiraklere Borçlar ve 333/433 Bağlı Ortaklıklara Borçlar (MSUGT)
334 Üyelere Borçlar	-
500 Sermaye (Mal Varlığı)	500 Sermaye
570-Geçmiş Yıllar Karları (Gelir Fazlaları)	570-Geçmiş Yıllar Karları
580 Geçmiş Yıllar Zararları (Gider Fazlaları)	580-Geçmiş Yıllar Zararları (-)
590-Dönem Net Karı (Dönem Net Gelir Fazlası)	590-Dönem Net Karı
591-Dönem Net Zararı (-) (Dön. Net Gider Fazlası)	591-Dön. Net Zararı (-)

Tablo 2. 3. Gelir Tablosu Hesaplarının Karşılaştırılması

Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı	Örnek Hesap Planı Taslağı (Taslak) ve MSUGT
603 Bağış ve Yardımlar	-
604 Prim ve Aidatlar	-
633 Amaca Yönelik Giderler (-)	-
641 Bağlı Ortaklıklardan (İktisadi İşletmeler) Temettü Gelirleri	645 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından Paylar (Taslak) / 641 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri (MSUGT)
648 İktisadi İşletme Gelirleri	-
69 Dönem Net Karı/Zararı (Dönem Gelir/Gider Fazlası)	69 Dönem Net Kâr veya Zararı (±)

Vakıfların ticari işletmelerden temel farkı üyelik hakkı bulunmasıdır. Bu nedenle aidat gibi vakfın üyelerinden alacakları ile vakıfların üyelerinden aldığı borçlar veya huzur hakkı gibi yapması gereken ödemeler “Üyelerden Alacaklar” ve “Üyelere Borçlar” hesabında izlenmektedir. Üyelerden dönem içerisinde alınan prim ve aidatlar da “604 Prim ve Aidatlar” hesabında gösterilmektedir.

Daha önce de bahsedildiği üzere dernek veya vakıflar elde ettiği gelirlerin dışında amaçlarını gerçekleştirmek için ek gelirlere gereksinim duymaktadır ve bu gelirlerini kurdukları iktisadi işletmeler üzerinden elde etmektedir. İktisadi işletme dernek veya vakıflara ait veya bağlı olan, devamlı nitelikte ticari, sınai ya da zirai faaliyette bulunan işletmeler olarak tanımlanmaktadır. Vakıfların iktisadi işletmelerinden olan alacakları vakıflar tek düzen hesap planında “İktisadi İşletmelerden Alacaklar” ve “İktisadi İşletmelere Borçlar” hesaplarında izlenmektedir.

Vakıflar kâr amacı gütmeyen mal topluluğu niteliğindeki kuruluşlardır. Dolayısıyla ticari nitelikteki işletmelerin niteliğini oluşturan sermaye ve kâr/zarar kavramları, vakfın amacı ile bağdaşmamaktadır. Sermaye kavramının vakıflardaki karşılığı mal varlığıdır. Bu nedenle sermaye hesabı “SERMAYE (MAL VARLIĞI)” olarak ifade edilmektedir.

Vakıflar kâr amaçlı olmadığından dönem sonunda oluşan ve ticari işletmelerde kâr/zarar olarak ifade edilen fazlalık, vakıflarda “gelir–gider fazlası” olarak ifade edilir. Bu fazlalık dağıtılmaz.

Ticaret şirketlerinde yer alan ortaklık kavramı vakıflarda olmadığından vakıflarda ticari işletmelerdeki ortakların karşılığı niteliğindeki kurucu kavramı kullanılmaktadır. Bu nedenle Ortaklardan Alacaklar Hesabı yerine “Kuruculardan Alacaklar” hesabı kullanılmaktadır.

Genellikle iktisadi işletmelerin sermayelerinin tamamının vakfa ait olması nedeniyle iktisadi işletmeler muhteviyatı gereği bağlı ortaklık olarak değerlendirilmiş, dolayısıyla iktisadi işletmelerden alacaklar ve iktisadi işletmelere borçlar “Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar (İktisadi İşletmelerden Alacaklar)” ve “Bağlı Ortaklıklara (İktisadi İşletmelere) Borçlar” hesapları olarak kullanılmaktadır.

Vakıflar Tek Düzen hesap planında zorunlu olmamakla birlikte uygulamada vakfa yapılan ayni/nakdi, şartlı/şartsız bağış ve yardımlar “Bağış ve Yardımlar” hesabında alt hesaplarda ayrıştırılarak gösterildiği görülmektedir. Bununla birlikte vakıflar mevzuatında,

şartlı ayni bağış/yardımların “rayiç değer” üzerinden değerlendirilip “Özel Fon” hesabına kaydedilmesi, şart gerçekleştirildiğinde ise özel fon hesabından “Bağış ve yardımlar” gelir hesabına aktarma yapılması gerektiği belirtilmektedir.

İktisadi işletmeler dernek/vakıflara bağış yapamaz yalnızca kâr ettiğinde derneğe/vakfa kâr payı aktarımı yapabilir. Dolayısıyla iktisadi işletmelerin elde ettiği kârlardan vakfa düşen pay “Bağlı Ortaklıklardan (İktisadi İşletmeler) Temettü Gelirleri” Hesabında İzlenmektedir.

Vakfın iktisadi işletmelerinin kazancından, yasal yedekler, vergi karşılıkları gibi zorunlu tutarlar düşüldükten sonra kalan kazancı “işletme geliri” olarak ifade edilmektedir. Vakfın iktisadi işletmelerinden elde ettiği bu gelirler “İktisadi İşletme Gelirleri” hesabında izlenmektedir.

Vakıf senesinde belirtilen vakıf amaçlarına yönelik yapılan harcamalar “Amaca Yönelik Giderler” hesabında izlenmektedir.

Tüm bunlara ek olarak Vakıflar Tek Düzen Hesap Planında “bağış ve yardımlar” ile “prim ve aidatlar” kalemleri doğası gereği satış niteliği taşımasına rağmen 600 Brüt Satışlar başlığı altında gösterilmesinin ne kadar doğru olduğu tartışma konusudur.

Vakıfların finansal raporlamasına ilişkin hükümlerin yer aldığı diğer bir düzenleme de “Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ”dir. Seri No:1’de madde 5.2’de Vakfa bağlı veya ait iktisadi işletme varsa, vakıf ile işletmenin muhasebesinin ayrı defterlerde tutulması ve vakfın işlemleri ile iktisadi işletmenin işlemlerinin ayrıştırılması gerektiği ifade edilmektedir. Ayrıca iktisadi işletmenin dönem sonu kârından ödenmesi gereken vergiler ve diğer yasal yükümlülükler düşüldükten sonra kalan net kârın, gelir olarak vakıf bütçesine aktarılacağı da belirtilmiştir. Ayrıca 5.1’de şartlı bağışlardan bahsedilmektedir. Bu maddede şartlı yapılan bağışların, şartın gerçekleştirildiği yılın gelirleri arasında gösterilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca şartlı bağışların da ayrı hesaplarda izleneceği, şartlı bağış nakit şeklinde yapılmışsa bu paranın fon olarak ayrı bir hesapta gösterileceği belirtilmiştir. Herhangi bir şart içermeyen bağış ise alındığı dönemde gelir olarak muhasebeleştirilecektir.

Türkiye’de faaliyet gösteren Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı ile Türk Eğitim Gönüllüleri Vakfının finansal tabloları aşağıdaki gibidir:

Tablo 2. 4. Türk Silahlı Kuvvetlerini Geliştirme Vakfı’nın 2021 yılı finansal tabloları

TSKGV
31.12.2020 - 31.12.2021
KARŞILAŞTIRMALI BİLANÇOSU (TL)

AKTİF			PASİF		
	31.12.2020	31.12.2021		31.12.2020	31.12.2021
DÖNEN VARLIKLAR	635.555.079,16	780.598.342,02	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	1.039.802,70	2.170.432,72
HAZIR DEĞERLER	631.633.737,30	771.900.402,79	MALİ BORÇLAR	20.495,73	16.664,56
MENKUL KIYMETLER	3.724.183,71	8.501.778,68	TİCARİ BORÇLAR	246.781,70	205.853,34
DİĞER ALACAKLAR	174.324,95	177.075,43	DİĞER BORÇLAR	60.089,66	35.309,44
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	22.833,20	19.085,12	ÖDENECEK VERGİLER VE DİĞER YÜKÜM.	712.435,61	902.313,05
DURAN VARLIKLAR	3.131.340.560,37	3.563.363.771,39	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	0,00	1.010.292,33
TİCARİ ALACAKLAR	525.604,86	525.604,86	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	5.642.959,91	1.465.399,66
MALİ DURAN VARLIKLAR	3.022.122.361,73	3.256.087.769,63	TİCARİ BORÇLAR	1.328.692,66	1.465.399,66
MADDİ DURAN VARLIKLAR	36.180.121,18	37.674.255,98	GELECEK YIL AİT GELİRLER VE GİD. TAHAK.	4.314.267,25	0,00
MADDİ OLMAYAN DURAN VAR.	12.685,26	17.716,43	ÖZKAYNAKLAR	3.760.212.876,92	4.340.326.281,03
GELECEK YILLARA AİT GİDER VE GELİR TAHAK.	72.499.787,34	269.058.424,49	ÖDENMİŞ SERMAYE	763.711.934,54	994.044.698,96
			SERMAYE YEDEKLERİ	2.470.848.838,46	2.546.836.425,55
			KAR YEDEKLERİ	89.556.139,31	103.115.339,50
			NET DÖNEM KARI	436.095.964,61	696.329.817,02
AKTİF TOPLAMI	3.766.895.639,53	4.343.962.113,41	PASİF TOPLAMI	3.766.895.639,53	4.343.962.113,41

TSKGV
31.12.2020 - 31.12.2021
KARŞILAŞTIRMALI GELİR GİDER TABLOSU (TL)

	31.12.2020	31.12.2021
GELİRLER	454.676.276,11	717.756.484,61
KİRA GELİRLERİ	14.900.416,59	19.932.133,45
BAĞIŞ VE YARDIMLAR	39.951.365,33	29.642.170,34
İŞTİRAKLER VE BAĞLI ORT. KAR PAYI GELİRLERİ	303.216.458,98	366.987.701,07
FAİZ GELİRLERİ	55.042.343,16	93.960.865,98
MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI	3.181.656,40	1.667.894,70
KAMBİYO KARLARI	37.685.256,31	157.256.989,44
FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KARLAR	0,00	47.189.641,17
DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	698.779,34	1.119.088,46
GİDERLER	18.580.311,50	21.426.667,59
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	18.580.311,50	21.426.667,59
NET DÖNEM KARI	436.095.964,61	696.329.817,02

Tablo 2. 5. Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı'nın 2021 yılı finansal tabloları

TÜRKİYE EĞİTİM GÖNÜLLÜLERİ VAKFI**31 ARALIK 2021 TARİHİ İTİBARIYLA FİNANSAL DURUM TABLOSU**

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası (TL) olarak ifade edilmiştir.)

VARLIKLAR	Dipnotlar	31 Aralık 2021	31 Aralık 2020
DÖNEN VARLIKLAR			
Nakit ve nakit benzerleri	3d	69.722.894	39.304.335
Menkul kıymetler	3h	115.768.152	82.056.408
Diğer alacaklar		73.016	100.121
Verilen avanslar		-	6.914
Gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları		619.567	351.822
Diğer çeşitli dönen varlıklar		11.210	7.744
Toplam dönen varlıklar		186.194.839	121.827.344
DURAN VARLIKLAR			
Verilen depozito ve teminatlar	3f	117.742	93.789
Bağlı ortaklıklar	3i	50.000	1.139.925
Maddi duran varlıklar	3j	18.374.827	15.779.404
Maddi olmayan duran varlıklar	3k	5.681.887	4.886.727
Gelecek yıllara ait giderler		4.504	3.604
Toplam duran varlıklar		24.228.960	21.903.449
TOPLAM VARLIKLAR		210.423.799	143.730.793
YÜKÜMLÜLÜKLER VE ÖZKAYNAKLAR			
Dipnotlar	31 Aralık 2021	31 Aralık 2020	
Ticari borçlar		3.745.158	2.021.298
<i>İlişkili olmayan taraflara ticari borçlar</i>		<i>3.745.158</i>	<i>2.021.298</i>
Diğer borçlar	3m	337.175	272.961
<i>İlişkili taraflara diğer borçlar</i>		<i>332.137</i>	<i>246.638</i>
<i>İlişkili olmayan taraflara diğer borçlar</i>		<i>5.038</i>	<i>26.323</i>
Ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler	3n	850.952	499.075
Alınan avanslar		500.000	-
Diğer borç ve gider karşılıkları	3o	5.709.497	2.955.530
Toplam kısa vadeli yükümlülükler		11.142.783	5.748.864
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			
Kıdem tazminatı karşılığı		7.621.255	6.175.895
Alınan depozito ve teminatlar		210.223	61.619
Toplam uzun vadeli yükümlülükler		7.831.478	5.918.587
ÖZKAYNAKLAR			
Ana varlık		5.000	5.000
Ana varlık artışları		81.909.813	83.114.464
Kar yedekleri		109.531.429	48.564.643
<i>Özel fonlar</i>	5	<i>74.297.999</i>	<i>29.280.435</i>
<i>Olağanüstü yedekler</i>		<i>216.123</i>	<i>216.123</i>
<i>Sabit kıymet takip fonu</i>		<i>6.117.307</i>	<i>5.668.086</i>
<i>İhtiyat yedekleri</i>		<i>28.900.000</i>	<i>13.400.000</i>
Net dönem gelir fazlası		3.296	60.307
Toplam özkaynaklar		191.449.538	131.744.415
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER VE ÖZKAYNAKLAR		210.423.799	143.730.793

1 OCAK 2021 – 31 ARALIK 2021 DÖNEMİNE AİT GELİR TABLOSU

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası (TL) olarak ifade edilmiştir)

GELİR TABLOSU	Dipnotlar	1 Ocak - 31 Aralık 2021	1 Ocak - 31 Aralık 2020
Geçmiş yıllar gelir fazlası		60.307	1.744.536
Bağışlar		19.850.861	12.523.388
Şartlı bağışlar	4a	10.422.442	6.156.599
Şartsız bağışlar	4a	9.428.419	6.366.789
Diğer faaliyet gelirleri		52.675.545	21.931.671
Faiz gelirleri	4e	3.793.650	2.249.133
Menkul kıymet satış karları	4e	43.719.343	14.741.753
Kambiyo karları		1.888.107	67.570
Bağlı ortaklıklardan temettü gelirleri	2	345.267	99.995
Diğer gelir ve karlar	4f	2.929.178	4.773.220
Gelir Toplamı		72.586.713	36.199.595
Faaliyet giderleri		(39.378.813)	(28.678.155)
Genel yönetim giderleri (-)	4c	(6.742.205)	(4.725.507)
Amaca yönelik giderler (-)	4d	(30.569.008)	(21.186.789)
Kıdem tazminatı gider karşılığı (-)		(2.067.600)	(2.765.859)
Diğer faaliyetlerden giderler (-)		(4.084.259)	(1.560.519)
Menkul kıymet satış zararları (-)	4e	(1.150.514)	(1.218.599)
Kambiyo zararları (-)		(2.442.161)	(56.581)
Diğer gider ve zararlar (-)		(491.584)	(285.339)
Olağandışı gider ve zararlar (-)		(37.559)	(614)
Olağandışı gider ve zararlar (-)		(37.559)	(614)
Gider Toplamı		(43.500.631)	(30.239.288)
NET DÖNEM GELİR FAZLASI		29.086.082	5.960.307
İhtiyat yedeklerine transfer	4a	(15.500.000)	(5.900.000)
Amaca yönelik Van eğitim parkı inşaatı fonu transfer		(13.582.786)	-
TRANSFERLER SONRASI			
NET DÖNEM GELİR FAZLASI		3.296	60.307

TSKGV'nin finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin iç denetim raporu incelendiğinde raporda finansal tabloların ve muhasebe kayıtlarının Vakıflar Tek Düzen Hesap Planına ve MSUGT'a uygun olduğu ifade edilmektedir.

TEGV'e ait finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim raporunda (TEGV, 2021), 2021 yılı finansal durum tablosu ve gelir tablosunu, tüm yönleriyle, Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı ve Not 2'de yer alan muhasebe politikalarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle, gerçeğe uygun bir biçimde sunulduğu belirtilmiştir. Vakfın finansal tablolarının, Vakıflar Tek Düzen Hesap Planına uygun olarak sunulduğu belirtilmiş olmakla birlikte hazırlanan finansal tablolarda Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı ekindeki bilanço ve gelir tablosundan farklılıklar bulunmaktadır. Vakıflar Tek Düzen Hesap Planında yer alan Bilanço ve Gelir Gider Tablosu hesapları ile bilanço ve gelir tablosu örneklerine (EK) bakıldığında TEGV'in finansal tablolarında Vakıflar Tek Düzen Hesap Planında yer alan "Kasa, Alınan Çekler, Bankalar vb." hesapların değil UFRS'ye göre

hazırlanan “Nakit ve Nakit Benzerleri, Finansal Varlıklar vb.” hesapların yer aldığı görülmektedir. Dolayısıyla finansal durum tablosunun Vakıflar Tek Düzen Hesap Planından ziyade UFRS’ye göre hazırlandığı değerlendirilebilir. TEGV’in gelir ve gider tablosuna bakıldığında ise bağışlar hesabının şartlı ve şartsız olarak ayrıma tabi tutulduğu görülmektedir. EK’te verilen gelir tablosu örneğinde böyle bir ayırım bulunmamaktadır.

Ayrıca bağımsız denetim raporunda bahsi geçen 2 No’lu Muhasebe Politikalarının Özeti Dipnotunda vakıf gelirlerini oluşturan fonlardan bahsedilmiş, fonlar; eğitim, sağlık, ateş böceği, öğrenim birimi fonları olarak sınıflandırılmıştır. 5 No’lu dipnotta Fonlar için Fon hareket tablosu oluşturulmuştur. Diğer dipnotlarda da finansal tabloların anlaşılmasına yönelik ek açıklamalarda bulunmuştur.

Örnek vakıf finansal tablolarının incelenmesi sonucunda finansal tabloların oluşturulması uygulamasında bir birliğin bulunmadığı göze çarpmaktadır. Finansal tablolarında daha detaylı açıklamalar ve sınıflandırmalarla sunum yapmış olması ise hali hazırda bulunan Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı’ndaki yetersizliği göstermektedir.

2.1.2. Derneklerin finansal raporlama uygulamaları

Dernekler Yönetmeliği madde 31 uyarınca Dernekler işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Ancak, kamu yararına çalışma statüsü bulunan dernekler ile yıllık brüt gelirleri 1 milyon 500 Bin TL’yi aşan dernekler, takip eden hesap döneminden başlayarak bilanço esasına göre defter tutarlar. İşletme hesabı esasına göre defter tutan dernekler, yönetim kurulu kararıyla bilanço esasına göre defter tutabilirler. Ticari işletmesi bulunan dernekler, ticari işletmeleri için, ayrıca Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutarlar.

➤ İşletme hesabı esasında tutulacak defterler aşağıdaki gibidir:

- Karar Defteri
- Üye Kayıt Defteri
- Evrak Kayıt Defteri
- İşletme Hesabı Defteri (Dernek adına alınan gelirler ve yapılan giderler açık ve düzenli olarak bu deftere işlenir.)
- Demirbaş Defteri (Tutulması Zorunlu Değil)
- Alındı Belgesi Kayıt Defteri (Tutulması Zorunlu Değil)

Bilanço esasında tutulacak defterler ve uyulacak esaslar aşağıdaki gibidir:

1) İşletme hesabı esasına göre 1, 2, 3 ve 6'ncı maddelerde belirtilen kayıtlı defterleri bilanço esasında defter tutan dernekler de tutarlar.

2) Yevmiye Defteri, Büyük Defter ve Envanter Defteri: Bu defterlerin tutulma usulü ile kayıt şekli Vergi Usul Kanunu ile bu Kanununun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği esaslarına göre yapılır. Envanter defterinin tutulması zorunlu değildir.

Yönetmeliğin 41'inci maddesi uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan derneklerin yıllık yayımlanan bilanço ve gelir tablosunu MSUGT'a göre düzenlemeleri yeterli görülmüştür.

Türkiye'de faaliyet gösteren Kızılay Derneği ve bağlı ortaklıkları ile Darüşşafaka Cemiyeti ve bağlı ortaklıklarının konsolide finansal tabloları aşağıdaki gibidir:

Tablo 2. 6. Türkiye Kızılay Derneği'nin 2021 yılı konsolide finansal tabloları

TÜRKİYE KIZILAY DERNEĞİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI

31 ARALIK 2021 TARİHİ İTİBARIYLA KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası (TL) olarak ifade edilmiştir.)

VARLIKLAR	Not	31 Aralık 2021	31 Aralık 2020
Dönen Varlıklar			
Nakit ve nakit benzerleri	6	1.184.107.340	606.107.095
Finansal varlıklar	7	97.056.087	62.089.704
Ticari alacaklar	8	330.579.653	252.889.836
Stoklar	10	578.417.263	473.489.063
Cari dönem vergisiyle ilgili varlıklar	22	328.846	1.090.203
Diğer alacaklar ve dönen varlıklar	11	182.103.344	264.271.134
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR		2.372.592.533	1.659.937.035
Duran Varlıklar			
Özkaynaktan pay alma yöntemi ile değerlendirilen yatırım	5	1.750.088	1.433.715
Yatırım amaçlı gayrimenkuller	13	1.535.104.615	1.114.551.038
Maddi duran varlıklar	12	1.479.221.316	1.430.929.817
Maddi olmayan duran varlıklar	14	5.138.031	6.317.355
Kullanım hakkı varlığı	15	55.906.989	23.911.155
Diğer alacaklar ve duran varlıklar	11	142.002	105.120
Ertelenmiş vergi varlığı	22	8.094.549	35.624.475
TOPLAM DURAN VARLIKLAR		3.085.357.590	2.612.872.675
TOPLAM VARLIKLAR		5.457.950.123	4.272.809.710

TÜRKİYE KIZILAY DERNEĞİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI

31 ARALIK 2021 TARİHİ İTİBARIYLA KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası (TL) olarak ifade edilmiştir.)

KAYNAKLAR	Not	31 Aralık 2021	31 Aralık 2020
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Kısa vadeli borçlar	16	58.893.333	22.910.000
Kullanım hakkı yükümlülükleri	15	10.124.216	4.324.423
Ticari borçlar	17	225.414.329	324.930.448
Ertelenmiş gelirler	19	5.672.818	1.446.294
Dönem karı vergi yükümlülüğü	22	267.539	-
Karşılıklar	20	98.336.824	81.332.942
Diğer borçlar ve gider tahakkukları	18	266.508.254	156.566.453
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER		665.217.313	591.510.560
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Uzun vadeli borçlar	16	35.141.173	-
Kullanım hakkı yükümlülükleri	15	31.753.233	15.151.629
Diğer borçlar ve gider tahakkukları	18	9.888.694	5.532.500
Ertelenmiş gelirler	19	1.201.582.708	716.344.437
Kıdem tazminatı karşılığı	21	163.949.566	115.305.351
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER		1.442.315.374	852.333.917
Özkaynaklar			
Maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme fonu		2.580.665.701	2.101.077.156
Kardan ayrılmış kısıtlanmış yedekler		3.580.798	270.663
Aktüeryal (kayıp)/kazançları		(4.629.503)	(15.347.963)
Geçmiş yıllar karları		739.655.242	640.904.384
Net dönem karı		31.145.198	102.060.993
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR		3.350.417.436	2.828.965.233
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER VE ÖZKAYNAKLAR		5.457.950.123	4.272.809.710

TÜRKİYE KIZILAY DERNEĞİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI

1 OCAK-31 ARALIK 2021 TARİHİNDE SONA EREN DÖNEME AİT KONSOLİDE KAR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası (TL) olarak ifade edilmiştir.)

KAR VEYA ZARAR KISMI	Not	1 Ocak- 31 Aralık 2021	1 Ocak- 31 Aralık 2020
Hasılat	24	8.033.795.933	6.960.781.867
Satışların maliyeti (-)	25	(7.701.753.914)	(6.651.977.174)
Brüt kar		332.042.019	308.804.693
Genel yönetim giderleri(-)	27	(606.781.434)	(423.797.408)
Pazarlama,satış ve dağıtım giderleri(-)	27	(94.200.412)	(87.915.081)
Araştırma ve geliştirme giderleri		(3.732.055)	(2.172.307)
Diğer kazançlar	26	248.437.169	202.937.143
Diğer kayıplar	26	(32.730.066)	(20.955.939)
Yatırım faaliyetlerinden gelirler	28	268.076.972	80.991.747
Yatırım faaliyetlerinden giderler	28	(10.969.532)	(6.481.909)
Finansman geliri/giderleri(-) net	29	(40.317.821)	5.554.917
Vergi öncesi kar / zarar		59.824.840	56.965.856
Vergi gideri	22	(28.679.642)	45.095.137
Dönem vergi gelir/gideri	22	(703.596)	-
Ertelenmiş vergi gelir/gideri	22	(27.976.046)	45.095.137
Dönem karı/ zararı		31.145.198	102.060.993
Diğer kapsamlı gelir / (gider):			
Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar		490.307.005	76.815.198
Maddi duran varlık yeniden değerlendirme fonu		479.588.545	91.380.147
Aktüeryal kazanç/kayıp	21	10.718.460	(14.564.949)
Toplam kapsamlı gelir		521.452.203	178.876.191

Tablo 2. 7. Darüşşafaka Cemiyeti'nin 2022 yılı konsolide finansal tabloları

DARÜŞŞAFAKA CEMİYETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI**31 ARALIK 2022 TARİHİ İTİBARIYLA KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU**

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası ("TL") olarak ifade edilmiştir.)

	Notlar	Bağanası denetimden geçmiş 31 Aralık 2022	Bağanası denetimden geçmiş 31 Aralık 2021
VARLIKLAR			
Dönen varlıklar:			
Nakit ve nakit benzerleri	5	626.353.190	293.345.248
Finansal varlıklar	6	125.497.947	79.384.190
Ticari alacaklar		3.754.629	3.153.947
- <i>İhtisli olmayan anaşuralardan ticari alacaklar</i>	7	4.181.910	6.134.587
- <i>İhtisli anaşuralardan ticari alacaklar</i>	8	1.572.719	797.499
Diğer dönen varlıklar		10.271.514	3.566.198
Ara toplam		767.881.298	383.549.621
<i>Sermayesinin alınmasını vadettikler</i>	10	332.514.527	352.584.382
Toplam dönen varlıklar		1.100.395.817	736.134.003
Duran varlıklar:			
Ticari alacaklar		-	900.000
- <i>İhtisli olmayan anaşuralardan ticari alacaklar</i>		-	900.000
Finansal varlıklar	6	749.694.737	758.842.387
Maddi duran varlıklar	9	834.501.276	753.887.568
Yatırım amaçlı gayrimenkuller	10	1.249.791.111	778.828.421
Maddi olmayan duran varlıklar		465.781	922.303
Diğer duran varlıklar		7.027.079	2.437.967
Toplam duran varlıklar		2.861.680.000	1.455.888.447
Toplam varlıklar		3.961.875.817	2.192.022.450
KAYNAKLAR			
Kısa vadeli yükümlülükler:			
Kısa vadeli borçlanmalar	12	27.096.313	18.708.168
Ticari borçlar		41.259.090	22.095.132
- <i>İhtisli olmayan anaşuralara ticari borçlar</i>	11	41.259.090	22.095.132
Beklentisiç gelirler	13	2.274.621	202.958
Kısa vadeli karşılıklar		7.363.030	7.052.899
- <i>Çalışanlara aylıklardan düşülenlere ilişkin kısa vadeli karşılıklar</i>	14	4.710.239	2.348.169
- <i>Diğer kısa vadeli karşılıklar</i>		2.652.790	4.704.730
Diğer kısa vadeli yükümlülükler	13	18.379.547	8.654.311
Toplam kısa vadeli yükümlülükler		96.368.613	58.713.669
Uzun vadeli yükümlülükler:			
Uzun vadeli borçlanmalar	12	99.873.064	81.647.310
Beklentisiç gelirler	13	298.776.682	60.341.535
Uzun vadeli karşılıklar	14	19.686.720	10.037.695
- <i>Çalışanlara aylıklardan düşülenlere ilişkin uzun vadeli karşılıklar</i>	14	19.686.720	10.037.695
Toplam uzun vadeli yükümlülükler		418.336.466	152.026.540
Toplam yükümlülükler		514.697.079	208.740.209
Net varlıklar:			
Kar veya Zararda Yarıdan Sorumluluklaryımsıncık Birlikteç Değer			
Kapitalı Gelirler ve Giderler		580.600.616	480.881.473
- <i>Maddi Duran Varlık Yarıdan Değerleme Artışları</i>	8	294.453.592	483.648.496
- <i>Tamamlayıcı Fayda Planları Yarıdan Öldürüm Kayıpları</i>	14	671.854.779	(4.739.013)
Özellikler	22	289.019.194	91.363.023
Geçmiş yıllar faaliyet sonuçları		1.411.357.642	953.549.471
Dönem net faaliyet sonucu		1.166.201.083	427.808.724
Toplam net varlıklar		3.447.178.738	1.983.282.241
Toplam yükümlülükler ve net varlıklar		3.961.875.817	2.192.022.450

DARÜŞŞAFAKA CEMİYETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI**31 ARALIK 2022 TARİHİNDE SONA EREN YILA AIT KONSOLIDE KAPSAMLI FAALİYET TABLOSU**

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası ("TL") olarak ifade edilmiştir.)

	Notlar	Bağımsız denetimden geçmiş 2022	Bağımsız denetimden geçmiş 2021
Bağışlar ve faaliyetlere ilişkin gelirler	15	1.202.780.685	546.211.595
Faaliyetlere ilişkin giderler (-)	16	(329.487.310)	(190.666.599)
Faaliyetlere ilişkin net gelir		873.293.375	355.544.996
Diğer gelirler	17	52.987.250	35.850.776
Diğer giderler (-)	17	(4.739.214)	(3.328.270)
Yatırım faaliyetlerinden gelirler	19	37.714.317	-
Finansal gelir ve giderler öncesi net gelir		959.255.728	388.067.502
Finansal gelirler	18	213.139.340	91.703.282
Finansal giderler (-)	18	(5.784.972)	(2.378.475)
Vergi öncesi faaliyet sonucu		1.166.609.996	477.392.309
Entelenen vergi gideri(-)		(408.913)	416.065
Net faaliyet sonucu		1.166.201.083	477.808.374
Diğer kapsamlı gelir/giderler			
Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları	9	108.814.906	-
Tanınılan Fayda Planları Yeniden Ölçümü			
Kayıplar	14	(9.095.763)	(1.339.569)
Net kapsamlı faaliyet sonucu		1.265.920.226	476.468.805

Derneklerin finansal raporlamasına ilişkin olarak yukarıda verilen Kızılay ve Darüüşşafaka'ya ait örnek finansal tablolar incelenmiştir. Her iki derneğe ilişkin finansal tabloların incelenmesi sonucunda öncelikle finansal tabloların bağlı ortaklıklarını da içerecek şekilde konsolide olarak sunulduğu görülmektedir.

Kızılay'ın konsolide finansal tablolarına ilişkin bağımsız denetim raporu incelendiğinde raporun görüş bölümünde konsolide finansal tabloların UFRS'ye göre hazırlandığı belirtilmiştir. Kızılay'ın gelir tablosu incelendiğinde derneğin niteliğine uygun olmayan "Hasılat ve Satışların Maliyeti, dönem kârı/zararı" başlıklarına yer verdiği görülmektedir.

Kızılay'ın gelir ve giderlerinin nelerden oluştuğunu finansal tablo dipnotlarında açıklamaktadır. Hasılat başlıklı dipnotta gelirleri:

- Bağış gelirleri (Şartlı ve şartsız)
- Kan ürünleri hizmet sunum gelirleri
- Proje/programlar idari fon gelirleri
- Çadır satış gelirleri
- Mineralli su ürünleri satış gelirleri

- Diğer

olarak, giderlerini ise

- Satışların Maliyeti başlığı altında
 - İlk madde malzeme gideri
 - Genel üretim gideri
 - Personel giderleri
 - Verilen hizmet maliyeti
 - Satılan ticari mal maliyeti
 - Amortisman ve itfa giderleri
- Diğer faaliyetlerden gider ve zararlar
- Pazarlama satış dağıtım ve genel yönetim giderleri
- Yatırım faaliyetlerinden giderler
- Finansman giderleri başlıklarında sınıflandırmıştır. Dolayısıyla faaliyetlere ilişkin gelirler/giderler sınıflandırması yapmamıştır.

Darüşşafaka'nın konsolide finansal tablolarına ilişkin bağımsız denetim raporu incelendiğinde konsolide finansal tabloların TFRS'ye göre hazırlandığı belirtilmiştir. Gelir tablosunda ise hasılat, satışların maliyeti, dönem kârı başlıkları yerine “bağışlar ve faaliyetlere ilişkin giderler, faaliyetlere ilişkin giderler ve net faaliyet sonucu” başlıklarına yer verilmektedir.

Ayrıca Darüşşafaka finansal tablo dipnotlarında gelir ve giderlerinin nelerden oluştuğunu açıklamaktadır. “Bağışlar ve Faaliyetlere İlişkin Gelirler” başlıklı dipnotta derneğin gelirleri:

- Nakit bağışlar
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller değerlendirme kazançları
- Serbest gayrimenkul bağışları
- Kısıtlı gayrimenkul bağışları
- Sağlık ünitesi satış gelirleri
- Kira gelirleri
- İlişkili vakıflardan elde edilen gelirler
- Diğer

“Faaliyetlere İlişkin Giderler” başlıklı dipnotta ise derneğin faaliyet giderleri:

- Personel giderleri

- İşletme giderleri
- Yemek giderleri
- Bağışçı giderleri
- Maddi duran varlık amortisman giderleri
- Bakım onarım giderleri
- Burs giderleri
- Diğer başlıkları altında sınıflandırmıştır.

Daha önce belirtildiği gibi derneklerin finansal raporlamasına ilişkin herhangi bir mevzuatın bulunmaması, bilanço esasına göre defter tutanların MSUGT'a göre defter tutmalarının yeterli sayılması, bunun dışında derneklerin finansal raporlamasına ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmaması ticari işletmelerden farklı işlev ve faaliyetleri bulunan kâr amacı gütmeyen işletmelerden biri olan derneklerin finansal tablolarının oluşturulması aşamasında da karmaşıklığa neden olmaktadır. Dolayısıyla vakıflarda olduğu gibi derneklerin finansal raporlamasında da bir uygulama birliği olmadığı görülmektedir.

2.2. Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların Uluslararası Finansal Raporlama Uygulamaları

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar toplumlar için giderek daha önemli bir rol üstlenmeye başlamıştır. Artan sosyal ihtiyaçlar ve toplumsal faydayı sağlamaya yönelik faaliyetler gün geçtikçe artmaktadır. Bu nedenle kâr amacı gütmeyen sektör yalnızca Türkiye'de değil tüm dünyada gelişen bir sektör olmuştur. Bu tür kuruluşların faaliyetlerinin şeffaflığı ve güvenilirliğinin sağlanması konusu önem arz etmekte olup bu güvenilirlik ve şeffaflığın sağlanması da finansal tablolarının doğru ve gerçeğe uygun sunumu ile oluşacaktır. Ülkemizde olduğu gibi farklı ülkelerde de kâr amacı gütmeyen kuruluşlara yönelik finansal raporlama uygulamalarına ilişkin düzenlemeler önem kazanmıştır. Bu amaçla, bu çalışmada dünya genelinde konuyla ilgili kapsamlı düzenlemelere sahip ülkelerden Amerika ve İngiltere'ye ait düzenlemeler ve uygulamalar belirli konular kapsamında incelenmiştir.

2.2.1. Amerika’da kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporlaması

2.2.1.1. Finansal muhasebe standartları kurulu (FASB)

1973'te ABD’de kurulan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), kamu, özel ve kâr amacı gütmeyen sektörde faaliyet gösteren şirketler için muhasebe ve raporlama standartlarını belirleyen bağımsız ve kâr amacı gütmeyen bir kuruluştur. FASB, ABD’de halka açık şirketlerin muhasebe standartlarının belirleyicisi kuruluştur. FASB, finansal tablo kullanıcılarına faydalı finansal bilgiler sağlayan finansal raporlamayı teşvik etmeyi amaçlayan şeffaf ve kapsayıcı bir süreç aracılığıyla muhasebe standartlarını geliştirmekte ve yayınlamaktadır (FASB, 2023).

2.2.1.2. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için finansal raporlama çerçevesi (958 nolu standart)⁴

FASB kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için “958 Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar (Not-For-Profit Entities)” Standardını yayımlanmıştır. Standartta “kâr amacı gütmeyen kuruluş” kavramı kullanılmıştır. Bu standart kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporlamasına ilişkin rehberlik sağlamaktadır. FASB, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için muhasebe ve raporlama kılavuzu geliştirirken farklılıklara dayalı bir yaklaşım benimsemiştir. Dolayısıyla, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için geliştirilen rehberlik, ayrılmalar kâr amacı gütmeyen kuruluşlara özgü özellikler veya işlemler tarafından gerekçelendirilmedikçe ticari kuruluşlar tarafından uygulanan rehberliğe dayanmaktadır.

Standartta göre 958 Nolu standart ve kılavuz kâr amacı gütmeyen kuruluş tanımını karşılayan tüm sivil toplum kuruluşları için geçerlidir. Ancak söz konusu standardın uygulanabilmesi için kuruluşun “devlet kurumu” tanımına girmemesi de gerekmektedir (FASB, 2018).

Standart kâr amacı gütmeyenlere özgü konuları içeren temel bölüm ve genel konuları içeren artırılmış bölüm olarak 2 bölümden oluşmaktadır.

⁴ PWC, *Not-for-profit entities Partially updated November 2022*

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlara özgü temel rehberlik

958-10 Genel hükümler

958-20 Finansal açıdan ilişkili kuruluşlar

958-30 Bölünmüş pay/hisse anlaşmaları

958-605 Katkılar

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için artımlı rehberlik

958-205 Finansal tabloların sunumu

958-210 Finansal Durum Tablosu

958-220 Gelir tablosu – kapsamlı gelir

958-230 Nakit akış tablosu

958-310 Alacaklar

958-320 Yatırımlar – borç ve hisse senetleri

958-321 Yatırımlar – hisse senetleri

958-325 Yatırımlar – diğer

958-360 Maddi duran varlık

958-405 Yükümlülükler

958-450 Beklenmedik Durumlar

958-470 Borç

958-715 Tazminat – emeklilik yardımları

958-720 Diğer giderler

958-805 İşletme birleşmeleri

958-810 Konsolidasyon

958-815 Türevler ve riskten korunma

Standartta öncelikle kâr amacı gütmeyen kuruluş kavramı tanımlanmıştır. Buna göre kâr amacı gütmeyen kuruluş, bir ticari kuruluştan farklı olarak aşağıdaki özelliklere sahip bir kuruluştur:

- a. Herhangi bir çıkar beklemeden kaynak sağlayıcılardan önemli miktarda kaynak katkısı olan
- b. Kâr sağlamak, mal veya hizmet sunmak dışında farklı amaçları olan ve
- c. Ticari kuruluşları gibi mülkiyet çıkarlarının olmayan.

Bununla birlikte standartta, yatırımcıya ait tüm kuruluşlar ile sahipleri, üyeleri veya katılımcılarına doğrudan ve orantılı olarak temettü, düşük maliyet veya diğer ekonomik fayda sağlayan kuruluşların (ortak sigorta kuruluşları, kredi birlikleri gibi) bu tanımın dışında kaldığı, dolayısıyla bu standart kapsamında olmadığı belirtilmiştir.

Standartta finansal tabloların birincil amacının, bağışçıların, üyelerin, alacaklıların ve kuruluşa kaynak sağlayanların ortak çıkarlarını karşılamak için ihtiyaca uygun bilgileri sağlamak olduğu belirtilmiştir. Standartta göre bir kâr amacı gütmeyen kuruluş tarafından asgari olarak sunulması gereken finansal tablolar şunlardır:

- Finansal Durum Tablosu
- Faaliyet Tablosu
- Nakit Akış Tablosu

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için Finansal Durum Tablosunda temel fark özkaynak bölümünde görülmektedir. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar yatırımcılara ait olmadığı için sahiplik kavramı yoktur. Bu nedenle rapor edilecek bir sermaye hesabı veya hisse yoktur. Dolayısıyla kâr amacı gütmeyen bir kuruluşun finansal durum tablosunun "öz sermaye" bölümü basitçe "net varlıklar" (yani, varlıkların yükümlülükleri aşan kısmı) olarak ifade edilmektedir. Kâr amacı gütmeyen kuruluşların gelirlerinden biri olan kısıtlama içeren bağış ve katkılar konusu ise finansal tabloların sunumunda özellik arz etmektedir. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için finansal raporlama modelinde net varlıklar, bağışçı kısıtlaması olmayan net varlıklar ve bağışçı kısıtlaması olan net varlıklar olarak iki grupta raporlanmaktadır.

Bir finansal durum tablosunda, aşağıdaki kalemlere ait tutarların rapor edilmesi beklenmektedir:

- a. Toplam varlıklar
- b. Toplam yükümlölükler
- c. Toplam net varlıklar
- d. Bağışçı kısıtlamaları olan toplam net varlıklar
- e. Bağışçı kısıtlaması olmayan toplam net varlıklar

Kâr amacı gütmeyen kuruluş bağışçının dayattığı kısıtlamaların varlığına veya yokluğuna göre net varlıkları iki grupta sınıflandırır ve raporlar. Bağışçı kısıtlamaları olan net varlıklar ve bağışçı kısıtlamaları olmayan net varlıkları açıklar. Bağışçılar tarafından katkıda bulunan varlıkların kullanımına getirilen kısıtlamalara ilişkin bilgileri de açıklar.

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için finansal raporlama modelinde, finansal performans tablosu, faaliyet tablosu olarak adlandırılmaktadır. Bir faaliyet tablosunun temel amacı, net varlıkların tutarını ve niteliğini değiştiren işlemlerin ve diğer olay ve koşulların etkileri ile çeşitli program ve hizmetlerin sağlanmasında kuruluş kaynaklarının nasıl kullanıldığı hakkında bilgi sağlamaktır. Bir faaliyet tablosu, dönem için aşağıdaki bilgileri rapor edecektir:

- a) Net varlıklardaki değişim tutarı
- b) Bağışçı kısıtlamalı net varlıklardaki değişim tutarı
- c) Bağışçı kısıtlaması olmayan net varlıklardaki değişim tutarı

Raporlama hükümleri, ticari işletmeler tarafından kullanılan gelir tablosu kavramlarına dayanmaktadır. Ancak, kâr amacı gütmeyen kuruluşa özgü özellikler ve işlemler açısından bazı farklılıklar mevcuttur. Örneğin, faaliyet tablosu faaliyetleri, bağışçı kısıtlamaları olan ve bağışçı kısıtlamaları olmayan şeklinde iki geniş net varlık sınıflandırması kullanarak sınıflandırır ve raporlar. Gelirler, alınan varlıkların kullanımını bağışçı tarafından getirilen kısıtlamalarla sınırlandırılmadıkça, bağış kısıtlaması olmaksızın “net varlıklardaki artışlar” olarak rapor edilir. Giderler ise bağışçı kısıtlaması olmaksızın net varlıklardaki azalma olarak yansıtılır. Ayrıca gelir ve diğer kapsamlı gelir gibi ticari işletme kavramlarını kullanılmamaktadır. Bu nedenle, faaliyet tablosunun alt satırı, toplam kapsamlı gelire benzer şekilde, “bir dönem boyunca net varlıklardaki toplam değişiklik” olarak ifade edilmektedir.

Giderlerin sunumunda standart iki yöntemden bahsetmektedir. Giderlerin sınıflandırılma biçimlerine aşağıda yer verilmiştir:

Tablo 2. 8. FASB 958 No’lu Standarda göre Giderlerin Sınıflandırılma Biçimleri

Giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırılması	Giderlerin fonksiyonlarına göre sınıflandırılması
Giderler:	Giderler:
Maaşlar ve sosyal haklar	Program A
Diğer kuruluşlara verilen hibeler	Program B
Sarf malzemeleri ve seyahat	Program C
Hizmetler ve profesyonel ücretler	Yönetim ve genel
Ofis	Bağış
Amortisman	
Faiz	
TOPLAM	TOPLAM

Fonksiyona göre sınıflandırmada giderler program hizmetleri ve destekleyici faaliyetler olarak ikiye ayrılmaktadır. Program hizmetleri, kâr amacı gütmeyen kuruluşun mal veya hizmetlerinin yararlanıcılara, müşterilere veya üyelere dağıtımını, diğer bir deyişle kuruluşun var olma amacını gerçekleştirmeyi içerir. Programlarla ilgisi olmayan giderler ise destekleyici faaliyetler olarak kabul edilir. Destekleyici faaliyetler genellikle şunları içerir:

- Bağış
- Üyelik geliştirme
- Yönetim ve genel

Standart uyarınca tüm giderler için fonksiyonel sınıflandırma ile gider çeşidine göre sınıflandırma arasındaki ilişki, fonksiyonel gider sınıflandırmalarını gider çeşidi sınıflandırmalarına göre ayırtıran bir analizde sunulması gerekmektedir. Aşağıdaki tabloda örnek analize yer verilmiştir (PWC, 2022):

Tablo 2. 9. Fonksiyonel Gider Sınıflandırması ile Gider Çeşidi Sınıflandırmasının Analizi

Giderler:	Program faaliyetleri				Destekleyici faaliyetler			Toplam giderler
Maaşlar ve faydalar	A	B	C	ARA TOPLAM	Yönetim ve genel	Bağış	Toplam	
Diğer kuruluşlara verilen hibeler								
Sarf malzemeleri ve seyahat								
Hizmetler ve profesyonel ücretler								
Ofis								
Amortisman								
Faiz								
Toplam giderler								

Standartta kâr amacı gütmeyen kuruluşların ana gelir kaynaklarından olan bağış ve katkılar, bir işletmeye nakit veya diğer varlıkların koşulsuz olarak devredilmesi ve ayrıca işletme sahibi dışında hareket eden başka bir işletme tarafından gönüllü olarak karşılıklı olmayan bir transferde bir işletmeye vermek için koşulsuz vaatler veya borçlarının azaltılması, ödenmesi veya iptal edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu özellikler, bağış/katkıları aşağıdakilerden ayırmaktadır:

- a) her bir tarafın yaklaşık olarak orantılı bir değer aldığı ve feda ettiği karşılıklı transferler olan takas işlemlerinden;
- b) Bir işletme ile sahipleri arasında karşılıklı olmayan transferler olan sahipler tarafından yapılan yatırımlar ve sahiplere yapılan dağıtımlar; ve
- c) Gönüllü transferler olmayan vergi veya yasal hükümler, para cezaları ve hırsızlık gibi diğer karşılıklı olmayan transferlerden

Bir bağış veya katkı işleminde, kaynak sağlayıcı genellikle toplumsal bir fayda sağlayarak dolaylı olarak değer alır, ancak bu fayda orantılı bir değer olarak görülmez.

Bağış ve katkılar niteliğine göre, bağışçı tarafından şarta bağlanmış ya da kısıtlamaya tabi tutulmuş olabilir. Şartlar, alıcının devredilen veya taahhüt edilen varlıklara hak

kazanmasından önce, bağışçı tarafından kurulan engellerdir. Bu durumda bağış şarta bağlıdır ve şart gerçekleşene kadar hiçbir bağış veya katkı alınmamış veya yapılmamıştır. Söz konusu tanımdan kâr amacı gütmeyen kuruluşa yapılan bağış ve katkılarda bağışçıların bağış yapmak için şart koyma iradesinin bulunduğu anlaşılmaktadır. Bir bağışçının, alıcının bağış veya katkısının nasıl ve ne zaman kullanacağını yönlendirebilmesi durumunda ise kısıtlamalar oluşur.

Bir şartın varlığı veya yokluğu, bağış alan tarafından gelirin muhasebeleştirilmesinin ve bağışçı tarafından giderin muhasebeleştirilmesinin zamanlamasını etkiler. Şartsız katkılar hemen muhasebeleştirilir. Ancak Standart uyarınca, bir katkı şart içeriyorsa, şart yerine getirilene kadar (katkı şartsız hale gelene kadar) ne gelir ne de gider muhasebeleştirilemez. Kısıtlamalar ise yalnızca bağışlanan kaynakların nasıl veya ne zaman kullanılması gerektiğini belirtir. Dolayısıyla kısıtlamalar, muhasebeleştirmeyi etkilemez yalnızca finansal tablo sunumunu etkiler.

Kâr amacı gütmeyen kuruluşların da diğer ticari işletmelere benzer özellikleri bulunabilmektedir. Bunlardan biri de kâr amacı gütmeyen kuruluşların ilişkili kuruluşlarının olabilmesidir. İlişkili kuruluşlar/işletmeler, işletmelerden biri diğerinin faaliyet ve finansal kararlarını etkileme yeteneğine sahip olan veya işletmelerden birinin diğerinin net varlıklarında süregelen ekonomik çıkarı olan işletmelerdir. Bazı durumlarda ilişkili kuruluşlarla olan ilişkilerinin konsolidasyon gerektirebileceği de standartta belirtilmiştir.

Kâr amacı gütmeyen kuruluşların yönetimini sağlamakla görevli olan mütevelli kavramı ABD’de de bulunmaktadır. Standarda göre mütevelli, hayırsever bir güvence anlaşması uyarınca belirli bir yararlanıcıya ait varlıkları elinde tutmak ve yönetmekle yükümlü olan topluluk olarak tanımlanmıştır.

Bu kapsamda Amerika’da faaliyet gösteren kâr amacı gütmeyen kuruluşlardan biri olan Adventist Development and Relief Agency International’ın (ADRA) 2021 finansal tablolarına ilişkin bağımsız denetçi raporu ve ekinde yer alan finansal tabloları incelenmiştir. Bağımsız denetim raporunun görüş bölümünde ADRA’nın finansal tablolarının US GAAP’e göre hazırlandığı ifade edilmiştir. Raporda finansal durum tablosuna, faaliyet tablosuna, giderlerin fonksiyonu tablosuna, nakit akış tablosuna ve finansal tablo dipnotlarına yer verilmiştir. Sunulan tablolar aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 2. 10. 2021 yılı Adventist Development and Relief Agency International (ADRA)'ya ait Finansal Tablolar

ADVENTIST DEVELOPMENT AND RELIEF AGENCY INTERNATIONAL
STATEMENTS OF FINANCIAL POSITION
as of December 31, 2021 and December 31, 2020

ASSETS		
	2021	2020
Cash and cash equivalents	\$ 15,113,402	\$ 26,453,859
Investments	65,523,693	40,652,021
Net amount due from affiliates	1,969,832	8,343,314
Loans to affiliates	55,289	71,087
Amount due from government agency, net of allowance	3,510,482	3,630,768
Other receivables	222,704	516,254
Contributions receivable, net of allowances	640,095	477,414
Inventories	1,071,876	220,987
Prepaid expenses	365,299	164,284
Furniture and equipment, net of accumulated depreciation	369,339	463,413
Agency funds	1,752,024	1,298,386
Contributions receivable - long-term, net of allowances	2,592,307	1,907,802
Loans to affiliates - long term	370,353	384,508
Total assets	<u>\$ 93,556,695</u>	<u>\$ 84,584,097</u>
LIABILITIES		
Accounts payable	\$ 1,668,783	\$ 859,605
Accrued expenses	8,065,327	5,563,021
Amount due to affiliates	1,791,624	1,090,787
Amount due to government agency	7,507,307	14,414,162
Amount loan from other	-	1,977,700
Amount due to other	4,164,875	4,732,078
Agency funds	1,752,024	1,298,386
Total liabilities	<u>24,949,940</u>	<u>29,935,739</u>
NET ASSETS		
Without donor restrictions		
Undesignated	41,636,595	30,528,431
Designated by the Board (Note 19)	4,780,973	5,347,151
Total net assets without donor restrictions	<u>46,417,568</u>	<u>35,875,582</u>
With donor restrictions		
Restricted to purpose	18,957,844	16,395,060
Restricted to time	3,231,343	2,377,716
Total net assets with donor restrictions	<u>22,189,187</u>	<u>18,772,776</u>
Total net assets	<u>68,606,755</u>	<u>54,648,358</u>

ADVENTIST DEVELOPMENT AND RELIEF AGENCY INTERNATIONAL
STATEMENTS OF ACTIVITIES
for the year ended December 31, 2018
(with summarized financial information for the year ended December 31, 2017)

	2018			2017
	Without donor restrictions	With donor restrictions	Total	Total
Support and revenue:				
U.S. Government support:				
Commodities - distributed	\$ 492,324	\$ -	\$ 492,324	\$ 1,183,976
Ocean and inland freight	149,765	-	149,765	357,145
Grants - direct	32,062,761	-	32,062,761	18,028,899
Grants - subrecipient	3,309,826	-	3,309,826	3,397,770
Public support:				
Seventh-day Adventist Church	5,980,331	-	5,980,331	5,373,284
Contributions	10,506,522	5,439,329	15,945,851	18,414,563
Donated materials	4,028	4,227,867	4,231,895	6,751,747
Grants - other	3,110,372	-	3,110,372	2,865,665
Freight and handling fees reimbursement	3,096	-	3,096	6,453
Investment, net	919,674	(187,703)	731,971	756,772
Other revenue	201,653	1,338	202,991	104,132
Net assets released from restrictions:				
Satisfaction of program restrictions	8,928,756	(8,928,756)	-	-
Total support and revenue	<u>\$ 65,669,108</u>	<u>\$ 552,075</u>	<u>\$ 66,221,183</u>	<u>\$ 57,240,406</u>

ADVENTIST DEVELOPMENT AND RELIEF AGENCY INTERNATIONAL
STATEMENTS OF ACTIVITIES (CONT.)
for the year ended December 31, 2018
(with summarized financial information for the year ended December 31, 2017)

	2018			2017
	Without donor restrictions	With donor restrictions	Total	Total
Expenses:				
Programs	\$ 58,604,974	\$ -	\$ 58,604,974	\$ 48,676,484
Fundraising	2,448,893	-	2,448,893	1,456,938
Public relations	1,674,209	-	1,674,209	1,345,304
Management and general	7,450,791	-	7,450,791	9,090,196
Total expenses	<u>70,178,867</u>	<u>-</u>	<u>70,178,867</u>	<u>60,568,922</u>
Net Increase (decrease) from operations	(4,509,759)	552,075	(3,957,684)	(3,328,516)
Nonoperating activity:				
Realized/unrealized gain/(loss) on investment	(2,910,840)	-	(2,910,840)	4,252,093
Change in net assets	(7,420,599)	552,075	(6,868,524)	923,577
Net assets, at beginning of year	<u>36,161,943</u>	<u>18,641,866</u>	<u>54,803,809</u>	<u>53,880,232</u>
Net assets, at end of year	<u>\$ 28,741,344</u>	<u>\$ 19,193,941</u>	<u>\$ 47,935,285</u>	<u>\$ 54,803,809</u>

ADVENTIST DEVELOPMENT AND RELIEF AGENCY INTERNATIONAL
STATEMENTS OF FUNCTIONAL EXPENSES
for the year ended December 31, 2018
(with summarized financial information for the year ended December 31, 2017)

	2018					2017
	Humanitarian Programs	Fundraising	Public Relations	Management and General	Total	Total
Overseas program costs:						
U.S. Government grants:						
Federal assistance:						
Commodities - distributed	\$ 1,173,105	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 1,173,105	\$ 1,768,047
Ocean and inland freight	149,764	-	-	-	149,764	357,145
Grants - direct	23,998,251	-	-	-	23,998,251	13,887,178
Grants - subrecipient	2,324,960	-	-	-	2,324,960	2,499,209
ADRA funding	871,740	-	-	-	871,740	720,884
Donated materials	4,286,218	-	-	-	4,286,218	9,345,447
Development and relief projects and disaster assistance	12,198,233	-	-	-	12,198,233	11,811,855
Grants - other	3,081,896	-	-	-	3,081,896	1,781,677
Freight and handling fees	3,096	-	-	-	3,096	6,453
General and administrative costs:						
Personnel and related costs	7,321,355	584,030	830,630	4,447,410	13,183,425	11,314,453
Travel	887,692	61,792	154,419	428,981	1,532,884	1,199,695
Rent	554,464	54,276	80,791	668,095	1,357,626	827,841
Depreciation	51,203	2,279	4,212	36,701	94,395	89,243
Maintenance and repairs	97,608	-	-	77,241	174,849	198,352
Management and administration	425,259	11,672	91,668	336,522	865,121	929,027
Materials and supplies	164,082	50,689	2,505	129,851	347,137	459,458
Postage and telecommunications	101,757	22,488	9,805	80,524	214,574	250,346
Professional services	880,457	227,329	205,875	696,735	2,010,396	1,565,459
Public education awareness	8,467	-	-	6,701	15,168	14,720
Publication and printing	6,790	1,434,338	83,799	5,373	1,530,300	699,685
Transportation, handling and warehousing	18,567	-	-	14,693	33,260	121,102
Other	-	-	210,505	521,864	732,469	721,646
Total expenses	\$ 58,604,974	\$ 2,448,893	\$ 1,674,209	\$ 7,450,791	\$ 70,178,867	\$ 60,568,922

ADVENTIST DEVELOPMENT AND RELIEF AGENCY INTERNATIONAL
STATEMENTS OF CASH FLOWS
for the years ended December 31, 2018 and December 31, 2017

	2018	2017
Cash flows from operating activities:		
Change in net assets	\$ (6,868,524)	\$ 923,577
Adjustments to reconcile change in net assets to cash provided by operating activities:		
Depreciation	\$ 94,395	\$ 89,243
(Gain) loss on sale of fixed assets	(200)	(417)
Dividends reinvested	(890,869)	(581,838)
Realized/Unrealized (gain) loss on securities	2,969,439	(4,251,750)
Receipt of contributed securities	(190,551)	(28,983)
Sale of contributed securities	196,520	39,793
Bad debt expense	(1,520)	(218,475)
(Increase) decrease in net amounts due from affiliates	(392,651)	(282,888)
(Increase) decrease in amounts due from government agency	158,160	285,443
(Increase) decrease in other receivables	(69,066)	(668,840)
(Increase) decrease in contributions receivable	(429,570)	406,435
(Increase) decrease in inventories	735,289	3,163,304
(Increase) decrease in prepaid expenses	60,246	(37,528)
(Increase) decrease in agency funds - asset	190,807	(1,170,734)
(Increase) decrease in contributions receivable - long term	96,732	6,884
Increase (decrease) in accounts payable	(246,952)	667,996
Increase (decrease) in accrued expenses	378,623	1,003,298
Increase (decrease) in amounts due to affiliates	(28,278)	(254,695)
Increase (decrease) in amounts due to government agency	(231,217)	(142,242)
Increase (decrease) in amounts due to other	578,933	27,816
Increase (decrease) in agency funds - liability	(190,807)	1,170,734
Total adjustments	2,747,463	(777,444)
Net cash (used in) provided by operating activities:	\$ (4,121,061)	\$ 146,133
Cash flows from investing activities:		
Purchase of securities	\$ -	\$ (1,403)
New loans to affiliates	-	(508,600)
Payments from affiliates	39,086	-
Loans to other	-	(48,586)
Purchases of furniture and equipment	(364,012)	(344,229)
Proceeds from sale of fixed assets	200	417
Net cash used in investing activities:	\$ (264,726)	\$ (892,399)
Net decrease in cash and cash equivalents	(4,385,787)	(756,266)
Cash and cash equivalents at beginning of year	9,819,143	10,575,409
Cash and cash equivalents at end of year:	\$ 5,433,356	\$ 9,819,143
Supplemental disclosure of cash flow information:		
Non-cash investing activities:		
Donated Securities	\$ 190,551	\$ 28,983
Reinvested dividends and interest	\$ 890,869	\$ 581,838

2.2.2. İngiltere’de kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporlaması

2.2.2.1. Finansal raporlama konseyi (FRC)

Finansal Raporlama Konseyi (FRC), iş dünyasında şeffaflığı ve bütünlüğü sağlayarak yatırımı geliştirmek için yüksek kaliteli kurumsal raporlamayı teşvik etmek amacıyla İngiltere’de kurulan bağımsız denetim, kurumsal yönetim ve finansal raporlama alanlarının düzenlemesinden genel olarak sorumlu, kamu yararına hizmet eden İngiltere’nin bağımsız düzenleyici otoritesidir. Bu kapsamda FRC Birleşik Krallık ve İrlanda’da muhasebe standartlarının belirlenmesinde ve yayımlanmasında yetkili kuruluştur (FRC, 2023).

FRC'nin öncelikli hedefi, finansal tablo kullanıcılarının, kuruluşun boyutu ve karmaşıklığı ve kullanıcıların bilgi gereksinimleriyle orantılı olarak yüksek kaliteli, anlaşılır finansal raporlama almalarını sağlamaktır. Ancak belirli endüstrilerde veya sektörlerde, finansal tablo kullanıcılarına ihtiyaca uygun ve faydalı finansal bilgi sunulması için bu standartların belirli yönlerinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Muhasebe standartlarıyla bağlantılı olarak bu tür açıklamalar, FRC tarafından onaylanan kuruluşlar tarafından “Önerilen Uygulama Bildirimleri (SORP)” şeklinde yayınlanmaktadır.

SORP'lar uzmanlaşmış endüstriler, sektörler veya çalışma alanları (örneğin hayır kurumları, ileri ve yüksek öğrenim, kayıtlı sosyal konut sağlayıcıları, yetkili fonlar vb.) için finansal raporlama, denetim uygulamaları ve aktüeryal uygulamalar hakkında sektör odaklı tavsiyelerdir. Ayrıca SORP’ler FRC standartlarında ele alınmayan söz konusu sektörde geçerli olan özel faktörler veya gerçekleştirilen işlemler ışığında FRC standartlarını ve diğer yasal ve düzenleyici yükümlülükleri tamamlamaktadır. Bunlara ek olarak SORP'ler FRC standartlarında ele alınan, ancak hakkında ek rehberliğin gerekli olduğu düşünülen konuları da ele almaktadır. Bir kuruluşun SORP oluşturabilmesi için belirli bir endüstri veya sektörel kuruluşun FRC tarafından belirlenen kriterleri karşılaması ve SORP’lerin geliştirilmesi ve sürdürülmesini kabul etmesi gerekmektedir.

2.2.2.2. Hayır kurumları için SORP (FRS 102)⁵

Yukarıda bahsedilen SORP'lerden biri "Hayır Kurumları İçin SORP (FRS 102)" diğer adıyla "*Hayır Kurumları Tarafından Muhasebe ve Raporlama: Hesaplarını Birleşik Krallık ve İrlanda Cumhuriyeti'nde geçerli Finansal Raporlama Standardına (FRS 102) uygun olarak hazırlayan hayır kurumları için geçerli olan Tavsiye Edilen Uygulama Beyanı*"dır. Hayır Kurumları İçin SORP (FRS 102) mevcut Birleşik Krallık-İrlanda GAAP'ına dayanmaktadır ve Birleşik Krallık ve İrlanda'da geçerli olan Finansal Raporlama Standardını (FRS 102) desteklemektedir. SORP, İngiltere ve Galler Yardım Komisyonu, Kuzey İrlanda Yardım Komisyonu ve İskoç Yardım Kuruluşu Düzenleyici Ofisi (OSCR) tarafından oluşturulmuş ve yayımlanmıştır.

SORP (FRS 102), Birleşik Krallık ve İrlanda'da geçerli FRS 102'nin hayır kurumlarında ve hayır kurumlarının ilgili hesaplarında nasıl uygulanacağı konusunda bu kurumlarına rehberlik sağlamaktadır. SORP (FRS 102)'nin muhasebe tavsiyeleri, hayır kurumunun büyüklüğü, yapısı veya karmaşıklığına bağlı olmaksızın Birleşik Krallık'ta hesaplarını tahakkuk esasına göre düzenleyen tüm hayır kurumları için geçerlidir. Nakit bazlı makbuz ve ödeme hesapları hazırlayan hayır kurumları SORP'a tabi değildir.

SORP (FRS 102)'de belirlenmiş eşik değeri (brüt geliri İngiltere için 500.000 £ veya İrlanda Cumhuriyeti için 500.000 Euro) aşan hayır kurumları "büyük hayır kurumları" olarak tanımlanmış ve bu kurumlara bazı ek yükümlülükler getirilmiştir.

SORP, hayır kurumlarının kendi belirli faaliyet ve işlemlerine FRS 102'yi nasıl uygulamalarının beklendiğini ortaya koymakta ve hayır kurumlarının faaliyetlerini ve fonlarını hesaplarında nasıl sunması ve açıklaması gerektiğini anlatmaktadır. SORP ayrıca, hesaplara (finansal tablolar) eşlik eden mütevelli heyetinin yıllık raporunun içeriğini de belirler. Mütevelli heyetinin yıllık raporu, hesaplarda yer alan finansal bilgilerin bağlamını ve açıklayıcı bir açıklamasını sağlar.

SORP (FRS 102), FRS 102 Standardına ek olarak hayır kurumuna özgü hükümleri içermektedir. SORP (FRS 102)'de bağışçılara, fon sağlayıcılara, finansal destekçilere ve diğer paydaşlara yüksek seviyede hesap verebilirlik ve şeffaflık sağlamayı amaçlayan özellikle mütevelli heyetinin yıllık raporu, fon muhasebesi, finansal faaliyet beyanının formatı ve ek açıklamalarla ilgili gereklilikler gibi konulara değinmektedir.

⁵ CIPFA, 2019

SORP (FRS 102) 28 bölümünden oluşmaktadır:

- Mütevelli heyeti yıllık faaliyet raporu
- Fon muhasebesi
- Tahminlerin ve hataların düzeltilmesi dahil olmak üzere muhasebe standartları, politikaları, kavramları ve ilkeleri
- Finansal faaliyet tablosu
- Miras, hibe ve sözleşme gelirleri dahil gelirlerin muhasebeleştirilmesi
- Gönüllüler dahil bağışlanan mal, tesis ve hizmetler
- Giderlerin muhasebeleştirilmesi
- Finansal faaliyet tablosunda faaliyete göre maliyet dağılımı
- Mütevelli heyetinin ve personelin ücretleri, ilişkili taraf ve diğer işlemlerin açıklanması
- Finansal durum tablosu
- Finansal varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi
- Varlıklarda değer düşüklüğü
- Bilanço tarihinden sonraki olaylar
- Nakit akış tablosu
- Şirketler hukuku kapsamında kurulan hayır kuruluşları
- Hibe faaliyetlerinin sunumu ve açıklanması
- Çalışanlara sağlanan faydalar
- Miras varlıklarının muhasebeleştirilmesi
- Temsilci veya vekil olarak alınan fonların muhasebeleştirilmesi
- Toplam gelir (yatırımlar) – (yalnızca İngiltere ve Galler için)
- Sosyal yatırımların muhasebeleştirilmesi
- Yatırım için birleştirilen fonların muhasebeleştirilmesi
- Hayır kurumlarının birleştirilmesine genel bakış
- Gruplar için muhasebe ve konsolide hesapların hazırlanması
- Şubeler, bağlantılı veya ilişkili hayır kuruluşları ve ortak düzenlemeler
- Bağlı kuruluşlar olarak hayır kurumları
- Kuruluş birleşmeleri
- İştiraklerin muhasebeleştirilmesi
- Müşterek girişimlerin muhasebeleştirilmesi

SORP (FRS 102)'de hayır kurumu İngiltere ve Galler, İskoçya, Kuzey İrlanda veya İrlanda Cumhuriyeti'nde geçerli olan yasalara göre münhasıran hayırsever amaçlar için kurulmuş herhangi bir kurum olarak tanımlanmaktadır. Buna göre bir hayır kurumu, tek bir yönetim aracının kapsamına giren veya mütevelli heyetinin yasal olarak sorumlu olduğu tüm faaliyetleri, idari şubeleri ve fonları içermektedir.

SORP tavsiyelerinin amaçlarının; hayır kurumları tarafından yapılan finansal raporlamanın kalitesini iyileştirmek, yardım hesaplarında sunulan bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini artırmak, muhasebe standartlarının hayır kurumlarına ve sektöre özgü işlemlere nasıl uygulanacağını anlaşılmasını sağlamak ve mütevelli heyetinin yıllık raporunun ve hesaplarının hazırlanmasından sorumlu olanlara yardımcı olmak olduğu ifade edilmiştir. Hayır kurumu tarafından sunulması gereken tablolar şunlardır:

- Mütevelli Heyeti Yıllık Faaliyet Raporu
- Finansal Faaliyet Tablosu
- Finansal Durum Tablosu
- Nakit Akış Tablosu

Mütevelli heyetinin yıllık raporunun (raporun) birincil amacı, hayır kurumunun emaneten elinde bulundurduğu fonların idaresi ve yönetimi için paydaşlarına karşı alenen hesap vermesini sağlamaktır. Rapor, kullanıcıların mütevelli heyetinin ve hayır fonlarının yönetimini değerlendirmesinde ve hayır kurumuyla ilgili ekonomik kararlar almasında yardımcı olacak faydalı bilgiler sağlamalıdır.

Raporu hazırlama sorumluluğu, hayır kurumunun mütevelli heyetine aittir. Rapor ve hesaplar, hayır kurumunun ne yaptığı (çıktıları) veya elde ettiği (sonuçları) veya ne gibi bir fark yarattığı (etkisi) hakkında bir görünüş sağlamalıdır. Rapor, yasa ve düzenlemelerin gerekliliklerini karşılayan tutarlı bir belge olmalıdır. Hayır kurumunun yapısı, yasal amaçları, hedefleri, faaliyetleri, finansal performansı ve finansal durumu hakkında adil, dengeli ve anlaşılır bir inceleme sağlamalıdır. Küçük hayır kurumu sayılan kurumlar hariç tüm hayır kurumlarının bu raporu hazırlaması zorunlu tutulmuştur. SORP FRS (102)'ye göre mütevelli heyeti raporunda asgari olarak yer verilmesi gereken başlıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Amaçlar ve Faaliyetler
- Başarılar ve Performans

- Finansal Gözden Geçirme
- Yapı, İdare ve Yönetim
- Referans ve İdari ile yönetim ayrıntıları
- Açıklama Muafiyeti
- Başkaları Adına Emanetçi Olarak Tutulan Fonlar

Amaç ve faaliyetler bölümünde hayır kurumu, amaç ve hedeflerine ulaşma stratejilerini ve üstlendiği faaliyetlerin bu hedeflere nasıl katkıda bulunduğunu açıklar. Başarılar ve Performans bölümünde hayır kurumunun raporlama dönemindeki başarılarının, raporlama dönemi için belirlediği amaç ve hedefleri ne ölçüde karşıladığı açıklanır.

Finansal gözden geçirmede; önemli olayların finansal etkisi, yatırım politikası ve belirlenen hedefler, karşı karşıya olduğu temel riskler ve belirsizlikler ile riskleri yönetmeye yönelik plan ve stratejilerin bir özeti, ileriye dönük finansal performansı veya pozisyonu etkilemesi muhtemel tüm faktörleri ile raporlama döneminde başlıca finansman kaynakları ve bu kaynakların temel hedefleri nasıl desteklediği açıklanır. Ayrıca bu bölümde hayır kurumunun elinde tuttuğu rezervlerin tutarı, kısıtlı fonların tutarı ile elde tutulan fonların tutulma amaçları özetlenmelidir. Rapor, amaçları ve hedefleri ve bunlara ulaşmak için planlanan faaliyetlerin ayrıntıları dahil olmak üzere, hayır kurumunun geleceğe yönelik planlarının bir özetini sağlamalıdır.

Yapı, İdare ve Yönetim bölümünde hayır kurumunun organizasyon yapısı ve varsa bağlı kuruluşlarının yapısı, kararların nasıl alındığı, mütevellilerin atanması ve eğitimi için politikalar ve prosedürler; kilit yöneticilerin ücreti, hayır kurumu daha geniş bir ağına parçasıysa (örneğin, bir şemsiye gruba bağlıysa) bunun hayır kurumu tarafından benimsenen işletme politikalarını nasıl etkilediği ve hayır kurumu ile bağlı kuruluşları da dahil olmak üzere ilişkili taraflarla amaçlarını gerçekleştirmek için işbirliği yaptığı diğer hayır kurumları arasındaki ilişkiler açıklanmalıdır.

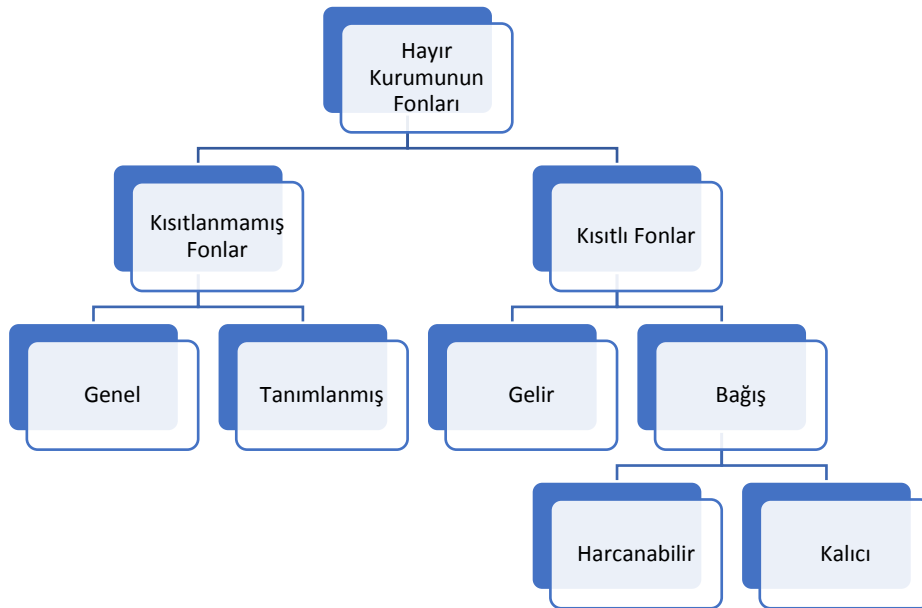
Referans ve İdari ile yönetim ayrıntılarında hayır kurumunun adı ve diğer unvanları, adresi, sicil numarası, raporun onaylandığı tarihteki mütevelli heyeti listesi isimleri, yönetici isimleri ve açıklama yapma muafiyeti varsa bunun belirtilmesi gerekmektedir.

Bazı durumlarda, mütevelli heyetlerinin veya hayır kurumunun ana adresinin veya herhangi bir icra kurulu başkanının veya diğer kıdemli personel üyenin adının verilmesi yasa veya yönetmelikçe engellenebilir. Varsa bu muafiyet durumu açıklanmalıdır.

Standardın Fon Muhasebesi bölümünde öncelikle fon tanımı yapılmıştır. Fon, güvene dayalı olarak tutulan para ve diğer varlıklar için yasal bir terim olarak tanımlanmıştır. Bu bölümde fonlar iki ana sınıfa ayrılmaktadır:

- Bir hayır kurumunun herhangi bir hayır amacı için harcanabilen, kullanımında herhangi bir kısıtlama olmayan fonlar ve
- Yalnızca belirli bir hayır amacı için yasal olarak kullanılabilen, kullanımı kısıtlanmış fonlar.

Kısıtlanmamış fonlar, hayır kurumunun amaçlarından herhangi birini gerçekleştirmek için mütevelli heyetinin takdirine bağlı olarak harcanır veya uygulanır. Kısıtlı fonlar (özel tröstler olarak da bilinir), kısıtlı gelir fonları ve bağış fonları (yatırım fonları olarak da bilinir) olarak ayrıca ikiye ayrılmaktadır. Kısıtlı gelir fonları, alındıkları andan itibaren makul bir süre içinde, hayır kurumunun amaçlarından birini veya birkaçını gerçekleştirmek için harcanmalı veya uygulanmalıdır. Ayrıca Tröst yasası bağışın, varlıklara yatırım olarak veya gelir olarak kullanılması yerine elde tutulmasını gerektirebilir. Bu fonlar bağış fonları olarak adlandırılmaktadır. Bağış fonları, sermayeyi temsil eden hayır kurumu tarafından alınan kaynaklardır. Bağış fonları, ya harcanamayan (kalıcı bağış) ya da mütevelli heyeti harcamaya karar vermedikçe ya da karar verene kadar sermayeyi harcamak ya da uygulamak için fiili bir gerekliliğin olmadığı (harcanabilir bağış) kısıtlı fonlardır. Özetle fonların ayrımı aşağıdaki gibi gösterilebilir:



Şekil 2. 1. SORP (FRS 102)'de Fonların Sınıflandırılması

Finansal faaliyetler tablosu, raporlama dönemi için muhasebeleştirilen tüm gelir, kazanç, gider ve kayıpların tek bir tabloda sunulması olarak tanımlanmıştır. Finansal faaliyet tablosu kullanıcıya, alınan gelir ve bağış fonları ile hayır kurumunun faaliyetleri için yaptığı harcamaların bir analizini sağlamakta ve raporlama dönemi için bir hayır kurumunun fonlarındaki hareketlerin mutabakatını sunmaktadır. SORP, hayır kurumunun kaynaklarını kamu yararına hayır amaçlı amaçlarını ilerletmek için nasıl kullandığını göstermek için harcamaların faaliyet bazında raporlanmasını gerektirmektedir.

Gider, bir hayır kurumunun faaliyetlerini yürütmek için harcanan veya başka bir şekilde tüketilen kaynaklarının miktarı olarak tanımlanmıştır.

Finansal Faaliyet tablosunda muhasebeleştirilen kalemler kısıtlanmamış fonlar, kısıtlı fonlar ve bağış (yatırım) fonları başlıkları altında ayrıştırılarak sunulur. Finansal faaliyet tablosunun yapısı, formatı ve faaliyet bazında başlıklarına ilişkin örnek tablo aşağıdaki gibidir:

Tablo 2. 11. SORP (FRS 102)'de Yer Alan Örnek Finansal Faaliyet Tablosu

	Kısıtlanmamış Fonlar	Kısıtlı Fonlar	Bağış Fonları	Toplam Fonlar	Önceki Dönem Toplam Fonlar	Ayrıntılı Bilgi
Gelir ve Bağış:						A1
Bağışlar ve miraslar						A2
Hayırsever faaliyetlerden gelirler						A3
Diğer ticari faaliyetlerden gelirler						A4
Yatırım gelirleri						A5
Diğer						
Toplam						
Gider:						
Bağış toplama giderleri						B1
Hayırsever faaliyetlerden giderler						B2
Diğer						B3
Toplam						
Yatırımlardan net kazanç/(kayıp)						
Net gelir/(gider)						B4
Fonlar arası transferler						
Diğer muhasebeleştirilen kazançlar/(kayıplar):						C
Duran varlıkların yeniden değerlemesinden kazançlar/(kayıplar)						D1
Tanımlanmış fayda planlarından aktüeryal kazançlar/(kayıplar)						D2
Diğer kazanç/kayıp						D3
Fonlardaki net hareket						
Fonların mutabakatı:						E
Gelen fon toplamı						
Aktarılan toplam fon						

Bölüm uyarınca finansal faaliyet tablosunda sunulan gider başlıklarında yer alan faaliyetlerin bir analizi dipnotlarda aşağıdaki gibi sunulmalıdır:

Tablo 2. 12. SORP (FRS 102) uyarınca Hayır Faaliyetlerine Yapılan Harcamaların Dipnotlarda Analizi

Etkinlik veya program	Doğrudan üstlenilen faaliyetler	Faaliyetlerin hibe finansmanı	Destek maliyetleri	Toplam
Program 1				
Program 2				
Program 3				
Toplam				

Finansal Durum Tablosu bölümünde hayır kurumu tarafından sunulacak bir finansal durum tablosunda yer verilecek kalemleri gösteren örnek tablo formatı aşağıdaki gibidir:

Tablo 2. 13. SORP (FRS 102)'de Yer Alan Örnek Finansal Durum Tablosu

	Toplam Fonlar	Önceki Yıl Fonlar	Ayrıntılı Bilgi
Duran Varlıklar			A
Maddi Duran Varlıklar			A1
Miras Varlıkları			A2
Maddi Olmayan Duran Varlıklar			A3
Yatırımlar			A4
Toplam Duran Varlıklar			
Dönen Varlıklar:			B
Stoklar			B1
Alacaklar			B2
Yatırımlar			B3
Kasa ve Banka			B4
Toplam Dönen Varlıklar			
Yükümlülükler:			C
Borçlar (Bir yıl içinde vadesi gelen)			C1
<i>Net dönen varlıklar veya kısa vadeli yükümlülükler</i>			
<i>Toplam varlıkların kısa vadeli yükümlülükleri aşan tutarı</i>			
Borçlar (Bir yıldan uzun vadeli)			C2
Borç Karşılıkları			C3
<i>Emeklilik varlığı veya yükümlülüğü hariç net varlık veya yükümlülükler</i>			
Tanımlanmış fayda emeklilik planı varlığı veya yükümlülüğü			C4
Toplam net varlıklar veya yükümlülükler			
Hayır kurumunun fonları:			D
Bağış fonları			D1
Kısıtlanmış gelir fonları			D2
Kısıtlanmamış fonlar			D3
Yeniden değerlendirme rezervi			D4
Emeklilik rezervi			D5
<i>Kısıtlanmamış Fonların Toplamı</i>			
Toplam hayır kurumu fonları			

Bu kapsamda Birleşik Krallık'ta faaliyet gösteren hayır kurumlarından biri olan Save The Children UK'in 2021 yılına ait faaliyet raporu incelenmiştir. Faaliyet raporu 2 bölümden oluşmaktadır. Mütevelli Heyeti Yıllık Faaliyet Raporu ve hayır kurumunun bağımsız denetim raporu ile ekindeki finansal tabloları bulunmaktadır. Bağımsız denetim raporunun görüş bölümünde hayır kurumunun finansal tablolarının Birleşik Krallık ve İrlanda'da geçerli olan FRS 102 Finansal Raporlama Standardı da dahil olmak üzere Birleşik Krallık muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlandığı ifade edilmiştir. Raporda finansal faaliyet tablosuna, finansal durum tablosuna, nakit akış tablosuna ve dipnotlara yer verilmiştir. Sunulan konsolide finansal tablolar aşağıdaki gibidir: ,

Tablo 2. 14. 2021 yılı Save The Children'a ait finansal tablolar

CONSOLIDATED STATEMENT OF FINANCIAL ACTIVITIES (INCORPORATING AN INCOME AND EXPENDITURE ACCOUNT) FOR THE YEAR ENDED 31 DECEMBER 2021					
	Notes	Unrestricted funds £000	All restricted and endowment funds £000	Total funds year to 31/12/2021 £000	Total funds year to 31/12/2020 £000
Income and endowments from:					
Donations and legacies	2	65,235	19,177	84,412	88,443
Charitable activities	3	-	144,994	144,994	188,924
Other trading activities	4	7,064	-	7,064	6,585
Investments	5	496	-	496	760
Other	6	3,341	102	3,443	4,018
Total income		76,136	164,273	240,409	288,730
Expenditure on:					
Raising funds					
Raising donations and legacies	7	21,917	1,363	23,280	20,655
Other trading activities	7	7,490	21	7,511	7,833
Investment management costs	7	145	-	145	93
Total raising funds		29,552	1,384	30,936	28,581
Charitable activities					
Nutrition	7	3,062	14,682	17,744	20,188
Livelihoods	7	3,826	19,386	23,212	37,604
Health	7	5,034	26,242	31,276	42,501
Protection and rights	7	1,591	8,752	10,343	11,150
Education	7	7,902	37,331	45,233	43,654
Rapid onset emergencies	7	13,224	51,192	64,416	85,725
Advocacy and awareness	7	7,115	3,216	10,331	11,296
Total charitable activities		41,754	160,801	202,555	252,118
Other	7	2,430	7	2,437	2,462
Total expenditure		73,736	162,192	235,928	283,161
Net gains on investments	13	2,207	634	2,841	998
Movement on share of associate's surplus	14	83	-	83	24
Net income		4,690	2,715	7,405	6,591
Transfers between funds	21	(342)	342	-	-
Actuarial loss on defined benefit pension scheme	25	(1,544)	-	(1,544)	(5,829)
Net movement in funds		2,804	3,057	5,861	762
Fund balances brought forward		42,139	16,477	58,616	57,854
Fund balances carried forward	21	44,943	19,534	64,477	58,616

CONSOLIDATED AND CHARITY BALANCE SHEETS AS AT 31 DECEMBER 2021

	Notes	Group 31/12/2021 £000	Group 31/12/2020 £000	Charity 31/12/2021 £000	Charity 31/12/2020 £000
Fixed assets					
Intangible assets	11	404	888	404	888
Tangible assets	12	1,607	1,894	1,607	1,894
Investments	13	40,773	37,932	41,048	38,207
Associates	14b	674	591	-	-
		43,458	41,305	43,059	40,989
Current assets					
Stocks	15	472	1,395	373	1,282
Grant debtors	16a	18,582	24,968	18,065	21,906
Other debtors	16b	27,941	36,694	27,531	36,413
Short-term deposits		39,970	23,872	39,970	23,872
Cash at bank and in hand		4,030	20,544	3,868	20,278
		90,995	107,473	89,807	103,751
Creditors: amounts falling due within one year	17a	(62,277)	(78,650)	(64,366)	(78,731)
Net current assets		28,718	28,823	25,441	25,020
Total assets less current liabilities		72,176	70,128	68,500	66,009
Creditors: amounts falling due after more than one year	17b	(1,028)	(1,207)	(1,028)	(1,207)
Provisions for liabilities	18	(6,551)	(7,548)	(6,461)	(6,728)
Net assets excluding pension liability		64,597	61,373	61,011	58,074
Defined benefit pension scheme liability	25	(120)	(2,757)	(120)	(2,757)
Total net assets		64,477	58,616	60,891	55,317
Unrestricted funds					
General reserve	21	33,122	34,143	33,122	34,148
Revaluation reserve	21	5,882	4,350	5,882	4,350
Designated funds	21	6,059	6,403	2,904	3,621
Total unrestricted funds excluding pension reserve		45,063	44,896	41,908	42,119
Pension reserve	25	(120)	(2,757)	(120)	(2,757)
Total unrestricted funds		44,943	42,139	41,788	39,362
All restricted and endowed funds					
Restricted income funds	22	14,035	11,612	13,604	11,090
Endowment funds	23	5,499	4,865	5,499	4,865
Total restricted funds		19,534	16,477	19,103	15,955
Total funds		64,477	58,616	60,891	55,317

CONSOLIDATED CASH FLOW STATEMENT FOR THE YEAR ENDED 31 DECEMBER 2021

	Notes	Year to 31/12/2021 £000	Year to 31/12/2020 £000
Net cash flows from operating activities	(a)	(614)	(5,228)
Cash flows from investing activities			
Bank interest received	5	15	209
Dividends received	5	481	551
Purchase of tangible fixed assets	12	(215)	(51)
Purchase of investments	13	(4,106)	(9,321)
Proceeds from sale of investments	13	4,897	8,524
Net cash movement in investments	13	(791)	106
Investment in associate	14b	(83)	(24)
Net cash used in investing activities		198	(6)
Net cash flows from financing activities			
Change in cash and cash equivalents in the year	(b)	(416)	(5,234)
Cash and cash equivalents at the beginning of the year		44,416	49,650
Cash and cash equivalents at the end of the year		44,000	44,416

The accompanying notes are an integral part of this consolidated cash flow statement.

	Year to 31/12/2021 £000	Year to 31/12/2020 £000
NOTES TO THE CASH FLOW STATEMENT		
(a) Reconciliation of net income to net cash flow from operating activities		
Net income	7,405	6,591
Investment income	(496)	(760)
Gains on investments	(2,841)	(998)
Adjustment for pension funding	183	242
Payments to defined benefit pension scheme	(4,364)	(3,939)
Net loss on disposal of fixed assets	20	8
Depreciation charge	482	582
Amortisation charge	315	765
Impairment charge	169	-
Decrease/(increase) in stocks	923	(127)
Decrease/(increase) in debtors	15,139	(7,290)
(Decrease)/increase in creditors falling due within one year	(16,373)	2,796
Decrease in creditors falling due in more than one year	(179)	(1,948)
Decrease in provisions	(997)	(1,150)
Net cash flows from operating activities	(614)	(5,228)
(b) Analysis of cash and cash equivalents		
	At 01/01/2021 £000	At 31/12/2021 £000
Cash at bank and in hand	20,544	4,030
Short-term deposits	23,872	39,970
	44,416	44,000

3. KÂR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLAR İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA ÖNERİSİ

Önceki bölümde ülkemizdeki kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporlama uygulamaları ile uluslararası alanda farklı ülke uygulamalarının nasıl olduğuna ilişkin açıklama ve incelemeler yapılmıştır. Bu bölümde yapılacak esas çalışma Türkiye’de kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için yapılacak olası bir düzenlemenin nasıl olması gerektiğine ilişkindir.

Öncelikle ülkemizdeki uygulamalara bakıldığında tüm kâr amacı gütmeyen kuruluşları içerecek ve uygulama birliğinin sağlayabilecek nitelikte herhangi bir düzenlemenin bulunmadığı göze çarpmaktadır. Toplumsal ihtiyaçlar neticesinde ortaya çıkan kâr amacı gütmeyen kuruluş kavramının kullanımı ve bu kuruluşların sayısı ise gün geçtikçe artmaktadır. Daha önce de bahsedildiği üzere kâr amacı gütmeyen kuruluşların sahip olduğu özelliklerin bir sonucu olarak ticari işletmelerden farklı finansal raporlama gereksinimleri bulunmaktadır. Dolayısıyla bu tür kuruluşlara bağış, yardım gibi kaynak sağlayanların finansal bilgi ihtiyacını karşılamak ve bu kuruluşların finansal tablolarının hazırlanmasına kolaylık teşkil etmek amacıyla bir finansal raporlama sisteminin oluşturulması gerekmektedir.

Bu kapsamda yapılması gerekenler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Öncelikle kâr amacı gütmeyen kuruluşların tanımlanması ve Türkiye’de kâr amacı gütmeyen kuruluşların kimler olduğunun belirlenmesi sonrasında ise oluşturulacak finansal raporlama standardının kapsamının belirlenmesi böylelikle standart kapsamının oluşturulması gerekmektedir. İkinci olarak ticari işletmelerden farklı muhasebe uygulamasına sahip olması nedeniyle kâr amacı gütmeyen kuruluşlara özgü hesapları içeren bir hesap planının oluşturulması önem arz etmektedir. Üçüncü olarak kuruluşa kaynak sağlayanlar ve diğer paydaşlara işletmenin finansal durumu, gelir ve giderleri ile nakit akışları hakkında faydalı bilgi sunacak bir finansal tablo setinin neleri içermesi gerektiği belirlenmelidir. Son olarak Türk Ticaret Kanunu’nda şeffaflığının ve hesap verilebilirliğin sağlanmasında önemli katkısı olan ve şirketlerin için zorunlu tutulan yıllık faaliyet raporuna benzer niteliğe sahip “mütevelli heyeti yıllık faaliyet raporunun” İngiltere’de kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için uygulandığı görülmüştür. Benzer şekilde

Türkiye’de kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için yıllık faaliyet raporunun asgari içeriğinin belirlenmesi ve uygulanmasının zorunlu tutulması gerektiği düşünülmektedir.

Bu kapsamda Türkiye’de kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için uygulama önerisi dört başlık altında ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

3.1. Standardın Kapsamının Belirlenmesi

Daha önce bahsedildiği üzere kâr amaç gütmeyen kuruluşların kapsamı literatürde tartışmalıdır. Bazı yorumlarda bu tür kuruluşlar temel özellikler üzerinden dar anlamda ele alınırken, bazı yorumlarda ise geniş anlamda değerlendirilerek kapsam genişletilmiştir.

Ayrıca yine daha önce bahsedildiği gibi dünyada ve ülkemizde faaliyet gösteren kâr amacı gütmeyen kuruluşlar yasal statüsü, faaliyet gösterdiği sektör, organizasyon yapısı, finanse edilme şekli açısından çok çeşitlilik göstermektedir. Yerel bir topluluk için oluşturulan köy/memleket dernekleri bulunduğu gibi ulusal veya uluslararası açıdan çok daha etkili olan vakıf veya dernekler de bulunmaktadır. Çok küçük nitelikteki yerel, topluma etkisi kısıtlı, gelir ve giderleri düşük nitelikteki kuruluşların oluşturulacak standardı uygulamasının maliyeti, finansal raporlamadan sağlanacak faydayı aşacaktır. Bu nedenle Türkiye’de faaliyet gösteren kâr amacı gütmeyen kuruluşların tamamını kapsayacak bir finansal raporlama standardı oluşturulması oldukça güçtür.

Söz konusu probleme çözüm olarak iki seçenekten biri uygulanabilir:

- Belirli ölçütler ve eşik değerler belirlenerek bu eşik değerleri aşan büyüklükteki kuruluşların standarda tabi olması.
- Standartta büyük ve küçük kuruluşlar ayrımına gidilerek ikili bir sınıflandırma yapılmak suretiyle küçük kuruluşlar için muafiyet ya da basitleştirici hükümler ile kolaylıklar sağlanması.

Dolayısıyla bir finansal raporlama standardı oluşturulurken ilk olarak kâr amacı gütmeyen kuruluş tanımlanmalı, sonrasında standardın kapsamına girecek kuruluşlar belirlenmelidir.

3.2. Hesap Planı Oluşturulması

Ülkemizde, kâr amacı gütmeyen kuruluşlardan yalnızca vakıfların finansal raporlamasına yönelik olarak hazırlanmış bir Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı bulunmakta olup, bu planda sadece kullanılan hesap isimlerine yönelik bir düzenleme yapıldığı görölmektedir. Hesapların işleyişine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Daha önce de ayrıntılı olarak ifade edildiği üzere Vakıflar Tek Düzen Hesap Planının MSUGT Tek Düzen Hesap Planından farklılaşmasının temel nedenleri vakıfların mal topluluğu niteliğinde olması, kâr amacı gütmemesi, ortaklık kavramının olmaması dolayısıyla ticari faaliyetle ortaklarına kazanç sağlama amacı taşımamaları, ticari nitelikteki işlemlerini iktisadi işletmeleri aracılığıyla gerçekleştirmesi gibi sebeplerden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla ticari amaçlı işletmelerde görölen Satışlar, Dönem Kârı, Ortaklardan Alacaklar vb. hesapların kâr amacı gütmeyen herhangi bir kuruluş tarafından kullanılması hesapların doğasına aykırı bir durum oluşturacaktır. Ayrıca daha önce belirtildiği gibi söz konusu hesap planında yetersizlikler bulunmaktadır. Bu nedenle her ne kadar vakıflar için bir hesap planı bulunsa da bu planın daha ayrıntılı ve finansal tablo kullanıcılarına daha çok yarar sağlayacak düzeyde geliştirilmesi ile diğerk tüm kâr amacı gütmeyen kuruluşların muhasebe uygulamalarının düzene konulması ve gerçeğe uygun sunumu sağlaması yönünden Türkiye’de bir düzenlemeye gereksinim duyulmaktadır.

Yapılması gereken düzenlemede öncelikli olarak kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal tablo kullanıcılarına ve bağışçılara söz konusu kuruluşların gerçeğe uygun ve doğru bilgileri sunmalarını sağlayacak biçimde kâr amacı gütmeyen kuruluşlara özgü hesapları içeren bir hesap planı oluşturulması önem arz etmektedir.

Daha önce bahsedildiği üzere kâr amacı gütmemesi, fakat işletmeleri veya iştiraklerinden elde edilen gelirlerin amaç doğrultusunda kullanılması, bağış ve yardım alabilmesi, ticari faaliyetlerini iktisadi işletme ve iştirakleri aracılığıyla yapabilmesi gibi özellikleri nedeniyle kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ticari işletmelerden farklılaşmaktadır. Söz konusu farklılıkların kullanılan hesap planına da yansıtılması gerekmektedir.

Öncelikle kâr amacı gütmeyen kuruluşların ticari, sınai veya zirai nitelikte faaliyet göstermemesi, bu faaliyetleri iktisadi işletmeleri üzerinden gerçekleştirmesi nedeniyle ticari işletmelerde yer alan Brüt Satışlar, Yurtiçi ve Yurtdışı Satışlar hesapları ile Satıştan İade ve Satış İskontoları hesapları kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda yer almayacaktır. Bunun yerine gelirler içim “Esas Faaliyetlere İlişkin Gelirler” başlığı altında “Bağış ve

Yardımlar, Üyelik Ücretleri ve Esas Faaliyetlere İlişkin Diğer Giderler” hesapları yer almalıdır. Aynı şekilde giderler için de “Esas Faaliyetlere İlişkin Giderler” başlığı altında “Proje/Program Giderleri, Yapılan Bağışlar, Yönetim ve Genel Giderler, Bağış Toplama Giderleri ve Esas Faaliyetlere İlişkin Diğer Giderler” hesapları olmalıdır. Kuruluşun esas faaliyetleri arasında yer almayan “Yatırım Gelirleri, İktisadi İşletmelerden Temettü Gelirleri ve Diğer Gelirler” hesaplarına da “Diğer Faaliyetlere İlişkin Gelirler” başlığı altında yer verilmelidir. Benzer şekilde esas faaliyetleri arasında yer almayan giderler de “Diğer Faaliyetlere İlişkin Giderler” başlığı altında yer almalıdır. Bunun dışında “Finansman Gelirleri ve Finansman Giderleri” hesaplarına da hesap planında yer verilmelidir. Kullanılabilecek faaliyet tablosu hesapları aşağıdaki gibi gösterilebilir:

Gelirler

Esas Faaliyetlere İlişkin Gelirler

Bağış ve Yardımlar

- Devlet yardımları
- Özel katkılar

Üyelik Ücretleri

Esas Faaliyetlere İlişkin Diğer Gelirler

Diğer Faaliyetlere İlişkin Gelirler

Yatırım Gelirleri

İktisadi işletmelerden Temettü Gelirleri

Diğer gelirler

Finansman Gelirleri

Giderler

Esas Faaliyetlere İlişkin Giderler

Proje/program giderleri

Yapılan bağışlar

Yönetim ve genel giderler

Bağış toplama giderleri

Esas Faaliyetlere İlişkin Diğer Giderler

Diğer Faaliyetlere İlişkin Giderler

Diğer giderler

Finansman Giderleri

İkinci olarak kâr amacı gütmeyen kuruluşlar kâr etmek amacıyla hareket etmediği için ticari işletmelerde yer alan kâr ve zarar hesaplarına burada yer verilmemesi uygun olacaktır. Gelir ile giderin birbirini aşan kısmı Amerika’da “Net Varlıklardaki Değişim” İngiltere’de ise “Net Gelir/Gider” olarak gösterilmekte, dönem sonunda oluşan ve ticari işletmelerde kar/zarar olarak ifade edilen fazlalık, vakıflarda “Gelir–Gider Fazlası” olarak ifade edilmektedir. Burada vakıflarda olduğu gibi kâr hesabı yerine “Gelir Fazlası” ve zarar hesabı yerine “Gider Fazlası” hesabı kullanılması uygun olacaktır.

Diğer bir fark da özkaynak bölümünde görülmektedir. Bazı kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda genellikle sahiplik kavramı olmadığı için sermaye hesabı da bulunmamaktadır. Ülke uygulamalarına bakıldığında da “özkaynak” kaleminin kullanılmadığı görülmektedir. Amerika’da finansal durum tablosunda varlıkların yükümlülükleri aşan kısmı Özkaynak yerine “Net Varlıklar” olarak ifade edilmiştir. İngiltere’de ise bu bölüm “Fonlar” olarak ifade edilmiştir. Ayrıca Darüşşafaka cemiyetinin finansal durum tablosunda da bu kısmın “özkaynaklar” yerine “net varlıklar” olarak adlandırıldığı görülmektedir. Dolayısıyla ticari işletmelerden farklı olarak kâr amacı gütmeyen kuruluş finansal durum tablosunda varlıkların yükümlülükleri aşan kısmının “Net Varlıklar” olarak adlandırılması böylelikle ticari işletmelerden farklılaşması uygun olacaktır.

Ayrıca daha önce bahsedildiği üzere kuruluşa kaynak sağlayanlar sağladıkları fonların kullanımına belirli koşullar ve kısıtlamalar getirebilmektedir. Bu nedenle finansal tablo kullanıcılarının kuruluşun finansal tablolarında bu şart ve kısıtlamalara ilişkin bilgi edinmesi önem arz etmektedir. Dolayısıyla kuruluşun yalnızca belirli amaç için veya ilgili koşul gerçekleştiğinde kullanabileceği fonları ayrı hesaplarda kaydetmeli, izlemeli ve sunmalıdır. Bu fonlar Net Varlıklar kalemi altında “Kısıtlı Fonlar” olarak adlandırılabilir.

3.3. Finansal Tablolar

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar tanımlanması ve bu kuruluşların kullanacağı hesap kalemlerinin belirlenmesinden sonra önem arz eden bir diğer konu ise sunulacak finansal tabloların belirlenmesidir. Finansal tablolar kuruluşa bağış, yardım vb. şekilde kaynak sağlayanlar ve diğer finansal tablo kullanıcılarına kuruluşun varlık, yükümlülükler, gelir ve giderleri ile nakit akışları hakkında faydalı bilgiler sunar. Ayrıca finansal tablolar

yönetimin kuruluşa tahsis edilen kaynakları nasıl yönettiğine ilişkin hesap verilebilirlik de sağlar. Bu nedenle finansal tablolar kâr amacı gütmeyen kuruluşların şeffaflığının sağlanmasında önem arz etmektedir.

İngiltere ve Amerika örnekleri incelendiğinde kâr amacı gütmeyen kuruluşların sunması gereken finansal tabloların karşılaştırılması aşağıdaki gibi gösterilebilir:

Tablo 3. 1. İngiltere ve ABD'de Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların Sunması Gereken Finansal Tablolar

İngiltere	ABD
Finansal Durum Tablosu	Finansal Durum Tablosu
Finansal Faaliyet Tablosu	Faaliyet Tablosu
Nakit Akış Tablosu	Nakit Akış Tablosu
Mütevelli Heyeti Yıllık Faaliyet Raporu	-

Dolayısıyla standart kapsamındaki bir kâr amacı gütmeyen kuruluşun finansal tablolar seti aşağıdakileri içerebilir:

- Finansal durum tablosu,
- Faaliyet tablosu,
- Nakit akış tablosu ve
- Finansal tablolarda sunulan bilgilere ilave açıklamaları içeren dipnotlar

Ayrıca aşağıda açıklandığı üzere Mütevelli Heyeti Yıllık Faaliyet Raporu'na benzer şekilde yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun da oluşturulması hem kaynak sağlayıcıların bu kaynakların nereye harcadığını ayrıntılı olarak görmesi açısından hem de finansal tablo kullanıcılarının faydalı olacaktır.

Finansal durum tablosunda kâr amacı gütmeyen kuruluşların ticari işletmelerden farklılaştığı en önemli nokta özkaynak kısmıdır. Daha önce de bahsedildiği üzere genellikle kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda sahiplik kavramı bulunmamaktadır. Dolayısıyla ticari işletmelerdeki sermaye kalemi burada yer almamalıdır. Nitekim Çalışmada ele alınan ülkelerin Finansal Durum Tabloları incelendiğinde bu hususun dikkate alındığı görülmektedir. ABD örneğinde varlıkların yükümlülükleri aşan kısmı “net varlıklar” olarak adlandırılmıştır. Net Varlık kalemleri de bağışçı kısıtlamaları olan ve olmayan olarak ikiye ayrılmıştır. İngiltere örneğinde ise varlıklardan yükümlülükler düşülerek alt toplama ulaşılmış ve bu tutar “Toplam Net Varlıklar veya Yükümlülükler”

olarak adlandırılmıştır. Tablonun altı kısmında Hayır Kurumunun Fonları kalemi altında Fonların tutarlarına yer verilmiş ve fonlar kısıtlı ve kısıtlı olmayan olarak ayrıştırılarak gösterilmiştir. Toplam net varlıklar veya yükümlülüklerdeki tutar ile “Toplam Hayır Kurumu Fonları” kaleminin tutarı arasında eşitlik sağlanmıştır. İki ülke uygulamasının karşılaştırılması aşağıdaki gibi gösterilebilir:

Tablo 3. 2. İngiltere ve ABD'de Net Varlıkların Sunumu

İngiltere	ABD
Toplam net varlıklar veya borçlar	Net Varlıklar
Hayır kurumunun fonları:	
Kısıtlanmamış Fonlar:	Bağışçı kısıtlaması olmayan:
Genel rezerv	-Belirlenmemiş
Değer artış fonu	-Kurul tarafından belirlenmiş
Belirlenmiş fonlar	
Kısıtlanmamış Fonların Toplamı	Bağışçı kısıtlaması olmayan toplam net varlıklar
Kısıtlı Fonlar:	Bağışçı kısıtlamalı:
	Amaç kısıtlı
	Zaman kısıtlı
Kısıtlanmamış Fonların Toplamı	Bağışçı kısıtlı toplam net varlıklar
Toplam hayır kurumu fonları	Toplam Net Varlıklar

Nitekim derneklerin finansal raporlama uygulamaları başlığında yer alan Şekil 6'da Darüşşafaka cemiyetinin finansal durum tablosunda “özkaynaklar” yerine “net varlıklar” başlığına yer verildiği görülmektedir.

Dolayısıyla kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal durum tablosu ülke uygulamalarıyla uyumlu olacak şekilde değiştirilmeli ve ticari işletmelerin finansal durum tablosundan farklılaştırılmalıdır.

Daha önce bahsedildiği üzere ticari işletmeler kâr elde etmek amacıyla mal satışı ve hizmet sunumu sağlamak suretiyle gelir elde ederler. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ise faaliyetlerini kâr elde etmek amacıyla gerçekleştirmez. Ayrıca bu kuruluşların gelir kaynakları çoğunlukla bağış ve yardımlar, devlet destekleri, üyelik ücretleri ve aidatlardan oluşmaktadır. Kâr amacı gütmeyen kuruluşların ticari faaliyette bulunmasının önünde genellikle bir yasak olmasa da bu kuruluşlar devamlı nitelikteki ticari faaliyetleri çoğu zaman kendisi değil kurdukları iktisadi işletmeler ile gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla ticari işletmelerdeki “Kâr veya Zarar Tablosu” yerine kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda “Faaliyet Tablosu”na yer verilmesi uygun olacaktır. Bu tabloda da ticari işletmelerde yer alan “Satış Hasılatı” ve “satışların maliyeti” hesapları yerine “Gelirler” ve “Giderler”

başlıkları altında gelir ve gider hesaplarına yer verilmelidir. Çalışmada ele alınan ülkelerin gelir ve giderlerinin gösterildiği tabloların karşılaştırılması aşağıdaki gibi gösterilebilir:

Tablo 3. 3. İngiltere ve ABD'de Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların Gelir ve Giderlerinin Sunumu

İNGİLTERE

Gelir ve Bağış:

Bağışlar ve Miraslar
Hayırseverlik faaliyetlerinden gelirler

Diğer ticari faaliyetlerden gelirler

Yatırım gelirleri

Diğer gelirler

Toplam Gelir

Giderler

Bağış Toplama giderleri

Hayırsever faaliyetlerden giderler

Diğer

Toplam Giderler

Yatırımlardan net kazanç/(kayıp)

Net gelir/(gider)

Fonlar arası transfer

Diğer muhasebeleştirilen kazançlar/(kayıplar)

Fonlardaki net hareket

Fonların Mutabakatı:

Gelen fon toplam

Aktarılan fon toplam

ABD

Destek ve gelirler:

Devlet Desteği

Özel destekler

-katkılar

-bağışlanan mallar

-hibeler

Nakliye ve dağıtım ücretleri geri ödemesi

Yatırım getirileri (net)

Diğer gelirler

Kısıtlamalardan Kurtulan Net Varlıklar:

Toplam Destek ve Gelirler

Giderler

Bağış

Programlar

Halkla ilişkiler

Yönetim ve genel

Toplam Giderler

Faaliyetlerden net artış (azalış)

Faaliyet dışı gelir ve giderler

Yatırımlardan kazanç/(kayıp)

Net varlıklardaki değişim:

Dönem başı net varlık

Dönem sonu net varlık

Ayrıca tablolarda yer alan tüm kalemlere ilişkin tutarlar “kısıtlı” ve “kısıt olmayan” olarak ayrıştırılarak sunulmuştur. Dolayısıyla ülke uygulamalarından faydalanılarak kâr amacı gütmeyen kuruluşların gelir ve giderlerinin yer alacağı bir faaliyet tablosu örneği oluşturulmalıdır.

Nakit akış tablosu, bir hayır kurumunun faaliyetlerinden elde ettiği nakdi nasıl kullandığı ve bir hayır kurumu tarafından tutulan nakit ve nakit benzerlerindeki değişimler hakkında bilgi sağlar. Ayrıca, bir hayır kurumunun likiditesini ve altta yatan ödeme gücünü değerlendirmede yardımcı olan bilgiler sağlar. Dolayısıyla kâr amacı gütmeyen

kuruluşların nakit akış tablosu sunmaları önem arz etmektedir. Kuruluşlar nakit akışlarını ticari işletmelere benzer şekilde işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetlerinden nakit akışları olarak sunacaklardır. İşletme faaliyetleri, bir hayır kurumunun faaliyet tablosunda gelir ve gider olarak tanınan başlıca gelir getirici faaliyetleridir. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı, işletme faaliyetlerinin ne ölçüde nakit ürettiğini veya tükettiğini gösterir. Yatırım faaliyetleri, yatırımların satın alınmasını veya elden çıkarılmasını ve yatırım varlıklarının elde tutulmasından elde edilen nakdi içerir, ancak hesaplarda nakit benzerleri olarak sınıflandırılan yüksek likiditeye sahip yatırımları hariç tutar. Ayrıca maddi duran varlıkların satın alınmasını veya elden çıkarılmasını da içerir. Finansman faaliyetleri, kalıcı bağış veya harcanabilir bağış fonlarının ödünç alınması ve hediye edilmesiyle ilgilidir (CIPFA,2019)

Dipnotlar, finansal tablolarda sunulanlar bilgilere ilave olarak açıklanması gereken veya açıklanmasının faydalı olacağı düşünülen bilgileri içerir. Dipnotlar, finansal tablolarda sunulan kalemlere ilişkin ek açıklamalar veya kalemlerin alt sınıflarına ilişkin ayrıntılı bilgi sağlar. Ayrıca dipnotlar finansal tablolara alınmayan kalemlere ilişkin bilgi de sunar. Dipnotlar finansal tabloların finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılabilmesi için gereken bilgilerin sunulduğu yerdir. Bu nedenle finansal tablolarda sunulmayan ancak kâr amacı gütmeyen kuruluşa ilişkin faydalı finansal bilginin sunulması için dipnotlarda yapılması gereken açıklamalar standartta ayrıntılı olarak belirlenmelidir.

3.4 Yıllık Faaliyet Raporu

Türkiye'de şirketlerin yıllık faaliyet raporu yayınlama zorunluluğu bulunmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre kurulan ve faaliyet gösteren şirketlerin her hesap dönemi sonunda bir yıllık faaliyet raporu hazırlamaları gerekmektedir.

Yıllık faaliyet raporu, işletmelerin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını, yönetim kurulu faaliyetlerini, iş stratejisini, risk yönetimini, gelecekteki gelişmeleri ve potansiyel riskleri içeren bir rapordur. Faaliyet raporu, işletme ortaklarına, pay sahiplerine ve diğer ilgili taraflara şirketin misyon ve vizyonu, hedefleri ve stratejileri, yıl boyunca gerçekleştirdiği proje ve faaliyetler ile finansal durumu ve performansı hakkında bilgi vermek amacıyla hazırlanmaktadır. Yıllık faaliyet raporu işletmelerin finansal performansı, kazanımları, riskleri ve gelecek ile ilgili yapmayı planladığı çalışmalar hakkında detaylı bilgiler içermektedir.

Yıllık faaliyet raporu iki noktada finansal tablolardan farklılaşmaktadır. Birincisi finansal tablolarda işletmenin finansal bilgilerine yer verilirken yıllık faaliyet raporunda hem finansal bilgilere hem de finansal olmayan bilgilere yer verilmektedir. Dolayısıyla finansal tablolardan daha detaylı bilgiler içermektedir. Bu nedenle finansal tablo kullanıcıları açısından önemli bir kaynak niteliğindedir. İkinci olarak finansal tablolar yalnızca o yıla ait dolayısıyla geçmişe yönelik bilgi verirken yıllık faaliyet raporu hem geçmişe ilişkin hem de geleceğe yönelik bilgi vermektedir. Bu iki nedenle yıllık faaliyet raporu finansal tabloları tamamlayıcı niteliktedir ve finansal tablolardan daha kapsamlıdır.

Faaliyet raporunun asgari içeriği "Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporlarının Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik"te belirtilmiştir. Bunlar aşağıda sıralandığı gibidir:

- Genel Bilgiler
- Yönetim ve üst yönetime verilen mali haklar
- Araştırma ve geliştirme faaliyetleri
- Faaliyetler ve faaliyetlere ilişkin önemli gelişmeler
- Finansal durum
- Riskler ve yönetimin değerlendirmesi
- Diğer

Yıllık faaliyet raporu işletmelerin hem finansal hem finansal olmayan önemli nitelikteki bilgilerinin kamuya paylaşıldığı bir rapordur. Dolayısıyla yıllık faaliyet raporunun işletmeler için şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin sağlanmasında önemli bir katkısı bulunmaktadır.

Türkiye’de Vakıflar, Türk Medeni Kanunu’na (TMK) tabi olarak faaliyet göstermekte ve faaliyetlerini TMK’nın ilgili hükümlerine göre düzenlemektedir. Türkiye’deki vakıfların yıllık faaliyet rapor yayınlama zorunluluğu bulunmaktadır. TMK’nın 114’üncü maddesine göre yönetim organının vakfın önceki yıla ait malvarlığını ve çalışmalarını rapor olarak ilgili makama sunma ve raporun yayımlanmasını sağlama yükümlülüğü bulunmaktadır. Yıllık faaliyet raporu, vakfın faaliyetlerini, hedeflerini, finansal durumunu ve ileriye yönelik projelerini ortaya koyarak, vakfın paydaşlarına, bağışçılarına, kamuoyuna ve denetim mercilerine hesap vermesini sağlamaktadır. Ayrıca yıllık faaliyet raporu, vakıf hakkında şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlamaktadır.

Aynı şekilde Dernekler Kanunu'nun 19'uncu maddesi uyarınca derneklerin, yıl sonu itibarıyla faaliyetlerini, gelir ve gider işlemlerinin sonuçlarını düzenleyecekleri beyanname ile mülkî idare amirliğine verme yükümlülüğü bulunmaktadır.

Dernek yönetmeliği EK-21'de yer alan Dernekler Beyannamesi ve Vakıflar Yönetmeliği EK-2'deki Vakıfların Yıllık Beyannamesi incelendiğinde, burada yer alan bilgilerin finansal bilgileri tamamlayıcı nitelikte bilgiler içerdiği görülmüştür.

Dolayısıyla kâr amaçlı faaliyet gösteren işletmeler için zorunlu tutulan yıllık faaliyet raporuna benzer şekilde kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için bir yıllık faaliyet raporu formatının oluşturulması gerektiği düşünülmektedir. Tüm kâr amacı gütmeyen kuruluşlar tarafından hazırlanacak yıllık faaliyet raporlarının kamuya açık şekilde yayımlanması zorunlu tutulacak, böylece kaynak sağlayıcılara ve kamuya kuruluşa ilişkin karar verme süreçlerinde ve yönetimin değerlendirilmesinde faydalı olacak nitelikte bilgiler sunulmuş olacaktır. Böylelikle bu kuruluşların şeffaflığı ve hesap verilebilirliği de sağlanmış olacaktır. Yıllık faaliyet raporunda yer alması gereken hususlar İngiltere'deki SORP FRS 102'deki Mütevelli Heyeti Yıllık Raporu bölümünden faydalanılarak oluşturulabilir. Burada kâr amacı gütmeyen kuruluşlar büyüklükleri itibarıyla değerlendirilerek küçük olarak değerlendirilen kuruluşlar için basitleştirici hükümler eklenebilir.

Şirketler için yıllık faaliyet raporunda yer alması gereken hususlar, Dernek yönetmeliği EK-21'de yer alan Dernekler Beyannamesi ve Vakıflar Yönetmeliği EK-2'deki Vakıfların Yıllık Beyannamesi ile SORP FRS 102'deki Mütevelli Heyeti Yıllık Raporu bölümü birlikte ele alınarak değerlendirildiğinde bir kâr amacı gütmeyen kuruluşun yıllık faaliyet raporunda yer verilmesi gereken başlıklar aşağıdaki gibi gösterilebilir:

1) Kuruluşa İlişkin Genel Bilgiler

Bu başlık altında

- Kuruluşun adı,
- Kuruluş bilgi ve belgeleri (örneğin vakıf için kuruluş senedini düzenleyen noter, ilamı veren mahkeme, dernek için kütük no vb.) ile varsa bu bilgilerdeki değişiklikler,
- Kuruluşun merkezi, varsa şubeleri ve temsilciliklerine ilişkin bilgiler,
- Kuruluşun adres bilgileri ve internet sitesi,
- Kanunen tanınan muafiyetin olup olmadığı ve buna ilişkin bilgiler,
- Kuruluşun misyon ve vizyonu, faaliyet alanı, faaliyet gösterdiği coğrafya,

- Organizasyon yapısı, yönetim kurulu üyeleri, üst düzey yöneticiler,
- Varsa üye sayısı, ücretli/gönüllü çalışan sayısı ve bunların tam, yarı ve proje zamanlı sınıflandırması,
- Varsa yayın organları ve buna ilişkin bilgiler (gazete, dergi, kitap),
- Kuruluşa ait kâr amaçlı olmayan tesisler,
- Kuruluşun iktisadi işletmesi/işletmelerine ilişkin bilgiler (ismi, sayısı, hukuki statüsü, kuruluşun iktisadi işletmedeki payı, faaliyet gösterdiği sektör ve genel finansal bilgileri),
- Diğer kâr amacı gütmeyen kuruluşa yapılan yurtiçi/yurtdışı yardım ve varsa diğer kâr amacı gütmeyen kuruluşlardan alınan yardımlar,
- Yurtdışı ilişkilere ilişkin bilgiler (ilişkinin statüsü, yurtdışı kuruluşun bilgileri, ilişkinin niteliği hakkında açıklama),
- O yıl amaç doğrultusunda gerçekleştirilen veya organize edilen ulusal/uluslararası faaliyetler açıklanmalıdır.

2) Yönetim kurulu üyeleri ve üst düzey yöneticilere sağlanan mali haklara ilişkin bilgiler

Bu başlık altında kuruluş tarafından söz konusu kişilere sağlanan maaş, ikramiye, kira yardımı gibi maddi faydalara ilişkin bilgilere yer verilmelidir.

3) Kuruluşun faaliyetleri ve faaliyetlerine ilişkin önemli gelişmeler

Bu başlık altında kuruluşun varsa cari yılda başlayan veya önceki yıllarda başlayıp devam eden program/projeleri hakkında bilgi verilmelidir. Geçmiş yıllardan gelen uzun süreli projelerde ise ilgili yılda gerçekleşen kısmı açıklanmalıdır.

4) Kuruluşa ait özet finansal bilgiler

Bu başlık altında kuruluşun finansal tablolarına yer verilmelidir.

5) Kuruluşun gelir kaynakları ve gelir elde etmeye yönelik yapılan çalışmalar

Bu başlık altında kuruluşun temel gelir kaynaklarının neler olduğu ve bunların tutarları açıklanmalıdır. Ayrıca bu temel gelir kaynaklarının toplam gelir içindeki payları da açıklanmalıdır. Mümkünse söz konusu kaynaklar düzenli ve düzensiz olarak ayrıştırılmalıdır. Böylece kâr amacı gütmeyen kuruluşun finansman yapısı

anlaşılabilecektir. Bunların dışında kuruluşun kendisi veya iktisadi işletmelerinin gelir getirici faaliyetleri varsa bu faaliyetlerin neler olduğu ayrıntılı olarak açıklanmalıdır.

6) Kuruluşun giderleri

Bu başlık altında ABD’de kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporlaması başlığı altında bahsedildiği üzere giderlerin sunumunda kullanılan giderlerin fonksiyonu tablosuna yer verilmesi hesap verilebilirliğin sağlanması açısından önemli ve gerekli olacaktır. Giderlerin fonksiyonu tablosu giderlerin, maliyetlerin oluşma amacına göre gruplandırma yöntemidir. Burada kâr amacı gütmeyen bir kuruluşun birincil işlevinin kuruluşun esas faaliyeti amacını gerçekleştirdiği harcamalar olan program/proje hizmetleri olduğu yaklaşımı esastır. Dolayısıyla programlarla ilgisi olmayan giderler de destekleyici faaliyetler olarak kabul edilir. Bunlar bağış, yönetim ve genel giderler ve diğer giderlerdir. Böylelikle kuruluşun birincil ve diğer faaliyetlerine yapılan harcamaların tutarı ve toplam giderlerdeki payı açıkça görülmüş olacaktır. Ayrıca bu başlık altında program/proje bazında giderler ayrıntılı olarak açıklanmalıdır.

7) Stratejik öncelikler, bu önceliklere ilişkin hedefler ve bu hedefler doğrultusunda kuruluşun mevcut durumu

Bu başlık altında ilk olarak kuruluşun öncelikli alanları/stratejik öncelikleri açıklanır. Daha sonra bu stratejik önceliklere ilişkin geçmiş yılda belirlenen hedefler ve cari yılın gerçekleştirmeleri değerlendirilecektir. Hedefler ve gerçekleştirmeler karşılaştırılacak dolayısıyla kuruluşun cari dönemdeki başarısı açıklanacaktır.

8) Risk yönetimi

Bu başlık altında kuruluşun karşı karşıya kaldığı risklerin veya potansiyel risklerin tespiti ile öngörülen risklere karşı kuruluşun risk yönetim stratejisi ele alınmalıdır.

9) Faaliyet dönemi sonrası meydana gelen önemli olaylar ve bu olayların kuruluşa etkisi

Raporlama döneminden sonra gerçekleşen ve kuruluşa kaynak sağlayanlar için önemli olduğu düşünülen olaylar varsa burada açıklanacaktır.

SONUÇ

Bu çalışmada öncelikle kâr amacı gütmeyen kuruluş kavramı, temel özellikleri, kamu ve özel sektörden farkı ile bu kuruluşların gelir kaynaklarının neler olduğu incelenmiştir. Daha sonrasında Türkiye’de kâr amacı gütmeyen kuruluşların neler olduğu anlatılmış ve finansal raporlama uygulamasına sahip vakıf ve derneklerin kuruluş, işleyiş ve sona ermesine ilişkin hususlara yer verilmiştir. Devamında da Türkiye’de vakıf ve derneklerin muhasebe uygulamaları ile dünya uygulamalarının incelenmesi amacıyla Amerika ve İngiltere örneklerine yer verilmiştir. Son bölümde de ülkemizdeki uygulamalar ve bu uygulamalardaki eksiklikler ile ülke uygulamaları dikkate alınarak Türkiye’de kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporlamasına ilişkin oluşturulabilecek bir düzenlemede yer alacak hususlara değinilmiştir.

Netice itibarıyla ülkemizde kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için oluşturulacak raporlama sisteminde ilk aşamada kâr amacı gütmeyen kuruluş kavramı tanımlanmalı, sonrasında standardın kapsamına girecek kuruluşlar belirlenmelidir. Daha önce de bahsedildiği üzere kâr amacı gütmeyen kuruluşlar sahip olduğu özellikler ve işleyişi gereği ticari işletmelerden farklılaşmaktadır. Söz konusu farklılıkların kullanılan hesap planına da yansıtılması gerekmektedir. Bu nedenle ikinci aşamada kâr amacı gütmeyen kuruluşların gerçeğe uygun ve doğru bilgileri sunmalarını sağlayacak biçimde kâr amacı gütmeyen kuruluşlara özgü hesapları içeren bir hesap planı oluşturulması gerekmektedir. Finansal tablolar kuruluşa kaynak sağlayanlar ve diğer finansal tablo kullanıcılarına kuruluşun varlık, yükümlülükler, gelir ve giderleri ile nakit akışları hakkında faydalı bilgiler sunar. Ayrıca finansal tablolar yönetimin kaynakları nasıl yönettiği hakkında da hesap verilebilirliğin sağlanmasında yardımcı olmaktadır. Bu kapsamda üçüncü aşamada kâr amacı gütmeyen kuruluşların sunacakları finansal tabloların neler olacağının belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca kuruluşların geçmiş yıldaki finansal durumu ile performansını yansıtan finansal tablolara ek olarak, kuruluşun misyon ve vizyonu, faaliyetleri ve projeleri, iş stratejisi, risk yönetimi, potansiyel ve mevcut riskleri ile geleceğe yönelik hedeflerini kapsayan ve finansal tabloları tamamlayıcı nitelikte olan ve TTK uyarınca şirketler için zorunlu tutulan yıllık faaliyet raporunun kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için de hazırlanması önerilmiştir. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için yıllık faaliyet raporunda sunulması önerilen bilgiler de çalışmada tartışılmıştır.

Sonuç olarak toplumsal fayda sağlama saikiyle hareket eden ve dünyada sayıları ile kapsadıkları ekonomik ve sosyal alan giderek artan kâr amacı gütmeyen kuruluşların her gün daha da önemli hale gelmektedir. Kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal sürdürülebilirliğinin sağlanması bu kuruluşların sürekliliğinin sağlanması için büyük önem arz etmektedir. Dolayısıyla bu kuruluşlara bağış, yardım gibi yollarla kaynak sağlayanların güveninin zedelenmemesi ve kaynak akışının sürekliliğinin sağlanması açısından gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunumu büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle kuruluşun finansal durumu ile kaynakların kullanımına ilişkin sunulacak bilgilerin belirli kurallar ve yöntemler izlenerek sunulması gerekmektedir. Tüm bu nedenlerle Türkiye’de kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporlamasına ilişkin bir düzenlemenin oluşturulması elzemdir.



KAYNAKLAR

- Arslan, N. (2004). Kâr Amaçsız Örgütler ve Stratejik Yönetim. *C.Ü Sosyal Bilimler Dergisi*, 28, 155-172.
- Froelich, K. A. "Diversification of Revenue Strategies: Evolving Resource Dependence in Nonprofit Organizations." *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 1999, 28 (3), 246–268.
- Matthew M. Hodge and Ronald F. Piccolo. (2005). Funding source, board involvement techniques, and financial vulnerability in nonprofit organizations: A test of resource dependence. *Nonprofit Management and Leadership*, 16 (2), 171-190
- Kelly, K. S. (1998). *Effective Fundraising Management*. Mahwah, N.J.: Lawrence Erlbaum Associates, Publishers,
- Morrison, L.D. (2016), "Literature Review: Measuring and Assessing Organizational Performance for Non-Profits, Contextually Sensitive Standards and Measures for the Non-Profit Organization", *Governance and Performance in Public and Non-Profit Organizations (Studies in Public and Non-Profit Governance, Vol. 5)*, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, pp. 233-256
- Salamon, L. M. and Anheier, H. K. (1992). In Search of the Non-Profit Sector: in Search of Definitions, *Voluntas*, 3 (2), 125-151.
- Putnam, R. (1993). *Making Democracy Work: Civic Traditions in Modern Italy*, Princeton University Press, Princeton, New Jersey.
- Fukuyama, F. (1995). *Trust: The Social Virtues and the Creation of Prosperity*, The Free Press, New York.
- Salamon, Lester M. and Helmut K. Anheier. (1996). "The International Classification of Nonprofit Organizations: ICNPO-Revision 1, 1996." Working Papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, no. 19. Baltimore: The Johns Hopkins Institute for Policy Studies.
- Hofmann M.A. and McSwain D. (2013). Financial disclosure management in the nonprofit sector: A framework for past and future research, *Journal of Accounting Literature*, 32, 61–87

- O'Neill, M. (1989) *The Third America: The Emergence of the Nonprofit Sector in the United States*, Jossey Bass, San Francisco, California.
- Dees G. (1998) "Enterprising Nonprofits", *Harvard Business Review*, January- February, 55- 67.
- Brumme C. And Trelstad B. "Should Your Start-up Be For-Profit or Nonprofit?", *Harvard Business Review*, May-June, 2023
- Oster S. M. (1995). *Strategic Management for Nonprofit Organizations Theory and Cases*. New York: Oxford University Press Inc.
- PWC. (20 Kasım 2022). *Not-for-profit entities Partially updated November 2022*. 4 Nisan 2023, https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/not-for-profit-entities/assets/pwcnotforprofitguide1122.pdf
- Tübitak Sosyal Bilimler Ansiklopedisi, Tübitak Bilim ve Toplum Başkanlığı Popüler Bilim Yayınları <https://ansiklopedi.tubitak.gov.tr/ansiklopedi/sendikalar>
- Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu. (2021). *SOSYAL BİLİMLER ANSİKLOPEDİSİ* (ISBN 978 - 605 - 312 - 432 - 0). ansiklopedi.tubitak.gov.tr: TÜBİTAK Bilim Yayınları.
- Mülayim, G.Z., (2006) "Kooperatifçi Atatürk ve Kooperatifçilik" Yetkin Yayınları, Ankara, 17.
- Gözübüyük, Ş. ve Tan, T. (2001). *İdare Hukuku*, Cilt 1, (2). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Boztepe Taşkıran, H. Ve Karayel Bilbil, E. (Ed) (2015). *Halkla İlişkiler Perspektifinden Sivil Toplum*. İstanbul: Pales Yayınları
- Şahin, N.K. (2016). Sivil Toplum Kuruluşlarından (STK) Vakıflarda Muhasebe ve Vergi Uygulamaları. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 703-718.
- T.C. Resmî Gazete (1970). Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tüzük, 21 Ağustos 1970, 13586.
- T.C. Resmî Gazete (2001). 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu. 8 Aralık 2001, 24607.
- T.C. Resmî Gazete (2003). 4962 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun. 7 Ağustos 2003, 25192.
- T.C. Resmî Gazete (2004). 5253 Sayılı Dernekler Kanunu. 23 Kasım 2004, 25649.

- T.C. Resmî Gazete (1999). 2860 sayılı Yardım Toplama Kanunu ve Yardım Toplama Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik. 27 Aralık 1999, 23919
- T.C. Resmî Gazete (2008). 5737 sayılı Vakıflar Kanunu. 27 Şubat 2008, 26800.
- T.C. Resmî Gazete (2008). Vakıflar Yönetmeliği, 27 Eylül 2008, 27010.
- T.C. Resmî Gazete (2020). Dernekler Yönetmeliği, 9 Temmuz 2020, 31180.
- Türkiye’de Kooperatifçilik.* (18.06.2021). 20.05.2023, <https://ticaret.gov.tr/kooperatifcilik/bilgi-bankasi/kooperatifler-hakkinda/turkiyede-kooperatifcilik>,
- Dernek Sayıları.* 20.05.2023, <https://www.siviltoplum.gov.tr/dernek-sayilari>
Vakıfların Türlerine Göre Dağılımı (13.08.2022). 20 Mayıs 2023, https://cdn.vgm.gov.tr/genelicerik/genelicerik_945_290519/001vakiflarin-turlerine-gore-dagilimi05082020.pdf
- İllere Göre Esnaf, İşyeri, Nüfus ve Oda Bilgileri* (30/04/2023). 20 Mayıs 2023, <https://www.tesk.org.tr/resimler/sicil/4.pdf>
- Financial Accounting Standards Board. (2018). *Accounting Standards Update* (No. 2018-08). Norwalk: Financial Accounting Foundation.
- About the FRC* (2023). 1 Haziran 2023, <https://www.frc.org.uk/about-the-frc>
- Adventist Development and Relief Agency International (ADRA) Report on Financial Statements For the Years Ended December 31, 2021 and 2020.*(b.t.). 06 Haziran 2023, <https://adra.org/wp-content/uploads/2022/09/2021-ADRA-Audited-Financial-Statement.pdf>
- Rojas, R. R. (2000) “A Review of Models for Measuring Organizational Effectiveness Among For-Profit and Nonprofit Organizations.” *Nonprofit Management and Leadership*, 11 (1), 97–104.
- Heimovics, R. D., Herman, R. D., and Jurkiewicz, C. L. (1993). “Executive Leadership and Resource Dependence in Nonprofit Organizations: A Frame Analysis.” *Public Administration Review*, 53 (5), 419–427.
- Kramer, R. (1981), *Voluntary Agencies in the Welfare State*, University of California Press, Berkeley, CA.

- Zainon, S., Atan, R., Wah Y. ve Nam, R. (2011). Institutional donors' expectation of information from the Non-Profit Organizations (NPOs) reporting: A pilot survey. *International NGO Journal*. 6(8), 170-180.
- FASB. *ABOUT THE FASB*. 14 Nisan 2023, <https://www.fasb.org/facts>
- Williams, Kristin S. (2014). Non-Profit Financial Sustainability. Royal Roads University (Canada) ProQuest Dissertations Publishing.
- Omeri Kerime L. (2014). *Factors Influencing Financial Sustainability Of Nongovernmental Organizations: A Survey Of Ngos In Nakuru County*. Published Masters Thesis, Kabarak University.
- CIPFA. (Ekim, 2019). *Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice applicable to charities preparing their accounts in accordance with the Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland*. 4 Mayıs 2023, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/870619/charities-sorp-frs102-2019a.pdf

EKLER

EK-1:

Vakıflar Tek Düzen Hesap Planında yer alan Bilanço ve Gelir Gider Tablosu Hesapları ile Bilanço ve Gelir Gider Tablosu Örneği

VAKIFLAR TEK DÜZEN HESAP PLANI BİLANÇO HESAPLARI	
1. DÖNEN VARLIKLAR	
10 HAZIR DEĞERLER	
100 KASA	
101 ALINAN ÇEKLER	
102 BANKALAR	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	
104	
105	
106	
107	
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER	
109	
11 MENKUL KIYMETLER	
110 HİSSE SENETLERİ	
111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI	
112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI	
113	
114	
115	
116	
117	
118 DİĞER MENKUL KIYMETLER	
119 MENKUL DEĞERLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	
12 TİCARİ ALACAKLAR	
120 ALICILAR	
121 ALACAK SENETLERİ	
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)	
123	
124	
125	
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	
129 ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	
13 DİĞER ALACAKLAR	
130	
131 ORTAKLARDAN (KURUCULARDAN) ALACAKLAR	
132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	

133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR (İKTİSADİ İŞLETMELERDEN ALACAKLAR)
134 ÜYELERDEN ALACAKLAR
135 PERSONELDEN ALACAKLAR
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
137 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR
139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
14
15 STOKLAR
150 İLK MADDE VE MALZEME
151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM
152 MAMÜLLER
153 TİCARİ MALLAR
154
155
156
157 DİĞER STOKLAR
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI
16
17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
171
172
173
174
175
176
177
178
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR
18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER
181 GELİR TAHAKKUKLARI
182
183
184
185
186
187
188
189
19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR
190 DEVREDEN KDV
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ
192 DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
194
195 İŞ AVANSLARI
196 PERSONEL AVANSLARI
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI
198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR
199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI

2- DURAN VARLIKLAR
20
21
22 TİCARİ ALACAKLAR
220 ALICILAR
221 ALACAK SENETLERİ
222 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
223
224
225
226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİİNATLAR
227
228
229 ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
23 DİĞER ALACAKLAR
230
231 ORTAKLARDAN (KURUCULARDAN) ALACAKLAR
232 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
233 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN (İKTİSADİ İŞLETMELERDEN) ALACAKLAR
234 ÜYELERDEN ALACAKLAR
235 PERSONELDEN ALACAKLAR
236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
237 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
238
239 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
24 MALİ DURAN VARLIKLAR
240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER
241 BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
242 İŞTİRAKLER
243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
244 İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
245 BAĞLI ORTAKLIKLAR (İKTİSADİ İŞLETMELER)
246 BAĞLI ORTAKLIKLARA (İKTİSADİ İŞLETMELERE) SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
247 BAĞLI ORTAKLIKLAR (İKTİSADİ İŞLETMELERE) SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
248 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR
249 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR
250 ARAZİ VE ARSALAR
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ
252 BİNALAR
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR
254 TAŞITLAR
255 DEMİRBAŞLAR
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
259 VERİLEN AVANSLAR
26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
260 HAKLAR

261 ŞEREFİYE
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ
263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
264 ÖZEL MALİYETLER
265
266
267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) (İTFA PAYLARI)
269 VERİLEN AVANSLAR
27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
270
271 ARAMA GİDERLERİ
272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
273
274
275
276
277 DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)
279 VERİLEN AVANSLAR
28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER
281 GELİR TAHAKKUKLARI
282
283
284
285
286
287
288
289
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR
290
291 GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ
292 DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ
293 GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
296
297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR
298 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
3- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
30 MALİ BORÇLAR
300 BANKA KREDİLERİ
301
302
303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ
304 (KULLANILMAZ)
305 (KULLANILMAZ)
306 (KULLANILMAZ)
307
308 (KULLANILMAZ)
309 DİĞER MALİ BORÇLAR
31

32 TİCARİ BORÇLAR 320 SATICILAR 321 BORÇ SENETLERİ 322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-) 323 324 325 326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR 327 328 329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR	
33 DİĞER BORÇLAR 330 331 ORTAKLARA (KURUCULARA) BORÇLAR 332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR 333 BAĞLI ORTAKLIKLARA (İKTİSADİ İŞLETMELERE) BORÇLAR 334 ÜYELERE BORÇLAR 335 PERSONELE BORÇLAR 336 DİĞER ÇEŞTLİ BORÇLAR 337 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-) 338 339	
34 ALINAN AVANSLAR 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI 341 342 343 344 345 346 347 348 349 ALINAN DİĞER AVANSLAR	
35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ 350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ 351 352 353 354 355 356 357 358 359	
36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ 362 363 364 365 366 367 368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENİRİLMİŞ VERGİ VE	

DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)
372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI
374
375
376
377
378
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLAR
38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER
381 GİDER TAHAKKUKLARI
382
383
384
385
386
387
388
389
39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
390
391 HESAPLANAN KDV
392 DİĞER KDV
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI
394
395
396
397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI
398
399 DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR
4- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
40 MALİ BORÇLAR
400 BANKA KREDİLERİ
401
402
403
404
405 (KULLANILMAZ)
406
407 (KULLANILMAZ)
408 (KULLANILMAZ)
409 DİĞER MALİ BORÇLAR
41
42 TİCARİ BORÇLAR
420 SATICILAR
421 BORÇ SENETLERİ
422 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

423
424
425
426 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
427
428
429 DİĞER TİCARİ BORÇLAR
43 DİĞER BORÇLAR
430
431 ORTAKLARA (KURUCULARA) BORÇLAR
432 İŞTİRAKLERE BORÇLAR
433 BAĞLI ORTAKLIKLARA (İKTİSADİ İŞLETMELERE) BORÇLAR
434 ÜYELERE BORÇLAR
435
436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
437 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
438 KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR
439
44 ALINAN AVASLAR
440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
441
442
443
444
445
446
447
448
449 ALINAN DİĞER AVANSLAR
45
46
47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
470
471
472 KIDEM TAZMİNAT KARŞILIĞI
473
474
475
476
477
478
479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER
481 GİDER TAHAKKUKLARI
482
483
484
485
486
487
488
489

49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
490
491
492 GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLECEK KDV
493 TESİSE KATILMA PAYLARI
494
495
496
497
498
499 DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
5- ÖZKAYNAKLAR
50 ÖDENMİŞ SERMAYE
500 SERMAYE (MAL VARLIĞI)
501 ÖDENMİŞ SERMAYE (-)
51
52 SERMAYE YEDEKLERİ
520 (KULLANILMAZ)
521 (KULLANILMAZ)
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
524
525
526
527
528
529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ
53
54 KÂR YEDEKLERİ
540 YASAL YEDEKLER
541 STATÜ YEDEKLERİ
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER
543 MATEMATİK KARŞILIKLAR
544 ÖDENMİŞ PRİMLER KARŞILIĞI
545
546
547
548 DİĞER KÂR YEDEKLERİ
549 ÖZEL FONLAR
55
56
57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI (GELİR FAZLALARI)
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI (GELİR FAZLALARI)
58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-) (GİDER FAZLALARI)
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (GİDER FAZLALARI)
59 DÖNEM NET KARI (DÖNEM NET GELİR FAZLASI)
590 DÖNEM NET KARI (DÖNEM NET GELİR FAZLASI)
591 DÖNEM NET ZARARI (-) (DÖNEM NET GİDER FAZLASI)

**VAKIFLAR TEK DÜZEN HESAP PLANI GELİR GİDER
TABLOSU HESAPLARI**

6- GELİR HESAPLARI

60 BRÜT SATIŞLAR

600 YURT İÇİ SATIŞLAR

601 YURT DIŞI SATIŞLAR

602 DİĞER GELİRLERİ

603 BAĞIŞ VE YARDIMLAR

604 PRİM VE AİDATLAR

61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

610 SATIŞTAN İADELER (-)

611 SATIŞ İSKONTOLARI (-)

612 DİĞER İNDİRİMLER (-)

613

614

615

616

617

618

619

62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)

623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

624

625

626

627

628

629

63 FAALİYET GİDERLERİ

630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)

631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)

633 AMACA YÖNELİK GİDERLER (-)

634

635

636

637

638

639

64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR

640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ

**641 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN (İKTİSADİ İŞLETMELER) TEMETTÜ
GELİRLERİ**

642 FAİZ GELİRLERİ

643 KOMİSYON GELİRLERİ

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR

645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI

646 KAMBİYO KARLARI

647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ
648 İKTİSADİ İŞLETME GELİRLERİ
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR
65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-) (GİDER VE GİDER FAZLALARI)
650
651
652
653 KOMİSYON GİDERLERİ (-)
654 KARŞILIK GİDERLERİ
655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)
656 KAMBIYO ZARARLARI (-)
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)
658
659 DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)
66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)
660. KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)
661. UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)
67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR (GELİR VE GELİR FAZLALARI)
670
671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KÂRLARI (GELİR VE GELİR FAZLALARI)
672
673
674
675
676
677
678
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR (GELİR VE GELİR FAZLALARI)
68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-) (GİDER VE GİDER FAZLALARI)
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)
682
683
684
685
686
687
688
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-) (GİDER VE GİDER FAZLALARI (-))
69 DÖNEM NET KÂRI /ZARARI (DÖNEM GELİR/GİDER FAZLASI)
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI (GELİR VEYA GİDER FAZLASI)
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI (DÖNEM NET GELİR VEYA GİDER FAZLASI)
7- MALİYET HESAPLARI (7/B SEÇENEĞİ)
79 GİDER ÇEŞİTLERİ
790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ

792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
794 ÇEŞİTLİ GİDERLER
795 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI
797 FİNANSMAN GİDERLERİ
798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI
799 ÜRETİM MALİYET HESABI

.....VAKFI AYRINTILI

BİLANÇO ÖRNEĞİ (.....TL.)

I-DÖNEN VARLIKLAR			
HAZIR DEĞERLER			
- Kasa			
- Alınan Çekler			
- Bankalar			
- Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)			
- Diğer Hazır Değerler			
MENKUL KIYMETLER			
- Hisse Senetleri			
- Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları			
- Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları			
- Menkul Değerler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			
ALACAKLAR			
- Alıcılar			
- Alacak Senetleri			
- Alacak Senetleri Reeskontu (-)			
- Verilen Depozito ve Teminatlar			
- Şüpheli Alacaklar			
- Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)			
DİĞER ALACAKLAR			
- Kuruculardan Alacaklar			

- İştiraklerden Alacaklar - İktisadi İşletmelerden Alacaklar - Personelden Alacaklar - Üyelerden Alacaklar - Diğer Çeşitli Alacaklar - Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-) - Şüpheli Diğer Alacaklar - Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-) STOKLAR - İlk Madde ve Malzeme - Yarı Mamuller - Mamuller - Ticari Mallar - Diğer Stoklar - Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) - Verilen Sipariş Avansları GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI - Gelecek Aylara Ait Giderler - Gelir Tahakkukları DİĞER DÖNEN VARLIKLAR - Devreden KDV - İndirilecek KDV - Diğer Katma Değer Vergisi - Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar - İş Avansları - Personel Avansları - Sayım ve Tesellüm Noksanları - Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar - Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)			
II- DURAN VARLIKLAR			
ALACAKLAR			

- Alıcılar - Alacak Senetleri - Alacak Senetleri Reeskontu (-) - Verilen Depozito ve Teminatlar DİĞER ALACAKLAR - Kuruculardan Alacaklar - Üyelerden Alacaklar - İktisadi İşletmelerden Alacaklar - Üyelerden Alacaklar - Personelden Alacaklar - Diğer Çeşitli Alacaklar - Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-) MALİ DURAN VARLIKLAR - Fon Yatırımları - İştirakler - İştirak Sermaye Taahhütleri (-) - İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) - İktisadi İşletmelere Sermaye Taahhütleri (-) - Diğer Mali Duran Varlıklar MADDİ DURAN VARLIKLAR - Arazi ve Arsalar - Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri - Binalar - Tesis, Makine ve Cihazlar - Taşıtlar - Demirbaşlar - Diğer Maddi Duran Varlıklar - Birikmiş Amortismanlar (-) - Yapılmakta Olan Yatırımlar - Verilen Avanslar MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR - Haklar			
---	--	--	--

- Kuruluş ve Örgütlendirme Giderleri - Özel Maliyetler - Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar - Birikmiş Amortismanlar (-) - Verilen Avanslar ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR - Arama Giderleri - Hazırlık ve Geliştirme Giderleri - Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar - Birikmiş Tükenme Payları (-) - Verilen Avanslar GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI - Gelecek Yıllara Ait Giderler - Gelir Tahakkukları DİĞER DURAN VARLIKLAR - Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV - Diğer Katma Değer Vergisi - Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar - Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar - Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar - Diğer Çeşitli Duran Varlıklar - Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) - Birikmiş Amortismanlar (-)			
AKTİF TOPLAMI			
NAZİM HESAPLAR			
AKTİF GENEL TOPLAMI			
PASİF			
1-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR MALİ BORÇLAR - Banka Kredileri - Uzun Vadeli Kredilerden Ana Para Taksitleri ve			

Faizleri - Diğer Mali Borçlar BORÇLAR - Satıcılar - Borç Senetleri - Borç Senetleri Reeskontu (-) - Alınan Depozito ve Teminatlar DİĞER MALİ BORÇLAR - Üyelere Borçlar - Kuruculara Borçlar - İştiraklere Borçlar - Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-) - Diğer Çeşitli Borçlar ALINAN AVANSLAR - Alınan Sipariş Avansları - Alınan Diğer Avanslar ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER - Ödenecek Vergi ve Fonlar - Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri - Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler - Ödenecek Diğer Yükümlülükler BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI - Kıdem Tazminatı Karşılığı - Diğer Borç ve Gider Karşılıkları GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI - Gelecek Aylara Ait Giderler Gider Tahakkukları - Maliyet Gider Karşılığı DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			
--	--	--	--

- Hesaplanan KDV - Diğer KDV - Sayım ve Tesellüm Fazlaları - Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar			
II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			
MALİ BORÇLAR - Banka Kredileri - Diğer Mali Borçlar BORÇLAR - Satıcılar - Borç Senetleri - Borç Senetleri Reeskontu (-) - Alınan Depozito ve Teminatlar DİĞER BORÇLAR - İştiraklere Borçlar - İktisadi İşletmelere Borçlar - Üyelere Borçlar - Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar - Diğer Çeşitli Borçlar - Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-) ALINAN AVANSLAR - Alınan Sipariş Avansları - Alınan Diğer Avanslar BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI - Kıdem Tazminatı Karşılığı - Diğer Borç ve Gider Karşılıkları GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI - Gelecek Yıllara Ait Gelirler - Gider Tahakkukları DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			

- Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilen KDV			
- Tesise Katılma Payları			
- Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar			
III-ÖZKAYNAKLAR			
SERMAYE			
- Başlangıç Mal Varlığı			
- Mal Varlığı Artışları			
SERMAYE YEDEKLERİ			
- Yeniden Değerleme Artışları			
- Diğer Sermaye Yedekleri			
KAR YEDEKLERİ			
- Emeklilik Fonu			
- Sağlık Fonu			
- Sosyal Yardım Fonu			
- Eğitim Fonu			
- Matematik Karşılıklar			
- Ödenmiş Primler Karşılığı			
- Olağanüstü Karşılıklar			
GEÇMİŞ YILLAR GELİRLERİ			
GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)			
DÖNEM NET GELİR VEYA GİDER FAZLASI (-)			
- Dönem Net Gelir Fazlası			
- Dönem Net Gider Fazlası (-)			
PASİF TOPLAM			
NAZİM HESAPLAR			
PASİF GENEL TOPLAMI			
Dipnotlar:			
1).....			
2).....			
3).....			

AYRINTILI GELİR-GİDER TABLOSU ÖRNEĞİ

A-BRÜT SATIŞLAR -Yurt İçi Satışlar -Yurt Dışı Satışlar -Diğer Gelirler -Bağış ve Yardımlar -Prim ve Aidatlar B-SATIŞTAN İNDİRİMLER (-) -Satıştan İadeler (-) -Satış İskontoları (-) -Diğer İndirimler (-) NET SATIŞLAR C-SATIŞLARIN MALİYETİ (-) -Satılan Mamuller Maliyeti (-) -Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-) -Satılan Hizmet Maliyeti (-) -Diğer Satışların Maliyeti (-) BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI (GELİRİ VEYA GİDERİ) D-FAALİYET GİDERLERİ (-) -Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-) -Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-) -Genel Yönetim Giderleri (-) -Amaca Yönelik Giderler (-) E-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR -İştiraklerden Temettü Gelirleri -Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri -Faiz Gelirleri -Komisyon Gelirleri -Konusu Kalmayan Karşılıklar		
---	--	--

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