

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

**KAR AMAÇSIZ İŞLETMELERDE
(DERNEKLER VE VAKIFLARDA)
BAĞIMSIZ DENETİM**

Yüksek Lisans Tezi

Deniz TURAN
Danışman: Prof. Dr. Nuran Cömert DOYRANGÖL

İstanbul, 2006

GİRİŞ	1
1. KONUSYLA İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR	2
1.1. KAR AMACI GÜTMİYEN KURUM KAVRAMI VE TÜRLERİ.....	2
1.1.1. DERNEK KAVRAMI	3
1.1.2. VAKIF KAVRAMI	5
1.1.2.1- Mazbut Vakıflar.....	6
1.1.2.2- Mülhak Vakıflar	6
1.1.2.3- Azınlık Vakıfları.....	6
1.1.2.4- Yeni Vakıflar	6
1.2. DENETİM, DENETİM TÜRLERİ, BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE KAR AMAÇSIZ KURUMLARDA DENETİMİN ÖNEMİ	6
1.2.1. DENETİM KAVRAMI VE TÜRLERİ	7
1.2.2. BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETİM STANDARTLARI	8
1.2.2.1. Bağımsız Denetim.....	8
1.2.2.2. Bağımsız Denetim Standartları	9
1.2.3. KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLARDA BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ	25
2. DERNEKLER VE VAKIFLARLA İLGİLİ HUKUKİ DÜZENLEMELER	25
2.1. DERNEKLERLE İLGİLİ HUKUKİ DÜZENLEMELER	25
2.1.1. Derneklerin Kuruluşu	25
2.1.2. Derneklerin İşleyişi.....	29
2.1.3. Muhasebe Düzeni	29
2.1.4. Derneklerin Denetimi	31
2.2. VAKIFLAR HAKKINDA HUKUKİ DÜZENLEMELER.....	31
2.2.1. Vakıfların Kuruluşu	31
2.2.2. Vakıflarda İşleyiş.....	33
2.2.3. Vakıflarda Muhasebe Düzeni	34
2.2.4. Vakıflarda Denetim.....	35
3. YABANCI ÜLKELERDEKİ UYGULAMALAR ÇERÇEVESİNDE KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLARDA DENETİM VE AMERİKA ÖRNEĞİ	38

3.1. Genel Açıklama	38
3.2. ABD’de Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda Denetim	42
3.2.1. ABD’de Kar Amaçsız Sektör Hakkında Genel Bilgi	42
3.2.2. Sarbanes Oxley Yasasındaki (SOA) Düzenlemeler Kapsamında Kar Amaçsız Örgütlerde Denetim	44
3.2.3. Hesaplar Bazında Bağımsız Denetim Uygulamaları	49
3.2.3.1. Bilanço Hesaplarının Denetimi.....	49
3.2.3.2. Gelir Tablosu Hesaplarının Denetimi	56
3.2.4. Örnek Bağımsız Denetim Raporu	56
3.2.5. Finansal Tabloların Yapısı ve Örnek Raporlar	57
3.2.5.1. Finansal Durum Tablosu.....	57
3.2.5.2. Gelir Tablosu	59
3.2.5.3. Nakit Akım Tablosu.....	59
3.2.5.4. Fonksiyonlarına göre Giderleri Sınıflayan Tablo	61
3.2.5.5. Örnek Yönetim Mektubu	62
3.2.5.6. Örnek İşe Başlama Mektubu (Engagement Letter)	63
3.2.5.7. Denetçi Tarafından Kullanılabilecek Örnek Soru Formu.....	66
3.2.6. Denetçinin Sunduğu Hizmetin Kalitesini Artırma Yöntemleri	68
3.2.6.1. Ön Görüşme	68
3.2.6.2. Denetimi Zayıf Hale Getiren Unsurlar	68
3.2.6.3. Denetimi Güçlü Hale Getiren Unsurlar	68
3.2.6.4. Tavsiye Mektubu	69
3.2.6.5. Planlama Faaliyetlerinin Değerlendirilmesinde Dikkat Edilecek Hususlar	70
3.2.6.6. Finansal Faaliyetlerin Değerlendirilmesinde Dikkat Edilecek Hususlar72	
4. TÜRKİYE’DE VAKIF VE DERNEKLERDE DENETİM OLGUSU VE BAĞIMSIZ DENETİM.....	73
4.1. Derneklerde Denetim Olgusu	73
4.2. Vakıflarda Denetim Olgusu	76
4.3. Vakıf ve Derneklerde Bağımsız Denetim.....	78
5. SONUÇ	80
EKLER	81
KAYNAKÇA.....	135

GİRİŞ

Günümüzde sosyal dayanışma, yardımlaşma, demokrasi, insan hakları ve kamu çıkarını koruma amacı ile faaliyette bulunan sivil toplum örgütleri, ülkelerin kalkınmasına toplum refahının artmasına katkıda bulunan en önemli unsurlar olarak kabul edilmektedir. Pek çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de mevcut olan bu örgütlerin daha çok vakıf ve dernek hukuki kimliğiyle örgütlendiğini görüyoruz.

İşletmecilik yazınında kar amacı gütmeyen işletme olarak adlandırılan bu örgütlerin toplum çıkarına hizmet edecek şekilde faaliyette bulunmaları nedeniyle tabi oldukları mevzuat çerçevesinde hukuki, mali ve ekonomik denetimleri söz konusudur. Denetimin kapsamı ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. Ülkemizde faaliyette bulunan kar amaçsız örgütlerde daha çok idari otoritenin denetimi ön plana çıkmakta ve bu denetimler vergisel avantajlara sahip olmaları nedeniyle mali (vergisel) nitelikte amaca uygunluk denetimleri şeklinde yapılmaktadır. Toplumsal hizmet vermelerine rağmen bu tip kuruluşlarda bağımsız denetim (muhasabe denetimi) hiç bir mevzuatta öngörülmemektedir. Oysa bu kuruluşların düzenledikleri mali tabloların, sosyal sorumluluk anlayışı çerçevesinde güvenilirliği ve faaliyetlerinin etkililiği ve verimliliği konusunda güvence verecek nitelikte bir denetimden geçirilmiş olarak kamuya açıklanması kurumsallaşma açısından oldukça önemli bir konudur. Kar amaçsız işletmelerin faaliyet sonuçlarının çıkarılması ve mali raporların düzenlenmesi kar amaçlı şirketlere göre farklılıklar gösterir. Şüphesiz bu farklılık bunların bağımsız denetiminde de söz konusudur. Bugüne kadar ülkemizde epey ihmal edilmiş bir konu olması sebebiyle tezimizde kar amaçsız örgüt tiplerinden vakıfların ve derneklerin bağımsız denetimi ele alınmış bu konudaki yasal düzenlemeler, teorik esaslar ve uygulamadaki eksiklikler birlikte değerlendirilerek; bağımsız denetimin nasıl olması gerektiği ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Giriş ve Sonuç dışında oluşan dört bölümden oluşan tezimizin birinci bölümünde konuyla ilgili temel kavramlar açıklanmış, ikinci bölümünde dernek ve vakıflarla ilgili hukuki düzenlemeler konusunda bilgi verilmiş, üçüncü bölümünde yabancı ülkelerdeki uygulamalar çerçevesinde kar amacı gütmeyen kuruluşlarda denetim olgusu açıklanarak Amerika örneği verilmiş ve buradaki uygulamalardan söz

edilmiş, dördüncü bölümde ise Türkiye’de vakıf ve derneklerde denetim olgusu açıklanmış ve bağımsız denetim konusunda bilgi verilmiştir. Sonuç bölümünde ise önceki bölümlerdeki açıklamalar kapsamında genel bir değerlendirme yapılarak ülkemiz için bazı önerilerde bulunulmuştur.

1. KONUYLA İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR

1.1. KAR AMACI GÜTMİYEN KURUM KAVRAMI VE TÜRLERİ

Karı amaç olarak almayan, ancak bir işletme gibi kurulup yönetilen işletmelere kar amaçsız kurum denilmektedir. Özel kişiler tarafından kurulup işletilen okullar, hastaneler ve hayır kurumları bu tür kurumlardır. Bu kurumları kuranlar, herhangi bir yolla finansal kazanç beklemeden paralarını yatırırlar. Hizmet amacı güderler. İşletmelerin ve devletin karşılayamadığı alanlarda toplumun ihtiyaçlarını gidermeye çalışırlar.¹

Kar amacı gütmeyen işletmeler konusunda çalışan AICPA Muhasebe Standartları Alt Komitesi kar amacı gütmeyen işletmeleri tanımlamamakla birlikte, 1 Nisan 1978 tarihinde yayınladığı açıklama taslağında, bu gruba dahil edilmesi düşünülen işletmelerin bir listesini vermiştir.² Bu listede dernekler, sosyal kulüpler, meslek kuruluşları, vakıflar, sendikalar, müzeler, çocuk bakımevleri, siyasi partiler, kamu yayın istasyonları, araştırma kuruluşları, dini örgütler, üniversiteler, huzur evleri yer almaktadır.

Kar amacı gütmeyen kuruluşlar, kar edebilir; fakat bu para tekrar kuruluşu dönmelidir. Elde edilen kar, üyelere veya başkalarına dağıtılamaz. Ancak kuruluşu iş yapan kişilere bu kardan ödeme yapılabilir.³

Ülkemizde, özelleştirme sürecinde olmakla birlikte, hala devlet eliyle yönetilen kamu işletmelerinin de kar amacı gütmeyen kurumlar olduğu yönündeki düşünceler doğru kabul edilmemektedir. Çünkü, kamu işletmeleri, işletmenin sahipliği dışında, özel işletmelerden pek farklı görülemez. Özel işletmelerin temel amaçları kamu işletmeleri için de geçerlidir.⁴

¹ İlhan Cemalcılar; Doğan Bayar; İnal Cem Aşkun; Şan Öz-Alp, **İşletmecilik Bilgisi**, 3. Baskı, İşitme Özürlü Çocuklar Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayınları, Eskişehir, 1993, s.13.

² Vakıflar Genel Müdürlüğü, “Türk Medeni Kanununa göre Kurulan Vakıflar ile İlgili Mevzuat”, <http://www.vgm.gov.tr/menu/kanun/medeni/turkmedeni7.asp> (Erişim: 01.05.2005)

³ “Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar ve Vergi”, Tax Facts, http://www.ato.gov.au/content/downloads/Nat6523_Turkish.pdf (Erişim: 01.03.2005)

⁴ Cemalcılar; Bayar; Aşkun; Öz-Alp, s.13.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, kar amaçsız kurumları diğer işletmelerden ayıran en belirgin özellik temel amacın topluma hizmet etmek olması, işletmenin sürekliliği kavramından hareketle, yaratılan karların kurumda bırakılarak kuruma, dolayısıyla da hizmete süreklilik kazandırılmaya çalışılmasıdır.

Ülkemizdeki hukuk sistemi içinde kar amaçsız kurumlar denilince benzer organizasyonlar olmakla birlikte genel olarak vakıflar ve dernekler anlaşılmaktadır. Kooperatifler, Siyasi Partiler ve Sendikalar ise ayrı yasalarla düzenlenmiş bulunmaktadır.

Tezimizde konunun kapsamını sınırlandırmak bakımından yalnızca dernekler ve vakıflar ele alınarak incelenmiştir. Ancak, bu iki hukuki yapı için ortaya konulan tespitler ve değerlendirmeler hiç şüphesiz diğer kar amaçsız kurumlar için de geçerli olacaktır.

Ülkemizde vakıflar ve derneklerin amaçları kapsamında yaptıkları faaliyetler vergi kanunları açısından ticari faaliyet olarak kabul edilmekte olup bu anlayış çerçevesinde dernekler ve vakıfların adi şirket ya da diğer şirket türlerinde iktisadi işletmeler kurdukları görülmektedir. Bu işletmelerin denetimleri genel olarak diğer şirketlerden farklılık göstermediğinden bunların denetimi konusu da esas itibarıyla tezin kapsamı dışında tutulmuştur. Ancak vakıflar ve dernekler için bağımsız denetimin önemi ne ise bunlar için de aynısı geçerli olmalıdır.

1.1.1. DERNEK KAVRAMI

Dernekler, üyelerine veya kamuya ya da her ikisine birden hizmet ve yarar sağlamak için sosyal, kültürel, mesleki dayanışma, yardım ve bunlara benzer amaçlarla Dernekler Kanununa göre kurulmuş ve tüzel kişilik kazanmış kuruluşlardır.⁵

23.11.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5253 sayılı Dernekler Kanununun 2. maddesinde derneğin tanımı; " Dernek: Kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya

⁵ Ekrem Sarısu, "Tüm Yönleriyle Derneklerin Vergilendirilmesi", <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1998121536.htm> (Erişim: 11.11.2004)

tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır.” şeklinde yapılmıştır.⁶

Bu tanımlara göre dernek, kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir gayeyi gerçekleştirmek üzere, gerçek veya tüzel en az yedi kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmeleri suretiyle oluşturdukları tüzel kişidir.⁷ Bu tüzel kişi Medeni Kanun’da “cemiyet”, Dernekler Kanununda ise “dernek” olarak adlandırılmaktadır. Diğer taraftan, ilmi amaçlı derneklere “kurum” (Türk Hava Kurumu gibi), siyasi amaçlı derneklere “parti” (Hürriyet Partisi gibi), sportif faaliyetli derneklere “kulüp” (Fenerbahçe Spor Kulübü gibi), mesleki dayanışmayı ve ortak menfaatleri korumak amacıyla kurulan derneklere de “sendika” (Metal-İş Sendikası gibi) denilmektedir. Birden fazla derneğin bir araya gelmesiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe “birlik” (Milli Türk Talebe Birliği gibi) ya da “Federasyon” (Esnaf ve Küçük Sanatkarlar Dernekleri Federasyonu gibi) denilmektedir. Şahıs topluluğu şeklinde teşkilatlanmış dernekler, Dernekler Kanunu’na; sendikalar, Sendikalar Kanunu’na; siyasi partiler de Siyasi Partiler Kanununa tabidir.⁸

Bir derneğin kamu yararına çalışan derneklerden sayılabilmesi için, derneğin en az bir yıldan beri faaliyette bulunması ve derneğin amacının ve bu amacı gerçekleştirmek için giriştiği faaliyetlerin ülke çapında yararlı sonuçlar verecek nitelik ve ölçüde olması şarttır.⁹

Dernekler Kanununun 1. maddesinde, dernekler ile şirketler arasındaki fark açıkça ortaya konulmuştur. Şirketler iktisadi amaç diğer bir ifade ile kazanç paylaşma amacı ile kuruldukları halde, dernekler kazanç paylaşma amacı ile durmazlar. Ancak dernekler, gayelerini gerçekleştirmek üzere iktisadi işletme işletebilir. Örneğin, üyeler

6 Dernekler Dairesi Başkanlığı, “Dernek Nedir? Nasıl Kurulur?”, *Dernekler*, http://www.dernekler.gov.tr/_Dernekler/Web/Gozlem2.aspx?sayfaNo=79, (Erişim: 01.03.2005)

⁷ Balcı, Tamer. “*Kamuya Yararlı Derneklere Sağlanan Vergisel Ayrıcalıklar*”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 136, (Nisan,2004) s. 32-36

⁸ Ekrem Sarısu, “Tüm Yönleriyle Derneklerin Vergilendirilmesi”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1998121536.htm> (Erişim: 11.11.2004)

⁹ Balcı, Tamer. “*Kamuya Yararlı Derneklere Sağlanan Vergisel Ayrıcalıklar*”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 136, (Nisan,2004) s. 32-36

arasında sosyal, kültürel dayanışmayı sağlamayı amaçlayan bir derneğin, üyelerinin dinlenmeleri, sohbet etmeleri vb. sağlamak amacıyla bir lokal işletmesi.¹⁰

1.1.2. VAKIF KAVRAMI

Vakıf, bir malı, hayırlı bir hizmetin görülmesine tahsis edilmek amacıyla ve bu hizmetin sonsuza kadar devamı niyetiyle, vakfeden kişinin mülkiyetinden ve özel mülkiyetten çıkartarak, özel bir mülkiyet kategorisine aktarma ve o kategoride tutma anlamına gelmektedir.¹¹ Bir mal varlığının bütünü veya gerçekleşmiş yada gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilir.

Türk Medeni Kanunu'nun 73. maddesinde vakıf; "Başlı başına mevcudiyeti haiz olmak üzere, bir malın belli bir gayeye tahsisidir." şeklinde tanımlanmıştır.

Vakıf da dernek gibi bir tüzel kişiliktir. Vakıflar genellikle, bir malın belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için bağışlanması ile kurulurlar. Bütün bu açıklamalardan sonra en geniş tanımı ile vakıf; bir mal veya hakkın geliri ile birlikte başlı başına bir varlığa sahip olmak üzere, kişinin kendi iradesi ile özel mülkiyetinden çıkartılarak bir daha geri alınmamak kaydıyla resmi senetle belirlenmiş bir amacın gerçekleştirilmesi için tahsis edilmesidir.¹²

Ülkemizdeki vakıfları esas itibariyle Eski ve Yeni Vakıflar olarak sınıflandırabiliriz. Eski Vakıflar, Cumhuriyet öncesi kurulan vakıflardır. Yeni vakıflar ise, Cumhuriyet sonrası kurulan vakıfları ifade eder. Cumhuriyet öncesi kurulan eski vakıfları, Mazbut, Mülhak ve Azınlık Vakıfları olmak üzere üç kısma ayırabiliriz:

¹⁰ Mehmet Timur, "Derneklere ait İktisadi İşletmelerin Kurumlar Vergisi ve KDV Karşısındaki Durumu", <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1998041318.htm> (Erişim: 11.11.2004)

¹¹ Şahin, Mehmet; Dönmez, Canan Öykü. "Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi ve Denetimi", **Yaklaşım Dergisi**. S. 15, (Ekim, 2004) s. 24-32

¹² Cemali Özkan, **Tüm Yönleriyle Dernekler ve Vakıflar**. Birinci Basım, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000, s. 10

Mazbut Vakıflar; kurucuları ve mütevellileri ölmüş, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yönetilen vakıflardır.

Mülhak Vakıflar; kurucularının çocukları ve mütevellileri tarafından yönetilen fakat, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından gözetilip denetimi yapılan vakıflardır.

Azınlık Vakıfları; her biri ayrı tüzel kişiliğe sahip, ülkemizde yerleşik gayrimüslim vatandaşlar tarafından seçilen yöneticilerce idare ve temsil edilmekte olup, Vakıflar Genel Müdürlüğü ve ilgili kurumlar tarafından denetlenen vakıflardır.

Yeni Vakıflar ise, Cumhuriyetin kurulmasından sonra, şahısların isteği üzerine, bağımsız mahkemeler tarafından kurulup, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından kuruluş senedine uygunluk yönünden denetlenen vakıflardır.¹³

Ülkemizde iktisadi ve sosyal alanda kamu ve özel sektörden sonra üçüncü sektör olarak yerini alan vakıfların mevzuatının sıkça revize edilmesi ve ciddi denetim prosedürlerine tabi tutulması çağdaş bir ekonominin ve sosyal hayatın gereğidir.¹⁴

1.2. DENETİM, DENETİM TÜRLERİ, BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE KAR AMAÇSIZ KURUMLARDA DENETİMİN ÖNEMİ

Dernekler ve vakıfların kamu yararına çalışmaları ve kar amacı gütmemeleri sebebiyle kendilerine sağlanan bazı avantajlar; amacın kötüye kullanım riskini yükseltmekte bu da kurumların hem iç hem de dış denetimini kar amacı güden işletmelerden daha da önemli hale getirmektedir.

1.2.1. DENETİM KAVRAMI VE TÜRLERİ

Auditing/denetim kavramı en geniş anlamıyla ; ekonomik eylemler ve olaylar hakkındaki iddiaları dikkate alarak; bu iddialar ile oluşturulan ölçütlerin arasındaki benzerliklerin derecesini belirlemek amacıyla tarafsız bir kanıt toplama ve

¹³ Şahin, Mehmet; Dönmez, Canan Öykü. "Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi ve Denetimi", **Yaklaşım Dergisi**. S. 15, (Ekim, 2004) s. 24-32

¹⁴ Uğur Büyükbalkan, "Vakıflar", [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/14-12\(3\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/14-12(3).htm) (Erişim: 25.09.2004)

değerlendirme ve ortaya çıkan sonuçları ilgililere iletmekten oluşan sistematik bir süreçtir¹⁵. Bilgi sağlayıcıların yani denetimi gerçekleştiren denetçilerin bağımsız olması denetim sürecinin çıktısını değerli kılan en önemli özellik olarak kabul edilmektedir.¹⁶

Denetim faaliyetleri çeşitli açılardan çok sayıda sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Genellikle muhasebe denetimi, yapılma amacına, nedenine, denetimin yapılma zamanına, denetimi yapan kişiye ve yapılan çalışmanın kapsamına göre sınıflandırılabilir.¹⁷

Kapsamına göre denetim türleri genel denetim ve özel denetim olmak üzere iki gruba ayrılır. Genel denetim; işletmenin her türlü kayıt ve işlemleri ile muhasebe çalışmalarını tümüyle kapsarken; özel denetim muhasebenin belli bir konusunda yapılır ve sadece bu konuda bir değerlendirmeye ulaşma amacını barındırır.¹⁸

Yapılma nedenine göre denetimi zorunlu (yasal) ve isteğe bağlı olmak üzere ikiye ayırabiliriz. Zorunlu denetim yasal hükümler gereğince yapılırken; isteğe bağlı denetim belli bir yasal zorunluluğa dayanmaksızın işletme ile ilgili çeşitli çıkar gruplarının isteği üzerine gerçekleştirilir.¹⁹

Denetim yapılan zamana göre sınıflandırıldığında sürekli denetim, ara denetim ve son denetim olmak üzere üç gruba ayrılabilir. Sürekli denetim genellikle iç denetçiler tarafından yürütülmekte olan ve işletmenin muhasebe çalışmalarının yıl boyunca devamlı olarak denetlenmesini ve gerekli düzeltmelerin yapılmasını içeren bir denetim türüdür. Ara denetim, hesap dönemi içinde belli dönemlerde (üç aylık, altı aylık gibi) yapılır. Son denetim ise hesap dönemi kapandıktan sonra yapılan denetim çalışmalarıdır.²⁰

¹⁵ Donald H.TAYLOR,G.William GLEZEN, **Auditing,Integrated Concepts and Procedures**,John Wiley and Sons,Inc.,USA,1994, s.3.

¹⁶ Alvin A., Arens; Randal J., Elder; Mark S., Beasley, **Auditing and Assurance Services an Integrated Approach**, 9th Edition, New Jersey: Pearson Education, 2003, s.9.

¹⁷ Hasan, Gürbüz; **Muhasebe Denetimi**, Dördüncü Baskı, Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s.11.

¹⁸ Gürbüz; s.14

¹⁹ Gürbüz, s.15

²⁰ Gürbüz, s.16

Denetçinin statüsüne göre denetim bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Bağımsız denetim işletmeden bağımsız bir uzman tarafından gerçekleştirilir. Bu denetimin en geniş uygulama alanı mali tablo denetimidir. İç denetim bağımsız denetimin aksine işletmeye bağlı bir uzman tarafından yürütülür. Kamu denetimi ise kamu kuruluşlarının kendi denetim elemanlarına yaptırmış oldukları denetimdir.²¹

Denetim olgusunu yapılma amacına göre dört sınıfta toplamak mümkündür: Mali tablo denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetim.

Mali tablo denetimi, denetçinin denetlediği işletmenin mali tablolarının mali durumu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak yansıtıp yansıtmadığına ilişkin bir görüşe ulaşmak amacı ile yaptığı denetimdir. Uygunluk denetiminde denetçinin amacı, belirli bir yetkili tarafından (devlet, işletme yönetimi gibi) konulmuş olan kurallara bu kurallara uymakla yükümlü kimselerin ne derece uyduğunu tespit etmektir. Faaliyet denetiminde amaç, işletmenin amaçlarına ulaşmada ne derece etkili olduğu ve bu amaçlara ulaşmaya çalışırken izlediği yolda sahip olduğu kaynakları ne derece verimli kullandığı belirlemektir.²² Özel amaçlı denetimde ise amaç, belli bir konuda belli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmaktır. (Satın alma, devir ve birleşmelerden önce yapılan incelemeler gibi.)²³

Sonuç olarak denetim, bünyesinde pek çok faaliyetin yer aldığı ve bu faaliyetlerin de sistematik bir şekilde yapılması gerektiği bir süreci oluşturmaktadır. Denetim ile ilgili en kapsamlı tanım, American Accounting Association bünyesinde faaliyet gösteren Temel Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan tanımdır. Bu Komiteye göre denetim: “denetlenecek unsurların, bu unsurlara ilişkin olarak önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek için denetlenecek unsurlar hakkında tarafsız bir şekilde kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi ve elde

²¹ Gürbüz, s.17

²² Ümit Ataman; Rüstem Hacırustemoğlu; Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Birinci Baskı, Alfa Basım Yayın Dağıtım, 2001, s.18

²³ Gürbüz, s.14

edilen sonuçların ilgililere raporlanması faaliyetlerinden oluşan sistematik bir süreçtir”.²⁴

Tezimizin konusunu oluşturan vakıf ve derneklerin bağımsız denetimi yukarıda yer alan sınıflandırma türlerinde açıklanmaya çalışılan mali tablo denetimini kapsayacaktır. Mali tablo denetimi bağımsız denetim çalışmalarının en geniş uygulama alanını bulduğu tür olup tezimizde yer alan bundan sonraki tüm denetim açıklamaları da mali tablolar denetimi çerçevesinde yapılacaktır.

1.2.2. BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETİM STANDARTLARI

1.2.2.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna / firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmelerin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir. Bağımsız denetim tarafından yapılan finansal denetim, muhasebenin bir dalı olmayıp, muhasebe ve diğer işlemlerin sonuçlarına ve verilere dayanan bağımsız bir disiplin olarak ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetim yönetimin finansal işlemleri değerlendirmesinde ve yorumlamasındaki olumlu ve olumsuz yönleri belirler ve bir yerde işletmenin finansal tabloları üzerinde onay fonksiyonu üstlenmiş durumdadır. Bağımsız denetimde, muhasebe verileri denetimin konusunu oluşturur ve denetim kaydedilen bilgilerin muhasebe döneminde meydana gelen mali ve ticari işlemleri gerektiği gibi yansıtıp yansıtmadığını belirler. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe bilgilerinin gerektiği gibi kaydedilip kaydedilmediği değerlendirilmediği ölçüt olduğundan, denetçi bu ilkeleri bilmek zorundadır. Bağımsız denetçinin muhasebe konusunda uzman olmasına ek olarak, denetim kanıtlarını toplamada ve değerlemede de uzman olmalıdır. Bu uzmanlık bağımsız denetçiyi muhasebeciden ayıran temel

²⁴ Masum Türker; Recep Pekdemir; “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması Ve Beklentiler”, Muhasebe, 2002, http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir_bildiri.html, (Erişim: 01.03.2005)

unsurdur. Bağımsız denetim tarafından yapılan uygunluk ve performans denetimi bir zorunluluk olmayıp, genelde işletmelerin talebi üzerine yapılmaktadır.²⁵

SPK'ya göre bağımsız denetim; ortakların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşunca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından, bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına göre düzenlenmiş mali tabloların, 2499 sayılı kanun çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır.²⁶

Bağımsız denetim pek çok açıdan sınıflandırılabilir ve çeşitli kategorilere ayrılabilir. Ancak bizim burada vakıf ve dernekler için inceleyip bir sonuca vardırılmaya çalışacağımız bağımsız denetimin içeriğini mali tablo denetimi oluşturmaktadır.

Mali tablo denetimi, denetçinin mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadığına ilişkin fikrini açıkladığı bir yazılı rapora ulaşabilmek amacıyla yapmış olduğu değerlendirme hizmetidir.²⁷ Daha geniş tanımıyla, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.²⁸

Bağımsız denetim süreci genel olarak denetçinin mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadığına ilişkin fikrini açıkladığı bir yazılı rapora ulaşabilmek adına yapmış olduğu değerlendirme sürecidir. Bu değerlemeye ulaşabilmek ve görüşünü içeren bir rapor düzenlemek amacıyla belirlenmiş denetim standartları çerçevesinde kanıtlar toplayarak bu kanıtlarını değerlendirir ve değerlendirme sonucunu bir rapora bağlayarak görüşünü ilgili kişilere ulaştırır. Sözü geçen bağımsız denetim standartlarına ilişkin detaylar aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

²⁵ Erdal Kenger, “Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu” , (Şubat, 2001), s.2

²⁶ Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik , 6.Bölüm, sayfa 8/2

²⁷ Arens; Elder; Beasley, s.9.

²⁸ Ataman; Hacırüstemoğlu; Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Birinci Baskı, Alfa Basım Yayın Dağıtım, 2001, s.18

1.2.2.2. Bağımsız Denetim Standartları

Bağımsız denetim çalışmalarının kalitesinin kontrol altında tutulabilmesi ve sürekli olarak daha iyiye gitmesini sağlamak amacı ile denetim çalışmaları yürütülürken dışına çıkılmaması gereken bazı standartlar oluşturulmuştur. Bunlara genel olarak “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” adı verilmektedir.

Denetim standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountant: AICPA) tarafından 1947 yılında “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak yayınlanmıştır ve bu standartlar bir çok ülke tarafından da benimsenmiştir. Bu standartlar 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board) tarafından gözden geçirilerek SAS (Statement on Auditing Standards- Denetim Standartları Açıklamaları) adı altında tekrar yayınlanmaya başlamıştır. Bunlar 1947 yılında yayınlanan standartların bir yorumudur ve denetim uygulama tekniklerinde değişiklikler olmasına rağmen bu standartlar çok az değişikliğe uğrayarak günümüze kadar gelebilmiştir.²⁹

AICPA tarafından oluşturulmuş standartlar, üç kategoride sınıflandırılmış toplam 10 adet genel standarttan oluşmaktadır: Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları.³⁰

i) Genel Standartlar; denetimin kalitesi ve güvencesi ile ilgili standartlardır.³¹ Bu standartlar, denetimi gerçekleştirecek olan uzman denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir.³²

1- Denetim çalışmalarını yürüten denetçi, yeterli teknik bilgi ve deneyime sahip olmalıdır.

2- Görevle ilgili tüm konularda denetçi yada denetçiler bağımsız bir tutum sergilemelidir.

²⁹ Adnan, Dönmez; P. Başak, Berberoğlu; Ayten, Ersoy; “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Karşılaştırılması”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**. S. 9, (2005) s. 52-78

³⁰ Arens; Elder; Beasley, s.29.

³¹ Lerzan, Kavut; “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt:2, Sayı:4, (Ankara, 2000) s. 9-28

³² Ersin, Güredin, **Denetim**, Yedinci Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Nisan 1997

3- Denetçi, planlama yürütme ve raporlama süreçlerinin her birinde gerekli mesleki özen ve titizliği göstermelidir.

ii) Çalışma Alanı Standartları, kanıtların toplanması ve denetim sırasında yürütülen diğer faaliyetlerde denetçinin uyması gereken standartları tanımlar.

1- Denetim çalışması yeterli bir şekilde planlanmalı ve varsa denetçi yardımcıları denetçi tarafından sistemli bir şekilde kontrol edilmelidir.

2- Denetlenecek işletmenin iç kontrol yapısı denetçi tarafından sistemli bir şekilde incelenmeli ve yeterli bir anlayışa ulaşıldıktan sonra bu değerlendirmeye göre, uygulanacak testlerin zamanına kapsamına ve türüne karar verilmelidir.

3- Denetçi çalışmalarını yürütürken, mali tablolar hakkında ulaşacağı görüşün güvenilirliğini artırmak için yeterli sayıda ve güvenilirlikte kanıt toplamalıdır.

iii) Raporlama Standartları

1- Rapor, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını içermelidir.

2- İşletmenin birbirini izleyen dönemlerde tutarsızlık gösteren politika ve prosedürleri olması durumunda, raporda bu husus açıkça tanımlanmalıdır.

3- Mali tabloların bilgilendirme amacına tam olarak hizmet etmemesi ve yeterince açık, anlaşılır olmaması durumunda bu husus raporda açıkça belirtilmelidir.

4- Raporda mali tablolar hakkında denetçinin ulaştığı görüş, yada bir görüşe ulaşamamış ise bunun nedeni açıkça belirtilmelidir.

Yukarıda açıklanan standartlardan da anlaşılacağı üzere, AICPA tarafından oluşturulmuş bu standartlar denetçilere oldukça genel bir anlayış sağlamaktadır. Bu standartların detaylandırılması ve denetçiler için daha açık hale getirilmesi ise AICPA tarafından oluşturulmuş Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan SAS'lar yardımı ile gerçekleştirilmektedir.

AICPA genel standartlarda bir değişiklik gerekleştirmemekle birlikte, bu standartların uygulanmasına ilişkin detayları içeren SAS'lar sürekli olarak güncellenmekte ve her geçen gün sayıları biraz daha artmaktadır.

2000 li yılların başına kadar dünyadaki denetim uygulamalarına yön veren ve Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri (AICPA) rgtnn Denetim Standartları Kurulu (ASB) tarafından hazırlanan Amerikan Denetim Standartlarının Amerika'daki uygulama alanı , 2002 tarihli Sarbanes Oxley yasasıyla önemli ölçüde daraltılmış bulunmaktadır. Muhasebe usulszlklerine karşı bir tepki yasası niteliği taşıyan Sarbanes Oxley yasası SEC in kurulduğu 1934 yılından beri muhasebe mesleğinde değişime neden olan en radikal düzenleme olarak kabul edilmektedir. Yasa Kapsamında yer alan dikkat çekici düzenlemeler özetle aşağıdaki gibidir³³;

1. Halka Açık şirketler Muhasebe Denetim Kurulu (PCAOB)'un kurulması

2. Halka Açık şirketlerin Yönetim Kurulları İçinde Denetim Komitelerinin Oluşturulması

3. Denetim görevi üstlenen bağımsız denetim firmalarının denetim hizmeti verdikleri firmalara diğer hizmetleri vermesinin yasaklanması

4. Sorumlu ortak baş denetçinin bir firmaya verdiği denetim hizmetinin en fazla beş yıl olmasına ilişkin bir sınırlama getirilerek rotasyonun ngrlmesi

5. İşletme yönetiminin işletmenin iç kontrollerinin etkililiğini değerlendirmesine ilişkin hazırladığı raporun doğruluğunun bağımsız denetçilerce tasdik edilmesi

Bağımsız denetim standartlarının oluşturulması açısından en dikkat çekici değişiklik daha önce de belirttiğimiz üzere Halka Açık şirketler Muhasebe Denetim

³³ Nuran, Cömert Doyrangöl; “Denetim Standartlarının Hazırlanma Süreci Amerika Birleşik Devletlerinde ve Uluslararası Arenadaki Gelişmeler ve Uygulamalar”, **Turmob Denetim Kongresi**. 02.02.2006, Ankara

Kurulu: (PCAOB) un kurulmasıdır.³⁴ Bu nedenle denetim standartları konusundaki düzenlemeler ikili bir yapı içindedir.

A) Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu'nun (PCAOB) Denetim Standartları

B) Amerikan Denetim Standartları Kurulunun Denetim Standartları

Halka açık şirketler Muhasebe Denetim Kurulu (PCAOB) , daha önce de belirttiğimiz üzere 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Yasası ile kurulmuş , kar amaçsız bir özel sektör kurumudur. Misyonu; bilgi verici, doğru ve bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasında kamunun ve yatırımcıların çıkarlarını korumak amacıyla halka açık şirketlerin bağımsız denetçilerini denetlemektir. SEC'in gözetimi ve denetimine tabi olan Kurulun başkan dahil beş üyesi bulunmakta olup görevleri özetle aşağıdaki gibidir:³⁵

- Denetim kuruluşlarını kayda almak,
- Bağımsız denetim ve kalite kontrol standartları ile etik ve bağımsızlık ilkelerini koymak ve/veya benimsemek,
- Yerli ve yabancı bağımsız denetçilerin bunlara uyumunu denetlemek ve bağımsız denetim şirketlerine ve çalışanlarına cezaî yaptırım uygulamak

PCAOB'un kurulmasıyla, daha önce AICPA'in nüfuzunda bulunan denetim standardı ve ilkeleri oluşturma işlevi el değiştirmiş bulunmaktadır. PCAOB'nin görevini AICPA ve diğer muhasebe meslek örgütleri ile işbirliği içinde yürütmesi gerekmekte olup söz konusu örgütler tarafından yayımlanan standartları kabul veya reddetme, değiştirme veya yürürlükten kaldırma yetkisi bulunmaktadır. PCAOB, yılda belli sayıda şirketi denetleyen bağımsız denetim kuruluşlarını yıllık olarak, diğerlerini 3 yılda en az

³⁴ Nuran, Cömert Doyrangöl; “Denetim Standartlarının Hazırlanma Süreci Amerika Birleşik Devletlerinde ve Uluslararası Arenadaki Gelişmeler ve Uygulamalar”, **Turmob Denetim Kongresi**. 02.02.2006, Ankara

³⁵ Nuran, Cömert Doyrangöl; “Denetim Standartlarının Hazırlanma Süreci Amerika Birleşik Devletlerinde ve Uluslararası Arenadaki Gelişmeler ve Uygulamalar”, **Turmob Denetim Kongresi**. 02.02.2006, Ankara

bir kere olmak üzere denetleyecektir. Denetim SOA'ye, PCAOB'nin koymuş olduğu kurallara, SEC'nin düzenlemeleri ve meslek düzenlemelerine uyumun incelenmesine yöneliktir. Yapılan denetimler ve incelemeler sonucunda, denetim raporlarının hazırlanmasında ve sunulmasında, ilgili düzenlemelere uymayan bağımsız denetim kuruluşlarına ve çalışanlarına para cezası verilebileceği gibi, kayıttan geçici veya sürekli çıkarma söz konusu olabilecektir. Çalışanların bağımsız denetim firmalarında geçici veya sürekli olarak görev almamasına karar verilebilecektir. Kınama, ek eğitim alınması gibi yaptırımlar da söz konusudur. Düzenlemelere aykırı hareket edenlerden sağlanan para cezalarının zarar görenler için oluşturulacak fona aktarılması öngörülmüştür. Yasaya göre Kurulun hazırlamak zorunda olduğu standartlar³⁶;

- Denetim ve ilgili tasdik standartları
- Kalite kontrol standartları
- Etik standartlar
- Kurallar

Kurul yukarıda belirtilen standartları; Daimi Danışma Grubu ((Standing Advisory Group:SAG)'in önerisiyle hazırlar. Standart oluşturma süreci kamunun, yatırımcıların, ve meslek mensupların görüş ve önerilerini almaya fırsat veren açık ve şeffaf bir şekilde yürütülür.³⁷

PCAOB kendi standartları yürürlüğe girinceye kadar AICPA'nın alt komitesi olan FASB'nin denetim standartlarının geçerli olduğunu açıklamıştır. Avrupa Birliğinde denetim standartları ile ilgili gelişmeler ise tüm üye ülkeler için ortak denetim standartları kullanılması yönündedir.

³⁶ Nuran, Cömert Doyrangöl; “Denetim Standartlarının Hazırlanma Süreci Amerika Birleşik Devletlerinde ve Uluslararası Arenadaki Gelişmeler ve Uygulamalar”, **Turmob Denetim Kongresi**. 02.02.2006, Ankara

³⁷ Nuran, Cömert Doyrangöl; “Denetim Standartlarının Hazırlanma Süreci Amerika Birleşik Devletlerinde ve Uluslararası Arenadaki Gelişmeler ve Uygulamalar”, **Turmob Denetim Kongresi**. 02.02.2006, Ankara

Avrupa konseyinin denetimle ilgili olarak yayınlamış olduğu yönergeler ve önemli düzenlemelerin kapsamı sırasıyla aşağıda verilmiştir³⁸.

25.07.1978 Tarih ve 78/660/EEC Sayılı 4. Yönerge	Belli tipteki şirketlerin yıllık hesaplarının bağımsız denetimden geçirilmesi, ve aynı kapsamda, bağımsız denetçinin yıllık faaliyet raporu ile ilgili döneme ait hesaplar arasındaki tutarlılığı inceleme yükümlülüğü
13.06.1983 tarih ve 83/349/EEC sayılı 7'nci Yönerge	konsolide hesapların denetimi
10.04.1984 tarih ve 84/253/EEC sayılı 8'inci Konsey Direktifi'nde	Üye ülke şirketlerinin bağımsız denetimlerini üstlenecek denetçilerin taşımaları gereken asgarî koşullar
18.12.1991 tarih ve 86/635/EEC sayılı	Banka ve diğer finansal kuruluşların yıllık hesaplarının ve konsolide hesaplarının bağımsız denetimi
19.12.1991 tarih ve 91/674/EEC sayılı Direktifler	sigorta girişimlerinin yıllık hesapları ve konsolide hesaplarının denetimi
1996 EC Green Paper	Denetim standartlarının UDS ye göre şekillenmesi
8 Mayıs 1998 tarihli ve 98/c143/03 sayılı Komisyon Mektubu(communication)	Denetimde istikamet/ uluslararası standartlara uyum
16.05 2002 tarihli 2002/590/EC Tavsiye Kararı16 May 2002	Denetçinin Bağımsızlığına İlişkin ilkeler
21.05.2003 tarihli ve COM/2003/286 sayılı EC İlke Kararı	kaliteyi geliştirme ve yatırımcıyı korumada öncelik taşıyan 10 konu/kısa dönem önceliklerinden birisi UDS'nin AB'de 2005 yılı itibariyle uygulanması zorunluluğu
28 Eylül 2005 tarihli 78/660/EEC and 83/349/EEC.sayıllı direktiflerde değişiklik yapan 8th Company Law Directive	Denetim fonksiyonunun güçlendirilmesi ve harmonizasyon konusunda değişiklik ve düzenlemeler
21 05.2003 Tarihli COM/2003/286 White Paper	Finansal hizmetler politikası/2005-2010 hedefleri;

En son Avrupa Komisyonuna teklif edilmiş olan, 78/660/EEC ve 83/348/EEC yi değiştiren yıllık hesapların ve konsolide hesapların denetimi konusundaki 8 inci

³⁸ Nuran, Cömert Doyrangöl; "Denetim Standartlarının Hazırlanma Süreci Amerika Birleşik Devletlerinde ve Uluslararası Arenadaki Gelişmeler ve Uygulamalar", **Turmob Denetim Kongresi**. 02.02.2006, Ankara

Şirket Hukuku Yönergesinin amacı finansal raporlamanın güvenilirliğini yenilemek ve geçmişte yaşanan Parmalat ve A hold gibi şirket skandalları tiplerine karşı Avrupa Birliğinin korunmasını artırmak şeklinde ifade edilmiştir. Denetçilerin görevlerini, bağımsızlığını ve meslek ahlakı(etic) konusuna açıklık getiren hükümler içeren yönergede , uluslar arası denetim standartlarının uygulanmasını öngören hükümlere de yer verilmiştir. Yönergede yer alan diğer önemli bir konu da bütün üye ülkelerde kamu gözetimi için ilkeler oluşturulmasıdır. Yönerge üye devletlerin –mevcut durumda böyle bir sistemi bulunmayanların-2008 yılına kadar denetçiler ve denetim firmaları için kamu gözetim sistemleri kurmalarını öngörmektedir. Yönergenin bu hükmü çerçevesinde AB Komisyonu Aralık 2005 de “*Denetim Gözetim Kurumları Avrupa Grubu*” (European Group of Auditor) kısaca EGAOB olarak adlandırılan bir gözetim grubu oluşturmuş bulunmaktadır. Bu grubun görevi AB deki yeni kamu gözetim sistemlerinin etkili bir şekilde koordinasyonunu sağlamak, uluslar arası denetim standartlarının onaylanması veya üçüncü ülkeler Kamu Gözetim Sistemlerinin değerlendirilmesi gibi konularda Komisyona teknik bilgi sağlamaktır. EGAOB üye devletlerdeki denetçiler ve denetim firmalarının kamu gözetiminden sorumlu kurumların yüksek düzeydeki temsilcileri, onların olmaması durumunda ilgili ulusal bakanlık temsilcilerinden oluşur. Yalnızca çalışmayan uygulamacılar EGAOB un üyesi olarak atanabilirler. Ayrıca revize edilen Kanunun tamamlanması ve gerekli yürütme ölçülerinin hızlı bir şekilde adaptasyonu için bir Denetim Düzenleyici Komitesi(Audit Regularity Committee)nin kurulmasına da yönerge kapsamında yer verilmiştir. Avrupa komisyonu tarafından denetimle ilgili teknik konularda çalışmalar yapmak üzere;

Forum On Auditor’s Liability, (Denetçinin Sorumluluğu Forumu,15 Kasım 2005)

Committee on Auditing (Denetim Komitesi1998)

Expert Group on Statutory Audit (Denetim Uzmanlar Grubu,)

gibi komite ve gruplar oluşturulmuş olup bu komite ve gruplar denetimle ilgili belli konularda komisyona teknik görüş raporları sunmaktadırlar. Politik gerekçelerle de olsa AB deki gelişmeler UFRS de olduğu gibi UDS ile bütünleşmeyi göstermektedir.

Ülkemizde ise Sermaye Piyasası Kurulu 13 Aralık 1987 tarihinde kendine tabii ortaklıkların denetimini düzenlemek amacıyla Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim hakkında Yönetmelik'i yayınlamıştır. Bu yönetmeliğe bağlı olarak Bağımsız Denetim Kuruluşları oluşturulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu daha sonra yayınladığı tebliğlerle denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasları, denetim standartlarını, raporlama ilke ve kurallarını belirlemiştir. Sermaye Piyasası Kurulu son zamanlarda yaşanan denetim skandalları sonucu bunların önüne geçmek amacı ile çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası paralelinde, Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Seri:X, No:19 sayılı Tebliği (02.11.2002) yayınlamıştır.

Ülkemizde denetim alanındaki önemli gelişmelerden biri de 13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile bunu izleyen yönetmelik ve tebliğlerdir.

Sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallara büyük ölçüde Seri X, No:16 sayılı Tebliğde yer verilmiştir. 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca hazırlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde de denetim standartlarına yer verildiği görülmektedir. Muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması görevi TÜRMOB tarafından 9 Şubat 1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na (TMUDESK) verilmiştir TMUDESK'in amacı; ulusal muhasebe ve denetim standartlarını uluslararası standartlarla uyumlu olarak saptamak ve yayınlamaktır. Ancak, TMUDESK'in bu muhasebe standartları oluşturma görevi, 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'un 27. maddesinde yapılan değişiklikle yeni kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmiştir. Şu anda bu Kurul, muhasebe alanındaki standartların çıkarılmasına yönelik çalışmalarında belli bir aşama kaydetmesine karşın, muhasebe denetimi alanında herhangi bir standart yayınlamamıştır. Ülkemizde denetim alanında en önemli gelişlerden biri de 22 Ocak 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun kurulmasıyla gerçekleşmiştir. TÜDES, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik

Kanunu'na göre meslek ruhsatı sahibi olan meslek elemanlarının denetim faaliyetleri ile başka kanunlarla verilen denetim işlemlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmesi için uluslararası denetim standartlarını saptaması ve yayınlaması amacıyla TÜRMOB tarafından kurulmuştur. TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak, 2002 yılı sonu itibariyle IFAC'a bağlı olarak çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB International Auditing and Assurance Standards Board) tarafından hazırlanarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları'nın tercümesini yapmıştır. TÜDESK'in yapmış olduğu Uluslararası Denetim Standartları'nın tercümesi yakın tarihte TÜRMOB tarafından yayınlanmıştır. Aşağıda ülkemizdeki düzenlemelerde yer alan denetim standartlarının, karşılaştırma yapılmasına olanak sağlayacak şekilde, ABD genel kabul görmüş denetim standartlarındaki sınıflandırma çerçevesinde açıklanmasına yer verilecektir.

Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı

Sermaye Piyasası Kurulu'nun "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ"inde genel hatlarıyla, mesleğe girecek olan kişilerin, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını almış ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları zorunluluğu, bağımsız denetim kuruluşlarının, denetçilerinde mesleki yeterliği aramak ve sağlamak zorunda oldukları ve hizmet içi eğitim ve staj sürelerine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebesi Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda ise meslek mensubu olacaklarda aranacak şartlar kapsamlı olarak açıklanmıştır.

Bağımsızlık Standardı

Gerek genel kabul görmüş denetim standartlarında, gerekse mesleki ahlak kurallarında ayrı bir başlık olarak ele alınan bağımsızlık konusu Sermaye Piyasası Kurulu tarafından "mesleki faaliyetlerin, dürüst ve tarafsız bir şekilde yürütülmesini sağlayacak bir anlayış ve davranışlar bütünü" olarak tanımlanmaktadır. Tebliğ'in 10. maddesinde, "denetçiler çalışması sırasında, çıkar çatışmalarından uzak kalmak, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek bir müdahaleye imkan vermemek, denetim

sonucunda ulaştıkları görüşlerini başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporunda açıklamak zorundadırlar” denilmektedir. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’in 11. maddesinde ise, bağımsızlığı ortadan kaldıran hallerin ne olduğuna yer verilmiştir. 13. maddede yine bağımsızlık standardına ilişkin olarak, bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılması yasaklanan işler belirtilmiştir.

Sarbanes Oxley Yasası sonrasında yapılan düzenlemeler ve alınan önlemlerin paralelinde Sermaye Piyasası Kurulu da, Seri:X, No:19 sayılı “Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Tebliğ”i yayınlamıştır. Buna göre Tebliğ’in 1. maddesi ile Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’in denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıran durumları içeren 11. maddesine Sarbanes-Oxley Yasasındaki düzenlemeye uygun olarak üç fıkra eklenmiştir.

3568 sayılı Kanunda da bağımsızlık ilkesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

Genel kabul görmüş denetim standartlarında mesleki özen olarak ele alınan konular, Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerinde “mesleki özen ve titizlik” kapsamında ele alınmıştır. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’in 12. maddesinde, mesleki özen ve titizliğe ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. 3568 sayılı Kanun’da ise mesleki özen ve titizlik standardına ilişkin yeterli bir açıklama yer almamaktadır. Yalnız SM, SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 6. maddesinde “meslek mensupları çalışmalarını sırasında, çıkar çatışmalarından uzak kalırlar ve görevlerini sürdürürlerken mesleki özen ve dikkati gösterirler” denilmektedir.

Planlama ve Gözetim Standardı

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde denetim çalışmalarının etkin bir şekilde planlanması gerektiği ve sorumlu ortak baş denetçinin gözetim sorumluluğunun kapsamına yer verilmiştir.

SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 53 ve 54. maddelerinde de planlama ve gözetim standardına ilişkin açıklamalar dar kapsamlı da olsa yer almaktadır.

İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı

İç kontrol sisteminin incelenmesi standardına ilişkin açıklamalara Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Tebliğ'inde yer verilmiş ve yine aynı maddede denetçinin, uygulayacağı denetim tekniklerinin türünü, uygulama zamanını ve kapsamını belirlemek amacıyla, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorunda olduğu belirtilmiştir.

3568 sayılı Kanun'da ise bu standarda ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Ancak sadece SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 52. maddesinde sayılan denetim öncesinde saptanacak hususlar safhasında "iç kontrol organizasyonun durumu" şeklinde bir madde yer almaktadır.

Kanıt Toplama Standardı

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ de denetçilerin denetim esnasında kanıt toplama zorunluluğuna; kanıt toplamanın amaçlarına ve kanıt toplama sırasında yaralanılacak olan denetim tekniklerine yer verilmiştir. 3568 sayılı Kanun'da ise başlı başına kanıt toplama standardına yer verilmemiştir. Ancak SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 55. maddesinde "Bilgi ve Belgelerin Toplanması" başlığı altında bu konu ele alınmaktadır.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin denetim raporunda açıklanmasını gerektiren bu standarda ilişkin açıklamalara Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'de yer verilmiştir ve eğer genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmalar tespit edilirse, bu sapmaların mali tablolar üzerindeki etkisinin sürekli ve özel denetimlerde tam olarak, sınırlı denetimlerde ise makul bir yaklaşımla hesaplanarak

raporda belirtilmesi gerektiği belirtilmiştir. 3568 sayılı Kanun kapsamında ise bu standarda ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’de bağımsız denetim raporunun, muhasebe politikalarının bir önceki yıllara tutarlı olarak uygulanıp uygulanmadığını, muhasebe politikalarında bir değişiklik varsa bu değişikliği tam olarak belirtir şekilde düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. 3568 sayılı Kanun kapsamında ise bu standart ile ilgili herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı

Sermaye Piyasası Kanunu’nda, Bağımsız Dış Denetim Hakkında Tebliğine göre genel kabul görmüş muhasebe kavramlarından tam açıklama kavramına uygun bulunmaması halinde bu husus gerekçeleriyle birlikte raporda belirtilmelidir. 3568 sayılı Kanun’da ise bu standarda ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Görüş Bildirme Standardı

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’in 35. maddesi denetim raporları ve görüş bildirmeye ilişkindir. Tebliğin 39. maddesinde ise denetçinin vereceği görüşü etkileyebilecek hallerden bahsedilmiştir.

3568 sayılı Kanun’da ise; SM, SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 58 ve 59. maddelerinde bu standarda ilişkin açıklamalar yer almaktadır. 58. maddede denetim raporunun şeklen nasıl olması gerektiğine yer verilirken, 59. maddede ise; görüş bildirme ve denetim raporu çeşitlerine açıklık getirilmiştir.

Sonuç olarak, ülkemizde denetim standartlarına, 3568 sayılı Kanun’un bazı hükümlerinde ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğleri’nde yer verildiğini görüyoruz. Ancak her iki düzenleme de incelendiği zaman, buradaki standartların, ABD genel kabul görmüş denetim standartlarında olduğu gibi sistematik bir şekilde değil, kanun, yönetmelik ve tebliğlerde dağınık bir şekilde yer aldığı görülmektedir. Bu olumsuzluğa

rağmen Sermaye Piyasası Kurulu'nun yaptığı düzenlemelerin büyük ölçüde ABD genel kabul görmüş denetim standartlarıyla paralellik taşıdığı söylenebilir. Ayrıca Sermaye Piyasası Kurulu'nun, daha önce de bahsettiğimiz denetim alanında yaşanan bir takım olumsuz olayların önüne geçmek amacıyla çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası ile getirilen düzenlemelere de yayınlamış olduğu Seri:X, No:19 sayılı “Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Tebliğ”i ile uyum sağladığını görmekteyiz. 3568 sayılı Kanun'un ise tam anlamıyla ABD genel kabul görmüş denetim standartlarını karşılamaktan uzak olduğu söylenebilir.³⁹

Bu standartların hiç biri kar amaçsız örgütler –vakıflar ve dernekler- için özel düzenlemeler içermemektedir.

PCAOB'un kendi standartları yürürlüğe girinceye kadar geçerli olduğunu belirttiği FASB düzenlemelerine ilişkin olarak, kar amacı gütmeyen işletmeler için yapılan denetimlerde referans olarak alınacak kanun ve düzenlemeler genel olarak aşağıda sıralanmıştır:⁴⁰

- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board –FASB) tarafından çıkarılmış olan standartlar
- Finansal Muhasebe Genel Kavramları No:4 – “Kar amacı gütmeyen organizasyonlarda finansal raporlama amaçları” (Financial Accounting Concepts – SFAC No:4)
- SFAC No:6; “Mali Tabloların Unsurları”
- 93 no'lu Finansal Muhasebe Standardı; “Kar Amacı Gütmeyen İşletmelerde Amortismanların Tespiti”
- 95 no'lu Finansal Muhasebe Standardı; “Nakit Akım Tabloları”
- 116 no'lu Finansal Muhasebe Standardı; “Yapılan bağışların ve alınan bağışların muhasebeleştirilmesi”

³⁹ Dönmez; Berberoğlu; Ersoy; s.52-78

⁴⁰ “The United Way 2001 Final Audit Guide”,
<http://www.uwsv.org/programs/2001FINALAuditGuide.pdf> (Erişim Tarihi: 12.04.2005)

- 117 no'lu Finansal Muhasebe Standardı; “Kar amacı gütmeyen işletmelerin mali tabloları”
- 124 no'lu Finansal Muhasebe Standardı; “Kar amacı gütmeyen işletmelerde yatırımların muhasebeleştirilmesi”
- AICPA tarafından yayınlanan Denetim Rehberi, Gönüllü Sağlık ve Hizmet Kuruluşlarının Denetimi
- AICPA Statement of Position; SOP 78-10; Kar amacı gütmeyen işletmelerde muhasebe ilkeleri ve raporlama uygulamaları
- OMB Genelge A-133

A-133 numaralı Genelge de kar amacı gütmeyen işletmelerin denetimi ile ilgili bir takım düzenlemeleri içermektedir. (Circular A-133) Kar amacı gütmeyen işletmelerin gittikçe çoğalması ve sektörün büyümesi bunların denetimini ve denetimin nasıl yapılacağı konusunda yol gösteren düzenlemelerin oluşturulmasını gerekli kılmıştır. Önceleri her kurum kendisi için bir takım denetim düzenlemeleri oluşturmaya çalışmış bu da denetim konusunda bir çok başlılık ortaya çıkarmıştır.

1971 yılında Yönetim ve Bütçe Ofisi, OMB (Office of Management and Budget), yapılacak denetimi standart hale getirmeyi amaçlayan A-102 no'lu genelgesini yayınlamıştır ancak bu genelge kar amacı gütmeyen işletmeler için bir düzenleme getirmemiştir. Daha sonra A-110 no'lu kar amacı gütmeyen işletmelere yönelik olan genelge yayınlanmıştır. Buna göre,

- Amaçları karşılayacak etkili bir finansal yönetim ve iç kontrol prosedürleri oluşturulmalı
- Muhasebe işlemlerinin doğruluğu sağlanmalı
- Denetim bulgularının olması gereken zamanda ve doğru çözümleri sunabilmesi için sistemli metotlar geliştirmelidir.

Ofis, daha sonra bir çok genelge yayımlayarak denetimle ilgili düzenlemelerini geliştirmiştir.

A-133 no'lu genelge oluşturulacak denetimin kapsamını belirlemekte ve denetçinin yayımlayacağı raporun özelliklerini tanımlamaktadır. Raporlamada bulunması gereken hususlar:

- Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu
- İç kontrol sisteminin yasal düzenlemelere uygunluğu sağlama konusunda ne derece yeterli olduğu
- Raporlamayı etkileyebilecek önemli kontrol zayıflıkları
- Önemli bulgular yada uygunsuzluklar
- Hile yada yasa dışı faaliyetler
- Önceki denetim bulguları ve tavsiyeleri ⁴¹

Finansal Yönetim Standartları

Finansal yönetim sistemlerinin yürütülmesi için pek çok alternatif yöntem mevcuttur. İşletme kendi faaliyet özelliklerine göre bu yöntemlerden herhangi birini benimseyebilir.

- Kurum tüm mali işlemleri hakkında doğru ve yeterli bilgiyi sağlayacak bir muhasebe yapısına sahip olmalıdır.

⁴¹ Kalin, Daniel H. , “Auditing Nonprofit Entities Under Circular A-133”, The CPA Journal, <http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/09691543.htm> (Erişim Tarihi: 09.12.2004)

- Bütçede yer alan maliyet sınıflarına göre giderler uygun bir şekilde kaydedilmeli ve kayıtlar gerçekleşen harcamalar ile bütçelenen rakamları karşılaştırmaya izin verecek nitelikte olmalıdır.
- Muhasebe kayıtları güncel olarak gerçekleştirilmeli ve her ay sonu da bu kayıtlar tutturulmalıdır.
- Her kayıt bir belgeye dayanmalıdır.
- Maaşları 25.000 USD üstünde olan her personel için personel faaliyet raporları hazırlanmalıdır.
- Kayıtlar izleyen finansal yıldan itibaren üç yıl boyunca saklanmalıdır.

İç Kontrol Standartları

Tüm kurumlar toplanan bağışların, varlıkların ve diğer gelir kaynaklarının amaçlara uygun bir şekilde kullanılmasını sağlamak üzere bir takım kontroller oluşturmalıdırlar. Kontrol, organizasyon içerisindeki üyelerin görevlerinin dağıtılmasıyla ve dolayısıyla hiç kimsenin tek başına bir işlemin başından sonuna kadar her sürecinde yer almasına imkan verilmemesi ile sağlanabilecektir. Küçük organizasyonlarda görevlerin tamamen ayrımı söz konusu olmamakla birlikte görevlendirilmelerin dikkatli bir şekilde yapılması ile etkili kontrol yöntemleri elde edilebilir. İç kontrolü sağlamada pek çok basit yöntem vardır. Bunlardan bazıları :

- Nakitler girdiği anda kayıtlara alınmalı ve günlük olarak bankaya yatırılmalıdır.
- Banka hesaplarının çekleri imzalayan kişi dışında biri tarafından aylık olarak mutabakatı yapılmalıdır.
- Küçük miktarda nakit tutar bir sorumluya teslim edilmeli ve bankadan yapılması gerekli ödemeler dışındaki tüm ödemeler buradan yapılmalıdır.
- Satıcılara sadece onaylanmış fatura karşılığında ödeme yapılmalıdır. Zira bu faturalar kayıtlara esas teşkil edecektir.

- Bir varlığın fiziki sorumluluğunu üstlenmiş kişi aynı zamanda bu varlıklara ilgili kayıtlardan da sorumlu tutulmamalıdır.

- Personel yerleştirmeleri ve bunlara ilişkin ücretlerle sorumlu tutulmuş kişi bu ücret ödemelerini imzalayan kişi ile aynı olmamalıdır.

Denetim Standartları

Kar amacı gütmeyen işletmelerde tutulan kayıtlar denetimin yapılmasına imkan verecek nitelikte olmalıdır. Organizasyonlara bağış yapan taraflar bu şirketlerin sıkı bir şekilde denetlenmesini ve de denetim sonuçlarına rahat bir şekilde ulaşabilmeyi beklemektedirler.

- OMB A-133 no'lu genelge yıllık harcaması 300.000 USD yada daha fazla olan kar amacı gütmeyen işletmeleri bu genelgede belirtilmiş olan şartlara uygunluk açısından denetlenmekle yükümlü tutmuştur.

- A-133 denetimleri, bağımsız denetim firmalarınca gerçekleştirilir.

- Harcamaları 300.000 USD'den daha düşük olan işletmelerin bu genelgeye göre denetlenmesi gerekmemektedir.⁴²

1.2.3. KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLARDA BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ

Ülkemizde kar amacı gütmeyen işletmelerin sayısı günden güne artmakta ve sektör gittikçe büyümektedir. Ayrıca kurumlar faaliyet alanlarını da oldukça genişletmiştir.

Vakıf ve derneklerin en büyük gelirlerini bağışlar oluşturmaktadır. Sağlanan bu bağışların işletme amacına uygun olarak kullanılması gerek bağış yapan kişiler için, gerekse bu kurumların hizmetinden yararlanacak kişiler için son derece önemlidir. Kar

⁴² National Endowment for the Arts Office of Inspector General, **Financial Management Guide For Nonprofit Organizations**, Washington:August 1997

amacı gütmeyen işletmelerin finansal bilgilerinin güvenilirliğinin ve faaliyetlerinin denetimi işletme ile ilgili tarafların kapsam genişliği bakımından kar amacı güden işletmelere göre çok daha önemli olmakla birlikte bu kurumların ülkemizde etkin bir şekilde denetlendiğini söylemek ne yazık ki pek de mümkün değildir.

Kurumlar elde etmiş oldukları imkanların ihtiyaç sahibi kişilerin hizmetine sunulması açısından etkili ve verimli bir denetim sürecinden geçmesi ve bu denetim sonuçlarının ilgili kamu otoriteleri ile diğer taraflara raporlanması son derece önemlidir.

Tezimizin izleyen bölümlerinde bu işletmelerin denetim ilke ve esaslarına ilişkin ayrıntılarına yer verilecektir.

2. DERNEKLER VE VAKIFLARLA İLGİLİ HUKUKİ DÜZENLEMELER

2.1. DERNEKLERLE İLGİLİ HUKUKİ DÜZENLEMELER

2.1.1. Derneklerin Kuruluşu

04.11.2004 tarihinde kabul edilen 5253 no'lu Dernekler Kanunu'nun 3. maddesinde fiil ehliyetine sahip gerçek ve tüzel kişilerin önceden izin almaksızın dernek kurabileceği hükme bağlanmıştır. Bununla birlikte Türk Silâhlı Kuvvetleri ve kolluk kuvvetleri mensupları ile kamu kurum ve kuruluşlarının memur statüsündeki görevlileri hakkında özel kanunlarında getirilen kısıtlamalar saklı tutulmuştur. Buna göre, dernek kuracakların medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmaları ve 18 yaşını doldurmuş olmaları yeterli bulunmaktadır.

Aynı maddenin devamında onbeş yaşını bitiren ayırt etme gücüne sahip küçüklerin; toplumsal, ruhsal, ahlakî, bedensel ve zihinsel yetenekleri ile spor, eğitim ve öğretim haklarını, sosyal ve kültürel varlıklarını, aile yapısını ve özel yaşantılarını korumak ve geliştirmek amacıyla yasal temsilcilerinin yazılı izni ile çocuk dernekleri kurabileceği veya kurulmuş çocuk derneklerine üye olabileceği hükme bağlanmıştır.

Oniki yaşını bitiren küçükler yasal temsilcilerinin izni ile çocuk derneklerine üye olabilirler ancak yönetim ve denetim kurullarında görev alamazlar. Çocuk derneklerine onsekiz yaşından büyükler kurucu veya üye olamazlar.⁴³

Dernek kurma hakkına değindiğimiz şu noktada kurulamayacak olan dernekleri de belirtmekte fayda bulunmaktadır ki genel olarak Anayasamızda belirtilmiş temel ilkelere aykırı ülkenin ve milletin bölünmez bütünlüğünü Cumhuriyeti, Atatürk ilke ve devrimlerini ve Atatürk'ün kişiliğini hedef alan derneklerin kurulması yasaklanmıştır.

Ayrıca, dernekler siyasi parti isimleri yada faaliyette bulunması yasaklanmış derneklere ilişkin isimleri kullanamazlar.

Derneklerin kuruluş faaliyetleri ve bu faaliyetlerin yürütülmesi sırasında uygulanacak adımlar aşağıda alt başlıklar altında sıralanmıştır.

a) Dernek Tüzüğü

Derneklerin kuruluşunda ilk adım kanunda öncelikle bir dernek tüzüğünün hazırlanması olarak belirtilmiştir. Bu tüzük derneğin kuruluş amacından bu amacı gerçekleştirmek üzere bulunacağı faaliyetlere ve bu faaliyetleri yürütürken uyacağı esaslara kadar dernekle ilgili tüm hususları içeren bir rehber niteliğindedir. Tüzükte belirtilmiş faaliyet sınırlarının dışına çıkılamayacağı göz önünde bulundurulduğunda aslında tüzük dernek için rehberden çok uyulması zorunlu bir iç kanun niteliğindedir.

Her tüzükte ilgili olduğu derneğin adı, merkezi, amacı ve bu amaçla yürüteceği faaliyetleri, üyelik şartları, genel kurul tarihleri, kurulların yetki tanımları, şubelere ilişkin usul ve esaslar, üyelik ücretleri, borçlanma usulleri, iç denetim esasları, tüzüğe ilişki değişiklik koşulları ile tasfiye usul ve esasları yer alır ve bunlar bulunması zorunlu olan hususlardır.

⁴³“Dernekler Kanunu”,5253 sayılı kanun,
http://www.alomaliye.com/5253_sayili_kanun_dernekler_kanunu.htm (Erişim Tarihi: 10.04.2006)

b) Kuruluş İzni

Dernekler, kuruluş bildirisini ve eklerini merkezlerinin bulunduğu mahallin en büyük mülki amirliğine vermek suretiyle tüzel kişilik kazanırlar.⁴⁴

Kuruluş başvurusu için gerekli belgeler,

- Tüzük (4 adet asıl ve bütün sayfaları imzalı)
- Bilgisayar veya daktilo ortamında doldurulmuş Kuruluş bildirimini 4 adet (karşılıkları kurucular tarafından imzalı)
- Kurucuların onaylı nüfus cüzdanı örnekleri
- Dernek kurucuları arasında tüzel kişilerin bulunması halinde bu tüzel kişilerin unvanı, yerleşim yeri ve kuruluş belgesi ile tüzel kişiliklerin organları tarafından yetkilendirilen gerçek kişi de belirtilmek kaydıyla bu konuda alınmış kararın fotokopisi.
- Kurucular arasında yabancı dernek veya dernek ve vakıf dışında kar amacı gütmeyen kuruluşlar bulunması halinde bu tüzel kişilerin dernek kurucusu olabileceğini gösteren İçişleri Bakanlığınca verilmiş izin belgesi.
- Kurucular arasında yabancı uyruklular varsa bunların Türkiye'de yerleşme hakkına sahip olduklarını gösteren belgelerin fotokopileri.

olarak sıralanmıştır.⁴⁵

c) Kuruluş Bildirisi ve Tüzüklerin İncelenmesi

2908 sayılı Dernekler Kanunu'nun 10. maddesinde sadece bir ilde faaliyette bulunacak derneklerin kuruluş bildirisini ve eklerin doğruluğu ile tüzüklerin valiliklerce

⁴⁴ “2908 Sayılı Dernekler Kanunu”,
<http://www.tapu.gov.tr/gebzekadastro/Kanun/2908%20SAYILI%20DERNEKLER%20KANUNU.doc> (Erişim Tarihi: 10.04.2006)

⁴⁵ İstanbul Valiliği Bilgi İşlem Merkezi, “Dernek Kuruluşu İçin İstenen Belgeler”, *Kuruluş İzinleri*,
<http://idm.istanbul.gov.tr/Default.aspx?pid=3390> (Erişim Tarihi:10.04.2006)

otuz gün içinde, birden çok ilde faaliyet gösterecek derneklerin kuruluş bildirisini ve eklerinin doğruluğu ve tüzüklerinin İçişleri Bakanlığınca doksan gün içerisinde inceleneceği hükme bağlanmıştır.

İncelenen hususlarda kanuna bir aykırılık tespit edilmesi halinde, bunların giderilmesi geçici yönetim kurulundan yazı ile istenir. Bu yazının tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde belirtilen noksanlıklar tamamlanmaz veya kanuna aykırılık giderilmezse mahallin en büyük mülki amirinin ihbarı üzerine Cumhuriyet savcılığı derneğin feshi için yetkili mahkemeye başvurur. Ayrıca derneğin faaliyetlerinin de durdurulması isteyebilir.

Kuruluş bildirisinde ve tüzüklerde Kanuna aykırılık ve noksanlık bulunmaz veya Kanuna aykırılık veya noksanlıklar belirtilen süre içerisinde giderilmiş bulunursa, kuruluş bildirisini ve tüzükleri inceleyen makam keyfiyeti derneğe yazı ile bildirir.

Böylelikle derneğin kuruluşuna ilişkin yasal prosedürler tamamlanarak ilan aşamasına geçilmiş olunur.

d) İlan

Dernek tüzüğü ve ikametgahı, yapılan bildirimden itibaren on beş gün içinde mahalli bir gazetede, gazete çıkmayan yerlerde ise il merkezinde çıkan bir gazetede yayımlanır. Bu gazetenin beş nüshası, yayımı tarihinden itibaren en geç on beş gün içerisinde, geçici yönetim kurulu tarafından merkezin bulunduğu yerin en büyük mülki amirliğine verilir. Tüzüklerde ve dernek ikametgahında yapılan değişikliklerde aynı usule tabidir.

e) İlk Genel Kurul Toplantısı

Dernekler, tüzüklerinin gazetede yayımlandığı günü izleyen altı ay içinde ilk genel kurul toplantılarını yapmak ve organlarını oluşturmak zorundadırlar. Bu zorunluluğa uyulmaması halinde, mahallin en büyük mülki amiri derneklerin kendiliğinden dağılmış sayılmasına karar verir.

f) Dernek Kütüğü ve Kayıt İşleri

İçişleri Bakanlığınca Emniyet Genel Müdürlüğünde ve illerde emniyet müdürlüklerinde derneklerin kaydolunacağı Dernekler Kütüğü tesis olunur.Emniyet Genel Müdürlüğündeki Dernekler Kütüğüne, bütün federasyon, federasyon ve dernekler ile şubeleri ve merkezleri yurt dışında bulunan derneklerin Türkiye'de açılmış şubeleri kaydolunur. İllerdeki dernek kütüğüne, merkezleri o il sınırları içinde bulunan konfederasyon,federasyon ve dernekler ile şubeleri ve merkezi başka illerde veya yurt dışında olan derneklerin o il sınırları içinde açılan şubeleri kaydolunur.

2.1.2. Derneklerin İşleyişi

Her dernek tüzel kişiliğe sahip olmasının verdiği bir gereklilikle Genel Kurul, Yönetim Kurulu ve Denetim kurulu oluşturmak zorundadır.

Genel Kurul derneğin en yetkili karar organını temsil etmektedir. Dernekle ilgili her türlü konuyu karara bağlar. Bu konulara dernek tüzüğüne değiştirilmesi de dahildir. Yönetim kurulu genel kurulca karara bağlanmış usul ve esaslar çerçevesinde derneğin idaresini yürütür. Denetim Kurulu en az üç asil üç yedek olmak üzere genel kurulca seçilmiş üyelerden oluşan ve dernek tüzüğü çerçevesinde faaliyet ve hesapları altı ayı geçmeyen aralıklarla inceleyip bu incelemesini bir rapora bağlayan kuruldur.

2.1.3. Muhasebe Düzeni

Dernekler de tıpkı diğer işletmelerde olduğu gibi bilanço esasına göre yada işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Derneklerce kullanılacak defterlerin notere yada dernekler birimine onaylatılması gerekmektedir.

İşletme hesabı esasına göre tutulacak defterler; Karar Defteri, Üye Kayıt Defteri, Evrak Kayıt Defteri, Demirbaş Defteri, İşletme Hesabı Defteri ve Alındı Belgesi Kayıt Defteridir. İşletme Hesabı Defteri dernek adına alınan gelirler ve yapılan giderlerin açık ve düzenli olarak işlendiği defterdir.

Bilanço Esasına göre tutulacak defterler, Karar Defteri, Üye Kayıt Defteri, Evrak Kayıt Defteri, Alındı Belgesi Kayıt Defteri, Yevmiye Defteri, Büyük Defter ve

Envanter Defteridir. Yevmiye Defteri, Envanter Defteri ve Büyük Defterin tutulma usulü ile kayıt şekilleri Vergi Usul Kanunu ile bu Kanununun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri esaslarına göre yapılır.

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

Derneklerde hesap dönemi bir takvim yılıdır. Hesap dönemi 1 Ocak'ta başlar ve 31 Aralık'ta sona erer. Yeni kurulan derneklerde hesap dönemi kuruluş tarihinde başlar ve 31 Aralık'ta sona erer.

Dernek gelirlerinin tahsilinde alındı belgesi kullanılır. Bastırılan alındı belgelerinin seri ve sıra numaraları ile diğer baskı işlerinde kusur bulunup bulunmadığı, sayman üyece kontrol edilir. Alındı belgeleri, gelir tahsil etme görev ve yetkisine sahip bulunanlara, sayman üyelerce imza karşılığı verilir ve kullanıldıktan sonra imza karşılığı geri alınır. Bu işlemler Alındı Belgesi Kayıt Defterinde gösterilir.

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

Dernek kasasında bulundurulabilecek para miktarı, ihtiyaçlar dikkate alınarak yönetim kurulunca belirlenir.

Dernek giderleri ise fatura, perakende satış fiş, serbest meslek makbuzu gibi harcama belgeleri ile yapılır.

Dernekler tarafından kişi, kurum veya kuruluşlara yapılacak bedelsiz mal ve hizmet teslimleri Ayni Yardım Teslim Belgesi ile yapılır. Kişi, kurum veya kuruluşlar tarafından derneklere yapılacak bedelsiz mal ve hizmet teslimleri ise Ayni Bağış Alındı Belgesi ile kabul edilir.

İşletme hesabı esasına göre kayıt tutan dernekler yıl sonlarında (31 Aralık) "İşletme Hesabı Tablosu" düzenlerler. Bilanço esasına göre defter tutan derneklerin yıl

sonlarında (31 Aralık), Maliye Bakanlığınca yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerini esas alarak bilanço ve gelir tablosunu düzenlemeleri yeterlidir.

2.1.4. Derneklerin Denetimi

Kanunda derneklerin denetimi şu şekilde düzenlenmiştir:⁴⁶

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

Derneklerde denetim esaslarına ilişkin detaylı açıklamalara izleyen bölümlerde yer verilmiştir.

2.2. VAKIFLAR HAKKINDA HUKUKİ DÜZENLEMELER

2.2.1. Vakıfların Kuruluşu

Vakıf kurma işlemi tek taraflı irade beyanına dayanır. Hukukumuzda da vakıflar, vakıf kurma serbestisi prensibinden hareketle düzenlenmiştir. Medeni Kanun'un 102. maddesinde öngörülmüş olan şekil şartlarına uymak suretiyle herkes, hem vakıf kurma hem de kuracağı vakfın amacını seçme serbestisine sahiptir.

Medeni Kanun'un 102. maddesine göre; vakıf kurma iradesi, resmî senetle veya ölüme bağlı tasarrufla açıklanır. Vakıf, yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır.

Vakıf kurucusunun irade beyanını resmi olarak açıklamak üzere yazılı hale

⁴⁶ Nuran, Cömert Doyrangöl; “*Yerel Yönetimlerin, Vakıf, Dernek ve Sendikaların Denetimi*”, XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ekonominin Denetim Düzeni ve Muhasebe, TURMOB, Eylül 1997, s.338

getirdiği belge resmi senet olarak adlandırılır. Resmi senet dernek tüzüğü ile aynı işlevi görür. Vakfın adı, adresi, amacı ve bu amacı gerçekleştirmek için yürütülmesi gereken faaliyetlerin niteliği ile ilgili kurallar,vakıf organları gibi tüm bilgileri içerir ve tıpkı dernek tüzüğü gibi resmi senedin de vakıflar yönünden bağlayıcılığı söz konusudur.

Resmi senetle vakıf kurma işleminin temsilci aracılığıyla yapılması, temsil yetkisinin noterlikçe düzenlenmiş bir belgeyle verilmiş olmasına ve bu belgede vakfın amacı ile özgülenecek mal ve hakların belirlenmiş bulunmasına bağlıdır.⁴⁷

Kişinin kendi iradesiyle vermiş olduğu vakıf kurma kararını yazılı hale getirip tescil ettirmesi sonucunda vakfın kuruluş işlemleri tamamlanmış olmakta ve tüzel kişiliğini kazanmaktadır.

Vakıf kurucusu olabilmek için de dernek kurucusu olma şartlarında olduğu gibi fiili ehliyete sahip olmak gerekmektedir ve yine vakıflar da dernekler gibi belli bir amacı gerçekleştirmek üzere kurulmuş olmalıdır. Vakıf kuruluşları irade beyanına dayandığından kurucu kimsenin beyanı ile amaç da ortaya çıkmış olur ve bu amaca uygun olarak vakıf faaliyetleri şekillenir. Vakıflar genel olarak yardım amaçları için kurulurlar ve yine onlar için de amacın milletin bütünlüğünü bozmaya yönelik tehditler içeren nitelikte olmaması esastır. Vakıf amacının değiştirilmemesi hususu Türk Medeni Kanunu'nun 75. maddesi ile hükme bağlanmıştır. İstisna durum ise amacın niteliğinin artık vakıf kurucusunun isteğiyle çelişmesi surumudur ki bu husus için kanunun 80/1. maddesinde istisna getirilmiştir.

Resmi senetle kuruluşun yanı sıra vakıflar vasiyetname ile de kurulabilir. Bu kuruluşta adından da anlaşılacağı gibi kişi, ölümünden sonra sahip olduğu malvarlığını kendi iradesi ile nasıl yönetiliyorsa yine öyle yönetilmesi için bunların tamamını ya da bir kısmını düzenleyeceği bir vasiyetname ile tüzel kişilik kazanacak bir vakfa bırakmakta ve kişinin ölümünden sonra bu vasiyetname de kurulan vakfın resmi senedi olmaktadır.

⁴⁷ Ercan Yıldırım; Halil Söyler, “Dernek ve Vakıflar ile İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi”,<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2002063168.htm> (Erişim: 11.11.2004)

2.2.2. Vakıflarda İşleyiş

Vakıflarda da derneklerde olduğu gibi tüzel kişilik olmanın vermiş olduğu bir sonuçla genel kurul, yönetim kurulu ve denetim kurulu olmak üzere üç organ mevcuttur. Genel kurul en yüksek karar organıdır ve resmi senette belirtilmiş faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ile ilgili tüm kararları alır. Alınan bu kararlar yönetim kurulunca yürütülür. Yönetim kurulu aynı zamanda bütçeyi, faaliyet raporlarını hazırlar, şubelere ilişkin kararlar alır ve genel kurulca kendisine verilmiş diğer görevleri erine getirir. Denetim kurulu ise vakfın faaliyetlerini ve bu faaliyetler çerçevesinde oluşturulmuş olan hesapları denetleyen organdır. Defter ve belgeler üzerinden yürütülen bu denetim için belli bir zaman öngörülmüş olmasa da her yıl sonu itibariyle hesaplar kurulca denetlenerek bir rapora bağlanır.

Yeni kurulmuş vakıflara tanınan bir yıllık süre dışında, yapıları gereği bilanço esasına göre defter tutmaları uygun olmayan vakıflar dışında kalan tüm vakıfların bilanço esasına göre defter tutmaları esastır.

Vakıfların uyması gereken bir diğer yükümlülük de paralarını Vakıflar Bankası ya da bir diğer devlet bankasına yatırma zorunluluğudur. Yatırılacak paranın ana kaynağı bağış ve yardımlardır. Ancak bağış ve yardım toplayabilme, resmi senette konuya ilişkin hüküm bulunması şartına bağlanmıştır. Ayrıca toplanan bağış ve yardımlar Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından bastırılan bağış ve yardım makbuzları ile gerçekleştirilmelidir.

2.2.3. Vakıflarda Muhasebe Düzeni

Kar amacı güden ve gütmeyen işletmeler arasındaki amaç, gaye farklılığı muhasebe uygulamalarına da yansımaktadır.

Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tüzüğün değişik 29. maddesinde vakıfların Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce gönderilecek hesap planına uyacakları belirtilmiştir.

Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce, Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü de alınarak, vakıflardaki mali işlemlerin belli kavram ve ilkeler çerçevesinde muhasebeleştirilmesini

sağlamak ve sonuçta ilgililere tutarlı ve karşılaştırılabilir mali tablolar sunulmasını temin etmek ve böylece denetim faaliyetlerini kolaylaştırmak amacıyla “Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı” hazırlanmıştır.

Türk Medeni Kanununa göre kurulan bütün vakıflar bu Muhasebe Hesap Planına uyacaklar ve vakıfın amacı ve ihtiyacı doğrultusunda gerekli hesapları kullanarak muhasebe kayıtlarını yapacaklardır. Hesapların tamamının kullanılma zorunluluğu yoktur. Maliyet hesabı kullanma zorunda olan vakıflar hesap planı sonundaki 7/B seçeneğine göre kayıtlarını yapacaklardır.

Yeni kurulan vakıflar ile (vergi muafiyeti olanlar hariç) Vakıflar Genel Müdürlüğüne işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına izin verilen vakıflar bu hesap planına uyup uymamakta serbest bulunmaktadır.

Batı ülkelerinde kar amacı gütmeyen bazı işletmeler için muhasebe ilkeleri yayınlanmıştır. Özellikle ABD'de üçüncü sektör olarak tanımlanan, kar amacı gütmeyen işletmeler için, temel muhasebe ilke ve prensiplerinin geliştirilmesi yönünde çok yönlü çalışmalar yürütülmektedir.

Vakıflardaki mali işlemlerin belli kavram ve ilkeler çerçevesinde muhasebeleştirilmesini sağlamak ve sonuçta ilgililere tutarlı ve karşılaştırılabilir mali tablolar sunulmasını temin etmek ve böylece denetim faaliyetlerini kolaylaştırmak amacıyla “Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı” hazırlanmıştır.

Vakıflar tek düzen hesap planı çalışması üç ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, muhasebe temel kavramları açıklanmıştır. Kar amacı güden ticari işletmeler için geliştirilen muhasebe temel kavram ve ilkeleri vakıflar için de benimsenmiştir.

İkinci bölümde, mali tablolar başlığı altında bilanço ve Gelir-Gider Tablosu ilkeleri açıklanmıştır.

Üçüncü ve son bölümde, vakıflar için tek düzen genel hesap planı geliştirilmiştir. Planda yer alan hesaplar tek tek ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.2.4. Vakıflarda Denetim

Vakıflar, her şeyden önce vakfedenin iradesi doğrultusunda hemen tüm vakıflarda oluşturulan denetleme kurulunun veya belirlenmiş denetçinin denetimine tabidirler. Söz konusu iç denetim organları, bir hesap dönemi içerisinde en az bir kere olmak üzere herhangi bir günde vakfın faaliyetlerini denetlerler. Bu denetimlerde vakıfların faaliyetlerinin resmi senette belirlenmiş amaçlara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine, mal varlığının gerektiği gibi etkin kullanılıp kullanılmadığına, muhasebe kayıtlarının usulüne uygun tutulup tutulmadığına bakılır. İnceleme raporları, rapor olarak vakıf genel kuruluna sunulur.

Vakıflarda denetim düzenlemelerine ilişkin detaylı açıklamalara izleyen bölümlerde yer verilmiştir.

3. YABANCI ÜLKELERDEKİ UYGULAMALAR ÇERÇEVESİNDE KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLARDA DENETİM VE AMERİKA ÖRNEĞİ

3.1. Genel Açıklama

Günümüzde bir gönüllü kuruluş kurmak, veya ona katılmak ya da ondan ayrılmak, evrensel bir hak olarak kabul edilmektedir. Örgütlenme özgürlüğü doğal olarak Avrupa İnsan Hakları Konvansiyonu ile de güvence altına alınmıştır. Her ne kadar bazı Avrupa ülkeleri, asgari sayıda vatandaşının ya da söz konusu ülkede yaşayan yabancı uyruklu kişinin de katılmasını şart koşmakta ise de; genelde herhangi bir kimsenin, bir gönüllü kuruluş veya vakıf kurabilmesi mümkündür. Yargı çevrelerinin özel hukuk ile kamu hukuku arasında ayırım yaptığı durumlarda, hem gönüllü kuruluşlar hem de vakıfların özel hukuk varlığı olduğu kabul edilmektedir. Bütün ülkelerde gönüllü kuruluşlar ya da vakıflar için açık bir tanım yapılmadığı gibi gönüllü kuruluşlar ile vakıflar arasında temel bir ayırım da yapılmamıştır. Bununla birlikte gönüllü kuruluşları, kar amacı gütmeyen özel bireylerin bir araya gelerek kamu yararına hizmet etmeleri olarak tanımlamak mümkündür. Buna karşın, vakıflar bağış ya da düzenli bir gelir kaynağı olan ve kamu yararı için çalışan varlıklar olarak tanımlanmaktadır. Bir çok Avrupa ülkesinde gönüllü kuruluşların yasal olarak kuruluşu

genelde, üyelerinin (yönetim kurulu) listesi ve tüzüklerinin ilgili Resmi Gazetede yayımlanmasıyla gerçekleşmektedir. Yasal kuruluş (daha doğru bir ifade ile şartlı olan tescil), kuruluş tüzüğünün yasaya uymadığı gerekçesiyle reddedilebilmektedir. Bu koşullar altında gönüllü bir kuruluşun tescilinin reddi tamamıyla idari bir mesele olmakta ve kuruluşun tüzüğü konusunda herhangi siyasi bir yargıya delalet etmemektedir. Dolayısıyla bunun, vergilendirme açısından özel durumları kabul edilmeyen kuruluşların durumundan titizlikle ayrı tutulması gerekmektedir. Bütün vakıfların tüzel kişiliği vardır; bu da normal olarak tüzüklerinin vb. yayımlanmasıyla elde edilmektedir. Bununla birlikte vakıflar için, gönüllü kuruluşlardan ayrı olarak, tüzüklerinin yasaya tam uygun olduğunun saptanması (genelde, sürekli malvarlığı düşünülür) ve yönetimin başarılı olması için öngörülen malvarlığının hedeflerini gerçekleştirmeye yeteceğinin bir ön tespiti yapılmaktadır.⁴⁸

Genel hukuk yargılama hakkı içinde ne gönüllü kuruluşlar ne de vakıflar için özel bir yasal kuruluş biçimi yoktur. Bunun yerine yasal korunma isteyen kuruluşların, faaliyette buldukları alana bağlı olarak seçebilecekleri bir takım biçimler vardır. En çok rastlanı ortakların iştirak hisseleri oranında sorumlu olduğu şirket türüdür ki bu, kâr dağıtmayan şirkettir. Ancak konut derneği ya da “yardım derneği” gibi başka türlerine de rastlanmaktadır. Aynı zamanda Kraliyet Berati (Royal Charter) ya da özel Parlamento Yasası (Act of Parliament) ile kurulmuş olan (nispeten ender rastlanan) hayırsever gönüllü kuruluş ve vakıf örnekleri de bulunmaktadır. Şöyle veya böyle her yerde yasal kuruluş vardır. Ancak bunun doğurduğu hukuki ehliyet derecesi her zaman büyük değildir. Bazı Avrupa Birliği ülkelerinde hukuki ehliyet (en azından söz konusu kuruluş tüzüklere uyduğu sürece) sınırsızdır. Ama öyleleri de vardır ki ne gönüllü kuruluşlar ne de vakıflar ilgili kamu makamının açık izni olmadan bağış ve miras alamayacakları gibi gayrimenkul sahibi de olamamaktadırlar. Bütün ülkeler, kamu yararına olduğu varsayılan bazı gönüllü kuruluşlara genelde dolaysız vergilendirme konusunda bazı ayrıcalık tanımaktadır. Bunu ya şirketlerden ve başka kâr getirisi olan girişimlerden alınan vergilerden muaf tutarak veya şirketlerin ödedikleri vergiden daha düşük vergiler salarak yada verginin tahakkuk etmeyeceği asgari bir gelir eşiği koyarak

⁴⁸ “Meclis Araştırması Komisyonu Raporu”,
www.tbmm.gov.tr/komisyon/kamu_vakiflari_arastirma/ss699m.htm - 530k – (Erişim Tarihi: 11.01.2006)

yapmaktadırlar. Bu vergi ayrıcalıkları birden çok şekillerde olabilmektedir. Gönüllü kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf oldukları durumlarda yerine gelir vergisi ödeyebilmekte, bazı devletler gönüllü kuruluşun veya vakfın sahip olduğu veya işgal ettiği gayrimenkullerden emlak vergisini ya hiç almamakta ya da kısmen almaktadır. Ayrıca istihdam vergilerinden de kısmi muafiyetlere ender olarak rastlanmaktadır.⁴⁹

Avrupa düzeyinde, gönüllü sektör konusunda ciddi çapta bilgisizlik hüküm sürmektedir. Temel verilerin bulunmayışı, bilim adamları ve politika oluşturucuları arasında, oldukça yakın zamana kadar hüküm süren ilgisizliği yansıtmakla kalmamakta, aynı zamanda uygun bir örnekleme çerçevesi bulunmadığını da göstermektedir. Kuruluşların yıllık giderlerine ilişkin veriler incelendiğinde, ülkeler arasında önemsiz derecede farklılıkların olduğu görülmektedir. Genel olarak, refah durumları nispeten daha yüksek olan diğer ülkelerdeki gönüllü kuruluşlar maaş ve ücret giderlerinin daha yüksek olduğu gözlenmektedir. Doğal olarak, büyük kuruluşların giderleri, genelde basit birer gönüllü kuruluş olan federasyon yönetiminden daha yüksek gerçekleşmektedir. Birçok gönüllü kuruluş, belirli bir seviyede, şu veya bu şekilde kamu makamlarından, çoğu kez de bireylerden veya özel bağış sahiplerinden destek almaktadır. Yine birçoğu kendi imkanlarıyla faaliyetlerini sürdürmekte, gelirlerini üye aidatı, hizmet veya diğer ürün satışlarından elde etmektedir. Ortalama olarak tipik bir Avrupa gönüllü kuruluşu öz kaynaklarının yaklaşık % 62'sini, şu veya bu şekildeki ekonomik faaliyetten elde etmektedir. Yani ya doğrudan hizmet satışından veya sözleşme çerçevesinde kişilerden ya da yayın gibi ürünlerin satışından etmektedir. Gönüllü kuruluşların muhtelif kaynaklardan elde ettiği meblağlarda bunların nispi önemine göre çok değişimler görülebilmektedir. Eldeki bilgilere göre gönüllü kuruluşların faaliyette buldukları alanlara göre dağılımı aşağıya çıkarılmıştır:

Sosyal Hizmetler	% 57
Eğitim ve Araştırma	% 46
Kalkınma ve Konut	% 40

⁴⁹ "Meclis Araştırması Komisyonu Raporu",
www.tbmm.gov.tr/komisyon/kamu_vakiflari_arastirma/ss699m.htm - 530k – (Erişim Tarihi: 11.01.2006)

Kültür ve Eğlence	% 36
Uluslararası Faaliyetler	% 35
Medeni Haklar ve Savunma	% 35
Sağlık	% 26
Hayırseverlik ve Gönüllülük	% 23
Çevre	% 18

Yukarıdaki verilerden de anlaşıldığı üzere, pek çok gönüllü kuruluş ana amacı dışında da faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu çok işlevsellik, gönüllü kuruluşlarca benimsenen bir felsefi yaklaşım örneği olup, çoğunlukla içinde buldukları şartları belirli bir yöredeki yardım veya bilginin ana kaynağı olarak yansıtmaktadırlar. Aynı alanlarda çalışan gönüllü kuruluşların giderleri ve malvarlığına bakıldığında, sosyal hizmetler ve sağlık alanında çalışan kuruluşların harcamalarının en yüksek düzeyde olduğu görülmektedir. Ana ilgi alanları medeni haklar ve savunma olan gönüllü kuruluşlar ve federasyonların giderleri ve malvarlıkları ise en aşağı düzeydedir.⁵⁰

Ülkelerin hukuk sistemlerine göre kar amaçsız örgütlerin türleri, kuruluş, faaliyet ve denetim esasları farklılıklar göstermektedir. Pek çok alanda olduğu gibi muhasebe standartları ve bağımsız denetim konusunda dünya uygulamalarına yön veren en ayrıntılı ve yeni çalışmalar ABD’de yapılmaktadır. İyi bir örnek oluşturacağı düşüncesiyle tezde ABD’deki kar amaçsız örgütlerde denetim konusu ele alınarak izleyen bölümlerde açıklanmıştır.

3.2. ABD’de Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda Denetim

3.2.1. ABD’de Kar Amaçsız Sektör Hakkında Genel Bilgi

Amerika Birleşik Devletlerinde kar amaçsız sektör denildiğinde bu sektöre dahil işletmeler pek çok farklı şekilde örgütlenmiş olarak karşımıza çıkmaktadır.

⁵⁰ “Meclis Araştırması Komisyonu Raporu”,
www.tbmm.gov.tr/komisyon/kamu_vakiflari_arastirma/ss699m.htm - 530k – (Erişim Tarihi: 11.01.2006)

Aşevlerinden, hastanelere, eğitim enstitülerinden tiyatrolara genel bir fayda sağlamak amacıyla insanlara hizmet veren çok sayıda farklı örgüt mevcuttur. Amerikanın pek çok yerinde toplumu daha güçlü, daha güvenli ve daha iyi hale getirmek amacıyla bir araya gelmiş bireyler topluluğuna rastlamak mümkündür. Kar amacı gütmeyen işletmeler yaygın olarak kişilerin ihtiyaçlarını herhangi bir kar amacı gütmeyen sağlayan organizasyonlar olarak bilinmektedir. Kurumlar bu sayede gönüllü olarak bir takım faaliyetlerde bulunan kişilere de bu fırsatı sağlamış olmaktadır.⁵¹

Tezimizin bu bölümünde amaç Amerika'da kar amaçsız sektör için mevcut bulunan en güncel bilgileri özetlemek, sektörün şaşırtıcı genişliği ile kapsamına dikkat çekmek ve kar amacı gütmeyen işletmelerin toplum içerisindeki asıl rolünü tanımlamaktadır.

Amerika Birleşik Devletlerinde kar amaçsız organizasyonların bazıları 501 (c) (3) olarak bilinen vergiden muafiyet hakkını elde etmiş kurumlardır. Bu kurumlar gönüllü kurumlar ve özel vakıflar olarak sınıflandırılmaktadır. Gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır ve bireylerden ya da faaliyetlerinden elde ettikleri faydalar vergilendirilmemektedir. Bu kurumların yalnızca dini, bilimsel, yardım ya da eğitim amaçları ile faaliyette bulunmaları şarttır. 2003 yılında mevcut olan en güncel bilgilere göre, bu kurumların toplam sayısı 837.027'dir. Bunların 288.150'sinin brüt kazançları 25.000 \$'ın üzerindedir ve bu nedenle IRS'a (Internal Revenue Service) raporlama yapmakla yükümlüdürler. Kalan % 66'lık bölümü ise IRS'a raporlama yapmakla yükümlü olmayan küçük işletmeleri kapsamaktadır. Bunlar genel olarak gençlik spor vakıfları, aile birlikleri, kurtarma ekipleri ve gelirleri 25.000 \$'ın altında kalan diğer küçük işletmelerdir. Özel vakıflar bu kurumlar içerisinde %11'lik bir bölümü kapsamaktadır ve bunların %19'u IRS'a raporlama yapmakla yükümlüdür.

⁵¹ "The United States Nonprofit Sector", National Council of Nonprofit Associations, http://www.ncna.org/_uploads/documents/live/us_sector_report_2003.pdf, (Erişim Tarihi:14.06.2006)

Amerika Birleşik Devletlerinde Kar Amaçsız Sektör , 2003		
Vergiden Muaf Kurumlar	IRS'e kayıtlı kurumlar (Brüt Gelirleri 5.000\$'ın üzerinde)	IRS'e Yıllık Raporlama Yapan Kurumlar (Brüt Gelirleri 25.000\$'ın üzerinde)
501 (c)(3) Kurumları		
Gönüllü Kurumlar	837.027	288.150
Özel Vakıflar	103.021	66.398
Toplam	940.048	354.548
Diğer 501 (c) Kurumları		
501 (c)(4) Sosyal Yardım Kurumları	116.857	31.004
501 (c)(5) Tarımsal İşçilik Kurumları	56.668	23.951
501 (c)(6) İşletmelerce kurulmuş Vakıflar	70.963	35.385
501 (c) Diğer Kurumlar	212.924	62.157
Toplam	457.412	152.497

1993-2003 yılları arasında IRS'a raporlama yapmakla yükümlü kurumların sayısında % 68'lik bir artış görülmüştür. Buna bağlı olarak harcama tutarları ve aktif büyüklükleri de büyüme göstermiştir. Buna göre 1993 yılında Amerika'da toplam 171.317 adet kurum varken 2003 yılında bu rakam 288.150'ye yükselmiştir. Bu kurumlar 1993 yılında toplam 503,6 milyar \$ harcamaya ve 866,4 milyar \$ aktif büyüklüğe sahip iken 2003 yılında bu tutarlar harcamalar için 944,9 milyar \$ ve aktif büyüklük için ise 1.764,4 \$'a ulaşmıştır. Raporlama yapmakla yükümlü kurumların büyük bir bölümünü amaçları direkt olarak insana yönelik olan kurumlar teşkil etmektedir. (%34) Bu kuruluşların verdikleri hizmetler gençlik örgütlerinden, aile desteklerine ev bulma hizmetlerinden afet yardımına kadar oldukça geniş bir yelpaze şeklinde karşımıza çıkmaktadır. İkinci en büyük kategoriyi ise, % 18 ile eğitim ve % 13 ile sağlık sektörü oluşturmaktadır.

Kurumların gelir kaynakları günden güne artan bir seyir göstermektedir. En büyük kaynak kurumların türlerine göre sunmuş oldukları programlardan elde ettikleri gelirdir. Bu gelirler toplam gelirlerin % 72'sini oluşturmaktadır. Üçüncü sırada %14'lük bir yüzde ile özel bağışlar yer almakta iken üçüncü sırada % 9'luk bir yüzde ile kamudan elde edilen bağışlar yer almaktadır. Bunu dışında kalan gelirlerin büyük bölümünü ise yatırımlardan elde edilen gelirler oluşturmaktadır.

Kar amacı gütmeyen kuruluşların büyük çoğunluğu küçük ve orta ölçekli işletmelerden oluşmaktadır. 2003 yılında kurumların %77'si toplam varlık tutarları 1.000.000\$'ın altında kalan işletmelerden oluşmaktadır. Bu kurumlar sektörde yer alan toplam varlıkların sadece %2'sini temsil etmektedirler. Bunun aksine, kurumların sadece %5'inin toplam varlıkları 10.000.000\$'dan daha büyüktür. Ancak, bu büyük ölçekli kurumlar sektörün toplam varlıklarının %88'ini ellerinde bulundurmaktadırlar.

3.2.2. Sarbanes Oxley Yasasındaki (SOA) Düzenlemeler Kapsamında Kar Amaçsız Örgütlerde Denetim

Sarbanes Oxley Kanunu, 2001 yılında ortaya çıkan Enron skandalı ile birlikte Amerikan kurumsal sektörüne olan güveni yeniden yapılandırma amacıyla 30 Haziran 2002'de kabul edilmiştir. Kanun finansal işlemlerin ve denetim prosedürlerinin gözleminde şirket yöneticilerine uymaları gereken önemli kamusal standartlar getirmiştir. Kanun kar amacı gütmeyen işletmeler için de önemli düzenlemeler getirmiştir. Kanuna göre bu kurumlardaki yönetim etkili bir yönetim politikası geliştirmek zorundadır. Sarbanes Oxley, sadece Amerikan kamu sektöründeki şirketleri etkilemekte ve denetçilerin müşterilerden tam olarak bağımsız hale gelebilmesini amaçlamaktadır. Sarbanes Oxley Kanunu, kar amacı gütmeyen işletmelerde ortaya çıkabilecek sistematik hatalara önemli cevaplar sunmaktadır.⁵²

Sarbanes Oxley Kanunu'nun çıkarılma amaçları maddeler halinde aşağıda açıklanmıştır:⁵³

- Kurumlarda oluşturulmuş kurullar ve denetim komiteleri için yeni standartlar oluşturmak,
- Kurum yönetimi için yeni muhasebe standartları ve yaptırımlar oluşturmak,
- Bağımsız denetçiler için yeni bağımsızlık standartları oluşturmak,

⁵² The Sarbanes-Oxley Act and Implications for Nonprofit Organizations, Board Source and Independent Sector, 2003

⁵³ "Sarbanes Oxley Tutorial - SOX Compliance Information", Sarbanes-Oxley Tutorial, <http://sixsigmatutorial.com/SOX/Sarbanes-Oxley.aspx> (Erişim Tarihi:21.03.2006)

- SEC'e bağılı olacak şekilde bir Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu kurulmasını sağlayarak kamu firmalarının gözetimini gerçekleştirmek ve muhasebe standartlarını yayımlamak.

Yukarıda sayılan amaçlardan da anlaşılacağı gibi kanun kamu şirketlerinin denetimi için yeni standartlar belirlemek amacıyla oluşturulmuş yeni bir kurum olan Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu'nun (PCAOB) da rolünü oluşturmakta ve görevlerini tanımlamaktadır. Kanun uygun denetim komitesi üyelerinin seçimi ve raporlama prosedürlerinin olması gerektiği gibi uygulanması amacıyla izlenmesi gereken süreci de açıklamaktadır. Kanun ayrıca belge saklama ve yolsuzluklara karşı yasaların eksik kaldığı pek çok noktayı gerek kar amaçlı gerek kar amaçsız kurumlar için getirdiği yeni düzenlemelerle kapatmayı hedeflemektedir. Aşağıda yeni kanunla gelen önemli düzenlemelerden bazıları kar amaçsız kurumlarla ilişkileri de göz önünde bulundurularak açıklanmaya çalışılacaktır.⁵⁴

Yeterli Kalitede ve Bağımsız Bir Denetim Komitesi: Bir denetim komitesi oluşturarak işletmenin muhasebe ve finansal raporlama sürecinin bu komite tarafından denetlenmesini sağlama. Daha küçük işletmelerde denetim komitesinin işini finans komitesi de yürütebilir. Genellikle küçük ölçekli işletmeler ayrı bir denetim komitesine sahip değilken orta yada büyük ölçekliler de ayrı bir denetim komitesi mevcuttur. Kar amacı gütmeyen işletmelerde, denetim komitesi üyelerinin mali tabloları anlayıp yorumlayabilecek yeterlilikte olması ve finansal kararları alabilmesi gerekmektedir. Denetim komiteleri kurumun bağımsız denetçileri üzerinde de direkt kontrole sahip olmalıdır. Örneğin Denetim İşe Başlama mektupları (engagement letter) yönetime değil denetim komitesine gönderilmelidir. Denetim komitesi seçeceği denetim firmasının denetim sürecini başarıyla gerçekleştirebilecek yeterliliğe sahip olduğu konusunda ikna olmalı ve denetçinin çalışmalarını dikkatli bir şekilde gözden geçirmelidir. Denetim sonuçlarını denetçi ile birlikte değerlendirmeleri buna göre oluşturulan raporu ve önerileri kurula sunmalıdır. Denetim komitesi üyeleri bağımsız olmalıdır, iş tanımları yazılı kurullarla belirtilmiş olmalı ve tüm komite üyelerince benimsenmiş olmalıdır. Bağımsızlık kavramı kanunda iki şarta bağlanmıştır; yönetim birimlerinden birinde rol

⁵⁴ The Sarbanes-Oxley Act and Implications for Nonprofit Organizations, Board Source and Independent Sector, 2003

almamak, bir başka profesyonel hizmet dolayısıyla şirketten dolayı yada doğrudan bir fayda sağlamamak. Denetim komitesi üyelerinden en az birinin finansal uzman statüsünde olması gerekmektedir. Aksi takdirde alınan kararların rasyonelliğini açıklayabilmek güçleşecektir. SEC (The Securities and Exchange Commission) denetçinin kişisel eğitimine ve deneyimine özel önem vermiştir.⁵⁵

Üst Yönetim: Kurum mali tabloların doğruluğunu ve bütünlüğünü, iç kontrollerin yeterliliğini değerlendirecek bir üst yönetime sahip olmalıdır. Bu yönetim de kendisi için bir takım kurallar geliştirmeli ve bu kurallar doğrultusunda kontrollerini gerçekleştirmelidir. Kurumun politika ve prosedürlerini belirlemeli ve bunları sürekli olarak güncellemelidir.⁵⁶

Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları: Denetçiler bağımsızlıklarını zedeleyici her türlü unsurdan uzak durmalıdırlar. Bunun için de genel kural denetçinin herhangi bir yönetim faaliyetine katılmaması ve daha sonra denetlenmesi gerekebilecek herhangi bir işlemi yapmamasıdır. Sarbanes Oxley, denetçilerin bir takım faaliyetleri yapmasını yasaklamıştır: İç denetim, defter tutma, mali sistemleri kurma vb... Sarbanes Oxley Kanunu, denetim firmalarının periyodik olarak değişimini gerektirmemekle birlikte beş yılda bir denetim partnerlerinin- sorumlu ortak baş denetçinin değişimini öngörmektedir. Ancak Kar Amacı gütmeyen işletmeler hakkındaki bilgi birikiminin kısıtlı olması bu değişimi güç kılmaktadır. Bu nedenle de rotasyonun daha uzun süreli olması mantıklı hale gelmektedir.⁵⁷

Kanun ayrıca denetçilere, organizasyon tarafından kullanılmakta olan tüm kritik muhasebe politika ve prosedürlerinin denetim komitesine raporlaması, bunların

⁵⁵ The Sarbanes-Oxley Act and Implications for Nonprofit Organizations, Board Source and Independent Sector, 2003

⁵⁶ The Sarbanes-Oxley Act and Implications for Nonprofit Organizations, Board Source and Independent Sector, 2003

⁵⁷ "Sarbanes Oxley Act What Nonprofit's Need To Know", *Technical Assistance for Community Services*, <http://www.tacs.org/qa/dirtemplate.asp?pID=123> (Erişim Tarihi: 09.12.2004)

yönetim ile tartışılması ve bunları iyileştirebilecek bir takım çözüm önerilerinin sunulması sorumluluğunu getirmiştir.⁵⁸

Mali Tablolar: Üst Yönetim mali tabloların finansal koşullara ve işletme faaliyetlerine uygun bir şekilde sunulup sunulmadığını onaylamalıdır. Bundan sorumlu kişi onayı verecek yeterlilikte finansal bilgiye sahip bulunmayabilir. Bu durumda kendisine yardımcı olacak bir finansal uzman bulundurulması şarttır.

PCAOB kendi standartları yürürlüğe girinceye kadar AICPA'nın alt komitesi olan FASB'nin tezin 1.2.2.2 Bağımsız Denetim Standartları bölümünde açıkladığımız denetim standartlarının geçerli olduğunu açıklamıştır.

Kar amacı gütmeyen işletmelerle ilgili olan taraflar, organizasyonun her yönüyle özellikle de performansı ve muhasebe sistemi ile ilgili bilgi sahibi olmayı istemekte ve bunları sorgulamaktadırlar. Sorularına bulacakları cevabın kaynağı olarak da mali tabloları kullanabilmeyi istemektedirler. Ancak, kar amacı gütmeyen işletmelere ait finansal tablolar genel olarak kar amaçlı işletmelerinkine göre farklılıklar göstermekte ve bir organizasyondan organizasyona değişen bir yapı göstermektedirler. Bu da bilgi toplamayı zorlaştırmaktadır. Tüm bunlara bağlı olarak Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), aşağıda amaçları sıralanan çeşitli bildirimler yayınlamıştır:

- Tüm kar amacı gütmeyen işletmeler için muhasebe ve raporlama uygulamalarını standart hale getirmek;
- Tüm tarafların çıkarlarına cevap verebilecek düzeyde genel ve temel bilgiyi sağlayabilmek;
- Kurum hizmetleri, bu hizmetleri sağlayabilmek için gerekli olan kalite düzeyi, yöneticilerin varlıklar üzerindeki performansı gibi bilgilere erişimi sağlayabilme.

Mali tablolar gerçekleşen tüm işlemlerin kayıtlara alınması ile hazırlanmış olmalıdır. Alacaklar, peşin ödenen giderler, arsa ve araziler, makine tesis cihaz, borçlar ve diğer tüm kalemler bilançoya dahil edilmiş olmalıdır.

⁵⁸ The Sarbanes-Oxley Act and Implications for Nonprofit Organizations, Board Source and Independent Sector, 2003

Tüm bu kalemlerin uygun biçimde kayıtlara alınması dönem sonunda hazırlanacak mali tablo sonuçlarının gerçeği yansıtmasını sağlayacaktır.

Kar amacı gütmeyen işletmelere ait mali tablolar bir bağımsız denetçi tarafından yıllık olarak denetimden geçmelidir. Denetim genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütülmelidir. Kar amacı gütmeyen kuruluşların denetiminde denetçinin göz önünde bulundurması gereken hususlar şunlardır:

- Genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları
- Bütçe ve gerçekleşen sonuçlar arasındaki ilişki
- Dönemsellik ilkesine uygun olmayan bağış ve sözleşmeler

Sektör ve çalışma koşulları sürekli olarak değiştiğinden denetim stratejisi de her yıl revize edilmelidir. Büyük yada küçük tüm uyumsuzluklar denetçilerce tespit edilmeli düzeltme amacıyla değerlendirmeli ve yönetimin dikkatine sunulmalıdır.⁵⁹

Denetçi ve kurum öncelikle bir işe başlama mektubu aracılığıyla (engagement letter), yapılacak denetimin türünü ve kapsamını ana hatlarıyla belirginleştirmelidir.

Kurum denetçinin denetim standartlarına uygun olarak denetimini sürdürmesini engelleyecek bir tutum içine girmemelidir, denetçi ise böyle bir durumda raporunda olumsuz görüş beyan edecektir.

Kurumun iç kontrol yapısının incelenmesi ve değerlendirilmesi de yine denetim standartlarından biridir. Bu inceleme denetçinin uygulayacağı testlerin türüne ve kapsamına karar vermesinde de yardımcı olmaktadır. İnceleme sonucunda bazı bölümlerin geliştirilme ihtiyacı belirlenebilir, denetim programı bu bölümlere göre şekillenebilir. Ayrıca ulaşılan sonuçlar doğrultusunda yönetimle görüşülerek çeşitli önerilerde bulunulabilir.

⁵⁹ The National Public Accountant , “Practical Guidance for Accountants Who Audit Nonprofit Organizations”,2003, <http://www.cpaboard.state.nc.us/PracticalGuidance.htm> (Erişim Tarihi: 09.05.2005)

3.2.3. Hesaplar Bazında Bağımsız Denetim Uygulamaları

Kar amacı gütmeyen işletmelerin denetimi genel olarak kar amacı güden işletmeler ile benzerlikler göstermektedir. Ancak FASB denetçilerin kar amacı gütmeyen işletmelerin denetiminde karşılaştığı bir takım özel zorunluluklar belirlemiştir. Bunlar aşağıda tartışılmıştır:

3.2.3.1. Bilanço Hesaplarının Denetimi

Kasa

Kasa denetimi genel olarak kar amacı güden işletmelerde olduğu gibidir. Fark kar amacı gütmeyen işletmelerin çok daha fazla nakit hesabına sahip olmasıdır. Hesapların bir kısmı sabit olmakla birlikte bir kısmı da geçici olarak açılan hesaplardır. Bazı durumlarda her fon kaynağı ayrı bir hesabı gerektirmektedir, dolayısıyla da hesaplar normal işletmelere göre daha sık kapatılmaktadır. Denetçiler nakitlerin doğru bir şekilde sunulup sunulmadığından emin olmalarına yardımcı olacak bir program geliştirmek zorundadırlar.

Alacaklar

Kar amacı gütmeyen işletmeler için genel olarak iki tür alacak söz konusudur. Bunlardan birincisi, yardım ve bağışlar, ikincisi ise sağlanan hizmet karşılığı hak edilmiş olan ücretlerdir. Yardım ve bağışlar, belli bir şarta bağlı olmaksızın gönüllü olarak yapılan varlık transferleri ve ödemelerdir. Varlıklar nakit olabileceği gibi gayrimenkul, menkul, teminat yada bir hizmet bağısı da olabilir. Kar amacı gütmeyen işletmeler bu alacaklarının tahsilini genellikle kurmuş oldukları ayrı bir departman aracılığıyla gerçekleştirirler. Bu departman tarafından tahsil edilen alacak tutarları ile muhasebe tarafından kayıtlara alınan alacak tutarlarının mutabık olması gerekmektedir. Nakit yardımların tamamının kayıtlara alındığı konusunda emin olmak denetçinin en önemli hedefidir. Bunun için de yapılabilecek en temel kontrol mekanizması nakit girişleri ile bu girişlerin kayıtlarının ayrı departmanlarca üstlenilmesidir. Nakit olmayan alacakların kontrolü nispeten daha kolaydır. Bunun için denetçinin karar vermesi gereken noktalar yapılan bağışın denetim döneminin içinde olup olmadığı, uygun bir

şekilde kayıtlara alınıp alınmadığı ve miktarının doğru olup olmadığıdır. Ayrıca şüpheli duruma düşmüş alacaklar için yönetimce ayrılmış bulunan karşılıklar konusunda da denetçi tutarın uygunluğuna karar verecektir.

Diğer Alacaklar

Kar amacı gütmeyen işlemlerde çok fazla nakit girişi olmaktadır. Örneğin özel okul ücretleri, danışmanlık ücretleri, dernek ve kulüp ücretleri, sağlık ve hizmet organizasyonlarına yönelik ücretler vb. Bu gelir ögeleri bağış sınıfına girmemekte ve kar amaçlı işletmelerdeki döviz işlemleri ile aynı sürece tabi olmaktadır. Bu alacakların denetimindeki en genel yol müşteri ile bağlantıya geçilerek yapılan doğrulama tekniğidir. Söz konusu kurumlar için müşteri sınıfına girecek kimseler öğrenciler, aileler, hastalar... vbdir. Üçüncü taraflarla irtibata geçerek yapılan denetim çalışması denetimin güvenilirliğini de artırmaktadır. Çünkü bu denetimler sonucu elde edilen kanıtlar dış kaynaklardan sağlanan kanıt niteliğindedir ve her zaman müşteri belgelerinden elde edilmiş iç kanıtlara göre daha üstün niteliklidir. Kar amacı gütmeyen işletmelere borçlu olan kişiler denetçilerin doğrulama çalışmasındaki rolünü benimsemeyip iş birliğine girme konusunda tereddüt edebilmekte ve bu doğrulamaların gerekliliği konusunda denetçi ile hem fikir olmayabilmektedirler. Bu nedenle denetçiler alacakların varlığını tespit etmek için alternatif yöntemler de kullanmak zorundadırlar.

Yatırımlar

Kar amacı gütmeyen işletmeler tüm varlık ve borç teminatlarını kazanılmış ve kazanılmamış gelir ve giderlerini mali tablolarında bugünkü değerleriyle göstermek zorundadırlar. Yani yatırımlardan sağlanan gelirler net varlıklarda artış yada azalış olarak raporlanmalıdır.

Gayrimenkuller, Makine Tesis Cihaz

Uygulama genel olarak kar amaçlı işletmeler olduğu gibidir. 1990 yılından önce kar amacı gütmeyen işletmelerin amortisman ayırma zorunluluğu bulunmamaktaydı. Bunu nedeni ise çoğunluğunun denetimden geçmemesi ve yine çoğunluğunun amortisman ayırmaya konu olacak unuz ömürlü varlıklara sahip

olmamasıydı. Ancak günümüze bakıldığında bu varlıkların maliyetini kurma ve gerçek değerlerini mali tablolara yansıtma önemli hale gelmiştir ve denetçiler kar amaçlı işletmelerde olduğu gibi bu kurumlarda da uygulanan teknikleri inceleyeceklerdir.

Satın alınan uzun ömürlü varlıklar gerçek maliyetleriyle kayıtlara alınmalıdırlar. Bağışla kazanılmış mallar ise bağış yapılan tarihteki rayiç bedelleri ile kaydedilmelidirler. İmkan varsa bir ekspertiz yardımı ile bu değerlendirme yapılmalıdır.

Kurum uzun ömürlü varlıklarının aktifleştirme tutarları konusunda uygulayacağı bir politika benimsemeli ve bunu açık anlaşılabilir şekilde mali tablo dipnotlarında da belirtmelidir.

Bina ve Demirbaşlarda Amortisman

Amortisman giderleri sunulan hizmete ilişkin bir maliyet olarak düşünölmeli ve kayıtlara alınırken de buna uygun olarak hareket edilmelidir. Gelir tablosunda da ilgili olduğu fonksiyona göre tutarlar dağıtılmalıdır. Uygulanan amortisman yöntemine bağlı olmaksızın denetçi, bu hesabın kontrolünde hesaplamaların uygunluğunu kontrol edecektir. Ayrıca firma kullandığı yöntemi açık ve anlaşılır bir şekilde mali tablo dipnotlarında belirtecektir.

Gelecek Aylara (yıllara) ait Gelirler

Bu tarz gelirler kurum sağlayacağı kıymetlerin yada sunacağı hizmetlerin karşılığı olarak avans niteliğinde bir nakit temin ettiğinde oluşmaktadır. Kar amacı gütmeyen işletmelerde bir mal satışı yada hizmet sunumu söz konusu değilmiş ve bu nedenle de bu kaleme konu bir işlem gerçekleşmezmiş gibi görünse de işlem takas işlemi olarak adlandırıldığında bu işletmeler içinde peşin tahsil edilmiş gelirler söz konusu olacaktır. Genel olarak yapılan kamusal bağışlar da takas işlemi olarak adlandırılırlar. Takas işlemi olarak adlandırılabilirdiği takdirde elde edilen gelirler önceden tahsil edilmiş gelirler sınıflamasına girebileceğinden kurum ve denetçi, bağışla ilgili belgeleri incelerken bağışın yapısına karar verebilmek için çok dikkatli olmalıdır.

Bağış ve Yardımlar

Bağışlar nakit ve nakit benzeri yardımları ve gelecekte yapılacağı belli bir şarta bağlı olmadan vaat edilmiş diğer yardımları kapsamaktadır. Şarta bağlı olmayan transferler, bir kurumun diğerine gönüllü olarak yaptığı karşılıksız transferlerdir. Nakit benzeri yardımlar ise, menkul kıymetler;araziler;binalar;makine tesis cihaz;araç ve tesislerin kullanımı,maddi olmayan varlıklar ve hizmetleri kapsamaktadır. Nakit ve nakit benzeri yardımların verilmesi yazılı bir sözleşme ile gerçekleşebileceği gibi sözlü olarak da yapılabilir. Ancak mali tablolar incelenirken yeterli kalite ve güvenilirlikte kanıtı sahip olabilme açısından bu bağışların yazılı taahhütnameler aracılığı ile yapılması gerekmektedir.

Yararlanılan Hizmetler

Bu tarz hizmetlerin raporlanması özel bir yetenek gerektirir. Değerlenmesi bu konuda deneyimli olmayı gerektirir. Hizmetin türüne göre bu alanlar muhasebe, mimarlık, öğretmenlik, doktorluk, hukuk vb. olabilir. Bu hizmetlerin değerlemesinde uygulanan temeller de yine dipnotlarda açık ve anlaşılır bir şekilde belirtilmelidir.

Bağışlanan Materyaller ve Araçlar

Yeniden satılma amacıyla bağışlanan yada kurumun satın alma niyetinde olduğu mallar objektif ve ölçülebilir temeller var ise rayiç bedelleri ile bir gelir kalemi olarak mali tablolara alınırlar.

Bu araçlar daha sonra bir hizmetin sunulması için kullanıldığında sunulan bu hizmetin maliyeti daha önce kaydedilmiş olan değere dayanmalıdır.

Kuruma bir binanın belli bir alanı bağışlanmış ise bu bölüm için objektif kriterlere göre karar verilecek rayiç kira değeri üzerinden kayıtlara alınır. Bağışlanan kalem yatırım amaçlı gayrimenkul ise yine bağışın yapıldığı tarihteki rayiç bedel esas alınır.

Tutarları büyük bağışların mevcut olması durumunda gelir yada gider olarak kayıtlara alınan bu tutarlar mali tablolarda açıkça belirtilmeli, ve yine bunlara ilişkin değerlendirme yöntemleri de anlaşılabilir biçimde açıklanmalıdır.

Uzun Ömürlü Varlık Bağışları

Bu tarz varlıklar da bağış yapılan tarihteki rayiç bedelleri üzerinden kayıtlara alınırlar. Uygun olması halinde ekspertiz yardımıyla belirlenmesinde fayda vardır.

Kurum varlığın kullanımına ilişkin bir faydalı ömür kısıtlaması koymamış ise genellikle bu varlıklar kullanım hakkı sınırlandırılmamış kalemler içerisinde kayıtlara alınır. Bu varlıklar için uygulanan muhasebe politikalarına mali tablo dipnotlarında yer verilmelidir.

Bazı durumlarda bağış yapan kişi tarafından varlığın kullanımı kısıtlandırılabilir. Bu durumda işletme bağışlanan varlık üzerinde bağış yapan kişinin ölümünden sonra tam mülkiyete sahip olacaktır. Böyle durumlarda varlık mali tablolarda ayrı bir sınıf içerisinde gösterilmelidir.

Borçlar Giderler ve Diğer Yükümlülükler

Bu hesaplar için de kar amacı gütmeyen işletmeler kar amacı güden işletmelerle benzerlikler göstermektedir. Örneğin her iki kurumda bordroya ilişkin giderlere sahiptir. Ancak kar amacı gütmeyen işletmelerde özellikle de özel okullarda bu giderler dönemsel farklılıklar göstermektedir. Çoğu okulun mali yıl sonu 30 Hazirandır. Ancak sözleşmeler Eylül-Haziran dönemini kapsasa da öğretmenler 12 aylık ücret talep etmektedirler. Sonuçta, kendilerine 12 aylık ödeme yapılan öğretmenler aslında 10 aylık hizmet sunmakta, dolayısıyla okullar da gerçek giderlerini yansıtabilmek için 30 Haziran itibariyle bu iki aylık ödemeyi de belirtme yükümlülüğüne girmektedirler. Bu gibi dönemsel konularda denetçiler özellikle dikkatli olmalı, yapılan sözleşmelerin kontrolünü gerçekleştirmelidirler.

Giderlerin Fonksiyonlarına göre Dağıtılması

Giderlerin yapılma amacına göre sınıflandırılması gerekmektedir. Sınıflandırılan bu giderler Fonksiyonlarına göre Giderler Tablosunda belirtilir.

Direkt Giderler, ilgili olduğu fonksiyona doğrudan dahil edilebilen harcamaları kapsar. Giderler ilgili olduğu fonksiyona dahil edilirken son derece dikkatli olunmalı ve uygun kayıtlarla bu dağıtım desteklenmelidir. Bu tarz giderlere örnek olarak maaşlar verilebilir. Maaşların dağıtım tutar hesaplamalarının uygun bir şekilde yapılması ve kayıtların gerçeği yansıtması açısından oldukça önemlidir. En çok uygulanan yöntem, çalışma zamanlarının kullanılmasıdır ancak geçmiş tecrübeler göstermektedir ki, tüm çalışanların çalıştıkları tüm zamanı gösteren ayrıntılı zaman raporları uygulamada çok da pratik olmamaktadır. Çoğu durumda her ay bir hafta için çalışma raporunun düzenlenmesi çalışanın genel çalışma durumunu ortaya koyabilmek için yeterli olabilmektedir. Her ay farklı bir hafta seçilerek çalışanın ayın farklı bölümlerinde farklı performanslara sahip olup olmadığı hakkında da fikir sahibi olunabilecektir.

Zaman raporunun gerekliliği ve bunların nasıl hazırlanacağı konusunda çalışanların bir eğitime tabi tutulması son derece önemlidir. Bu raporlar harcanan zaman ve yapılan iş hakkında özet verici yeterliliğe sahip olmalıdır, düzenli olarak sunulmalı ve ayrıca fazla mesai,seyahat izinleri,hastalık izinleri gibi farklı tüm zamanları da içermelidir.

Tüm zamanını tek bir fonksiyonda harcayan çalışanlar tanımlanmalıdır. Bu çalışanlar için herhangi bir zaman raporuna ihtiyaç duyulmayacak ve bunlara maaş adı altında yapılan tüm ödemeler o fonksiyona ait gider olarak dikkate alınacaktır. Ancak bu çalışanların görev tanımlarında bir değişiklik olup olmadığı en azından yılda bir kez periyodik olarak kontrol edilecektir.

Daha sonra birden fazla fonksiyonda görev alan çalışanlar tespit edilecektir. Daha sonra yapılan her işin tanımı yapılacak ve her fonksiyona personelin ne kadar zaman harcadığı tespit edilecektir.

Endirekt (Dolaylı) Giderler de direkt giderlere ilave olarak ilgili olduğu fonksiyona göre giderlere dahil edilmelidir. Bu giderlerin hangi fonksiyonla ilgili olduğu direkt giderlerde olduğu gibi kolaylıkla tespit edilememektedir. Bu nedenle de bu giderlerin ilgili olduğu fonksiyona dahil edilirken kullanılan temeller mali tablo dipnotlarında belirtilmelidir.

Krediler

Kar amacı gütmeyen işletmeler de zaman zaman finansal durumlarını iyileştirmek için kredi kullanabilirler. Buradaki önemli husus faiz oranlarının benzer işlemlerdeki diğer faiz oranlarıyla tutarlı olmasıdır. Mali tabloların gerçeği yansıması açısından denetçinin dikkat edeceği husus bu nokta olacaktır.

3.2.3.2. Gelir Tablosu Hesapları

Gelirler

Kar amacı gütmeyen işletmelerde bağış ve yardımlar ile yine bağış olarak bırakılan miraslar gelir kalemlerinin çok büyük bir bölümünü teşkil etmektedir. Buna ek olarak bazı kar amacı gütmeyen işletmeler varlık ve hizmet satışlarından da gelir elde edebilmektedirler. (örneğin özel okullar) Bu kalemlerin denetlenmesinde uygulanabilecek en temel yol analitik inceleme prosedürlerinin kullanılması olacaktır. Analitik inceleme prosedürleri varolan bilginin beklenenle uygunluk derecesine karar vermek için kullanılmaktadır. Denetçinin maddilik testi yapabilmesi için çok uygun bir yöntemdir. Örneğin bir özel okul 800 öğrenciye sahip ve öğrenci başına yıllık 5000 USD ücret kazanıyor ise denetçi mali tablolarda 4.000.000 USD gelir görmesi gerektiğine kolayca karar verebilecek ve bunu test edecektir. Sonuç olarak bu testler hesap bakiyelerinin testine göre çok daha pratiktir.

Giderler

Kar amacı gütmeyen işletmeler hedeflerini gerçekleştirebilmek için bir takım harcamalar yaparlar. Bunlara örnek olarak, çalışanlarına vermiş oldukları maaşları, sağladıkları diğer yardımları, kiralrı ve diğer maliyetleri gösterebiliriz. Giderlerin

fonksiyonlarına göre ayrılması ve her birinin ayrı bir kalemde izlenmesi hem denetim hem de işletme yöneticileri için yararlı olacaktır.

Personel Ücret ve Giderleri

Bu giderler kar amacı gütmeyen işletmeler için en önemli kısmı teşkil eder ve denetçinin bu giderlere en çok önemi göstermesi gerekir. Denetim prosedürleri çalışanların sabit olup olmamasına göre belirlenir. Eğer çalışanlar sabitse ve yıldan yıla büyük farklılıklar göstermiyor ise denetçi analitik inceleme prosedürlerini kullanabilecek ve verileri bir önceki yıl ile karşılaştıracak bütçelenen giderler ile gerçekleşen giderleri tespit edecektir. Bulduğu sonuçların tutarsız olması durumunda çalışmasını detaylandırarak, bunun için de örneğin personel kayıtlarını inceleyecek, hesaplamaları kontrol edecektir.

Çalışanlara sağlanan faydalar bordro üzerinden ödenen vergileri, sigortayı, bonusları, izini ve kira yardımlarını kapsamaktadır. Bu tarz giderler için de yine çalışanların sayıları ve bir önceki yıl verileri kullanılarak analitik inceleme prosedürlerinden yararlanılabilecektir.

Diğer Giderler

Bu kısım için diğer işletmelerdekinden farklı bir uygulamaya gerek bulunmamaktadır. Yine bir önceki yıl verileri ve bütçe ile karşılaştırma teknikleri uygulanabilir yada hesap için oluşturulmuş önemlilik düzeyi de temel alınarak doğrulama tekniklerine gidilebilir.

3.2.4. Örnek Bağımsız Denetim Raporu

İşletmeler mali yıl sonunda denetleniş mali tablolarının iki kopyasını sunmak zorundadırlar. Denetim raporları aşağıdaki tabloları kapsayacak şekilde olacaktır:

- Mali durumu gösteren bir tablo yada bilanço
- Gelir Tablosu
- Fonksiyon çeşitlerine göre sınıflandırılmış gider tablosu

- Nakit Akım Tablosu
- Mali Tablo Dipnotları

Bu tablolar AICPA tarafından çıkarılmış “Kar Amacı Gütmeyen İşletmeler için Denetim ve Muhasebe Rehberi” ne uygun olarak sunulmalıdır.

Denetçi tarafından hazırlanacak rapor da yine AICPA tarafından oluşturulmuş standartlara uygun olmalıdır.

Olumlu bir raporda temel olarak üç paragraf bulunmaktadır. Birinci paragrafta denetçi ilgili mali tabloları ilgili düzenlemelere göre denetlediğini, bu mali tabloların sorumluluğunun işletme yönetimine ait olduğunu kendi sorumluluğunun ise bu tabloların gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı konusunda bir fikir beyan etmekle sınırlı olduğunu ifade etmektedir.

İkinci paragrafta; denetim çalışmalarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre yapıldığı ifade edilmekte ve buna bağlı olarak kullanılan yöntemler açıklanmaktadır.

Üçüncü paragrafta ise ikinci paragrafta belirtilen yöntemlerin uygulanması sonucunda elde edilen görüş açıklanmaktadır.

3.2.5. Finansal Tabloların Yapısı ve Örnek Raporlar

Aşağıda SOA'ya göre hazırlanması gereken mali tabloların yapısı üzerinde durulmuş ve örnek raporlar sunulmuştur. Tezimizin ekinde kar amaçsız bir işletmeye ait bağımsız denetim raporu, mali tablolar ve dipnotları verilmiştir. **(EK:3)**

3.2.5.1. Finansal Durum Tablosu

- Bu tablo varlık ve borçları likidite esasına dayanarak sıralanmalıdır.

Örnek- 30 HAZİRAN 20XX TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU

- **Varlıklar**

- Nakit ve nakit benzeri varlıklar
- Alacak Senetleri
- Bağış Alacakları
- Yardım Alacakları
- Stoklar ve Peşin Ödenen Giderler
- Kısa Vadeli Yatırımlar
- Arsa Bina ve ekipmanlar
- Uzun vadeli yatırımlar

Toplam Varlıklar

- **Borçlar Ve Net Varlıklar**

- Borç Senetleri
- Peşin Tahsil edilmiş gelirler
- Bağış borçları
- Uzun vadeli borçlar

Toplam Borçlar

- Net Varlıklar

* Sınırlandırılmamış

* Geçici olarak sınırlandırılmış

* Sınırlandırılmış

- Toplam net varlıklar

Toplam Borç ve Net Varlıklar

3.2.5.2. Gelir Tablosu

Bu tablo belli bir dönemdeki varlıklarda oluşan net değişime ulaşmak için kullanılır. Gelir ve gider kalemleri; kazanç ve kayıp unsurları ayrı ayrı sınıflandırılmalıdır.

Gelir Kalemleri:

- Kamu tarafından yapılan bağışlar
- Kamu dışında yapılan bağışlar
- Yatırımlardan elde edilen gelirler
- Diğer gelirler

Gider Kalemleri:

- Hizmet giderleri
- Genel yönetim giderleri
- Bağlı işletmelere yapılan ödemeler

3.2.5.3. Nakit Akım Tablosu

Bu tablo işletmedeki nakit ve nakit benzeri varlıklardaki değişimi göstermektedir. İletmelerin dönem içerisinde yaptığı nakit ödemeler ve tahsil ettiği nakitler hakkında da bilgi sağlar. Nakit benzeri varlıklara örnek olarak ticari senetleri, sermaye piyasası kağıtlarını, vadeli üç ay yada daha kısa olan yatırımları gösterebiliriz. Nakit akım tabloları 5 ana bölümden oluşur:

- Operasyonel faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları
- Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları
- Finansal faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları

- Dönem içerisinde nakit ve nakit benzeri kalemlerde oluşan net değişim
- Nakit olmayan yatırım ve finansal faaliyetlere ilişkin ilave açıklamalar

Örnek - 30 HAZİRAN 20XX TARİHLİ NAKİT AKIM TABLOSU

- Nakit ve nakit benzeri varlıklardaki artışlar (azalışlar)
- Operasyonel faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları
 - Hizmet alıcılarından alınan nakitler
 - Bağışçılardan sağlanan nakitler
 - Taahhütnamelere dayanarak toplanan nakitler
 - Alınan faiz ve kar payları

-- Çeşitli alacaklar

-- Ödenen faizler

-- Çalışanlara ve tedarikçilere yapılan nakit ödemeler

-- Ödenen bağışlar

Operasyonel faaliyetlerden sağlanan net nakit tutarı

- Yatırım Faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları

-- Ekipman satın alma

-- Yatırımların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar

Yatırım faaliyetlerinden sağlanan net nakit tutarı

Finansal Faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları

- Bağış yatırımları

- Borç senedi ödemeleri

- Uzun vadeli borç ödemeleri

- Yeniden yatırımı sınırlandırılmış olan yatırımlardan elde edilen faiz ve kar payları

- Yıllık zorunlu ödemeler

Nakit ve nakit benzeri varlıklardaki net değişim

Dönem başı toplam tutar

Dönem sonu toplam tutar

3.2.5.4. Fonksiyonlarına göre Giderleri Sınıflayan Tablo

Bu tablonun tanımlanması için aşağıda sınıflandırması yapılmış giderler tanımlanmalıdır:

- Maaşlar: Sabit işçilere ve geçici olarak hizmetinden yararlanan işçilere yapılan ödemeler
- İşçilere Sağlanan Sigorta Emeklilik vb. Katkılar
- Bordro üzerinden ödenen vergiler
- Mesleki ücretler: İşletmeye bağlı olarak çalışmayan dışardan sağlanan fayda ve hizmetler kapsamında hizmetinden yararlanan kişilere yapılan ödemeler
- Telefon Giderleri
- Posta Giderleri
- Bina kullanım giderleri
- Makine bakım kira giderleri
- Kırtasiye giderleri
- Seyahat giderleri
- Konferans ve seminer giderleri
- Sigorta giderleri
- Amortisman giderleri
- Bağlı organizasyonlara yapılan ödemeler

3.2.5.5. Örnek Yönetim Mektubu

Her denetim işinde denetçi denetimini planlamasına ve gerçekleştirmesine izin verecek ölçüde müşterinin iç kontrol yapısını tanımalıdır. Denetçi yönetimi haberdar etmesi gereken bir takım yapısal sorunlar da fark edebilir. Bu tür sorunlar raporlanabilir hususlar yada önemli güçsüzlükler olarak adlandırılır. Bu zayıflıkların türüne ve büyüklüğüne göre denetçi üç tür yazılı formdan birini uygulayabilecektir.

i) Yönetim Mektubu

Muhasebe standartları denetçiyi işletme içinde rapora dahil edilmesi gereken bir takım unsurlar yada önemli kontrol zayıflıkları fark ettiğinde bunlar konusunda işletme yönetimini bir yönetim mektubu aracılığı ile bilgilendirmekle yükümlü kılmaktadır. Yönetim mektupları kar amacı gütmeyen işletmeleri faaliyetleri hakkında önemli bilgiler sağlamakta ve denetçi tarafından hazırlanması halinde bu mektubunda denetim raporu ile birlikte sunulması gerekmektedir.

Denetçi raporlanabilir herhangi bir hususla karşılaşmamış ise bu hususu belirteceği bir yazılı form geliştirmesi yasaklanmıştır. Çünkü denetçinin kaçıracağı bir takım hususlar olabilir ve raporlanabilir bir hususun olmadığını belirtmek bu sebeple yanıltıcı sonuçlar doğurabilir.

Örnek:

ABC İşletmesinin 30.Haziran.20xx dönemi itibariyle yaptığımız mali tablo denetimimizin planlama ve oluşturma aşamasında denetim prosedürlerimize karar verebilmek için işletmenin iç kontrol yapısını da inceledik. Ancak iç kontrol yapısı ve bu yapının işleyişinde bazı noktalar gördük ve bu noktaların Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından oluşturulmuş standartlar ışığında raporlanabilir özellikte olduğuna kanaat getirdik. Bu hususlar iç kontrol yapısının faaliyetlerini yürütmesini önemli derecede etkileyebilecek zayıflıklardır ve kanaatimizce işletmenin kayıtlarına finansal bilgileri raporlama sürecine ve mali tablolarda yer alan yönetim iddialarının güvenilirliğine de zarar verebilecek boyuttadır.

Bu rapor yalnızca denetim komitesi,yönetim kurulu üyeleri,yönetim ve işletme içindeki diğer kişilerin kullanımı ve bilgisi için hazırlanmıştır.

ii) İç kontrol yapısı ile ilgili olarak bağımsız denetçinin raporu

Genel kabul görmüş kamu denetim standartlarına bağlı bulunan kar amacı gütmeyen işletmeler için denetçilerin iç kontrol yapılarının yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına dair bir rapor düzenlemeleri gerekmektedir.

iii) Tavsiye niteliğinde mektup

Eğer denetçi incelemesi sonucunda bulduğu hususların önemli zayıflıklar olduğunu düşünmüyor ise yönetimi bilgilendirme ve yönlendirme amacıyla tavsiye niteliğinde bir mektup hazırlayabilir. Bu mektup yönetim için tavsiye niteliğinde olup raporla birlikte sunulması gibi bir zorunluluk söz konusu değildir.

3.2.5.6. Örnek İşe Başlama Mektubu (Engagement Letter)

Tarih

İşletmenin Adı ve Adresi

... Firmasına ... dönemi itibariyle sunacağımız hizmetten ötürü memnuniyet duymaktayız.

Çalışmamızın kapsamı çerçevesinde ... firmasına ait finansal durum tablosunu; gelir tablosunu; nakit akım tablosu ve gider tablosunu dönemi itibariyle denetleyeceğiz.

Denetim çalışmalarımız genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütülecek ve firmanız tarafından tutulan muhasebe kayıtlarının testini, mali tabloların doğru bir şekilde sunulup sunulmadığı hakkında karar verirken göz önünde bulundurmanız gereken diğer prosedürlerin testini kapsayacaktır. Sunacağımız görüşün olumlu görüş dışında bir görüş olması halinde raporumuz yayınlanmadan önce bu görüşün nedenleri ayrıntılı olarak sizinle tartışılacaktır.

Uygulayacağımız prosedürler; kaydedilen işlemleri destekleyici birer kanıt niteliğinde olan belgelerin incelenmesi; stokların fiziki varlığının testi;alacakların ve borçların ilgili kişilerle mutabakatı sağlanarak yapılacak olan doğrulama testlerini kapsamaktadır.İşin bir parçası olarak temsilcilerinizden yazılı bir takım bilgiler de istenecektir. Denetimimizin sonunda aynı şekilde mali tablolar ve ilgili konular hakkında sizden de yazılı bilgiler talep edilecektir.

Denetim mali tablolarda yer alan açıklama ve tutarların testini ve gözlemi kapsamaktadır; bunun sonucu olarak da denetimimiz incelenen işlemlerin ve test edilen alanın büyüklüğü hakkında da bir yargıya ulaştıracaktır. Denetimimizi planlarken ve gerçekleştirirken amacımız; mali tabloların önemli hatalara sahip olmadığı konusunda mantıklı güvenceler elde edebilmektir. Ancak tüm işlemleri detaylı olarak test edebilmemiz mümkün olmadığından hata ve hilelerin varolması ve önlenememesi riski olacaktır. Dikkatimizi çeken ve önemsiz olmayan konularla karşılaşılması halinde sizi bilgilendireceğiz. Denetçi olarak sorumluluğumuz; denetimimizi yürüttüğümüz dönem ile sınırlıdır ve denetimini üstlenmediğimiz herhangi bir döneme sarkması söz konusu değildir.

Denetimimiz için gerekli temel bilgileri sağlayacağınız ve bu bilgilerin doğruluğu ile bütünlüğü konusundaki sorumluluğunuz tarafımızca bilinmektedir. Bizde sizi uygun muhasebe ilkeleri konusunda bilgilendirecek ve bunların uygulanması konusunda yönlendireceğiz. Mali tabloların hazırlanması konusunda destek sağlayacak olsak da bu tabloların sorumluluğu sizin olarak kalacaktır. Bu sorumluluk; kayıtların uygunluğu, iç kontrol yapısı politika ve prosedürleri; muhasebe politika ve prosedürlerinin seçilmesi ve uygulanması ve varlıkların korunmasını kapsamaktadır.

Denetimimiz özel bir konu için dizayn edilmemiştir ve iç kontrol yapısında olabilecek önemli güçsüzlükleri bulmaya yönelik olarak geliştirilmemiştir. Ancak; denetimimiz esnasında bu gibi unsurlar fark edilirse ve yönetimin bu konular için bazı uygulamalar geliştireceğine inanılırsa; yönetiminiz tarafımızca ayrı bir mektup ile bilgilendirilecektir. Denetimimize uygun bir zamanda başlamayı ve raporumuzu ... tarihinden daha önce bir tarihte yayınlamış olmayı umut ediyoruz.

Sunacağımız hizmete ilişkin ücretin ... ile arasında olacağını tahmin etmekteyiz. Seyahat, posta ve bunun gibi diğer giderler ayrıca fatura edilecektir. İlave maliyetlerin ... tutarında olacağı tahmin edilmektedir. Ücret tahmini personelinizden beklenen iş birliğine ve denetim esnasında karşılaşılabilecek beklenmeyen koşulların varsayımına bağlı olmaktadır. Önemli bir ek zaman gerektiğinde bu sizinle ayrıca görüşülecek ve yeni bir ücret aralığı belirlenecektir. Ücretimiz aylık olarak fatura edilecektir.

Bu mektup ile size sunacağımız hizmete ilişkin fırsatları açıklamaya çalıştık. Uygulayacağımız çalışmanın önemli hususlarını yeterli bir biçimde özetleyebildiğimizi ummaktayız. Herhangi bir konuda aklınıza takılan bir husus olursa lütfen bizimle irtibata geçiniz. Mektupta belirtilmiş olan koşullar sizin için de uygun ise lütfen belgeyi imzalayınız ve kendiniz için bir kopya aldıktan sonra belgeyi bize gönderiniz.

Saygılarımızla

Denetim Firmasının Adı

Cevap:

İmza:

Unvan:

Tarih:

3.2.5.7. Denetçi Tarafından Kullanılabilecek Örnek Soru Formu

Aşağıda yer alan soru formu yönetim kurulu başkanı tarafından soldurularak imzalanmalıdır.

20xx-20xy Denetçiye Sunulmak Üzere Hazırlanmış Soru Formu

İşletme Adı:

Denetimin kapsadığı dönem:

Evet/Hayır/Uygulanamaz/Yorumlar

1- Aşağıdaki mali tablolar denetim rehberinde gösterildiği gibi hazırlanmış ve sunulmuş mu?

a- Bilanço

b- Gelir Tablosu

c- Nakit Akım Tablosu

d- Gider Tablosu

2- Giderler uygun oldukları fonksiyonlarına göre sınıflandırılmış mı?

3- Diğer giderler kaleminin dağıtımı tutarlılık gösteriyor mu?

4- Önceki yıl mali tabloları da sunulmuş mu?

5- Amortismanlar kaydedilmiş mi?

6- Varlıkların kullanım hakkı üzerinde kısıtlama söz konusu mu?

7- İlgili taraflarla yapılan işlemler yeterli derecede açıklanmış mı?

8- Önemli tüm muhasebe politikaları ve açıklamalar mali tablo dipnotlarında belirtilmiş mi?

- a- Muhasebe temelleri
 - b- Nakit ve nakit benzeri varlıklar
 - c- Yatırımlar
 - d- Stoklar
 - e- Arsa arazi bina ve ekipmanların aktifleştirilmesi
 - f- Kullanılan amortisman yöntemleri
 - g- Teminatların muhasebeleştirilmesi
 - h- Şüpheli alacaklar için ayrılmış karşılıklar
 - i- Gelirlerin kayıtları
 - j- Gelir vergisi durumu
- 9- Denetçi bir yönetim yada iç kontrol mektubu hazırlamış mı? (cevap evet ise bir kopyası denetim raporu ile birlikte sunulacak)
- a- Denetçinin ulaştığı yargılar yönetimce kabul edilebilir nitelikte mi?
 - b- Cari yılda denetçi tavsiyelerinin gerçekleştirilebileceğine inanılıyor mu?
 - c- Önceki yıl tavsiyeleri gerçekleştirilmiş mi?
- 10- Denetçi değişikliği yapıldı mı? (Cevap evet ise nedenlerini açıklayınız.)

İmza: Kurul Başkanı

3.2.6. Denetçinin Sunduğu Hizmetin Kalitesini Artırma Yöntemleri

3.2.6.1. Ön Görüşme

İşletmeler denetçi ile işin doğasını ve koşullarını açıklayabilmek için bir ön görüşme yapmalıdırlar. Bu görüşmede yönetim kademesinden biri ve denetim komitesinden de bir yada daha fazla kişi bulunmalıdır. Görüşmenin amacı denetim sürecinde işletmenin ve denetçilerin sorumluluklarını tartışmaktır. Bu görüşme aynı zamanda işletmeye denetçiyi faaliyetleri konusunda bilgilendirme; denetçiye ise işletmeyi etkileyebilecek muhasebe politikalarını finansal raporlama hususlarını ve denetim gerekliliklerini açıklama fırsatı verir.

3.2.6.2. Denetimi zayıf hale getiren unsurlar

En genel problemlerden bazıları aşağıda sıralanmıştır:

- Kapanmamış hesaplar
- Belgelendirilmemiş hesap kapanışları ve diğer düzeltmeler
- Mutabakatı yapılmamış hesaplar
- Dosyalanmamış belgeler
- Kayıtlara ilişkin belge yetersizliği
- Yanlış sınıflandırma gibi dikkatsizlikler
- Kayıt hataları yada mükerrer kayıtlar

3.2.6.3. Denetimi güçlü hale getiren unsurlar

- Çalışanların denetçinin rolü konusunda bilgilendirilmesi ve kendisi ile işbirliği içinde olmalarının sağlanması
- Bilginin yeniden kullanımı: denetim çalışması seçilen örnekler bazında istenen bilgilerin yeniden kullanımını gerektirdiğinden bilginin anında sağlanması planlanan zamanlamanın gerçekleşmesi açısından büyük fayda sağlayacaktır.
- Personel arasındaki tutarlılık: İki yada daha fazla personel muhasebede olması durumunda bunların arasında kayıtlar konusunda tutarlılık olması son derece önemlidir.
- Çalışma koşulları: Denetçiler kendilerine uygun çalışma koşulları hazırlandığında çok daha etkin çalışabilecektir.
- Yeterli iletişim: Çalışanların denetçilerin kendilerinden denetimleri esnasında bir takım belge ve bilgileri isteyecekleri konusunda bilgilendirilmeleri gerekmektedir. Aksi takdirde bu bilgi ve belgelerin verilmesi konusunda gönüllü davranmayabilirler.

3.2.6.4. Tavsiye Mektubu

Denetim çalışmalarının tamamlanmasının ardından denetim firması firmaya tavsiye niteliğinde bir mektup hazırlayabilir. Bu mektup ihtiyari olarak hazırlanmakta bir zorunluluğa bağlı olmamaktadır. Dolayısıyla iç kontrol yapısında önemli güçsüzlükler yakalandığında yada raporlanmaya değer uygunsuzluklar tespit edildiğinde izlenmesi gereken prosedürden farklıdır. İyi hazırlanmış bir tavsiye mektubu işletme faaliyetlerine önemli katkılar sağlayacaktır.

Tavsiye mektubu önemli faaliyet öğeleri hakkında yapıcı önerileri içerebilmektedir. Bunların bazıları aşağıda örnek olarak sıralanmıştır:

- Faaliyetlerin geliştirilmesi ve uygulanma prosedürleri
- Gereksiz kontrollerin tanımlanması

- Yetkilerin ve idari sorumlulukların yeniden düzenlenmesi
- Olası problemlerin belirtileri
- Yönetim yapısının ve bilgi sisteminin geliştirilmesi
- Muhasebe standartlarında yada raporlama koşullarında gerçekleşebilecek değişikliklerin etkileri

Tavsiye mektubu işletmeye aşağıdaki konularda fayda sağlar:

- İşletmeye prosedürlerini geliştirmesi konusunda bazı öneriler sunar.
- Faaliyetlerini daha etkin yürütebilmesi için yapıcı tavsiyeler ve bilgiler sunar.

Her tavsiye mektubu genel olarak iki alt bölümden oluşmaktadır:

- Görüşler: Geliştirilebilecek alanların tanımlanması.
- Tavsiyeler: Tanımlanan bu alanların geliştirebilmesi için gerekli olan prosedürlerin tanımlanması ve prosedürler uygulanabildiği takdirde işletmeye sağlayacağı faydalar.

3.2.6.5. Planlama Faaliyetlerinin Değerlendirilmesinde Dikkat Edilecek Hususlar

Bir kurumun planlama faaliyetlerinin uygunluğunu incelerken dikkat edilecek çeşitli hususlar vardır:

- Planlama süreci organizasyonun amaçlarına ve faaliyetlerine uygun olmalıdır.
- Süreç sürekli olarak değerlendirilmelidir.
- Organizasyon içindeki görev tanımları açık ve anlaşılır bir biçimde ve tam olarak yapılmış olmalıdır.

- Planlama süreci iç ve dış çevre göz önünde bulundurularak geliştirilmelidir.
- Planlama sürecinden üçüncü taraflar haberdar edilmelidir.
- Plan kritik konularda uygulanacak yaklaşımları belirlemeye yönelik olmalıdır.
- Tüm çalışanlar planlama sürecine dahil edilmelidir.
- Yönetim ve tüm personel kendi görev tanımlarını gerçekleştirmeye yönelik yazılı stratejiler geliştirmeli ve buna uygun hareket etmelidir.
- Planlama sürecinde amaç ve hedefleri gerçekleştirmeye yönelik performans belirleyicileri ve değerlendirme süreci dikkate alınmalıdır.
- Planlamaya uygun olarak bir program geliştirilmelidir.
- Her programın belirlenmiş amaçları başarmasını sağlamak amacıyla yeterli kaynaklar toplanmalıdır.
- Personel programın yürütülmesine izin verecek kalitede olmalıdır.
- Her program, amaç ve hedefleri gerçekleştirmeye yönelik performans kriterlerine sahip olmalı ve bu kriterler yıllık olarak gözden geçirilmelidir.
- Her yıl organizasyon faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin amaçlarla ne derece örtüştüğünü değerlendirmelidir.
- Değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak plan revize edilmelidir.⁶⁰

⁶⁰ Carter McNamara, MBA, PhD, "Checklist For A Planning Assessment For Nonprofit Organizations", 1999, http://www.managementhelp.org/org_eval/ow_plng.htm (Erişim Tarihi: 16.06.2005)

3.2.6.6. Finansal Faaliyetlerin Değerlendirilmesinde Dikkat Edilecek Hususlar

Bir kurumun finansal faaliyetlerinin uygunluğunu incelerken dikkat edilecek çeşitli hususlar vardır:

- Kurum muhasebe uygulamalarının genel kabul görmüş standartlara uygunluğunu takip etmelidir.
- Finansal kararlar alınırken yönetim ve personelden uygun ve doğru bilginin kolayca alınabileceği bir sistem geliştirilmelidir.
- Mali tablolar yönetim ve personelin kullanımına cevap verebilecek açıklıkta ve zamanında hazırlanmalıdır.
- Mali tablolar bütçelenen rakamlar ile gerçekleşen rakamları karşılaştırmaya olanak sağlayacak nitelikte olmalıdır.
- Nakit akışları sürekli olarak kontrol edilmelidir.
- Nakit hesapların aylık olarak mutabakatı yapılmalıdır.
- Organizasyon yazılı muhasebe politika ve prosedürlerine sahip olmalı ve süreç bu prosedürlere göre işlemelidir.
- Tüm giderler ödeme yapılmadan önce yetkili bir kişi tarafından onaylanmalıdır.⁶¹

⁶¹ Carter McNamara, MBA, PhD, "Checklist To Assess Financial Activities In Nonprofit Organizations", 1999, http://www.mapnp.org/library/org_eval/uw_fnce.htm (Erişim Tarihi: 16.06.2005)

4. TÜRKİYE’DE VAKIF VE DERNEKLERDE DENETİM OLGUSU VE BAĞIMSIZ DENETİM

4.1. DERNEKLERDE DENETİM OLGUSU

Derneklerin iş, işlem ve denetimi İçişleri Bakanlığı bünyesinde kurulacak Dernekler Daire Başkanlığı tarafından yapılacaktır.⁶²

Derneklerde iç denetim esastır. Genel kurul, yönetim kurulu veya denetim kurulu tarafından iç denetim yapılabileceği gibi, bağımsız denetim kuruluşlarına da denetim yaptırılabilir. Genel kurul, yönetim kurulu veya bağımsız denetim kuruluşlarınca denetim yapılmış olması, denetim kurulunun yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.

Denetim kurulu; derneğin, tüzüğünde gösterilen amaç ve amacın gerçekleştirilmesi için sürdürüleceği belirtilen çalışma konuları doğrultusunda faaliyet gösterip göstermediğini, defter, hesap ve kayıtların mevzuata ve dernek tüzüğüne uygun olarak tutulup tutulmadığını, dernek tüzüğünde tespit edilen esas ve usullere göre ve bir yılı geçmeyen aralıklarla denetler ve denetim sonuçlarını bir rapor halinde yönetim kuruluna ve toplandığında genel kurula sunar.

Denetim kurulu üyelerinin istemi üzerine, her türlü bilgi, belge ve kayıtların, dernek yetkilileri tarafından gösterilmesi veya verilmesi, yönetim yerleri, müesseseler ve eklentilerine girme isteğinin yerine getirilmesi zorunludur.

Dernek gelirleri alındı belgesi ile toplanır ve giderler harcama belgesi ile yapılır. Dernek gelirlerinin bankalar aracılığı ile toplanması halinde banka tarafından düzenlenen dekont veya hesap özeti gibi belgeler alındı belgesi yerine geçer. Alındı belgeleri ve harcama belgelerinin saklama süresi beş yıldır.

Dernek gelirlerinin toplanmasında kullanılacak alındı belgeleri yönetim kurulu kararı ile bastırılır. Alındı belgelerinin şekli, bastırılması, onaylanması ve kullanılması

⁶² “Derneklerin Denetimi Emniyetten Alındı”, 2003, <http://www.akut.org.tr/modules.php?name=News&file=print&sid=591> (Erişim Tarihi: 17.01.2005)

ile dernek gelirlerinin toplanmasında kullanılacak yetki belgesine ilişkin hususlar yönetmelikte düzenlenir.

Dernek gelirlerini toplayacak kişiler yönetim kurulu kararıyla belirlenir ve bunlar adına yetki belgesi düzenlenir.

Derneklerin gelir kaynakları;

1. Üye aidatı,

2. Dernek tarafından yapılan yayınlar, tertiplenen piyango, balo, eğlence, temsil, konser, spor yarışması ve konferans gibi faaliyetlerde sağlanan gelirler,

3. Derneğin mal varlığından elde edilen gelirler,

4. Bağışlar ve yardımlar,

5. Yardım toplama hakkındaki mevzuat hükümlerine uygun olarak toplanacak bağış ve yardımlardan,

ibarettir.

Dernekler tarafından tutulacak defter ve kayıtlar ile ilgili usul ve esaslar yönetmelikte düzenlenir. Bu defterlerin dernekler biriminden ya da noterden onaylı olması zorunludur.

Dernekler, yıl sonu itibarıyla faaliyetlerini, gelir ve gider işlemlerinin sonuçlarını düzenleyecekleri beyanname ile her yıl Nisan ayı sonuna kadar mülkî idare amirliğine vermekle yükümlüdürler. Beyannamenin düzenlenmesine ilişkin esas ve usuller yönetmelikte düzenlenir.

Gerekli görülen hallerde, derneklerin tüzüklerinde gösterilen amaçlar doğrultusunda faaliyet gösterip göstermedikleri, defterlerini ve kayıtlarını mevzuata uygun olarak tutup tutmadıkları İçişleri Bakanı veya mülkî idare amiri tarafından denetletilebilir. Bu denetimlerde kolluk kuvveti mensupları görevlendirilemez. İçişleri

Bakanlığı ve mülkî idare amirlerinin yapacağı denetimler mesai saatleri içerisinde yapılır. Bu denetimler en az yirmi dört saat önce derneklere bildirilir.

Denetim sırasında görevli memurlar tarafından istenecek her türlü bilgi, belge ve kayıtların, dernek yetkilileri tarafından gösterilmesi veya verilmesi, yönetim yerleri, müesseseler ve eklentilerine girme isteğinin yerine getirilmesi zorunludur.

Denetim sırasında, suç teşkil eden fiillerin tespit edilmesi hâlinde, mülkî idare amiri durumu derhal Cumhuriyet savcılığına ve derneğe bildirir.⁶³

Derneklerin mali denetimleri dikkatli bir şekilde yapılmalı, vakıf ve dernek amaçlarının gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği belirlenmeli ve amaçları doğrultusunda ilerlemeyen vakıf ve derneklere gerekli müdahale anında yapılmalıdır. Özellikle kamuya yararlı derneklerin bir çok vergiden muaf veya istisna tutulduğu göz önünde bulundurulursa, bu derneklerin amaçları doğrultusunda çalışıp çalışmadıklarını denetlemek ayrı bir önem taşımaktadır.

Kanunda derneklerin denetimi şu şekilde düzenlenmiştir:

- **Genel Denetim:** Derneklerin hem eylem ve işlemlerinin kanunlara ve kendi tüzüklerine uygun olup olmadığını hem de yapılan yardımların yerinde harcanıp harcanmadığının kontrolü anlamında yapılan bir denetimdir.

Derneklerin yönetim yerleri, müesseseleri ve her çeşit eklentileri, defterleri, hesap ve işlemleri, İçişleri Bakanlığı veya buldukları yerin en büyük mülki amiri tarafından her zaman denetlenebilir. İçişleri Bakanlığı, bu denetlemeyi Dernekler Daire Başkanlığı Personeli veya Bakanlık Teftiş Kurulu aracılığıyla; en büyük mülkî amirler, bizzat veya görevlendirecekleri memur veya memurlar aracılığıyla yaptırırlar.

Dernekler, amaç ve faaliyetleriyle ilgili olan bakanlıklarca da denetlenebilir. Denetleme sonuçları, bilgi için İçişleri Bakanlığına bildirilir.

⁶³ “Dernekler Kanunu”, 2004, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5231.html> (Erişim Tarihi: 17.01.2005)

Denetleme sırasında görevli memurlar tarafından istenecek her türlü bilgi, belge ve kayıtların, dernek yetkilileri tarafından gösterilmesi veya verilmesi, yönetim yerleri, müesseseler ve eklentilerine girme isteğinin yerine getirilmesi zorunludur.

- **Özel Denetleme Grubunun Denetimi:** Görevi münhasıran dernekleri denetleyecek bir kuruluş olan Özel Denetleme Grubu tarafından yapılan denetlemedir.

- **Kamu Yararına Çalışan Derneklerin Mali Denetimi:** Kamu yararına çalışan derneklerin hesapları ve bu hesaplarla ilgili belge ve defterleri, gerekli görülen hallerde, Maliye Bakanlığınca da denetlenir.

- **Kamu Yararına Çalışan Derneklerin Cumhurbaşkanlığınca Denetlenmesi:** Devlet Denetleme Kurulu tarafından yapılan denetimdir.

- **İdare ve Kolluk Kuvvetlerinin Yetkisi:** 2908 Sayılı Yasa kolluk kuvvetlerinin, derneklerin yönetim yerlerine her türlü kuruluş ve eklentilerine mahallin en büyük mülki amirinin yazılı emri ile her zaman girebileceğini düzenlemiştir. Ancak kolluk kuvvetlerinin bu yetkisinin yalnızca fuhuş yapılması kumar oynanması gibi hal ve durumlarla ilgili olduğu kabul edilmelidir.

- **İç Denetim:** Derneklerin üçüncü zorunlu organı olan denetleme kurulu tarafından yerine getirilir.⁶⁴

Derneklerin bağımsız denetim çalışmalarının hesaplar bazında nasıl yürütüleceğine ilişkin detaylı açıklamalara tezimizin “Vakıf ve Derneklerde Bağımsız Denetim” başlıklı 3.3. bölümünde yer verilmiştir.

4.2. VAKIFLARDA DENETİM OLGUSU

Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulan Vakıflar hakkında tüzüğün 19. maddesinde; vakıfların, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün teftişine tabi olduğu ve Genel Müdürlüğün bu teftişi müfettişleri aracılığı ile yaptıracağı belirlenmiştir.

⁶⁴ Doyrangöl, s.343

Vakıflar Genel Müdürlüğü müfettişlerince yapılan incelemelerde; vakfın önceki teftiştan incelemenin yapıldığı tarihe kadar geçen süre içinde gerçekleştirdiği bütün iş ve işlemler bunlara ilişkin hesap ve kayıtlar denetlenerek, vakıf organlarının vakfı, resmi senedi ile yasalara uygun bir şekilde idare edip etmedikleri tespit edilir. İncelemeler sonucunda düzenlenen raporlar, Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne sunulur ve tespit edilen hatalı işlemlerle ilgili olarak idari yönden gerekli işlemlerin yapılması sağlanır.

Vakıflar, bütün diğer kurumlar gibi varlığını sürdürmek ve faaliyetlerini planlı bir şekilde yürütebilmek için hesap dönemi içindeki faaliyetlerle ilgili işlemlerini düzenli kayıtlarla izlemek, sonuçlarını gözeterek değerlendirmek zorundadır.

Vakıflar, tüzel kişilikleri itibarıyla kazançları dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi olmamakla beraber, sahip oldukları iktisadi işletmeler kurumlar vergisine tabidir. Bu nedenle, maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri gibi Maliye Bakanlığı denetim elemanlarının incelemelerine tabidirler.

İçişleri Bakanlığı veya derneklerin buldukları yerin en büyük mülki amiri tarafından derneklerin yönetim yerleri, müesseseleri ve her çeşit eklentileri, defterleri, hesap ve işlemleri her zaman denetlenebilir.

Vakıfların mali denetimi öncelikle vakıf organlarınca yapılmalıdır. İç denetim daha önemlidir. Vakfın sosyal amaçlarını gerçekleştirememesi durumunda bu durum Vakıflar Genel Müdürlüğüne intikal ettirilmelidir. Vakıfların iktisadi işletmeleri tüzel kişilikleri nedeniyle kurumlar vergisi mükellefidir. Bu nedenle mali denetimleri Maliye Bakanlığı elemanları tarafından gerçekleştirilmelidir.⁶⁵

Vakıflarda denetimin nasıl yapılacağı, sonuçları ve bu Kanuna göre kurulmuş olsun veya olmasın bütün vakıfların Vakıflar Genel Müdürlüğüne ödeyecekleri denetim giderlerine katılma payı, vakfın safi gelirinin yüzde beşini geçmemek üzere tüzükle belirlenir.

⁶⁵ Şahin, Mehmet; Dönmez, Canan Öykü. "Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi ve Denetimi", **Yaklaşım Dergisi**. S. 15, (Ekim, 2004) s. 24-32

İşletmelere sahip olan vakıflarda, ayrıca bu işletmelerin bilançoları ile kar ve zarar hesapları ve bunların sınıai, iktisadi ve ticari esas ve icaplara uygun tarzda idare edilip edilmedikleri verimli ve rasyonel bir şekilde işletilip işletilmedikleri incelenir. İşletmelerin verimleri benzeri müesseselere göre düşük ise veya zarar etmiş ise bunların sebepleri araştırılarak belirtilir.

Denetim sırasında idare uzuvlarının vakfa zarar verici hareketleri olup olmadığı da araştırılır.

Denetim sonunda verilen raporlar Vakıflar Genel Müdürlüğüne incelenerek;

a) Raporda vakıf idarecilerinin işten uzaklaştırılmalarını gerektiren bir sebep tespit edilmiş ise, derhal yetkili asliye mahkemesine başvurularak, idarecilerin işten uzaklaştırılmaları,

b) Vakfın idaresine ilişkin işlemlerde düzeltilmesi gereken noktalar olduğu belirtilmiş ise, raporun bu kısmı vakıf idarecilerine tebliğ edilerek gereken düzeltmenin yapılması;

istenir.

Vakıflar ayrıca her yıl Vakıflar Genel Müdürlüğüne gönderecekleri bilanço ve gelir tablolarını yeminli mali müşavire tasdik ettirmek zorundadırlar.

Bilindiği üzere vakıflara bağış ve yardımlar aynı olarak da yani mal veya eşya olarak da yapılabilmektedir. Vakıfların aldıkları gıda, giyim, inşaat malzemesi, demirbaş vb. Aynı bağışların muhasebeleştirilmesinde rayiç değerleri esas alınacaktır.⁶⁶

4.3. VAKIF VE DERNEKLERDE BAĞIMSIZ DENETİM

Ülkemizde kar amaçsız örgütler için bağımsız denetim anlamında herhangi bir yasal düzenleme ve zorunluluk bulunmamaktadır. Bu kuruluşların denetim esaslarına ilişkin herhangi bir özel düzenlemeye gidilmemiştir.

⁶⁶ Mehmet Timur, "Vakıfların İş ve İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslara İlişkin Son Düzenlemeler", <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999091792.htm> (Erişim Tarihi: 11.03.2005)

Bağımsız denetim anlamında yapılan tek düzenleme 83 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğidir. **(EK:1)** Bu tebliğe göre, Bakanlar Kurulu kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıflarca, dönem sonunda düzenlenecek bilanço ve gelir gider tablosu ile bir yıllık faaliyetlerinin sonuçlarını gösteren kesin bütçelerin birer örneğinin, yıllık faaliyet raporu ve yeminli mali müşavirce düzenlenmiş tasdik raporunun yılın ilk üç ayı içinde Bakanlığa gönderilmesi gerekmektedir. Ancak, yıllık faaliyet raporu dışındaki belgelerin 3568 sayılı Kanun ve ilgili Genel Tebliğ esaslarına uygun olarak yeminli mali müşavire onaylatılmış olması gerekir. Yeminli mali müşavire onaylatılmadan gönderilen belgeler hiç gönderilmemiş sayılır.

Yeminli Mali Müşavirlerce yapılacak denetim bağımsız denetimin bir kolu olsa da tezimizde ele aldığımız mali tablolar denetimi anlamında bir düzenleme ülkemizde ne yazık ki bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, ülkemizde yıllık gelirleri oldukça yüksek ve pek çok iktisadi işletmeye sahip bulunan büyük ölçekli bazı vakıf ve dernekler isteğe bağlı olarak uluslararası bağımsız denetim firmalarına mali tablolarını denetlettirerek denetimden geçmiş mali tablolarını web siteleri ve basın aracılığıyla kamuya açıklamaktadırlar. Tezimizin ekinde Türkiye'nin önde gelen vakıflarından biri olan Darüşşafaka'ya ait 31.12.2004 tarihli bağımsız denetim raporu ve denetimden geçmiş karşılaştırmalı mali tablolar ile dipnotları örnek olarak verilmiştir. **(EK:2)**

Bu kurumların denetimleri ülkemizde bağımsız denetime ilişkin özel bir düzenleme bulunmadığından kar amaçlı işletmelerde yapıldığı gibi yapılmaktadır.

5. SONUÇ

Verilen bilgiler ışığında ülkemizde kar amaçsız işletmelerin denetimi denildiğinde daha çok idari otorite tarafından gerçekleştirilen mali denetim ön plana çıkmaktadır. Bu kurumlar kar amacı gütmemeleri nedeni ile mevzuatta düzenlenmiş bazı vergisel avantajlara sahip olduğundan yapılan denetimler de vergisel nitelikte amaca uygunluk denetimleri şeklinde yapılmaktadır.

Dernekler, İç İşleri Bakanlığı bünyesindeki Dernekler Daire Başkanlığı tarafından, vakıflar ise Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından denetlenmekte; sahip oldukları vergi muafiyeti belli şartlara bağlı olduğundan bu şartların mevcudiyetine dair de yeminli mali müşavir tarafından gerçekleştirilmiş tasdik şartı aranmaktadır. Yeminli mali müşavir tasdiki dışında ülkemizde bu kurumlar için bağımsız denetim anlamında getirilmiş bir düzenleme ne yazık ki bulunmamaktadır.

Buna karşın, yabancı ülkelerdeki uygulamalar ve özellikle Amerika Birleşik Devletlerinde kar amaçsız kurumlarda denetimi düzenleyen mevzuat oldukça gelişmiş durumdadır ve büyüyen sektörün ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde gelişimini sürdürmektedir. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) bünyesindeki Muhasebe Standartları Kurulu ve Denetim Standartları Kurulu (FASB,ASB) tarafından kar amaçsız kurumlarda denetimi düzenleyen pek çok standart, genelge ve tebliğ oluşturulmuş, 2002 yılında muhasebe usulsüzlüklerine karşı bir tepki yasası niteliği taşıyan Sarbanes Oxley Kanunu ile ortaya çıkan Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kuruluna (PCAOB) denetim standartlarını oluşturma ve bu standartlara uygun çalışılıp çalışılmadığını denetleme yetkisi verilmiştir. Bununla birlikte PCAOB kendi standartları yürürlüğe girinceye kadar AICPA bünyesinde oluşturulmuş standartların geçerli olduğunu açıklamıştır. Amerika'da kar amaçsız örgütler için getirilmiş pek çok önemli düzenleme olmakla birlikte, bu konudaki en önemli düzenleme Yönetim ve Bütçe Ofisi tarafından çıkarılmış A-133 nolu genelgedir. (OMB A-133) Genelge kar amaçsız kurumlarda denetimin nasıl yapılması gerektiğinden yapılacak denetimin kapsamına kadar pek çok konuya açıklık getirmiş ve standartlar ortaya koymuştur.

Kar amacı gütmeyen işletmeler için yakın zamanda yurt dışı uygulamaların takip edilerek ülkemiz uygulamalarının bunlara uyumlu hale getirilmesi ve bu konuda gerekli yasal düzenlemeler oluşturularak bağımsız denetimin zorunlu hale getirilmesi bu kurumların kamu yararına çalışmasından ötürü amacın kötüye kullanılmaması açısından büyük önem arz etmektedir. Zira bu kurumların faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler kamu menfaatine olan bilgiler olduğundan, denetimleri kar amaçlı işletmelere göre çok daha önemlidir ve bu nedenle de bu kurumların bağımsız denetime tabi tutulması şarttır.

Ülkemizde aktif büyüklükleri önemli düzeyde olan ve kar amaçsız sektörün büyük bir bölümünü temsil eden bazı büyük ölçekli vakıf ve dernekler herhangi bir zorunluluğa bağlı olmaksızın tamamen kendi istekleri doğrultusunda bazı uluslararası bağımsız denetim firmalarına mali tablolarını denetletirmekte ve denetlenmiş bu tablolarını web siteleri ve/veya basın yoluyla kamuya açıklamaktadır. Ancak bu işlemlerin tüm kurumlar için zorunlu hale getirilmesi, Sarbanes Oxley Kanunu ve kanunla gelen diğer düzenlemelerle uyumlu olacak şekilde düzenlemeler geliştirilmesi kar amaçsız sektörün sağlıklı bir şekilde büyümeye devam etmesi için oldukça önemlidir.

Bağımsız denetim alanında uluslararası uygulamaların yakından takip edilerek zamanla bunların benimsenmesinde ve uygulamaların bu standartlara uyumlu hale getirilmesi için SPK ve TMUDESK tarafından standartlar oluşturulmasında olduğu gibi; kar amacı gütmeyen işletmelerdeki sayı artışı ve sektörün büyümesine paralel olarak bu örgütler için de özel düzenlemeleri içeren standartların oluşturulması ve Avrupa ülkeleri ile özellikle tezimizin de örneğini oluşturan Amerika örneği ile uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir.

EKLER

EK 1

83 Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

Başlık	83 NO'LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ
Resmi Gazete No	25217
Resmi Gazete Tarihi	02/09/2003
Kapsam	

07.08.2003 tarihli ve 25192 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 30.07.2003 tarihli ve 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanunun 20 nci maddesinde, “Gelirlerinin en az üçte ikisini nevi itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilir.

Bunların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Olağan denetimler sırasında veya yaptırılacak özel denetimler sonucunda vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin şartları kaybettikleri tespit edilen vakıfların vergi muafiyetleri, birinci fıkrada öngörülen yöntemle kaldırılabilir.” hükmüne yer verilmiştir.

4962 sayılı Kanunun 20 nci maddesi ile Bakanlığımıza verilen yetki çerçevesinde, vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının şartları, vergi muafiyeti tanınan vakıfların yerine getireceği yükümlülükler ve vergi muafiyetinin kaldırılmasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda açıklanmıştır.

1 – Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasının Şartları

4962 sayılı Kanunun 20 nci maddesi uyarınca vergi muafiyeti tanınması talebinde bulunacak vakıfların başvuru tarihi itibarıyla aşağıda belirtilen şartların hepsini bir arada taşıması gerekmektedir.

1.1 Faaliyet Konusu

Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınacak vakfın; sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması gerekir. Vakfın faaliyet konusu bu sayılanlardan birisi veya birden fazlası ile ilgili olabilir. Ancak, vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakfın bu faaliyetlerinin kamuya açık ve Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması gerekir. Belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan vakıflara vergi muafiyeti tanınması mümkün değildir.

1.2.Faaliyet Süresi

Vakıfların, vergi muafiyeti talebinde bulunmadan önce kuruldukları tarihten itibaren en az bir yıl süre ile faaliyette bulunuyor olması ve bu süre içindeki faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki sağlamış olmaları gerekmektedir.

1.3. Defter Tutma

Vergi muafiyeti tanınacak vakıfların bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir. Bu vakıfların, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulması gereken defterleri aynı Kanunda belirtilen süreler içinde tasdik ettirerek kullanmaları ve muhasebe kayıtlarının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uygun olması, vakfa ait iktisadi işletmeler bulunması halinde bunlar için de ayrıca defter tasdik ettirmeleri ve vakfın muhasebe kayıtları ile iktisadi işletmesinin muhasebe kayıtlarını birbiriyle karışmasını önleyecek şekilde ayrı ayrı izlemeleri gerekmektedir.

1.4. Mal Varlığı ve Yıllık Gelir

Vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıfların vergi muafiyeti talebinde buldukları tarihte en az 300.000.000.000. TL. (üçyüz milyar lira) gelir getirici mal varlığına ve en az 30.000.000.000.TL. (otuz milyar lira) yıllık gelire sahip olmaları gerekir. Yıllık gelirin tespitinde; genel, özel ve katma bütçeli idareler bütçelerinden yapılan yardımlar ile bağış niteliğindeki gelirler dikkate alınmaz. Bu tutarlar, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artar ve izleyen yılda bu miktarlar esas alınır. Bu miktarların

hesabında, bir milyar liraya kadar olan tutarlar dikkate alınmaz.

1.5. Gelirin Harcanma Şekli

Vakıf resmi senedinde, 4962 sayılı Kanununun 20 nci maddesi hükmüne uygun olarak yıl içinde elde edilen brüt gelirlerin en az üçte ikisinin sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma faaliyetlerinden oluşan amaçlara harcanacağı yazılı olması ve son bir yılda bu koşulu fiilen yerine getirmiş olması ve vergi muafiyetinin devamı süresince de bu şarta uyulması gerekir. Vakfın amaçlarına ayrılması ve harcanması gereken miktarlar hiçbir şekilde başka bir amaçla kullanılamaz. Ancak, yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve vakıf malvarlığını artırıcı yatırımlara ayrılan miktarların, tamamının veya bir kısmının vakfın amaçlarına yönelik hizmetlere harcanması mümkündür.

1.6. İlgili Kuruluşların Görüşünün Alınması

Vakıfların vergi muafiyetleri taleplerinin Maliye Bakanlığı'nca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra, vakfa vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı konusunda Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün ve vakıf resmi senedinde amaç edinilen konulara göre ilgili diğer kuruluşların görüşleri alınır. Vakıflar Genel Müdürlüğü ve ilgili kuruluşların bu konudaki görüşlerini vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın kurulduğu tarihten itibaren vergi muafiyeti talebinde bulunduğu tarihe kadarki faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığını kendi denetim elemanlarına (denetim birimi bulunmayan kuruluşların yetkili organlarınca) yaptırarak incelemelere dayanarak bildirmeleri ve yazıları ekinde inceleme raporu ve tutanağın bir örneğini de Maliye Bakanlığı'na göndermeleri gerekmektedir. Herhangi bir incelemeye dayanmayan görüşler, ilgili vakfa vergi muafiyeti tanınmasında göz önünde bulundurulmaz.

1.7. Maliye Bakanlığı Merkezi Denetim Elemanlarınca Yapılacak İnceleme

Yukarıda sayılan şartların yerine getirilmesi halinde, vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın, kurulduğu tarihten inceleme tarihine kadar olan faaliyet ve çalışmaları, görevlendirilecek Bakanlık merkezi denetim elemanınca incelenir.

Bakanlık merkezi denetim elemanlarınca yapılacak incelemelerde; vakfın son bir yıl içindeki faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığı ve bu Genel Tebliğ ile

belirlenen diğer şartları taşıyıp taşımadığı tespit edilir. İnceleme elemanının ilgili vakfa vergi muafiyeti verilip verilmemesi konusundaki görüşü raporda açık olarak belirtilir.

2 - Vergi Muafiyetinden Yararlanmada Usul

Bakanlar Kurulu'nca 4962 sayılı Kanununun 20 nci maddesine göre tanınacak vergi muafiyetinden yararlanmak isteyen vakıflar, taleplerini içeren bir yazı ile Maliye Bakanlığı'na başvuruda bulunurlar.

Bu vakıflar başvuru yazısının ekinde;

1- Vakıf resmi senedinin 5 örneğini,

2- Gelir getirici malvarlığı ve yıllık gelire ilişkin bilgi ve belgeleri,

3- Kuruldukları tarihten başvuru tarihine kadarki süre içinde resmi senette yazılı olup, amaçlar arasında yer alan sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konuları ile ilgili olarak gösterilen faaliyetleri içeren faaliyet raporunu,

Bakanlığa gönderirler.

Bakanlıkça, bu Genel Tebliğ ile belirlenen şartların talepte bulunan vakıfça yerine getirilip getirilmediğinin tespiti bakımından ibraz edilen belgeler üzerinde ön inceleme yapıldıktan ve uygunluğu sağlandıktan sonra vakfa vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı konusunda Vakıflar Genel Müdürlüğü ve diğer ilgili kuruluşların görüşleri alınır. Kuruluşlar tarafından olumlu görüş verilirse veya vergi muafiyeti verilmesinde sakınca bulunmadığı bildirilirse, vakfın faaliyetleri ve hesapları bir merkezi denetim elemanına incelettirilir. İnceleme sonucu düzenlenen inceleme raporunun da olumlu olması halinde bu rapor, vakıf resmi senedinin ve başvuru dilekçesinin birer örneği, Bakanlığın bu konudaki görüşünü içeren bir yazı ile Bakanlar Kurulu'ndan vergi muafiyeti kararı alınmak üzere Başbakanlığa gönderilir.

3 - Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların Yükümlülükleri

3.1. Resmi Senet Değişikliklerinde İzin Alınması

Vergi muafiyeti tanınan vakıfların yönetimlerinde resmi senette değişiklik yapılmasının düşünülmesi halinde, değişiklik gerçekleştirilmeden önce bu konuda Maliye Bakanlığı'ndan izin alınması zorunludur. İzin alınmaksızın yapılan değişikliğin bu Genel Tebliğ ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine aykırı olması halinde Bakanlıkça tanınan süre içinde resmi senet vakıf yönetimince eski haline getirilmez ya da değişiklik Bakanlıkça öngörülen şekilde düzeltilmez ise vakfın vergi muafiyetinin kaldırılmasına ilişkin hükümler uygulamaya konulur.

3.2. Gönderilecek Mali Tablolar ve Raporlar

Bakanlar Kurulu kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıflarca, dönem sonunda düzenlenecek bilanço ve gelir gider tablosu ile bir yıllık faaliyetlerinin sonuçlarını gösteren kesin bütçelerin birer örneği, yıllık faaliyet raporu ve yeminli mali müşavirce düzenlenmiş tasdik raporu ile birlikte yılın ilk üç ayı içinde Bakanlığa gönderilir. Ancak, yıllık faaliyet raporu dışındaki belgelerin 3568 sayılı Kanun ve ilgili Genel Tebliğ esaslarına uygun olarak yeminli mali müşavire onaylatılmış olması gerekir. Yeminli mali müşavire onaylatılmadan gönderilen belgeler hiç gönderilmemiş sayılır.

3.3. Fon Oluşturulması

Bakanlar Kurulu kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıfların, yıllık gelirlerinin en az üçte ikisini elde edildiği yıl içinde amaçlarına harcamaları esastır. Elde edildiği yıl içinde amaçlara harcanması gerektiği halde vakıf yönetiminin iradesi dışında harcanamayan gelirler, sonraki yılın tahmini bütçesine konulur ve bu miktardan yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve vakıf malvarlığını artırıcı yatırımlara pay ayrılmadan, tamamı o yıl içinde vakfın amaçlarına harcanır. Bu durumun geçerli bir nedene dayanmaksızın süreklilik göstermesi (üst üste iki yıl gibi) vergi muafiyeti şartlarının ihlali anlamına gelir. Ancak, sözü edilen gelir fazlaları, vakıf resmi senesinde yazılı sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma faaliyetleriyle ilgili amaçların gerçekleştirilmesine yönelik yatırımlar için üç yıl süre ile bir fon hesabında tutulabilir. Bunun için ilgili vakıfça, yatırıma ilişkin yönetim kurulu kararıyla yatırım projesinin ana hatlarını (maliyetini, finansman kaynaklarını, gerçekleştirme süresini vb.)

içeren bir yazı ile Maliye Bakanlığı'na başvurularak izin alınması gerekir. Bu suretle finansmanı için fon oluşturulmasına izin alınan yatırımın üç yıllık süre içinde tamamlanamaması halinde, gecikme gerekçeleri Bakanlıkça uygun görülürse sözü edilen süre iki yıl daha uzatılabilir.

4 - Vergi Muafiyetinin Kaldırılması

Bakanlar Kurulu kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıfların, Bakanlıkta oluşan dosyalarının incelenmesi veya olağan denetimler ya da yaptırılacak özel denetimler sonucunda;

- Yasal yükümlülükler uymadıklarının,
- Resmi senetlerinde yazılı sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırmaya yönelik amaçları dışında faaliyette bulduklarının,
- Son yıllardaki faaliyetleri dikkate alındığında resmi senette yazılı amaçlarını gerçekleştirmelerinin mümkün olmadığını,
- Genel Tebliğ ile belirlenen yükümlülükleri yerine getirmediklerinin,

tespiti halinde, tespit edilen hususlar hakkında ilgili vakıftan açıklama istenir. Vakıf yönetimince Bakanlıkça verilen süre içinde açıklama yapılmaz veya yapılan açıklamalar yeterli görülmezse veya açıklamalar yeterli görülmeyle beraber vakıf Bakanlıkça yapılan uyarıya rağmen benzeri ihlalleri tekrarlırsa, Maliye Bakanlığınca Vakıflar Genel Müdürlüğünün de görüşü alınarak Bakanlar Kurulu'ndan vakfın vergi muafiyetinin kaldırılması istenir.

Vergi muafiyeti kaldırılan vakıflar, muafiyetin kaldırıldığı tarihten itibaren beş yıl geçmedikçe yeniden vergi muafiyeti talebinde bulunamazlar. Bu sürenin bitiminden sonra vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıflara bu Genel Tebliğde yazılı şartları taşımaları koşulu ile yeniden vergi muafiyeti tanınabilir.

5 - Diğer Hususlar

5.1.Şartlı Bağışlarla ilgili işlemler

Vakfın amaçları arasında yazılı bir hizmetin gerçekleştirilmesi şartıyla yapılan bağışların, hizmetin gerçekleştirildiği yıllarda harcanması öngörülen kısmının o yılın gelirleri arasında

gösterilmesi gerekir.

Vakfın malvarlığına eklenmesi ve gelirlerinin vakfın amaçları içinde yer alan bir hizmet veya hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılması şartıyla yapılan bağışlarda, ana para vakfın mal varlığı sayılacak, ancak bu paranın getireceği gelir, vakfın gelirleri arasına dahil edilecektir.

Muhasebe işlemleri yönünden de şartlı bağışlar vakfın defterlerinde ayrı hesaplarda izlenir. Şartlı bağış para olarak yapılmış ise bu para fon olarak yine ayrı bir hesapta gösterilir.

5.2. Vakfa Bağlı İktisadi İşletmelerde Muhasebe İşlemleri ve İşletme Gelirlerinin Vakıf Bütçesinde Gösterilmesi

Vakfa bağlı veya ait iktisadi işletme bulunması halinde vakıfla işletmenin muhasebe işlemlerinin ayrı defterlerde izlenmesi ve vakfın işlemleriyle iktisadi işletmenin işlemlerinin birbirinden ayrılması gerekir. İktisadi işletmenin dönem sonunda oluşan karından ödenmesi gereken vergiler ve diğer yasal yükümlülükler ayrıldıktan sonra kalan net kar, vakıf bütçesine gelir olarak aktarılır.

5.3. Vakfa Tahsis Edilen Mal Varlığının Satışı veya Kamulaştırılması

Vakfa tahsis edilen mal varlığının satışı ya da kamulaştırılmasından elde edilen gelirler yıllık giderlere harcanmayıp, vakfa gelir sağlayacak yatırımlara tahsis edilebilir. Ancak bu paraların yatırımlara harcanmadan önceki dönem içinde değerlendirilmesinden elde edilen faizin vakfın yıllık gelirlerine dahil edilmesi zorunludur.

5.4. Vergisel Avantajlar

Vakıflar tüzel kişilikleri itibariyle kurumlar vergisi kapsamına girmediklerinden, vergiden muaf vakıf statüsü kazanan vakıfların kurumlar vergisinden muafiyetleri de söz konusu olmamaktadır.

Vergiden muaf vakıf statüsünü kazanan vakıflar halen mevcut düzenlemelere göre,

1- 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17 nci maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları kapsamına giren teslim ve hizmetleri için katma değer vergisi istisnasından,

2- 08.06.1959 tarih ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinin (k) bendine göre, bu vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan malların intikalinde veraset ve intikal vergisi istisnasından,

3- 02.07.1964 tarih ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 59 uncu maddesinin (b) bendine göre, bu vakıflar tarafından iktisap edilecek gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ile bunlara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinlerinde harç istisnasından,

4- 29.07.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinin (m) fıkrasına göre, resmi senesinde yazılı amaçlara tahsis edilmek şartıyla vakfa ait binalar için emlak vergisi muafiyetinden,

yararlanmaktadır.

Diğer taraftan, yukarıda sayılan muafiyet ve istisnalar vakfın tüzel kişiliğine yönelik olup, vakfa ait iktisadi işletmelerin bu muafiyet ve istisnalardan yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Bu Genel Tebliğ ile 28 Temmuz 1994 tarih ve 22004 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 48 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

Tebliğ olunur.

**EK 2. Örnek Bağımsız Denetim Raporu Mali Tablolar Ve Dipnotları
Ülkemiz Uygulaması**

T.C. BAŞBAKANI BAŞKANLIĞINDA

DARÜŞŞAFAKA CEMİYETİ

VE İŞTİRAKLERİ

31 ARALIK 2004

TARİHİ İTİBARIYLA

KONSOLİDE MALİ TABLOLAR

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

T.C. Başbakanı Başkanlığında Darüşşafaka Cemiyeti

Yönetim Kurulu'na

1. C. Başbakanı Başkanlığında Darüşşafaka Cemiyeti'nin ("Cemiyet") ve bağlı ortaklığının (birlikte "Grup") 31 Aralık 2004 tarihi itibariyle hazırlanan konsolide mali durum tablosu ile aynı tarihte sona eren yıla ait konsolide gelir gider ve nakit akım tablolarını denetlemiş bulunuyoruz. Söz konusu konsolide mali tablolar 31 Aralık 2004 tarihi itibariyle Türk Lirası'nın satın alma gücüyle ifade edilmiştir. Hazırlanan bu konsolide mali tablolardan Grup yönetimi sorumludur. Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayanarak bu konsolide mali tablolar üzerinde görüş bildirmektir.

2. Denetimimiz Uluslararası Denetim Standartları'na uygun olarak yapılmıştır. Bu standartlar, denetimin mali tablolarda önemli bir yanlışlığın olup olmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanmasını ve yapılmasını gerektirmektedir. Denetim, mali tablolardaki tutarlara ve açıklamalara baz olan kanıtların incelenmesini içerir. Denetim, aynı zamanda, uygulanan muhasebe ilkelerinin ve yönetim tarafından yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve genel olarak, mali tabloların sunumunun değerlendirilmesini de içerir. Denetimimizin, beyan ettiğimiz görüşümüze makul bir baz teşkil ettiği kanısındayız.

3. Görüşümüze göre, ekli konsolide mali tablolar Grup'un 31 Aralık 2004 tarihi itibariyle mali durumunu ve aynı tarihte sona eren yıla ait faaliyet sonuçlarını ve nakit akımlarını, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak arz etmektedir.

DENETİM SERBEST MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Member of DELOITTE TOUCHE TOHMATSU

İstanbul, 18 Mart 2005

T.C. BAŞBAKANI BAŞKANLIĞINDA DARÜŞŞAFKA CEMİYETİ

31 ARALIK 2004 TARİHİ İTİBARIYLA KONSOLİDE MALİ DURUM TABLOSU

(Tutarlar, Türk parasının 31 Aralık 2004'teki satın alma gücü ile Milyon TL olarak ifade edilmiştir (not 2).)

		31 Aralık 2004	31 Aralık 2004	31 Aralık 2004	31 Aralık 2003	31 Aralık 2003	31 Aralık 2003
			Geçici Süreli			Geçici Süreli	
		Kısıtsız	Kısıtlı	Toplam	Kısıtsız	Kısıtlı	Toplam
DÖNEN VARLIKLAR	Not	<u>Milyon TL</u>	<u>Milyon TL</u>	<u>Milyon TL</u>	<u>Milyon TL</u>	<u>Milyon TL</u>	<u>Milyon TL</u>
Kasa ve bankalar	4	86,440	3,058,702	3,145,142	167,182	2,321,711	2,488,893
Menkul kıymetler	5	-	236,590	236,590	-	-	-
Ticari alacaklar (net)	6	431,258	-	431,258	496,729	-	496,729
Diğer alacaklar ve dönen varlıklar	7	607,763	-	607,763	363,071	-	363,071
Dönen Varlıklar Toplamı		1,125,461	3,295,292	4,420,753	1,026,982	2,321,711	3,348,693
DURAN VARLIKLAR							
Uzun vadeli ticari alacaklar (net)	8	535,345	-	535,345	279,313	-	279,313
Satılmaya hazır finansal varlıklar	5	174,191	-	174,191	329,660	-	329,660
Maddi duran varlıklar (net)	9	246,353,808	738,041	247,091,849	232,889,137	902,972	233,792,109
Diğer duran varlıklar		835	-	835	20,396	-	20,396
Duran Varlıklar Toplamı		247,064,179	738,041	247,802,220	233,518,506	902,972	234,421,478
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		<u>248,189,640</u>	<u>4,033,333</u>	<u>252,222,973</u>	<u>234,545,488</u>	<u>3,224,683</u>	<u>237,770,171</u>

		31 Aralık 2004	31 Aralık 2004	31 Aralık 2004	31 Aralık 2003	31 Aralık 2003	31 Aralık 2003
			Geçici Süreli			Geçici Süreli	
		Kısıtsız	Kısıtlı	Toplam	Kısıtsız	Kısıtlı	Toplam
	Not	Milyon TL	Milyon TL	Milyon TL	Milyon TL	Milyon TL	Milyon TL
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR							
Kısa vadeli mali borçlar	10	15,439,355	-	15,439,355	7,845,587	-	7,845,587
Ticari borçlar (net)	11	8,013,647	-	8,013,647	2,255,975	-	2,255,975
Alınan avanslar	12	-	-	-	910,056	-	910,056
Diğer borçlar ve gider tahakkukları	13	2,285,469	3,295,292	5,580,761	882,839	1,929,811	2,812,650
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı		25,738,471	3,295,292	29,033,763	11,894,457	1,929,811	13,824,268
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR							
Uzun vadeli mali borçlar	10	3,294,858	-	3,294,858	2,129,023	-	2,129,023
Kıdem tazminatı karşılığı	15	670,004	-	670,004	605,182	-	605,182
Diğer uzun vadeli borçlar	14	2,417,866	-	2,417,866	1,884,952	-	1,884,952
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı		6,382,728	-	6,382,728	4,619,157	-	4,619,157
Taahhütler ve yükümlülükler	17	-	-	-	-	-	-
Azınlık payları	16	-	-	-	304	-	304
NET VARLIKLAR							
Yeniden değerlendirme fonu		64,205,023	-	64,205,023	58,960,646	-	58,960,646
Net varlıklar		151,863,418	738,041	152,601,459	159,070,924	1,294,872	160,365,796
Net Varlıklar Toplamı		216,068,441	738,041	216,806,482	218,031,570	1,294,872	219,326,442
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI		248,189,640	4,033,333	252,222,973	234,545,488	3,224,683	237,770,171

T.C. BAŞBAKANI BAŞKANLIĞINDA DARÜŞŞAFKA CEMİYETİ

31 Aralık 2004 TARİHİ İLE SONA EREN YILA AİT KONSOLİDE GELİR GİDER TABLOSU

(Tutarlar, Türk parasının 31 Aralık 2004'teki satın alma gücü ile Milyon TL olarak ifade edilmiştir (not 2).)

		2004	2004	2004	2003	2003	2003
		Kısıtsız	Geçici Süreli	Toplam	Kısıtsız	Geçici Süreli	Toplam
	Not	Milyon TL	Kısıtlı	Milyon TL	Milyon TL	Kısıtlı	Milyon TL
			Milyon TL	Milyon TL		Milyon TL	Milyon TL
Gelirler	18	24,257,971	845,541	25,103,512	14,461,766	75,721	14,537,487
Faaliyet giderleri	19	(27,223,215)	-	(27,223,215)	(23,591,402)	-	(23,591,402)
Faaliyet geliri, gideri farkı		(2,965,244)	845,541	(2,119,703)	(9,129,636)	75,721	(9,053,915)
Finansman gelirleri / (giderleri) (net)	20	(2,503,160)	602,019	(1,901,141)	(1,810,355)	1,719,314	(91,041)
Diğer gelirler (net)	21	1,023,976	-	1,023,976	18,835	-	18,835
Parasal kazanç / (kayıp) ve azınlık payları öncesi net varlıklardaki değişim		(4,444,428)	1,447,560	(2,996,868)	(10,921,156)	1,795,035	(9,126,121)
Parasal kazanç / (kayıp)		(4,795,024)	27,118	(4,767,906)	(2,511,904)	(323,997)	(2,835,901)
Azınlık payları	16	437	-	437	265	-	265
Net varlıklardaki değişim		(9,239,015)	1,474,678	(7,764,337)	(13,432,795)	1,471,038	(11,961,757)
Geçici süreli kısıtlı varlıklardan kısıtsız varlıklara transferler		2,031,509	(2,031,509)	-	5,347,442	(5,347,442)	-
Net varlıklar – dönem başı		159,070,924	1,294,872	160,365,796	167,156,277	5,171,276	172,327,553
Net varlıklar – dönem sonu		151,863,418	738,041	152,601,459	159,070,924	1,294,872	160,365,796

T.C. BAŞBAKANI BAŞKANLIĞINDA DARÜŞŞAFAKA CEMİYETİ

31 Aralık 2004 TARİH İLE SONA EREN YILA AİT
KONSOLİDE NAKİT AKIM TABLOSU

(Tutarlar, Türk parasının 31 Aralık 2004'teki satın alma gücü ile Milyon TL olarak ifade edilmiştir (not 2).)

	Not	2004 Milyon TL	2003 Milyon TL
FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIMI			
Net varlıklardaki değişim		(7,764,335)	(11,961,756)
Net varlıklardaki değişimi faaliyetlerden elde edilen nakit akımına getirmek için yapılan düzeltmeler:			
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortismanı	9	8,417,599	7,853,006
Kıdem tazminatı karşılığındaki değişim		465,202	294,707
Mali borçlara ilişkin kur farkı ve faiz tahakkuku		661,199	187,553
Şüpheli alacaklar karşılığındaki değişim		(274,110)	(20,582)
Gelir olarak kaydedilen gayri nakdi bağışlar		(981,353)	(2,639,209)
Dönem faaliyet sonuçlarındaki azınlık payı		(437)	(265)
Kur farkı tahakkuku		-	(1,287,712)
Bağlı ortaklık değer düşüş karşılığı		155,469	-
Faiz gelir tahakkuku		(111,045)	(19,922)
İşletme sermayesindeki değişim öncesi faaliyetlerinden elde edilen / (kullanılan) nakit		568,189	(7,594,180)
İşletme sermayesinde gerçekleşen değişimler	22	7,749,861	5,964,359
Faaliyetlerde elde edilen / (kullanılan) nakit		8,318,050	(1,629,821)
Ödenen faiz		(2,241,827)	(2,335,257)
Ödenen kıdem tazminatı		(400,380)	(201,297)
İşletme faaliyetlerinden elde edilen / (kullanılan) nakit		5,675,843	(4,166,375)
YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIMI			
Menkul kıymetlerdeki değişim (net)		(209,998)	1,655,678
Maddi duran varlık alımları ve bağışları		(17,748,844)	(15,171,357)
Satılan maddi duran varlıkların net defter değeri		2,257,234	2,964,648
Diğer yatırım faaliyetlerinde gerçekleşen değişim	23	296,442	5,387,158
Yatırım faaliyetlerinde kullanılan nakit		(15,405,166)	(5,163,873)
FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIMI			
Mali borçlardaki değişim (net)		10,340,231	9,162,195
Azınlık paylarındaki artış		133	569
Finansal faaliyetlerden elde edilen nakit		10,340,364	9,162,764
KASA VE BANKALARDAKİ NET DEĞİŞİM		611,041	(167,484)
DÖNEM BAŞI KASA VE BANKALAR	4	2,488,893	2,650,965
Kur farkı ve faiz tahakkuklarının Kasa ve Bankalar'a etkisi		45,208	5,412
DÖNEM SONU KASA VE BANKALAR	4	3,145,142	2,488,893

T.C. BAŞBAKANI BAŞKANLIĞINDA DARÜŞŞAFKA CEMİYETİ

31 ARALIK 2004 TARİHİ İTİBARIYLA

KONSOLİDE MALİ TABLOLARA İLİŞKİN DİPNOTLAR

1. GRUP'UN YAPISI VE FAALİYET ALANI

T.C. Başbakanı Başkanlığında Darüşşafaka Cemiyeti ve bağlı ortaklığı (birlikte “Grup”) T.C. Başbakanı Başkanlığında Darüşşafaka Cemiyeti (“Cemiyet”) ana ortaklık olmak üzere ve hisselerinin çoğunluğuna veya etkin yönetimine sahip bulunduğu bağlı ortaklıktan oluşmaktadır.

T.C. Başbakanı Başkanlığında Darüşşafaka Cemiyeti 1863'te Osmanlı İmparatorluğu Padişahı'nın emriyle ve eğitim merkezi olarak faaliyet göstermek üzere kurulmuştur. Cemiyet kar amacı gütmeyen bir kurumdur ve Darüşşafaka Lisesi, Darüşşafaka Maltepe Sitesi ve Darüşşafaka Yakacık Sitesi'nin faaliyetlerini yürütmektedir.

Cemiyet, gerçek kişi ve kurumlardan nakdi ve gayri nakdi (çoğunlukla gayrimenkul olarak) bağış toplamaktadır. Toplanan bağışlar Darüşşafaka Lisesi, Darüşşafaka Maltepe Sitesi ve Darüşşafaka Yakacık Sitesi'nin faaliyetlerinin ve yeni yatırımların finansmanında kullanılmaktadır. Darüşşafaka Lisesi yetim ve ekonomik durumu yetersiz öğrencilere burs vermektedir. Darüşşafaka Yakacık Sitesi ve Darüşşafaka Maltepe Sitesi belli tutarlarda bağış yapan bağışçılarına şükran borcunu ödemek amacıyla ömürleri boyunca yaşayabilecekleri daireler sunmaktadır. Darüşşafaka Yakacık Sitesi'nde genişlikleri 45 ile 74 m² arasında değişen 60 , Darüşşafaka Maltepe Sitesi'nde ise 108 daire bulunmaktadır.

31 Aralık 2004 tarihi itibarıyla konsolidasyona dahil edilen şirketlerin faaliyet konuları, faaliyet grupları ve Cemiyet'in sermayeleri içindeki iştirak payları aşağıda verilmiştir:

<u>Şirket Unvanı</u>	<u>Operasyon</u>	Efektif sahiplik oranı
Güzelce Marinacılık Turizm Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Liman	% 99.94

2. MALİ TABLOLARIN HAZIRLANMA ESASLARI

Mali tabloların hazırlanmasındaki esaslar

Ekli konsolide mali tablolar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na ("UFRS") uygun olarak hazırlanmıştır. Cemiyet ve Türkiye'de kayıtlı bağlı ortaklığı, defterlerini ve kanuni mali tablolarını ("Kanuni Mali Tablolar") Türk Ticaret Kanunu ("TTK") ve vergi mevzuatınca belirlenen muhasebe ilkelerine uygun olarak tutmakta ve hazırlamaktadır. Ekli konsolide mali tablolar Cemiyet ve bağlı ortaklığının yasal kayıtlarına yapılan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan standartlara uygun düzeltmeler ve sınıflama maddelerini ve ayrıca Türk Lirasının satın alma gücündeki değişimi mali tablolara yansıtan düzeltmeleri de içermektedir.

Ekli konsolide mali tablolar kar amacı gütmeyen kuruluşların raporlama gereksinimleri dikkate alınarak hazırlanmıştır. Grup'un gelirlerini bağışçılar tarafından yapılan nakdi ve ayni (gayrimenkuller) bağışlar, bağışlanan gayrimenkullerin kira gelirleri, faiz gelirleri ve diğer çeşitli gelirler oluşturmaktadır.

Enflasyon muhasebesi

Ekli konsolide mali tablolarda, 31 Aralık 2004 tarihi itibariyle, Türk Lirası'nın genel satın alım gücündeki değişimler nedeniyle yapılan düzeltmelerde, UMS 29 ("Hiperenflasyonist Ekonomilerde Finansal Raporlama") esas alınmıştır.

UMS 29, hiperenflasyonist ekonomilerin para birimi ile hazırlanan mali tabloların bilanço tarihindeki ölçüm biriminden gösterilmesini ve genel fiyat endeksinin kullanılarak daha önceki dönemlere ait bakiyelerin de aynı birimden gösterilmesini öngörmektedir. UMS 29'un uygulanmasını gerektiren durumlardan biri, üç yıllık

kümülatif enflasyon oranının, yaklaşık %100 veya üzerinde olmasıdır. Türkiye’de Devlet İstatistik Enstitüsü (“DİE”) tarafından yayımlanan toptan eşya fiyat endeksi (“TEFE”) baz alındığında söz konusu kümülatif oran 31 Aralık 2004 tarihi itibariyle sona eren üç yıllık dönem için, %69.7 olmuştur.

Bunun dışında, fiyat endekslerinde yukarıda belirtilen düzeyde artış olmamakla beraber, halkın tasarruflarını ağırlıklı olarak yabancı para cinsinden tutması, mal ve hizmet fiyatlarının yabancı para birimi üzerinden belirlenmesi, faiz oranlarının, ücret ve fiyatların genel fiyat endekslerine bağlanması, kısa vadeli işlemler de dahil satın alma gücündeki kayıpları karşılamak için fiyatların vade farkı konularak belirlenmesi gibi yüksek enflasyon emarelerinin mevcut bulunması sebebiyle ekli mali tablolar enflasyona göre düzeltilmiştir.

Enflasyona göre yapılan düzeltmeler, Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından yayımlanan toptan eşya fiyat endeksi kullanılarak bulunan katsayılar esas alınarak hesaplanmıştır (1994 endeksi=100). 31 Aralık 2004 tarihi itibariyle ekte sunulan mali tabloların düzeltilmesinde kullanılan söz konusu endeks ve katsayılar aşağıda belirtilmiştir:

	<u>Endeks</u>	<u>Katsayı</u>
31 Aralık 2001	4,951.7	1.6972
31 Aralık 2002	6,478.8	1.2971
31 Aralık 2003	7,382.1	1.1384
31 Aralık 2004	8,403.8	1.0000

Türk Lirası’nın Amerikan Doları karşısındaki yıllık değişiminin, Türkiye’deki toptan eşya fiyat endeksiyle karşılaştırılması aşağıdaki gibidir:

<u>Yıllar:</u>	<u>2004</u>	<u>2003</u>	<u>2002</u>	<u>2001</u>
ABD Doları kuru değişim oranı – (%)	(3.9)	(14.6)	13.5	114.3
TEFE enflasyon oranı – (%)	13.8	13.9	30.8	88.6

31 Aralık 2004 tarihi itibarıyla Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından açıklanan dolar kuru (piyasa kuru) 1 ABD Doları = 1,342,100 TL'dir (31 Aralık 2003, 1 ABD Doları = 1,395,835 TL).

UMS 29 endeksleme işlemlerinin ana hatları aşağıdaki gibidir:

- Bilanço tarihi itibarıyla cari satın alma gücü ile gösterilenler dışındaki tüm kalemler ilgili genel fiyat endeksi (TEFE) katsayıları kullanılarak endekslenmiştir. Önceki yıllara ait tutarlar da yine aynı şekilde endekslenmiştir.

- Parasal aktif ve pasif kalemler, bilanço tarihinde cari satın alma gücü ile ifade edildiklerinden endekslemeye tabi tutulmamışlardır. Parasal kalemler nakit para ve nakit olarak alınacak veya ödenecek kalemlerdir.

- Parasal olmayan aktif ve pasifler satın alma veya ilk kayda alınma tarihinden bilanço tarihine kadar olan süre içerisinde genel fiyat endeksinde meydana gelen değişikliklerin alım maliyetlerine ve birikmiş amortisman tutarlarına yansıtılması suretiyle yeniden ifade edilmiştir. Böylece sabit kıymetler, iştirakler ve benzeri aktifler piyasa değerlerini geçmeyecek şekilde alım değerleri üzerinden endekslenmiştir. Amortismanlar da benzeri şekilde yeniden düzeltilmişlerdir. Bunlara ek olarak, arazi ve binalar ekspertiz değeri ile de ifade edilebilmektedirler. Bu durumda ekspertiz değerinin endekslenmiş defter değerini aşan kısmı yeniden değerlendirme fonu olarak gösterilmektedir. Net varlıkların içerisinde yer alan tutarlar, bu tutarların Grup'a katıldığı veya Grup içerisinde olduğu dönemlerdeki genel fiyat endekslerinin uygulanması neticesinde yeniden düzeltilmiştir.

- Gelir tablosunda yer alan tüm kalemler, gelir ve gider hesaplarının mali tablolara ilk olarak yansıtıldıkları dönemler üzerinden hesaplanan katsayılar ile endekslenmişlerdir.

- Net parasal pozisyon üzerinden genel enflasyon neticesinde oluşan kazanç veya kayıp, parasal olmayan aktiflere, özkaynak kalemlerine ve gelir tablosu hesaplarına yapılan düzeltmelerin farkıdır. Net parasal pozisyon üzerinden hesaplanan bu kazanç veya kayıp net kara dahil edilmiştir.

Konsolidasyon

Konsolide mali tablolar Not 1’de açıklandığı gibi Cemiyet ve Cemiyet tarafından idare edilen şirketlerin finansal tablolarını kapsamaktadır. Grup içi satış ve alışlar, Grup içi alacaklar ve borçlar ile Grup içi iştiraklerin elimine edilmesi için düzeltmeler yapılmıştır.

Cemiyet’in direk veya dolaylı olarak %50’sinden fazlasına iştirak ettiği veya oy hakkına sahip olması nedeniyle işlemleri üzerinde kontrol yetkisine sahip olduğu bağlı ortaklıklar tam olarak konsolide edilmektedir. Cemiyet, bağlı ortaklık konumundaki şirketin finansal ve operasyonel politikalarını yürütme gücüne sahip olması nedeniyle, bağlı ortaklığın faaliyet sonuçlarından pay alır. Cemiyet ve konsolide edilen bağlı ortaklıkları arasında gerçekleşen önemli işlemler ve bakiyeler konsolidasyon sırasında yok edilir. %100’üne sahip olunmayan konsolide bağlı ortaklıkların, özkaynakları ve net geliri üzerindeki üçüncü şahıslara ait paylar konsolide mali tablolarda azınlık payı olarak gösterilmektedir (Not 16).

Diğer satılmaya hazır finansal varlıklar endekslenmiş maliyetleri üzerinden muhasebeleştirilirler. Gerekli olduğu hallerde değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

Bir şirketin Cemiyet tarafından satın alımı gerçekleştiğinde ilgili bağlı ortaklığın aktif ve pasifleri, alım günü itibariyle gerçeğe uygun değerleriyle ölçülür. Azınlıkların payı, aktif ve pasiflerin gerçeğe yakın değerlerinin azınlık payı oranında hesaplanmasıyla elde edilir. Yıl içinde alınan veya satılan iştiraklerin, alımın gerçekleştiği tarihten başlayan veya satışın gerçekleştiği tarihe kadar olan faaliyet sonuçları konsolide gelir tablosuna dahil edilir.

Gerekli görülen durumlarda bağlı ortaklıkların mali tablolarını diğer grup içi şirketlerinin uyguladığı muhasebe prensiplerine uygun hale getirebilmek için düzeltmeler yapılır.

3. UYGULANAN MUHASEBE PRENSİPLERİNİN ÖZETİ

Ekteki konsolide mali tabloların hazırlanmasında kullanılan önemli muhasebe prensipleri aşağıdaki gibidir:

a. Menkul kıymetler

Grup'un satılmaya hazır finansal varlıkları çoğunlukla ters repo sözleşmelerinden oluşmaktadır. Satılmaya hazır finansal varlıklar, işlem fiyatı veya piyasa fiyatı ile belirlenen rayiç değerleriyle kayıtlara alınmaktadır.

Satılmaya hazır finansal varlıkların kayıtlı değeri tahmini elde edilebilir değerinden düşük olması durumunda değer azalışı konusudur. Grup her bilanço döneminde değer azalışına ilişkin tarafsız bir veri olup olmadığıyla ilgili bir değerlendirme yapmaktadır. Değer düşüşüyle ilgili bir veri bulunması durumunda Grup, ilgili varlık veya varlık grubunun elde edilebilir değerini tahmin ederek değer azalışını dönemin net kar zararına yansıtılmaktadır.

Satılmaya hazır finansal varlıklarla ilgili elde edilen faizler faiz gelirleri içerisinde muhasebeleştirilmektedir. Ticari veya yatırım amaçlı menkul kıymetlerden kaynaklanan sermaye piyasası işlemleri kar ve zararları dönemin net kar zararına yansıtılmaktadır.

Grup, menkul kıymetler portföyünü UMS 39'a uygun olarak, aşağıdaki şekilde sınıflandırmaktadır.

Ticari amaçla elde tutulan finansal varlıklar:

Ticari amaçla elde tutulan finansal varlıklar kısa vadeli fiyat hareketleri veya marjnlere bağlı olarak kar etmek amacıyla portföye alınan kıymetlerdir. Kayıtlara alındıktan sonra ticari amaçla elde tutulan finansal varlıklar güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor olması koşuluyla rayiç değerleriyle değerlendirilmektedir. Ticari amaçla elde tutulan finansal varlıklara ilişkin kar veya zararlar ilgili dönemin net kar veya zararı içerisinde gösterilmektedir.

Vadesine kadar elde tutulacak yatırımlar:

Vadesine kadar elde tutulacak yatırımlar, belirli bir vade yapısı ve belirli tutardaki ödemeleri içeren ve Grup'un vadesine kadar elde tutma niyeti ve gücü olan kıymetlerdir. Vadesine kadar elde tutulacak yatırımlar etkin faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş değerleriyle değerlendirilmektedir.

Satılmaya hazır finansal varlıklar:

Satılmaya hazır finansal varlıklar (a) vadesine kadar elde tutulmayacak veya (b) ticari amaçla elde tutulmayan kıymetlerden oluşmaktadır. Kayıtlara alındıktan sonra satılmaya hazır finansal varlıklar güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor olması koşuluyla rayiç değerleriyle değerlendirilmektedir. Rayiç değerleri güvenilir bir şekilde ölçülemeyen satılmaya hazır finansal varlıklar iskonto edilmiş değerleriyle gösterilmektedir. Satılmaya hazır finansal varlıklara ilişkin kar veya zararlar ilgili dönemin net kar veya zararı içerisinde gösterilmektedir.

Aktif bir piyasada borsa fiyatı bulunmayan ve rayiç değer ölçümü diğer yöntemlerle güvenilir bir şekilde tespit edilemeyen veya uygun olmayan hisse senedi yatırımları maliyet değerleriyle gösterilmektedir. Belirli bir vadesi olmayan menkul kıymetler maliyet değerleriyle gösterilmektedir.

İştirakler ve bağlı ortaklıklar sürekli bir değer düşüklüğü bulunmadığı takdirde, bilanço tarihi itibari ile endekslenmiş değerleri ile gösterilmektedir.

Enez Yatçılık ve Daçka Sigorta'nın konsolide mali tablolara dahil edilmesinin konsolide mali tablolara önemli bir etkisi olmayacağı sebebiyle, ekli konsolide mali tablolarda endekslenmiş değerleriyle muhasebeleştirilmişlerdir.

b. Ticari alacaklar

Ticari alacaklar, gerçekleştirilebilir değerleriyle gösterilmektedir. Gerçekleştirilebilir değer UMS 39'a uygun olarak, indirgenmiş maliyet değeri yöntemiyle etkin faiz oranı esas alınarak hesaplanmış, ve ticari alacaklardan şüpheli ticari alacakların düşülmesiyle hesaplanmıştır. Şüpheli alacaklara ilişkin karşılıklar, Grup

Yönetimi'nce tahsil edilemeyen alacakların tutarı, alınan teminatlar, geçmiş tecrübeler ışığında ve mevcut ekonomik koşullar göz önünde bulundurularak ayrılmaktadır. Tahsil edilemeyecek alacaklar, tahsil edilemeyecekleri anlaşıldığı yılda zarar kaydedilmektedir.

c. Sabit kıymetler

Bağışlanan maddi duran varlıklar, değerlerinin güvenilir olarak tespit edilebilmesi ve Grup'un bağışlanan varlık ile ilgili gelecekte oluşabilecek ekonomik faydalardan yararlanması söz konusu olduğunda, ekli konsolide mali tablolara kaydedilmektedir. Tarihi maliyet değerleriyle gösterilen sabit kıymetler alım tarihinden itibaren endekslenmiştir (yeniden değerlendirme hariç). Amortisman, sınırsız kullanım ömrü olan arsalar hariç sabit kıymetlerin endekslenmiş değerleri üzerinden ve normal amortisman metoduna göre hesaplanmıştır ve sabit kıymetler aşağıdaki sürelerde itfa edilmektedirler:

Binalar	25-50 yıl
Döşeme ve demirbaşlar	5 yıl
Taşıtlar	5 yıl

Arsalar ve binalar Ekim ve Kasım 2002 ve Temmuz 2004 tarihli çeşitli ekspertiz raporları baz alınarak yeniden değerlendirilmiştir. Ekspertiz değerinin endekslenmiş değerini aşan kısmı 31 Aralık 2004 tarihi itibarıyla yeniden değerlendirme fonu olarak net varlıklar içerisinde yer almaktadır. Binalar üzerinden ayrılan amortismanlar bu dönemden itibaren yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden ayrılmıştır.

Sabit kıymet satışlarından elde edilen kar ve zararlar, konsolide mali tablolarda endekslenerek ilgili gelir ve gider hesaplarına dahil edilmiştir.

Varlıkların kayıtlı değeri, tahmini ikame değerinden daha yüksek olduğu takdirde, karşılık ayrılmak suretiyle ikame değerine indirgenmektedir.

d. Varlıkların değer kaybı

Ertelenmiş vergi aktifi ve finansal varlıklar dışındaki tüm uzun vadeli varlıklar, UMS 36'ya göre ("Varlıkların Değer Kaybı") incelenmektedir. UMS 36 uyarınca, bir varlığın kayıtlı değeri, tahmini ikame değerinden büyük ise değer düşüklüğü karşılığı ayırmak gerekmektedir. İkame değeri, varlığın net satış değeri ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak kabul edilir. Kullanım değeri, varlığın sürekli kullanımı sonucu gelecekte elde edilecek tahmini nakit girişlerinin ve kullanım ömrü sonundaki satış değerinin toplamının bugünkü değeridir.

e. Borçlanma giderleri

Tüm finansman giderleri, oluştukları dönemde gider olarak kaydedilmektedir.

f. Vergi

Cemiyet Vakıf statüsünde olması sebebiyle Kurumlar Vergisinden muaftır, fakat konsolide edilen bağlı ortaklığı Kurumlar Vergisine tabidir.

Türk Vergi Kanunları ana şirket ve bağlı ortaklıklarının konsolide bir vergi iadesi doldurmasına izin vermemektedir. Dolayısıyla, ekteki konsolide mali tablolarda yansıtılan vergi karşılıkları konsolide edilen şirketleri ayrı tüzel kişilik bazında dikkate alarak hesaplanmıştır.

Konsolide mali tablolarda yer alan gelir vergileri, cari yıl vergisi ile ertelenmiş vergilerdeki değişimi içermektedir. Grup, UMS 12'ye (yeniden düzenlenmiş) uygun olacak şekilde, dönem sonuçları üzerinden cari ve ertelenmiş vergileri hesaplamaktadır.

Hazırlanan konsolide mali tablolarda, Grup'un yıl sonu itibariyle dönem sonuçlarına dayanılarak tahmin edilen Kurumlar Vergisi yükümlülüğü için karşılık ayrılmaktadır. Kurumlar Vergisi yükümlülüğü dönem sonucunun kanunen kabul edilmeyen giderler ve indirimler dikkate alınarak düzeltilmesinden sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanmaktadır.

Ertelenmiş vergi aktifi ve pasifi, bazı gelir ve gider kalemlerin muhasebe ve vergisel açılardan farklı değerlendirilmeleri sonucunda ortaya çıkan zamanlama farklılıklarını baz alarak, yükümlülük metoduna göre hesaplanmaktadır. Ertelenmiş vergi pasifi, oluşan vergilendirilebilir tüm zamanlama farklılıkları için hesaplanmakta olup, ertelenmiş vergi aktifi ise sadece ortaya çıkacak bu aktifin itfa edilebileceği, vergilendirilebilir bir karın gelecekte oluşması beklendiğinde kayıtlara alınmaktadır.

Ertelenmiş vergi, varlıkların oluştuğu veya yükümlülüklerin yerine getirildiği dönemde geçerli olan vergi oranları üzerinden hesaplanır ve gelir tablosuna gider veya gelir olarak kaydedilir.

Ödenecek Kurumlar Vergisi tutarları, peşin ödenen Kurumlar Vergisi tutarlarıyla, ilişkili olduğundan netleştirilmektedir. Ertelenmiş vergi aktif ve pasifi de aynı şekilde netleştirilmektedir.

31 Aralık 2004 itibariyle Grup'un cari dönem vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi aktifi ya da pasifi bulunmaktadır.

g. Kıdem tazminatı karşılığı

Türkiye'de mevcut kanunlar ve toplu iş sözleşmelerine göre kıdem tazminatı, emeklilik veya işten çıkarılma durumunda ödenmektedir. Kıdem tazminatı karşılığı bilanço tarihi itibariyle buna hak kazanan bütün çalışanların işine son verilmesi varsayımı ile ödenmesi gerekecek olan yükümlülüğün toplam tutarıdır.

h. Yabancı para işlemleri

Grup'un yasal kayıtlarında, yabancı para cinsinden (TL dışındaki para birimleri) işlemler, işlem tarihindeki kurlar kullanılarak Türk Lirası'na çevrilmektedir. Mali durum tablosunda yer alan dövizle bağlı varlık ve borçlar bilanço tarihinde geçerli olan kurlar kullanılarak Türk Lirası'na çevrilmişlerdir. Bu çevrimden ve dövizli işlemlerin tahsil / tediyelerinden kaynaklanan kambiyo karları / zararları gelir tablosunda yer almaktadır.

i. Gelir tahakkuku

Gelirler oluştuğunda tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmektedir. Toplanan bağışlar, bağışlanan varlıkların değerlerinin güvenilir olarak tespit edilmesi ve Grup'un bağışlanan varlık ile ilgili gelecekte oluşabilecek ekonomik faydalardan yararlanması söz konusu olduğunda gelir kaydedilmektedir.

j. Kasa ve bankalar

Kasa ve bankalar, kasadaki nakit ve bankalardaki vadeli ve vadesiz hesaplardan oluşmaktadır.

k. Finansal kiralama – Kiracı konumunda Grup

Finansal kiralamayla elde edilen varlıklar, alım tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle Grup'a ait bir varlık olarak görülür. Kiralayana karşı yükümlülük, konsolide mali durum tablosunda finansal kiralama yükümlülüğü olarak gösterilir. Toplam finansal kiralama taahhüdü ile varlığın gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın oluşturduğu finansal giderler, her muhasebe dönemine düşen ykmllğn sabit faiz oranı ile dağıtılması suretiyle kiralama süresi boyunca oluştuğu döneme ait konsolide gelir gider tablosuna kaydedilir.

l. Alınan avanslar

Alınan avanslar, gayrimenkul satışları için avans olarak tahsil edilen tutarlardan oluşmaktadır.

m. Finansal enstrümanlar

Finansal enstrümanlar terimi finansal varlık ve borçları kapsamaktadır. Finansal enstrümanlar Grup'un konsolide mali durum tablolarındaki likidite, kredi ve pazar risklerini yaratır, değiştirir ya da azaltırlar. Tüm finansal varlıklar değer dşklğ açısından dönemsel olarak gözden geçirilir.

Gerçeğe uygun değer, istekli alıcı ve satıcıların bir araya geldiği piyasalarda bir aktifin başka bir varlıkla değiştirilebileceği veya bir taahhüdün yerine getirilebileceği

değerdir. Bir finansal enstrümanın piyasa değeri, aktif bir pazarın mevcudiyeti durumunda, satıştan elde edilebilecek tutara veya satın almadan doğabilecek borca eşittir.

Finansal enstrümanların gerçeğe uygun tahmini değeri Grup tarafından piyasalara ilişkin bilgiler ve gerekli değerlendirme yöntemleri kullanılarak belirlenmiştir. Ancak, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılan piyasa verilerinin yorumlanmasına gerek duyulmaktadır. Bu nedenle, bu raporda sunulan tahminler Grup'un varlıklarını elden çıkarması durumunda cari piyasa koşullarında elde edebileceği değerler olmayabilir.

Banka mevduatları ve alacaklar karşı tarafın anlaşmanın şartlarını yerine getirememesi durumunda, Grup'un finansal durumunu olumsuz yönde etkileyebilecek önemli finansal enstrümanlardır.

Bazı finansal varlıkların maliyet değerine eşit olan kayıtlı değerlerinin, kısa vadeli nitelikleri nedeniyle gerçeğe uygun değerlerine eşit olduğu varsayılmaktadır.

Aşağıda her mali enstrümanın gerçeğe uygun tahmini değerlerini belirlemede kullanılan yöntemler ve varsayımlar belirtilmiştir.

Kasa ve bankalar: Yabancı para cinsinden olan kasa ve banka bakiyeleri yıl sonu kurundan değerlendirilmiştir. Bilançodaki nakit ile bankadaki mevduatın mevcut değeri, bu varlıkların gerçeğe uygun tahmini değerleridir.

Ticari alacaklar ve ticari borçlar: Tahsili şüpheli alacaklar karşılığı sonrası ticari alacaklar ile ticari borçların bilançodaki mevcut değerleri, gerçeğe uygun tahmini değerleridir.

Kullanılan krediler: Kullanılan krediler, kullanıldıkları tarihte sabitlenen faiz oranlarına tabidir. Ancak LIBOR artı sabit bir oranla alınan krediler daha sonra LIBOR'daki geçerli olan faiz oranlarındaki dalgalanmalara göre değişen faiz oranlarına tabidir. Banka kredileri elde edilen nakit tutarından muhasebeleştirilirler. Finansman giderleri tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir ve oluştuğu dönemde ödenmeyen kısım konsolide mali durum tablolarındaki kredi tutarına eklenir.

n. Netleştirme

Finansal varlıklar ve yükümlülükler, yasal olarak netleştirme hakkı var olması, net olarak ödenmesi veya tahsilinin mümkün olması, veya varlığın elde edilmesi ile yükümlülüğün yerine getirilmesinin eş zamanlı olarak gerçekleşebilmesi halinde, konsolide mali durum tablolarındaki net değerleri ile gösterilirler.

o. Muhasebe tahminleri

Konsolide mali tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanması sırasında Yönetim'in, bilanço tarihi itibariyle mali tablolarda yer alan varlıklar ve yükümlülüklerin bilanço değerlerini, bilanço dışı yükümlülüklerle ilişkin açıklamaları, dönem içerisinde oluşan gelir ve giderlerin tutarlarını etkileyebilecek tahmin ve varsayımlarda bulunması gerekmektedir. Gerçek sonuçlar, bu tahminlerden farklılık gösterebilmektedir.

4. KASA VE BANKALAR

	31 Aralık 2004 Milyon TL	31 Aralık 2003 Milyon TL
Kasa	31,430	13,310
Vadesiz mevduatlar	2,948	153,872
Vadeli mevduatlar	3,110,764	2,321,711
	<u>3,145,142</u>	<u>2,488,893</u>

Vadeli mevduatlar:

<u>Para cinsi</u>	<u>Faiz oranı (%)</u>	<u>Vade</u>	31 Aralık 2004 Milyon TL
TL	22-25	Ocak-Mart 2005	3,103,176
ABD Doları	3.35	Mart 2005	7,588
			<u>3,110,764</u>

<u>Para cinsi</u>	<u>Faiz oranı (%)</u>	<u>Vade</u>	31 Aralık 2003 Milyon TL
TL	14 – 28.5	4 Ocak – 19 Şubat 2004	2,293,240
ABD Doları	2.75	6 Şubat 2004	28,471
			<u>2,321,711</u>

Vadeli mevduatlar 31 Aralık 2004 ve 2003 tarihleri itibariyle sırasıyla 45,207 Milyon TL ve 5,378 Milyon TL tutarında faiz tahakkuku içermektedir.

5. MENKUL KIYMETLER VE SATILMAYA HAZIR FİNANSAL VARLIKLAR

	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>	31 Aralık 2003 <u>Milyon TL</u>
Hisse senetleri	-	6,523
Hazine bonoları	236,590	-
Hisse senetleri değer düşüklüğü karşılığı	-	(6,523)
	<u>236,590</u>	<u>-</u>

	<u>Faiz oranı (%)</u>	<u>Vade</u>	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>
Hazine bonoları	25.3 - 25.62	9 Şubat-25 Mayıs 2005	<u>236,590</u>

Grup'un 31 Aralık 2004 tarihi itibariyle konsolide edilmemiş bağlı ortaklıklarındaki sermaye payları ve oranları aşağıdaki gibidir:

<u>Şirket unvanı</u>	Payı %	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>	Payı %	31 Aralık 2003 <u>Milyon TL</u>
Enez Yatçılık	70.00	155,469	70.00	155,469
Daçka Sigorta	99.94	174,191	98.50	174,191
Enez Yatçılık değer düşüş karşılığı		(155,469)		-
		<u>174,191</u>		<u>329,660</u>

6. TİCARİ ALACAKLAR (NET)

	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>	31 Aralık 2003 <u>Milyon TL</u>
Bakım hizmetlerinden alacaklar	11,808	-
Kira alacakları	49,763	26,602
Alacak senetleri	377,504	473,255
Alacak senetleri reeskontu	(7,817)	(7,363)
Verilen depozitolar	-	4,235
Şüpheli alacaklar	-	274,110
Şüpheli alacaklar karşılığı (-)	-	(274,110)
	<u>431,258</u>	<u>496,729</u>

6. TİCARİ ALACAKLAR (NET) (devamı)

Alacak senetlerinin vadeleri aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>	31 Aralık 2003 <u>Milyon TL</u>
30 gün içinde	53,684	-
31-60 gün içinde	103,200	-
61-90 gün içinde	1,600	-
91-120 gün içinde	1,600	473,255
120 günden fazla	217,420	-
	<u>377,504</u>	<u>473,255</u>

7. DİĞER ALACAKLAR VE DÖNEN VARLIKLAR

	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>	31 Aralık 2003 <u>Milyon TL</u>
Personelden alacaklar	-	5,464
Diğer alacaklar	156,348	127,609
Peşin ödenen giderler	4,898	7,166
Verilen avanslar	37,919	222,832
Devreden KDV	19,307	-
Gelir tahakkukları	389,291	-
	<u>607,763</u>	<u>363,071</u>

8. UZUN VADELİ TİCARİ ALACAKLAR (NET)

	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>	31 Aralık 2003 <u>Milyon TL</u>
Alacak senetleri	550,261	286,456
Alacak senetleri reeskontu (-)	(31,429)	(7,143)
Verilen depozitolar	16,513	-
	<u>535,345</u>	<u>279,313</u>

Uzun vadeli alacak senetlerinin vadeleri aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>	31 Aralık 2003 <u>Milyon TL</u>
2 yıl içinde ödenecekler	416,051	286,456
3 yıl içinde ödenecekler	134,210	-
	<u>550,261</u>	<u>286,456</u>

9. MADDİ DURAN VARLIKLAR (NET)

	<u>Arsalar</u> <u>Milyon TL</u>	<u>Binalar</u> <u>Milyon TL</u>	<u>Taşıtlar</u> <u>Milyon TL</u>	<u>Döşeme ve</u> <u>Demirbaşlar</u> <u>Milyon TL</u>	<u>Toplam</u> <u>Milyon TL</u>
<u>Maliyet değeri</u>					
1 Ocak 2004 açılış bakiyesi	15,552,744	224,907,359	379,216	16,447,853	257,287,172
Alımlar ve bağışlar	12,518	26,298,961	121,530	648,718	27,081,727
Satışlar	(12,518)	(5,398,594)	-	(70,362)	(5,481,474)
31 Aralık 2004 kapanış bakiyesi	<u>15,552,744</u>	<u>245,807,726</u>	<u>500,746</u>	<u>17,026,209</u>	<u>278,887,425</u>
<u>Birikmiş amortismanlar</u>					
1 Ocak 2004 açılış bakiyesi	-	(35,256,931)	(83,812)	(9,345,378)	(44,686,121)
Dönem gideri	-	(6,503,144)	(85,650)	(1,828,805)	(8,417,599)
Satışlar	-	3,213,921	-	10,319	3,224,240
31 Aralık 2004 kapanış bakiyesi	<u>-</u>	<u>(38,546,154)</u>	<u>(169,462)</u>	<u>(11,163,864)</u>	<u>(49,879,480)</u>
Yapılmakta olan yatırımlar ve verilen avanslar – 2004					18,083,904
31 Aralık 2004 itibariyle Net Defter Değeri	<u>15,552,744</u>	<u>207,261,572</u>	<u>331,284</u>	<u>5,862,345</u>	<u>247,091,849</u>
Yapılmakta olan yatırımlar ve verilen avanslar – 2003					21,191,058
31 Aralık 2003 itibariyle Net Defter Değeri	<u>15,552,744</u>	<u>189,650,428</u>	<u>295,404</u>	<u>7,102,475</u>	<u>233,792,109</u>

10. MALİ BORÇLAR

	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>	31 Aralık 2003 <u>Milyon TL</u>
Kısa vadeli banka kredileri	12,020,512	5,614,990
Uzun vadeli kredilerin kısa vadeli anapara taksit ve faizleri	3,418,843	2,230,597
	<u>15,439,355</u>	<u>7,845,587</u>
Uzun vadeli krediler	3,294,858	2,129,023
	<u>18,734,213</u>	<u>9,974,610</u>

Finansal borçların geri ödeme vadeleri aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>	31 Aralık 2003 <u>Milyon TL</u>
1 yıl içinde ödenecekler	15,439,355	7,845,587
2 yıl içinde ödenecekler	324,205	2,129,023
3 yıl içinde ödenecekler	396,087	-
4 yıl içinde ödenecekler	396,087	-
5 yıl ve daha sonrasında ödenecekler	2,178,479	-
	<u>18,734,213</u>	<u>9,974,610</u>

Kısa vadeli banka kredileri aşağıdakilerden oluşmaktadır:

Döviz Cinsi	Faiz Oranı %	Döviz Miktarı	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>
ABD Doları	9	5,325,000	7,254,154
TL	26.25-30.98	-	4,645,000
Faiz Tahakkuku			121,358
			<u>12,020,512</u>

Döviz Cinsi	Faiz Oranı %	Döviz Miktarı	31 Aralık 2003 <u>Milyon TL</u>
ABD Doları	7.5 - 10.0	2,447,143	3,888,564
TL	30.0 - 34.8	-	1,726,426
			<u>5,614,990</u>

10. MALİ BORÇLAR (devamı)

Uzun vadeli kredilerin kısa vadeli kısmı aşağıdakilerden oluşmaktadır:

<u>Döviz Cinsi</u>	<u>Faiz Oranı %</u>	<u>Döviz Miktarı</u>	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>
EURO	10.0	809,732	1,479,218
ABD Doları	10.0	1,440,991	1,933,954
Faiz Tahakkuku			5,671
			<u>3,418,843</u>

<u>Döviz Cinsi</u>	<u>Faiz Oranı %</u>	<u>Döviz Miktarı</u>	31 Aralık 2003 <u>Milyon TL</u>
EURO	10.0	370,481	735,994
ABD Doları	7.5 - 10.0	940,580	1,494,603
			<u>2,230,597</u>

Uzun vadeli krediler aşağıdakilerden oluşmaktadır:

<u>Döviz Cinsi</u>	<u>Vade</u>	<u>Faiz Oranı %</u>	<u>Döviz Miktarı</u>	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>
EURO	2006	10.0	22,998	42,013
ABD Doları	2006-2014	7.5 - 10.0	2,423,698	3,252,845
				<u>3,294,858</u>

<u>Döviz Cinsi</u>	<u>Vade</u>	<u>Faiz Oranı %</u>	<u>Döviz Miktarı</u>	31 Aralık 2003 <u>Milyon TL</u>
EURO	2006	10.0	351,382	698,054
ABD Doları	2006	7.5 - 10.0	900,535	1,430,969
				<u>2,129,023</u>

11. TİCARİ BORÇLAR (NET)

	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>	31 Aralık 2003 <u>Milyon TL</u>
Kısa vadeli ticari borçlar	2,715,648	2,253,474
Borç Senetleri	5,344,640	-
Borç Senetleri reeskontu	(71,804)	-
Alınan depozito ve teminatlar	25,163	2,501
	<u>8,013,647</u>	<u>2,255,975</u>

31 Aralık 2004 tarihi itibarıyla ticari borçlar içerisinde yer alan finansal kiralama borcu bulunmamaktadır.

Finansal kiralama yoluyla alınan sabit kıymetlerin net bilanço değerleri

	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>	31 Aralık 2003 <u>Milyon TL</u>
Döşeme ve demirbaşlar	-	85,755

12. ALINAN AVANSLAR

	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>	31 Aralık 2003 <u>Milyon TL</u>
Alınan avanslar	-	910,056

Alınan avanslar satış anlaşması yapılan gayri menkuller için peşin tahsil edilen tutarlardan ve alınan diğer avanslardan oluşmaktadır.

13. DİĞER BORÇLAR VE GİDER TAHAKKUKLARI

	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>	31 Aralık 2003 <u>Milyon TL</u>
Personele borçlar	440,808	190,169
Ödenecek vergi ve harçlar	474,077	106,996
Ödenecek SSK primleri	1,126,002	323,363
Bağışçılara borçlar	3,295,292	1,929,811
Diğer tahakkuk ve yükümlülükler	141,898	216,952
Diğer karşılıklar	102,684	45,359
	<u>5,580,761</u>	<u>2,812,650</u>

14. DİĞER UZUN VADELİ BORÇLAR

	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>	31 Aralık 2003 <u>Milyon TL</u>
Ticari borçlar	78,718	1,884,952
Borç senetleri	2,431,885	-
Borç senetleri reeskontu	(95,172)	-
Diğer uzun vadeli borçlar	2,435	-
	<u>2,417,866</u>	<u>1,884,952</u>

2003 yılına ait ticari borçlar, Maltepe Bakımevi'nin inşaatından kaynaklanan ticari borçlardan oluşmaktadır.

15. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

Türkiye'de mevcut kanunlar çerçevesinde, Grup bir yıllık hizmet süresini dolduran ve herhangi bir geçerli nedene bağlı olmaksızın işine son verilen, askerlik hizmeti için göreve çağrılan, vefat eden, erkekler için 25 kadınlar için 20 yıllık hizmet süresini dolduran ya da emeklilik yaşına gelmiş (kadınlarda 58, erkeklerde 60 yaş) personeline kıdem tazminatı ödemesi yapılmak zorundadır.

Kıdem tazminatı ödemeleri, her hizmet yılı için 30 günlük brüt maaş üzerinden hesaplanmaktadır. İlgili bilanço tarihi itibarıyla ödenecek kıdem tazminatı, 31 Aralık 2004 tarihi itibarıyla aylık 1,574,740,000 TL tavanına tabidir (31 Aralık 2003: 1,389,950,000 TL).

Kıdem tazminatı karşılığı için herhangi bir zorunluluk olmadığından dolayı fon ayrılmamıştır.

Yeniden düzenlenmiş UMS 19 ilk kez 1999 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Temel uygulama prensiplerini değiştirmemekle birlikte, yeniden düzenlenmiş standart yükümlülüğün gelecek dönemlere ait olduğunu dikkate alarak, yükümlülüğün muhasebeleştirilmesini daha açık hale getirmiştir:

- Netinin reel iskonto oranını vereceği tahmini bir enflasyon beklentisi ve uygun bir iskonto oranı belirlenmelidir. Hesaplanan reel iskonto oranı gelecekte ödenecek

kıdem tazminatı ödemelerinin bilanço tarihi itibariyle bugünkü değerlerinin hesaplanmasında kullanılmalıdır.

- İsteğe bağlı işten ayrılmalar neticesinde ödenmeyip, Grup'a kalacak olan kıdem tazminatı tutarlarının tahmini oranı da dikkate alınmalıdır.

Sonuç olarak, 31 Aralık 2004 tarihi itibariyle, Grup personelinin gelecekteki emekliliğinden kaynaklanan tahmini yükümlülüğüne ilişkin karşılık, bugünkü değerlerinin tahmin edilmesi yoluyla ekli konsolide mali tablolara yansıtılmıştır. Yukarıdaki tarihler itibariyle kıdem tazminatı yükümlülükleri, yıllık %10 enflasyon ve %16 iskonto oranı tahmin edilerek hesaplanan yıllık %5.45 reel iskonto oranı kullanılarak belirlenmiştir.

	2004 <u>Milyon TL</u>	2003 <u>Milyon TL</u>
1 Ocak itibariyle karşılık	605,182	511,770
Dönem gideri	138,398	156,033
Parasal kazanç	(73,576)	(62,621)
31 Aralık itibariyle karşılık	<u>670,004</u>	<u>605,182</u>

16. AZINLIK PAYLARI

	2004 <u>Milyon TL</u>	2003 <u>Milyon TL</u>
Dönem başı bakiyesi	304	-
Azınlık paylarındaki dönem içi artış	133	569
Dönem faaliyet sonuçlarındaki azınlık payı	(437)	(265)
Dönem sonu bakiyesi	<u>-</u>	<u>304</u>

17. TAAHHÜTLER VE YÜKÜMLÜLÜKLER

	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>	31 Aralık 2003 <u>Milyon TL</u>
Verilen ipotekler	104,674,738	23,802,893
Verilen teminat senetleri	8,789	6,336,563
	<u>104,683,527</u>	<u>30,139,456</u>

Amerika Birleşik Devletleri Eximbank kredisi için yapılan başvuruya istinaden 85,250,000 ABD Doları tutarında ipotek verilmiştir.

Tam mülkiyeti Grup'a ait olan Darüşşafaka Lisesi'nin arsası üzerinde 26 Ocak 1960 sayılı karar ile T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı'nın üçüncü kişilere satılması halinde ilk satış fiyatından geri alma hakkına ilişkin şerhi vardır.

Ayrıca Güzelce Marinacılık Turizm ve Ticaret A.Ş. hazineye yıllık 100,000 Milyon TL tutarında liman kirası ödemekle yükümlüdür.

18. GELİRLER

	2004 <u>Milyon TL</u>	2003 <u>Milyon TL</u>
Bağış gelirleri	6,238,584	4,413,543
Kira gelirleri	1,397,304	1,359,221
Huzurevi gelirleri	16,910,820	8,120,659
Diğer gelirler	556,804	644,065
	<u>25,103,512</u>	<u>14,537,488</u>

19. FAALİYET GİDERLERİ

Faaliyet giderlerinin masraf türüne göre dağılımı aşağıdaki gibidir:

	2004 <u>Milyon TL</u>	2003 <u>Milyon TL</u>
Personel giderleri	(7,587,125)	(7,234,182)
Genel giderler	(6,985,158)	(6,393,451)
Amortisman giderleri	(8,417,599)	(7,853,006)
Kültürel aktivite giderleri	(963,801)	(268,411)
Burs giderleri	(333,960)	(302,127)
Gayrimenkul giderleri	(58,512)	(50,768)
Bağışçı giderleri	(2,643,117)	(1,173,233)
Diğer	(233,943)	(316,224)
	<u>(27,223,215)</u>	<u>(23,591,402)</u>

Faaliyet giderlerinin masraf yerine göre dağılımı aşağıdaki gibidir:

	2004	2003
	<u>Milyon TL</u>	<u>Milyon TL</u>
Darıüşsafaka Yakacık Sitesi	(4,315,505)	(3,552,068)
Darıüşsafaka Lisesi	(8,835,077)	(8,715,109)
Darıüşsafaka Maltepe Sitesi	(1,894,914)	(1,105,737)
Maltepe Bakımevi	(70,393)	(48,108)
Amortisman giderleri	(8,417,599)	(7,853,006)
Maltepe Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon Merkezi	(469,308)	-
Güzelce Limanı	(201,916)	(106,204)
Genel giderler	(3,018,503)	(2,211,170)
	<u>(27,223,215)</u>	<u>(23,591,402)</u>

20. FİNANSMAN GELİRLERİ / (GİDERLERİ) (NET)

	2004	2003
	<u>Milyon TL</u>	<u>Milyon TL</u>
Faiz gelirleri	619,816	1,955,927
Kambiyo karları	137,190	50,504
Reeskont gelirleri	166,975	411,777
Menkul kıymet satış zararları (-)	-	(18,068)
Kambiyo zararları (-)	(556,792)	(155,924)
Reeskont giderleri (-)	(26,503)	-
Borçlanma maliyetleri (-)	(2,241,827)	(2,335,257)
	<u>(1,901,141)</u>	<u>(91,041)</u>

21. DİĞER GELİRLER / (GİDERLER) (NET)

	2004	2003
	<u>Milyon TL</u>	<u>Milyon TL</u>
Diğer gelirler ve karlar	924,130	36,659
Konusu kalmayan karşılıklar	236,028	-
Karşılık giderleri (-)	(54,432)	(9,198)
Diğer giderler ve zararlar (-)	(81,750)	(8,626)
	<u>1,023,976</u>	<u>18,835</u>

22. İŞLETME SERMAYESİNDE GERÇEKLEŞEN DEĞİŞİM

	2004 <u>Milyon TL</u>	2003 <u>Milyon TL</u>
Dönen varlıklar ve kısa vadeli borçlardaki değişim:		
Ticari alacaklar	378,827	934,883
Diğer alacaklar ve dönen varlıklar	(244,693)	288,383
Ticari borçlar	5,757,672	1,784,024
Alınan avanslar	(910,056)	623,332
Diğer borçlar ve gider tahakkukları	2,768,111	2,333,737
	<u>7,749,861</u>	<u>5,964,359</u>

23. DİĞER YATIRIM FAALİYETLERİNDE GERÇEKLEŞEN DEĞİŞİM

	2004 <u>Milyon TL</u>	2003 <u>Milyon TL</u>
Duran varlıklar ve uzun vadeli borçlardaki değişim:		
Uzun vadeli ticari alacaklar	(256,032)	3,497,470
Diğer duran varlıklar	19,561	4,790
Uzun vadeli ticari borçlar	530,534	-
Diğer uzun vadeli borçlar	2,379	1,884,898
	<u>296,442</u>	<u>5,387,158</u>

24. YABANCI PARA POZİSYONU

	USD	EURO	31 Aralık 2004 <u>Milyon TL</u>
Kasa ve bankalar	5,724	100	7,865
Ticari alacaklar	572,000	-	767,681
Krediler	9,189,689	832,730	(13,962,184)
Ticari borçlar	6,411,610	-	(8,605,022)
			<u>(21,791,660)</u>
	USD	EURO	31 Aralık 2003 <u>Milyon TL</u>
Kasa ve bankalar	17,915	-	28,467
Ticari alacaklar	445,272	-	707,547
Krediler	4,288,258	721,863	(8,248,184)
Ticari borçlar	5,986	684,374	(1,369,085)
			<u>(8,881,255)</u>

25. BİLANÇO TARİHİNDEN SONRA ORTAYA ÇIKAN HUSUSLAR

Grup 1 Ocak ve 18 Mart 2005 tarihleri arasında 31 Aralık 2004 tarihi itibariyle mevcut bulunan 6 adet gayrimenkulün satışından 1,182,000 Milyon TL nakit yaratmıştır. Grup'a 1 Ocak ve 18 Mart 2005 tarihleri arasında 4 adet 709,000 Milyon TL tutarında gayrimenkul bağışı ve 16,432 Milyon TL'si şartlı olmak üzere 3,042,621 Milyon TL tutarında nakit bağış yapılmıştır.

1 Ocak 2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kıdem tazminatı tavanı 1,648,900,000 TL'na yükseltilmiştir.

EK 3. Örnek Bağımsız Denetim Raporu Mali Tablolar Ve Dipnotları Yurtdışı Uygulama

ÇOCUK HİZMETLERİ (CHILD CARE RESOURCES)

31.12.2004 BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU VE MALİ TABLOLARI

31.12.2004 OMB A-133 EK MALİ RAPORLAR

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

18 Mart 2005

Çocuk Hizmetleri Yönetim Kuruluna

Seattle, Washington

Kar amacı gütmeyen kuruluş niteliğindeki Çocuk Bakımı Kaynaklarına ait 31.12.2004 tarihi itibariyle mali durumu gösteren ilişikteki tabloları ; sınırlandırılmamış faaliyetlerin tablosu, özkaynak değişim tablosu, fonksiyonel giderler tablosu ve nakit akım tablolarını da içerecek şekilde denetlemiş bulunuyoruz. Bu mali tablolar, işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Bizim sorumluluğumuz yapmış olduğumuz denetime dayanarak bu mali tablolarla ilgili bir fikir beyan etmektir.

Denetimimiz Amerika Birleşik Devletlerinde genel kabul görmüş kamu denetim standartlarına ve OMB A-133 nolu genelgeye uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar ve genelge hükümleri, denetim çalışmalarını mali tabloların önemli hata ve hileler içermediğini ortaya çıkarmaya yetecek derecede güvenilir sonuçlar elde etmeye yönelik olarak planlamayı ve yürütmeyi gerektirmektedir. Denetim, mali tablolardaki tutarları ve açıklamaları destekleyici kanıtların incelenmesi ve test edilmesini içermektedir. Denetim ayrıca, yönetimce kullanılan önemli tahmin tekniklerinin ve kullanılan muhasebe prensiplerinin değerlendirilmesini ve bunların mali tablolarda sunumunun incelenmesini kapsamaktadır. Denetim çalışmamızın görüşümüze makul bir güvence sağladığı inancındayız.

Görüşümüze işletmeye ait 31.12.2004 tarihli mali tablolar yukarıda belirtilen kurallara ve Amerika Birleşik Devletleri genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmıştır.

Kamu denetim standartlarına uygun olarak, kurumun finansal raporlama üzerindeki iç kontrol incelememize ve yasal düzenlemeler,sözleşmeler ile bağışlara ilişkin şartlara uygunluk açısından yaptığımız testlere dayanan 18 Mart 2005 tarihli rapor yayınlanmıştır. Bu rapor, kamu denetim standartlarına uygun olarak hazırlanmış denetim çalışmamızın ayrılmaz bir parçasıdır ve denetim sonuçlarımızın incelenmesi bu rapor ile birlikte yapılmalıdır.

Jacobson Jarvis & Co, PLLC

**31 ARALIK 2004 TARİHİ İTİBARIYLA
MALİ DURUM TABLOSU**

	31 Aralık 2004	31 Aralık 2003
DÖNEM VARLIKLARI	Not	
	\$	
Kasa	624.144	342.788
Banka	457.825	618.543
Ticari alacaklar	254.213	346.861
Verilen Depozito ve Teminatlar	142.192	236.939
Peşin Ödenen Giderler	<u>71.414</u>	<u>101.616</u>
Varlıklar Toplamı	1.549.788	1.646.747
Ekipman, 204.825 \$ ve 158.465 \$ birikmiş amortismanın neti	<u>104.358</u>	<u>138.594</u>
TOPLAM	<u>1.654.146</u>	<u>1.785.341</u>
BORÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR	\$	
Dönem Borçları		
Ticari borçlar	84.331	120.622
Gider Tahakkukları	104.381	100.961
Diğer borçlar ve gider tahakkukları	12.911	7.522
Toplam Borçlar	<u>201.623</u>	<u>229.105</u>
Özkaynaklar		
Kısıtsız	1.149.819	1.212.459
Geçici Kısıtlı	302.704	343.777
Toplam özkaynaklar	<u>1.452.523</u>	<u>1.556.236</u>
	1.654.146	1.785.341

31.12.2004 İTİBARIYLA KISITSIZ FAALİYETLER TABLOSU

	2004 (\$)	2003 (\$)
Kısıtsız Kamu Desteği ve Gelirleri		
Kısıtsız Kamu Desteği		
Kamu Sözleşmeleri ve Bağışlar	1.945.381	2.209.566
United Way	97.903	122.612
Bağışlar ve Özel Sözleşmeler	318.697	348.431
Aynı Bağışlar	34.209	46.645
TOPLAM KISITSIZ KAMU DESTEĞİ	2.396.190	2.727.254
Gelirler		
İşveren Ücretleri	35.360	44.645
Program Hizmetleri Ücretleri	141.264	122.275
Yatırım gelirleri	17.394	17.542
Diğer Gelirler	11.610	18.165
TOPLAM GELİR	205.898	202.627
Kısıtlamalardan Gerçekleşen Net Varlıklar		
Kısıtlama amacının gerçekleşmesi	290.757	199.402
Kısıtlama Zamanının Dolması	102.769	103.077
TOPLAM KISITSIZ KAMU DESTEĞİ, GELİRLERİ VE DİĞER DESTEKLER	2.995.614	3.232.360
Giderler		
Program Hizmetleri	2.456.256	2.609.663
Yönetim ve Genel	326.843	402.904
Fon Geliştirme	275.155	264.430
TOPLAM GİDERLER	3.058.254	3.276.997
KISITSIZ VARLIKLARDAKİ DEĞİŞİM	(62.640)	(44.637)

31.12.2004 İTİBARIYLA ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU

§	2004			2003		
	Kısıtsız	Geçici Kısıtlı	Toplam	Kısıtsız	Geçici Kısıtlı	Toplam
Kamu Desteği, Gelirler ve Diğer Destekler	2.602.088	-	2.602.088	2.929.881		2.929.881
Kısıtsız Kamu Desteği ve Gelirler						
Kısıtlı Kamu Desteği						
Bağışlar		259.684	259.684		242.395	242.395
United Way		92.769	92.769		92.769	92.769
Kısıtlamalardan gerçekleşen zkaynaklar	393.526	(393.526)	-	302.479	(302.479)	-
Toplam Kamu Desteği, Gelirler ve Diğer Destekler	2.995.614	(41.073)	2.954.541	3.232.360	32.685	3.265.045
Giderler	3.058.254	-	3.058.254	3.276.997	-	3.276.997
zkaynak Değişimi	(62.640)	(41.073)	(103.713)	(44.637)	32.685	(11.952)
Dönem başı zkaynak	1.212.459	343.777	1.556.236	1.257.096	311.092	1.568.188
Dönem Sonu zkaynak	1.149.819	302.704	1.452.523	1.212.459	343.777	1.556.236

31.12.2004 İTİBARIYLA NAKİT AKIM TABLOSU

2004

2003

FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIMI

\$

Kamu Kurumlarından Alınan Nakitler	2.045.321	2.272.739
Bağışçılardan Sağlanan Nakitler	861.209	814.065
Program Katılımcılarından Sağlanan Nakitler	133.388	127.795
İşverenlerden Sağlanan Nakitler	35.630	44.645
Yatırımlardan Elde edilen nakitler	15.320	19.480
Diğer Gelirlerden elde edilen nakitler	12.194	18.156
	(1.669.354)	(1.737.756)
İşçilere Ödenen Nakitler))
	(1.307.944)	(1.529.322)
Satıcılara ödenen nakitler))
Taşeronlara Ödenen Ücretler	92.648	(48.021)
Faaliyetlerden elde edilen / (kullanılan) nakit	<u>125.764</u>	<u>(18.219)</u>
YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIMI		
Menkul kıymet gelirleri	367.717	260.473
Menkul kıymet alımları	(200.000)	(419.571)
Maddi duran varlık alımları	(12.125)	(85.181)
Yatırım Faaliyetlerinden elde edilen / (kullanılan) nakit	155.592	(244.279)
Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklardaki Değişim	281.356	(262.498)
Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzeri Varlık Tutarı	<u>342.788</u>	<u>605.286</u>
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzeri Varlık Tutarı	<u>624.144</u>	<u>342.788</u>
Net varlıklardaki değişimi faaliyetlerden elde edilen nakit akımına getirmek için yapılan düzeltmeler:		
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortismanı	46.361	42.566
Yatırım Zararları	1.622	1.938
Tekrar Yatırılan yatırım Kazançları	(3.696)	-
Bağışlanan Yatırımlar	<u>(4.925)</u>	<u>(7.643)</u>
Bağışlanan Ekipmanlar	-	(31.662)
Alacak Hesapları Azalış(Artış)	92.648	68.684
Depozito ve Teminatlar Azalış (Artış)	94.747	12.719
Peşin Ödenmiş Giderler	30.202	(40.777)
Borç Hesapları Azalış(Artış)	(36.291)	(35.286)
		(19.189)
Gider Tahakkukları Azalış(Artış)	3.420	
Diğer Borçlar ve Gider Tahakkukları Azalış (Artış)	<u>5.389</u>	<u>2.783</u>
Faaliyetlerden elde edilen / (kullanılan) nakit	<u>125.764</u>	<u>(18.219)</u>

NOT A: GRUP'UN YAPISI VE FAALİYET ALANI

Kurum kar amacı gütmeyen işletme niteliğinde olup, 1 Kasım 1989 tarihinde çocuk hizmetlerine ilişkin kaynakların güçlendirilmesini planlama ve buna bağlı diğer hizmetleri geliştirmek üzere kurulmuştur. Kurum 75 üyeye sahiptir. Kurum hizmetlerini Washington Seattle'da kurulmuş olan ofislerinde yürütmektedir.

MALİ TABLOLARIN HAZIRLANMA ESASLARI

Mali tabloların hazırlanmasındaki esaslar

Kurum mali tablolarını Finansal Muhasebe Standartları kurulunca yayımlanan Finansal Muhasebe Standartlarından 117 nolu standart “ Kar amacı gütmeyen işletmelere ait Mali Tablolar” standardına uygun olarak hazırlamıştır. Bu standart kurumun, faaliyetleri ve finansal durumu ile ilgili bilgileri raporlarken net varlıklarını üç sınıflandırmaya tabi tutmasını gerektirmektedir: kısıtsız varlıklar, geçici kısıtlı varlıklar ve sürekli kısıtlı varlıklar. Kısıtsız varlıklar kurumun faaliyetlerini desteklemede hiç bir sınırlandırmaya bağlı olmadan yararlandığı varlıklardır. Geçici kısıtlı varlıklar kullanımı bağışçı tarafından belli bir dönem yada belli bir amaçla sınırlandırılmış olan varlıklardır. Bu varlıklar aşağıda sunulduğu gibidir:

	2004	2003
United Way- Sonraki yıl kullanım için	\$ 92.769	\$ 92.769
Akreditasyon	69.103	8.276
Teknik Destek ve Eğitim	42.335	-
Çocuk Bakımı Meslekleri	32.732	28.968
Evsiz Çocukların Bakım Projesi	28.500	20.000
SOAR/FFN	22.400	-
Sonraki yıl için kullanım	12.000	10.000
Çocuk bakımı Mali Destek	2.865	2.925
Proje Geliştirme	-	115.879
Major Donor Capacity Building	-	42.857
Employer Champions	-	22.103

Sürekli kısıtlı varlıklar ise sonsuza kadar eksiksiz olarak korunması amacıyla bağışlanmış varlıklardır. Kurum 31.12.2004 itibariyle sürekli kısıtlı varlığa sahip bulunmamaktadır.

Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar:

Nakit ve nakit benzeri varlıklar çekler, mevduatlar ve sermaye piyasası hesaplarını ihtiva etmektedir.

Sigortalı limitleri aşan nakit mevduatlar:

Kurum dönem içinde, banka hesaplarında yasal olarak konulmuş limitleri aşan tutarlarda nakit ve nakit benzeri varlık bulundurulabilir. Bu hesaplardan herhangi bir zarar doğmamıştır ve yönetim önemli bir kredi riskine maruz kalılabileceğine inanmamaktadır.

Mevduat belgeleri

Belgeden faiz oranlarının % 1,80 ile % 3,15 arasında ve vadelerin 1 yıldan 3 yıla kadar değiştiği görülmüştür. Mevduatın erken çözülmesi durumunda uğranacak kaybın mali tablolara herhangi bir önemli etkisi olmayacaktır.

Kamu sözleşmeleri,bağışlar ve ilgili alacaklar

Kamu desteğinin önemli bir bölümü, çeşitli federal, ulusal ve yerel kamu kuruluşu tarafından idare edilen bağışlar ve sözleşmelerden doğmaktadır. Bunlardan sağlanan gelir düzeltmelerine ilişkin denetimin konusunu oluşturmaktadır.

Bu gelirlerin düzeltmelerine ilişkin kayıtlar makul bir zamanlama içerisinde normal olarak kamu kurumunun tebliğ tarihine kadar; yapılmalıdır.

31.12.2004 itibariyle işletmede, bu gibi bir kayıt gerektirecek durum söz konusu değildir.

2004 gelirlerini oluşturan kamu desteklerinin yaklaşık % 58'i 3 kamu bağışçısından sağlanmıştır. 31.12.2004 itibariyle, alacak hesaplarının yaklaşık % 55'i bu bağışçılardan kaynaklanan tutarları içermektedir.

Ekipman

Ekipmanlar mali tablolarda maliyet değerleri ile, eğer bağış yoluyla elde edilmiş ise bağışlandığı tarihteki rayiç değerleri ile gösterilirler. Kurum gayrimenkul ve diğer ekipmanlar için yapılan 1.000 \$'ın üzerindeki tüm harcamalarını aktifleştirmektedir. Amortisman yöntemi varlıkların ekonomik ömürlerinin tahmine dayalı olarak belirlenerek uygulanan ve prensip olarak 3 yıl ile 5 yıl arasında belirlenen normal amortisman yöntemidir.

Giderlerin Fonksiyonlarına Göre Dağıtımı

Çeşitli programlar ve faaliyetleri yürütmenin maliyetleri, kısıtsız faaliyetler ve fonksiyonel giderler tablosunda fonksiyon esasları göz önünde bulundurularak özetlenmiştir. Buna uygun olarak, maliyetler programlar ve faydalanılan hizmetler için alınan destekleyici faydalar arasında dağıtılmıştır.

Kısıtlı ve kısıtsız destekler

Kısıtlı destek dönem içerisinde sınırlandırmanın süresi doluyor ise kısıtsız varlıklarda bir artış olarak raporlanır. Kısıtlamanın yapısına bağlı olarak diğer tüm kısıtlı varlıklar da geçici yada sürekli kısıtlı varlıklarda artış olarak raporlanır. Geçici kısıtlı bir varlık kısıtsız hale geldiğinde, kısıtlardan gerçekleşen net varlıklar kalemi olarak, kısıtsız faaliyetler ve net varlık değişimleri tablosunda kısıtsız varlıklar kalemine geçirilmek üzere yeniden sınıflandırılır.

Bağışlanan ekipmanlar, bağışçı tarafından varlığın nasıl kullanılması gerektiğine dair kesin ve özel bir şart getirilmemiş ise kısıtsız bağışlar olarak raporlanır. Nasıl kullanılacağına dair kesin şartlar konulmuş uzun ömürlü varlık bağışları ile uzun

ömürlü varlık alınmak üzere kullanılması şart koşulmuş nakit yada diğer varlık bağışları kısıtlı bağışlar olarak raporlanır.

Ayni Mallar ve Hizmetler

Bağışlanan mal ve hizmetler benzer mal ve hizmetlerden başka türlü yararlanılması durumunda katlanılacak olan maliyetler baz alınarak kaydedilir. Bağışlanan hizmet, bir mali olmayan varlık yaratıyor yada varolan varlığı geliştiriyor ise yada bu bağışın yapılmaması halinde satın alınması gereken özel bir unsuru teşkil ediyor ise, aynı bağışlar olarak kaydedilir ve elde edildiği tarihteki tahmini değerleri üzerinden gelir olarak dikkate alınır. İlişkili giderler kurum tarafından yararlanılan varlık yada hizmetler olarak dikkate alınır.

Federal Gelir Vergileri

Kurum, İç Gelirler Servisinin İç gelirler Kanunu 501(a) bölümü uyarınca federal gelir vergilerinden muaf tutulmuştur. Bunun doğal sonucu olarak mali tablolarda bu vergi dolayısıyla ayrılmış herhangi bir karşılık bulunmamaktadır.

Tahminlerden Yararlanma

Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlanması süreci yönetimin, raporlama dönemindeki gelir ve gider tutarlarını; mali tablo tarihindeki şarta bağlı varlık ve borç tutarlarını ve varlık ve borç tutarlarının raporlanma sürecini etkileyebilecek bir takım tahmin ve varsayımlar kullanmasını gerektirmektedir. Gerçekleşen sonuçlar bu tahminlerden farklı olabilir.

NOT B FAALİYET YEDEKLERİ

Kurumun üç aylık bir faaliyet yedeği tutarını muhafaza etmesi ve bunu geliştirmeye çalışmaya devam etmesi bir politikadır. Kısıtsız varlık artışları bu faaliyet yedeği politikasının gerçekleştirilmesi için kullanılmaktadır.

NOT C TAAHHÜTLER

Kurum faaliyet göstermekte olduğu binasını 2008 Kasımında vadesi dolacak faaliyet kiralaması yolu ile kiralamıştır. 31.12.2004 itibariyle bu kiralamaya ilişkin olarak görünen kira giderleri toplam 86.252 \$'dır. Bu kiralama dolayısıyla gelecek dönemlerde yapılacak olan asgari kira ödemeleri aşağıda belirtildiği gibidir:

2005	116.624
2006	121.904
2007	127.184
2008	<u>121.022</u>
	486.734

KAYNAKÇA

Kitaplar :

- Alvin A., Arens; Randal J., Elder; Mark S., Beasley, **Auditing and Assurance Services an Integrated Approach**, 9th Edition, New Jersey: Pearson Education, 2003.
- Ataman, Ümit ; Hacirüstemoğlu, Rüstem; Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**. Birinci Baskı, Alfa Basım Yayın Dağıtım, 2001
- Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi**. İkinci Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım,1999.
- ATAMAN Akgül, Başak. **Türk Denetim Kurumları**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000
- Özkan, Cemali. **Tüm Yönleriyle Dernekler ve Vakıflar**. Birinci Basım, Ankara: Yaklaşım Yayınları,2000.
- Gürbüz, Hasan. **Muhasebe Denetimi**. Dördüncü Baskı, Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, 1995.
- Çetiner, Ertuğrul. **İşlemlerde Mali Analiz**. 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2000.
- Güredin, Ersin. **Denetim**. Yedinci Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Nisan 1997.
- Çaldağ, Yurdakul. **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**. Üçüncü Baskı, Ankara: Türmob Yayınları
- Dzamba, Andrew. **Nonprofit Executive's Tax Desk Annual**. 2001-2002 Edition, Los Angeles: Aspen Publishers,2001
- Kepekçi, Celal. **Bağımsız Denetim**. Ankara: Anı Yayıncılık, 2004.
- Cemalcılar İlhan; Bayar Doğan; Aşkun İnal Cem; Öz-Alp Şan. **İşletmecilik Bilgisi**. Üçüncü Baskı, İşitme Özürlü Çocuklar Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayınları, 1993.
- H. Taylor Donald, Glezen G. William, **Auditing, Integrated Concepts and Procedures**, John Wiley and Sons Inc., USA, 1994.

Sürekli Yayınlar

- Balcı, Tamer. “*Kamuya Yararlı Derneklere Sağlanan Vergisel Ayrıcalıklar*”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 136, (Nisan,2004) s. 32-36
- Alpaslan, Mustafa. “*Derneklerin İktisadi İşletmeleri Hakkında Bir Danıştay Kararının Analizi*”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 13, (Ağustos,2004) s. 44-47
- Ataman Akgül, Başak. “*Türkiye’deki Denetim Uygulamalarının Çeşitli Kanunlar Açısından İncelenmesi*”, **Sosyal Bilimler Dergisi**. S.13,s. 119-125
- Şahin, Mehmet; Dönmez, Canan Öykü. “*Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi ve Denetimi*”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 15, (Ekim, 2004) s. 24-32
- Akıl, Mustafa. “*Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinden Elde Ettikleri Karlar GVK’nın 75. maddesi Uyarınca Kar Payı mıdır?*”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 11, (Haziran, 2004) s. 52-56
- Uğur,Oktay, “*Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları*”,**Vergi Dünyası Dergisi**. S.214 (Haziran 1999) s.38-56
- Küçük, Şaban. “*5253 Sayılı Kanuna Göre Derneklerin Tutması Gereken Defterler*”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. S.206 (Haziran 2005) s. 45-50
- Özcan, Sezgin. “*Dernek ve Vakıflar ile Sendika ve Meslek Odalarının Faiz ve Repo Gelirlerine Vergi*”, **Yaklaşım Dergisi**. S.156 (Aralık 2005) s.189-191
- Ede, Haydar. “*Dernek ve Vakıf Lokallerine Kurumlar Vergisi ve KDV Sürprizi*”, **Yaklaşım Dergisi**. S.152 (Ağustos 2005) s.228-230
- Özen, Necat. “*Vakıfların Vergi Muafiyetinden Yararlanma Şartları ve Özellik Arz Eden Hususlar*”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. S.212 (Aralık 2005) s. 36-43
- Dönmez, Adnan; Berberoğlu, P. Başak; Ersoy, Ayten; “*Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Karşılaştırılması*”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**. S. 9, (2005) s. 52-78
- Kavut, Lerzan; “*Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu*”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt:2, Sayı:4, (Ankara, 2000) s. 9-28

Diğer Yayınlar

- “Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar ve Vergi ”, *Tax Facts*,
http://www.ato.gov.au/content/downloads/Nat6523_Turkish.pdf (01.03.2005)
- Ekrem Sarısu, “Tüm Yönleriyle Derneklerin Vergilendirilmesi”,
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1998121536.htm> (08.11.2004)
- Mehmet Timur, “Derneklere ait İktisadi İşletmelerin Kurumlar Vergisi ve KDV Karşısındaki Durumu”,
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1998041318.htm> (11.11.2004)
- Masum Türker; Recep Pekdemir; “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması Ve Beklentiler”, *Muhasebe*, 2002,
http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir_bildiri.html, (01.03.2005)
- İstanbul Valiliği Bilgi İşlem Merkezi, “Dernek Kuruluşu İçin İstenen Belgeler”, *Kuruluş İzinleri*,
<http://idm.istanbul.gov.tr/Default.aspx?pid=3390> (10.04.2006)
- “Dernekler Kanunu”, 5253 sayılı kanun,
http://www.alomaliye.com/5253_sayili_kanun_dernekler_kanunu.htm (10.04.2006)
- “2908 Sayılı Dernekler Kanunu”,
<http://www.tapu.gov.tr/gebzekadastro/Kanun/2908%20SAYILI%20DERNEKLER%20KANUNU.doc> (10.04.2006)
- “Derneklerin Denetimi Emniyetten Alındı”,2003,<http://www.akut.org.tr/modules.php?name=News&file=print&sid=591> (17.01.2005)
- “Dernekler Kanunu”,2004,<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5231.html> (17.01.2005)
- “Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıfların Uyacakları Usul Ve Esaslarla İlgili Bildiriler”, 1999,<http://www.vgm.gov.tr/menu/kanun/medeni/turkmedeni7.asp> (25.09.2005)
- Çelen, Erol. “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi” , 2006,http://www.zekiyatekin.com/portal/index.php?option=com_content&task=view&id=991&Itemid=113 (13.04.2006)

- Ercan Yıldırım; Halil Söyler, “Dernek ve Vakıflar ile İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi”,<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2002063168.htm> (11.11.2004)
- Mehmet Timur, “Vakıfların İş ve İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslara İlişkin Son Düzenlemeler”,
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999091792.htm> (11.03.2005)
- “Dernek nedir? Nasıl Kurulur?”, *Dernekler*, 2004, <http://www.medya-turk.net/mevzuat-dernekler1.htm> (25.11.2005)
- Dernekler Dairesi Başkanlığı, “Dernek Nedir? Nasıl Kurulur?”,*Dernekler*,
<http://www.dernekler.gov.tr/Dernekler/Web/Gozlem2.aspx?sayfaNo=79>,(01.03.2005)
- “Dernek Ve Vakıfların Kamu Kurum Ve Kuruluşları İle İlişkilerine Dair Kanun”,
Mevzuat Listesi, 2004, <http://www.hukuki.net/kanun/5072.15.text.asp>
(15.04.2005)
- Korkut, Levent. “Yeni Dernekler Kanunu”,
<http://www.stgp.org/docs/derneklerkanunu.ppt> (11.12.2004)
- Uğur Büyükbalkan, “Vakıflar”, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/14-12\(3\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/14-12(3).htm)
(25.09.2004)
- Illinois CPA Society, “Accounting Standards”, *Special Interest Area*,
<http://www.icpas.org/icpas/sia/nonprofit/sia-nonprofit-1.asp> (25.06.2005)
- “The Audit Guide”, 30.06.2004, <http://www.sao.state.ut.us/sulcag/appa5.htm>
(30.10.2004)
- “Meclis Araştırması Komisyonu Raporu”, www.tbmm.gov.tr/komisyon/kamu_vakiflari_arastirma/ss699m.htm - 530k – (11.01.2006)
- The National Public Accountant , “Practical Guidance for Accountants Who Audit Nonprofit Organizations”, 2003,
<http://www.cpaboard.state.nc.us/PracticalGuidance.htm> (09.05.2005)
- “Sarbanes Oxley Act What Nonprofit’s Need To Know”, *Technical Assistance for Community Services*, <http://www.tacs.org/qa/dirtemplate.asp?pID=123>
(09.12.2004)
- Kalin, Daniel H. , “Auditing Nonprofit Entities Under Circular A-133”, The CPA Journal, <http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/09691543.htm> (09.12.2004)
- Carter McNamara, MBA, PhD, “Checklist For A Planning Assessment For Nonprofit Organizations”, 1999, http://www.managementhelp.org/org_eval/uw_plng.htm
(16.06.2005)

Carter McNamara, MBA, PhD, “Checklist To Assess Financial Activities In Nonprofit Organizations”, 1999, http://www.mapnp.org/library/org_eval/uw_fnce.htm (16.06.2005)

“Audits of U.S. Nonprofit Organizations”, *Financial Audits of USAID Contractors, Grantees&Host Government Recipients*, <http://www.usaid.gov/policy/ads/500/591.htm> (11.12.2004)

“Nonprofit organizations (Accounting and Auditing) articles”, *Business Periodicals*, <http://www.allbusiness.com/periodicals/topic/2617381-4-2.html> (25.03.2006)

“Types of Audits: US Auditing Standards”, *Comptroller General of The United States, Government Auditing Standards*,

<http://www.aceproject.org/main/english/ei/eix/m080.htm> (08.08.2005)

“The United Way 2001 Final Audit Guide”, <http://www.uwsv.org/programs/2001FINALAuditGuide.pdf> (12.04.2005)

University System of Maryland Single Audit Report Fiscal Year ended June 30,2001 with Reports of Independent Auditors.

Child Care Resources Financial Statements With Independent Auditor’s Report Years Ended December 31, 2004 and 2003

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:16)

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik , 6.Bölüm, sayfa 8/2

Erdal Kenger, “*Denetçi YardımcılarıEğitim Notu*” , (Şubat, 2001), s.2

Gülen, Fikret. 2.Kamu Mali Yönetim Arenası Kamu Harcamalarında Hesap Verilebilirlik Ve Şeffaflık İçin Denetim Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı.(Seminer Notu) Ankara-2-3 Nisan 2003

Silk, Thomas. **Ten Emerging Principles of Governance of Nonprofit Corporations and Guides to a Safe Harbor**. Silk,Adler&Colvin Law Corporation, 16.01.2005.

Miller Wagner; KPMG; Snell&Wilmer; Wirginiag Piper Charitable Trust, **The Role of Nonprofit Board Members Today.**, *Nonprofit Board Seminar*, 30 Ekim 2002.

National Endowment for the Arts Office of Inspector General, **Financial Management Guide For Nonprofit Organizations**, Washington:August 1997

The Sarbanes-Oxley Act and Implications for Nonprofit Organizations, Board Source and Independent Sector, 2003

Avcı, İnal. **“Vakıf ve Derneklerin Uygulamada Karşılaştıkları Sorunlar”**, *Marmara Grubu Stratejik ve Sosyal Araştırmalar Vakfı ‘AB Uyum Yasaları Çerçevesinde Vakıf ve Derneklerin Durumu’ başlıklı sempozyum konuşma metni*, 15.09.2003

İnceci, Özgür. **“Vakıflarda Muhasebe Sistemi ve Denetimi”**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi,1999.

Doyrangöl Cömert, Nuran; **“Yerel Yönetimlerin, Vakıf, Dernek ve Sendikaların Denetimi”**, XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ekonominin Denetim Düzeni ve Muhasebe, TURMOB,Eylül 1997

Doyrangöl Cömert, Nuran; **“Denetim Standartlarının Hazırlanma Süreci Amerika Birleşik Devletlerinde ve Uluslararası Arenadaki Gelişmeler ve Uygulamalar”**, **Turmob Denetim Kongresi**. 02.02.2006, Ankara

“Sarbanes Oxley Tutorial - SOX Compliance Information”, Sarbanes-Oxley Tutorial, <http://sixsigmatutorial.com/SOX/Sarbanes-Oxley.aspx> (21.03.2006)

“The United States Nonprofit Sector”, National Council of Nonprofit Associations, http://www.ncna.org/_uploads/documents/live/us_sector_report_2003.pdf, (14.06.2006)