

KÂR AMACI GÜTMİYEN İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (KAGİ FRS) ÇALIŞMALARINA KAVRAMSAL BİR BAKIŞ

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 04.03.2023
Kabul Tarihi : 01.06.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1260124

Öğr. Gör. Dr. Yusuf GALİP*

Bibliyografik Bilgiler

Galip, Y. (2023). “Kâr Amacı Gütmeyen İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KAGİ FRS) Çalışmalarına Kavramsal Bir Bakış” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 70, Sayfa : 271-288) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1260124>

ÖZ

Kâr amacı gütmeyen topluma hizmet sağlayan işletmelerin, gün geçtikçe faaliyet yapısı ve ölçeği büyümektedir. Bu tür kuruluşların çıkar grupları, piyasada yer alan diğer işletmelere benzer şekilde, karar verme amacıyla faydalı finansal bilgi talep etmektedir. Bu çalışmanın çıkış noktası, dünya genelinde işletmeler için uygulanan ve kaliteli finansal bilgi ile raporlama sağlayan uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının, kâr amacı gütmeyen işletmeler için uygulanabilirliğinin irdelenmesidir. Bununla birlikte, oluşturulmaya çalışılan standartlar ele alınarak, ülkemizde yapılacak düzenlemelere kavramsal bir zemin hazırlamaktır. Bu kapsamda, söz konusu işletmelerin muhasebe uygulamaları açısından bağlı, yardım gibi mali tablo yapısını etkileyebilecek farklılıklara ve bunlara ilişkin dünya genelinde hazırlanan standartlara yönelik gelişmelere yer verilmiştir. Ayrıca, muhasebe uygulamaları çerçevesinde finansal bilgi ve raporlama farklılıkları da ortaya konulmuştur. Çalışmanın sonucunda kâr amacı gütmeyen işletmelerin finansal bilgi kullanıcıları için ihtiyacı karşılayacak, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ile uyumlu bir raporlama çerçevesi gerekliliği belirtilmiştir. Dolayısıyla henüz taslak halinde olan ve muhasebe otoritelerinin görüşüne sunulan

* Pamukkale Üniversitesi, Kale Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, ygalip@pau.edu.tr, ORCID: 0000-0002-6598-2186.

KAGİ FRS; amaç, kapsam, içerik, fonların muhasebesi, mali tablo yapısı, anlatı raporlaması vb. konular açısından incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kâr Amacı Gütmeyen İşletmeler, KAGİ FRS, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları.

Jel Sınıflandırılması: M40, M41

A CONCEPTUAL OVERVIEW OF THE FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR NON-PROFIT ORGANIZATIONS (IFR4NPO) WORKS

ABSTRACT

The activity structure and scale of businesses that provide services to the society without a profit motive are growing day by day. Interest groups of such organizations, like other businesses in the market, demand useful financial information for decision-making purposes. The starting point of this study is to examine the applicability of international accounting and financial reporting standards, which are applied for businesses around the world and provide quality financial information and reporting, for non-profit organizations. With this, it is to prepare a conceptual basis for the regulations to be made in our country by considering the standards that are tried to be created. In this context, the differences that may affect the financial statement structure such as donations and aids in terms of accounting practices of the mentioned organizations and the developments regarding the standards prepared around the world are included. Moreover, differences in financial information and reporting within the framework of accounting practices are also revealed. As a result of the study, it is stated that non-profit organizations need a reporting framework that will meet the need for financial information users and comply with international accounting and financial reporting standards. Therefore; IFR4NPO which is still in draft form and submitted to the opinion of accounting authorities; purpose, scope, content, accounting of funds, financial statement structure, narrative reporting, etc. examined in terms of subjects.

Keywords: Non-Profit Organizations, IFR4NPO, International Accounting and Financial Reporting Standards

Jel Classification: M40, M41

1. GİRİŞ

İşletmelerin temel kuruluş nedeni, kâr elde ederek faaliyetlerini sürekli hale getirmek ve böylelikle toplumun ihtiyacını karşılamaktır. Toplumların yaşamış olduğu doğal afet, salgın hastalık, gelir adaletsizliği, kuraklık ve açlık gibi sorunlar devlet mekanizması dışında, kâr amacı gütmeyen hizmet unsurunu yerine getirmek isteyen kuruluşları ortaya çıkarmıştır. Bu tür örgütler, genellikle sivil toplum kuruluşu şeklinde adlandırılrsa da amacına, kuruluş yapısına, hizmet türüne göre farklı hukuki statüde faaliyetlerini gerçekleştirebilmektedir. Kamu verilerine göre; ülkemizde 2022 yılı sonu itibariyle sivil toplum kuruluşu şeklinde; 120.845 adet dernek, 6504 adet vakıf aktif olarak hizmet vermekte, bunların dışında sendikalar, kooperatifler ve meslek odaları şeklinde kurulan kuruluşlar da bulunmaktadır (T.C. İçişleri Bakanlığı <https://www.siviltoplum.gov.tr/yillara-gore-faal-dernek-sayilari>; Vakıflar Genel Müdürlüğü <https://www.vgm.gov.tr/vakif-islemleri/vakif-istatistikleri/yeni-vakiflar>).

Kâr amacı gütmeyen faaliyetlerini gerçekleştiren özel kuruluşların, organizasyon yapıları işletmelere benzemektedir. Faaliyetleri gereği yapılacak hizmet için bağışçılardan toplanan yardımlar, ihtiyaç yerlerine harcanmaktadır. Ayrıca faaliyet hacmine göre bu yapıların çıkar grupları da gün geçtikçe artmaktadır. Muhasebenin “Sosyal Sorumluluk” kavramı; işletme ile çıkar ilişkisi bulunan tüm grupların, hiçbirini diğerine karşı korumaksızın faaliyetlerini yerine getirmesi ve bunu yaparken de toplumun çıkarını maksimize etmesi gerektiğini belirtmektedir (Özkol vd, 2005: 135). Böylelikle, çıkar grupları için kâr amacı gütmeyen işletmeler tarafından açıklama yapılacak, finansal ve finansal olmayan bilgilerin gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmada; kâr amacı gütmeyen işletmeler ve muhasebe uygulamaları ele alındıktan sonra, dünya çapında işletme çıkar gruplarının bilgi gereksinimini karşılamak için oluşturulan “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları” çerçevesinde, kâr amacı gütmeyen işletmeler için oluşturulmaya çalışılan standartlara yer verilerek değerlendirmeler yapılacaktır.

2. KÂR AMACI GÜTMİYEN İŞLETMELERİN (KAGİ) TANIMI

Kâr amacı gütmeyen işletmeler (KAGİ); “*ufak çaplı derneklerden, profesyonel kuruluşlara kadar son derece farklı yapılardan meydana gelmektedir. Bu kuruluşları isimlendirme konusunda literatürde çok farklı kavramların kullanıldığı görülmektedir. Bunlardan en yaygın olarak kullanılan terimler şu şekildedir: “Kâr amacı gütmeyen işletmeler (kuruluşlar)” (nonprofit organizations), “gönüllü kuruluşlar” (voluntary organizations), “hükümet dışı kuruluşlar” (non-governmental organizations), “hayırsever yardım kuruluşları (charitable organization), “bağımsız sektör” (independent sector), “üçüncü sektör” (third sector) ve “vergiden muaf kuruluşlar” (tax-exempt organization)” (Uslu 1999: 24).*

Kâr amacı gütmeyen bir işletme, sosyal olarak hedeflenen hizmetleri kâr elde etme amacı olmaksızın gerçekleştiren ekonomik bir kuruluştur. Kâr amacı gütmeyen işletmelerin kişi ve kuruluşlar tarafından alım-satımı yapılan ve sahiplik ifade eden hisseleri bulunmamaktadır. Maliyet ve gider kalemleri, kuruluşun toplam hasılatından düşüldükten sonra, kalan kısmı işletmenin hizmet yeteneğini genişletmek için kullanılmaktadır. Kâr amacı gütmeyen işletmelerde ana amaç hizmet olduğu için; yönetim kararlarının da amacı, mevcut kaynakları kullanarak en iyi hizmeti sağlamaktır. Böylelikle başarı ölçüsü olarak, hizmetin kalitesi ve seviyesi kabul edilmektedir (Aydm, 1992: 236).

KAGİ; normalde devredilebilir mülkiyet hakları olmayan, yalnızca sosyal, eğitimsel, dini, hayırseverlik veya diğer kâr amacı gütmeyen amaçlar için düzenlenen ve işletilen profesyonel bir kuruluştur. Bu kuruluşun üyeleri olan katkıda bulunanlar (bağışçılar) ve diğer kaynak sağlayanlar, bir KAGİ'den doğrudan bir mali getiri sağlamamaktadır (Binder Dijker Otte International Public Accounting Network, www.bdo.global).

Yukarıda verilen tanımlamalardan da görüldüğü üzere kâr amacı olmadan örgütlenen yapılara, “Kuruluş”, “Örgüt”, “Organizasyon”, “Dernek”, “Vakıf” gibi farklı isimler verilmektedir. Aydın (1992), Uysal & Kurt (2016), Gacar (2020) ile Tomur (2022); yapmış oldukları çalışmalarda bu organizasyonları, “Kâr Amacı Gütmeyen İşletme (KAGİ)” olarak isimlendirmiştir.

Kâr amacı gütmeyen sektör ise, bir dizi sosyal faaliyet ve hedef için çeşitli paydaş gruplarıyla hesap verebilirlik ilişkileri olan geniş bir kuruluş karışımını temsil etmektedir (Crawford, vd, 2018: 181). KAGİ'ler; devlet finansmanına, özel bağışlara bağlılıkları ile diğer sektörlerde yer alan işletmelerden ayrılmaktadırlar. Dış kaynaklara olan bağımlılık, onları hem kaynak akışındaki değişikliklere hem de kurumsal baskılara karşı savunmasız hale getirmektedir (Verbruggen vd., 2011: 8). Bu bağlamda KAGİ'ler kamu kurumlarından ve işletmelerden farklı olarak kendilerine has örgütsel yapıları (vizyon ve misyon) ve çalışma yöntemleri olan kuruluşlardır (Toepler & Anheier, 2004:253-254). KAGİ'nin ana amacı; özel sektör ve/veya devlet sektörleri tarafından gerçekleştirilmeyen, başka türlü elde edilemeyecek faydalar sağlamaktır (Barragato, 2019: 192).

Literatür incelendiğinde KAGİ'ler, kâr amacı güden işletmeler ve kamu işletmeleriyle kıyaslamalarına yer verildiği görülmüştür. Bu farklılıklara Tablo 1'de yer verilmiştir.

Tablo 1: Kâr Amacı Gütmeyen İşletmelerin, Kamu İktisadi İşletmeler İle Özel İşletmeler Arasındaki Farklar

	Özel İşletmeler	Kamu İktisadi İşletmeleri	Kâr Amacı Gütmeyen İşletmeler (KAGİ)
Amaç	Kâr Maksimizasyonu	Sosyal Refah Maksimizasyonu	Üye, Grup, Toplum Fayda Maksimizasyonu
Çıktılar	Özel Mal ve Hizmet	Kamusal mal ve hizmetler	Kamusal veya özel mal ve hizmetler
Dağıtım kriterleri	Arz-Talep, Değiş-Tokuş	Eşitlik	Dayanışma
Hedef Kitle	Müşteriler	Vatandaşlar, Toplum	Üyeler veya Toplum
Yapısı	Resmi	Resmi	Resmi veya Gayri resmi
Sorumluluk ve Kontrol	Sahipler/ Hissedarlar	Seçilmiş yetkililer aracılığıyla seçmenler	Üyeler ve Kurullar
Karar Verme Mekanizması	Hiyerarşik	Demokratik/Hiyerarşik	Demokratik/Hiyerarşik
Katılımcılar	Ücret Karşılığı Çalışanlar (Yarı Gönüllü)	Otomatik/ zorlayıcı	Tam Gönüllü-Yarı Gönüllü
Finansman	Ticari Kredi	Vergi	Bağış ve Kredi

Kaynak: (Toepler & Anheier, 2004: 257)

Tablo 1’den anlaşılacağı üzere KAGİ’nin hem özel sektörde kâr amacıyla çalışan işletmelerden hem de devlet bünyesinde oluşturulan işletmelerden örgütsel, amaçsal ve finansal farklılıkları bulunmaktadır. Farklıklar şu şekilde sıralanmıştır (Antony & Young, 1984: 38);

- Kâr amacının yokluğu,
- Ana hedeflerinin hizmet ve dayanışma oluşu,
- Amaç ve stratejilerle ilgili kısıtlıklar,
- Mali desteklere ve üyelere ihtiyaç oluşu,
- Meslek mensuplarının sektördeki hakimiyeti,
- Yetki ve sorumluluklarındaki farklılıklar,
- Üst yönetimlerde farklılıklar,

- Siyasi etkenlerin önemi,
- Yetersiz yönetim kontrol geleneğidir.

KAGİ’de çıkar grupları diğer örgütlere göre hem daha fazla hem de daha etkindir. Eğer bir çıkar grubu, çıkarlarının yeterince dikkate alınmadığı kanısında ise tüm faaliyetleri etkileyebilir. KAGİ’de karar verme; amaçların belirlenmesi, politika ve stratejilerin seçimi birbirinden kopuk aşamalardan oluşmaktadır (Cengiz, 2006: 395).

3. KÂR AMACI GÜTMİYEN İŞLETMELERDE MUHASEBE UYGULAMALARI

KAGİ, kuruluş amacına ve hukuki yapılarına göre oldukça çeşitlidir. Ayrıca, kurumsal ortamlarda daha geniş yankı uyandırması muhtemel olan çok sayıda muhasebe, yönetim ve yönetim zorluğuyla karşı karşıyadır. Örneğin; bazıları yapıları, yönetim sistemleri ile muhasebe ve raporlama uygulamalarını benimseyen, kâr amacı güden işletmelere benzemektedir. Bazıları ise, klasik devlet bürokrasilerine olan benzerliği ile ön plana çıkmaktadır. Hizmet ettikleri çeşitli paydaşlar, organizasyon yapıları, gönüllü ve ücretli çalışan kombinasyonları, farklı finansman kaynaklarına ihtiyaçları gibi kendilerine has durumlar söz konusudur. Ayrıca, yoksulluk ile sosyal dışlanmanın azaltılmasından, yapılacak yardımların teşvik edilmesine kadar ele almaya çalıştıkları sorunlar göz önüne alındığında, oldukça karmaşık örgüt ve muhasebe yapılarına sahip olmaktadır. Bu karmaşıklık, eylemlerinin ve etkilerinin nasıl kontrol edildiğini ve sorumlu tutulduğunu da etkilemektedir. Özellikle KAGİ muhasebesi; görülen farklı özellikler ve uygulamalar neticesinde, muhasebe meslek mensupları ile muhasebe uygulamaları için yeni bir disiplin olarak görülmektedir (Hall & O’Dwyer, 2017: 1-4).

3.1. Kâr Amacı Gütmeyen İşletmelerde Finansal Raporlama

Kâr amacı gütmeyen işletmelerde finansal raporlama; işletmelerin amaçlarına yönelik finansal bilgilerin, kamuoyuna sunulması, analiz edilmesi ve raporlanmasından oluşan bir süreçtir. Söz konusu bu süreç, kuruluşların finansal durumunun değerlendirilmesine ilişkin faydalar içermektedir. Kurum paydaşlarının gereksinimlerini karşılayarak, muhasebe normlarına uyum sağlamak, KAGİ sektörü için de önem taşımaktadır. Bağışlar, hibeler, devlet yardımı ve teşvikleri, gönüllülerin katılımı, uluslararası sivil toplum yardımları gibi sektöre özgü oluşacak mali tablo yapıları, finansal raporlamaya da daha farklı bir bakış açısı getirmektedir (Yener, 2023: 62).

KAGİ’ler genellikle gönüllü organizasyon olarak kurulmakta ve işletmelerden farklı olarak gönüllüler faaliyetlere bir fiil katılarak bilgi edinebilmektedir. Öte yandan, faaliyetlere katılmayan bağışçılara da parasal veya parasal olmayan bilgiler sunulmaktadır. Dolayısıyla, birbirinden farklı biçimde paydaş yapısına sahip olan KAGİ finansal raporlarında; faaliyetlerle ilgili detay içermeyen, kolay ve anlaşılabilir bilgilere yer verilmeli ve buna uygun, zaman esaslı, karşılaştırmalı mali tabloları da sunulmalıdır (Gross & Warshauer 1983: 5’ten aktaran Sağlam: 1997: 194).

3.2. Kâr Amacı Gütmeyen İşletmelerde Mali Tablolar

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, yöneticilerin, direktörlerin ve bağışçıların performansı ve kaynak yeterliliğini değerlendirmesine yardımcı olmak için mali tablolar hazırlamaktadır (Burks, 2015: 342). Mali tablolarını düzgün bir şekilde hazırlamak için KAGİ, kaynakları üzerindeki bağış kısıtlamalarını takip

edebilmesi gerekir. Bunu yapmanın çok yaygın bir yöntemi, fon muhasebesinin kullanılmasıdır. Fon muhasebesi, bağışçı veya bağışçılarla yapılan belirli bir anlaşmayla ilgili varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelirleri ve giderleri tanımlamaktadır (Budak & Gray, 2010: 2).

Bir KAGİ'nin finansal durum tablosunun özkaynak bölümüne, yabancı literatürde "Net Varlıklar (Net Assets)" da denilebilmektedir. Buna göre özkaynaklar üç grupta sunulmaktadır (Budak & Gray, 2010: 2):

- 1. Kısıtlanmamış Özkaynaklar:** Özsermayenin bağışçılar tarafından konulan kısıtlamalardan muaf olan kısmıdır. Normal işletmelerin birikmiş kârlarına benzer şekilde, sınırsız özkaynakların kullanımına ilişkin tek sınırlama; KAGİ niteliği gereği faaliyet gösterdiği çevreden, ana sözleşmesinde veya tüzüklerinde belirtilen amaçlardan ve alacaklılarla, tedarikçilerle ve diğerleriyle normal iş akışı içinde yapılan sözleşme anlaşmaları tarafından konulan limitlerden oluşabilmektedir. Aksi takdirde oluşturulan bu kaynakların kullanımı konusunda herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır.
- 2. Geçici Olarak Kısıtlanmış Özkaynaklar:** Özkaynakların bağışlardan ve yatırım getirisi gibi diğer nakit girişlerinden kaynaklanan ve bu kaynakların belirli bir zaman diliminde bir amaç için şartıyla kullanımı sınırlananlardan oluşur. Geçici kısıtlamalar, süre geçtiğinde ve/veya hayır kurumu tarafından gerekli işlem yapıldığında sona erer.
- 3. Kalıcı Olarak Kısıtlanmış Özkaynaklar:** Kalıcı olarak kısıtlanan özkaynaklar da katkılardan ve yatırım getirilerinden kaynaklanmaktadır. Ancak, bağışçılar tarafından bu kaynaklara getirilen sınırlamalar kalıcıdır ve zaman içinde sona ermemektedir. KAGİ, bu kaynakları yalnızca faaliyetleri için kullanabilmektedir.

Mali tabloların düzenlenmesinde nakit esas ve tahakkuk esas olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır. Kâr amacı gütmeyen birçok küçük işletme; faaliyet hacimlerine ve hukuki yapılarına uygun olduğundan, nakit esasını kullanmaktadır ve bu durum kuruluşlar için kabul edilebilir görülmektedir. Nakit esasının kullanılmasının başlıca nedeni, basitliğidir. Nakit ve tahakkuk esas kullanılması arasında önemli bir farkın oluşmayacağı durumlarda, KAGİ'de nakit esas kullanılmalıdır. (Larkin & DiTommaso, 2019: 19). Mali tabloları, tahakkuk esas ile nakit esas arasında önemli farklılıklar gösterebilecek işletmelerde ise, tahakkuk esas kullanılmalıdır. Muhasebe kayıtlarını nakit bazında tutmak ve sunum amacıyla tahakkuk esasına göre ayarlamak da mümkündür. Bu durum daha basit kayıt tutma olanağı sağlarken, daha doğru finansal performans analizi sağlamak için de tahakkuk esaslı tabloların hazırlanmasını mümkün kılmaktadır (Gross vd., 2005: 31).

3.2. Kâr Amacı Gütmeyen İşletmelerde Hesap Verilebilirlik

KAGİ için literatür tarafından desteklenen üç konu bulunmaktadır. Bunlar; gelir ve giderler ile özkaynaklardaki değişikliklerin alternatif sunumu, ilişkili tarafların ve ilişkili taraf işlemlerinin açıklanması ve açıklayıcı bilgilerin daha kapsamlı bir şekilde sunulmasıdır. Özellikle hedefler, amaç, sağlanan programlar ve başarılar hakkındaki bilgiler de dahil olmak üzere finansal olmayan bilgilerin sağlanması, KAGİ için önem arz etmektedir (Kilcullen vd, 2007: 27).

KAGİ tarafından kullanılan beş geniş hesap verilebilirlik mekanizması kategorisine ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir (Ebrahim, 2003: 813-820):

- 1. Açıklama Beyanları ve Raporları:** Açıklama beyanları ve raporları, hesap verebilirliğin en yaygın kullanılan araçları arasındadır ve çoğu ülkede kanunlar tarafından sıklıkla talep edilir. Bu tür yasal açıklamalar, raporlara erişmek isteyen bağışçılara, üyelere ve diğer kullanıcılara bir dereceye kadar hesap verebilirlik sağlamaktadır.
- 2. Performans Ölçme ve Değerlendirme:** Hesap verebilirliği kolaylaştırmak için yaygın olarak kullanılan bir diğer araç grubu, performans ve etki değerlendirmeleri dahil olmak üzere çeşitli değerlendirme türlerini içermektedir. Dış ve iç değerlendirmeler arasında ayırım yapmak faydalıdır. Bağışçılar genellikle bir hibe veya program aşamasının sonuna doğru KAGİ'nin çalışmalarının dış değerlendirmelerini yaparlar. Bu tür değerlendirmeler ile tipik olarak programın amaç ve hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını ölçmek için kullanılmaktadır. Ayrıca bu durum, KAGİ için gelecekteki kaynaklarının belirlenmesi açısından oldukça önemlidir.
- 3. Katılım:** Bir hesap verebilirlik mekanizması olarak katılım, değerlendirmelerden ve raporlardan oldukça farklıdır. Çünkü bu mekanizma, bir araçtan ziyade bir süreç olarak karşımıza çıkmakta ve dolayısıyla bir organizasyonda devam eden rutinlerin bir parçasını oluşturmaktadır. KAGİ'nin faaliyet biçimleri, katılım kısmının düzeyini oluşturmaktadır. Katılımcı değerlendirme yoluyla aşağı doğru hesap verebilirlik de artırılabilir. Bu nedenle topluluklarda, fon sağlayıcılarının değerlendirilmesine sistematik katılımı, kaldıraçlarını artırmaya hizmet edebilecek anahtar bir mekanizmadır.
- 4. İç Düzenleme:** Burada kullanılan “iç düzenleme” terimi, özellikle standartlar ile davranış ve performans kuralları geliştirme çabalarını ifade eder. Bu bölümün odak noktası, gayri resmi olmaktan çok, KAGİ tarafından geliştirilen resmi davranış kurallarıdır. Aynı zamanda performansı geliştirmek için çok sayıda fırsat sunmaktadır. KAGİ'nin fon sağlayıcılara, topluluklara ve kendi kişiliği için hesap verebilirliği artırabilecek önemli mekanizmalar sağlar.
- 5. Sosyal Denetim:** Son olarak, başka bir hesap verebilirlik mekanizması olarak sosyal denetim, bir kuruluşun özellikle paydaş diyalogu yoluyla sosyal performansını ve etik davranışını değerlendirdiği, raporladığı ve iyileştirdiği bir süreci ifade eder. Sosyal denetim, açıklama beyanları, değerlendirmeler, katılım ve davranış standartları dahil olmak üzere yukarıda tartışılan hesap verebilirlik mekanizmalarının birçoğunun unsurlarını bütünleştiren karmaşık bir süreçtir.

4. KÂR AMACI GÜTMİYEN İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (KAGİ FRS) ÇALIŞMALARI

Birçok ülkede “Kâr Amacı Gütmeyen İşletmeler (KAGİ)” için mali tabloların hazırlanmasını destekleyecek kılavuz veya çerçeve bulunmamaktadır. Oluşturulacak standartlar ile finansal raporlama açısından şeffaflık, hesap verebilirlik ve karar alma için kazanım sağlanabilecektir. Standartların oluşturulma çalışmalarına bakılacak olursa; özel ve kamu sektörü işletmeleri ve paydaşları, 1970'lerden bu yana uluslararası standartların geliştirilmesi ve kullanılması için büyük ölçüde çalışma yapmışlardır. 179 ülkeden 600'den fazla yanıtın alındığı 2014 yılında yapılan uluslararası bir ankette, yanıt verenlerin

çoğunluğu uluslararası bir muhasebe standardının veya özellikle KAGİ için kılavuzun ve kavramsal çerçevenin yararlı olacağı konusunda görüş belirtmişlerdir (INPAG Exposure Draft 1, 2021: 4-5).

KAGİ'yi ilgilendiren önemli bir olay gerçekleştiğinde, bağışçılar yapacakları yeni yardımlar için bilgi talep etmektedir. Şeffaflık ve doğru muhasebe uygulamaları, kâr amacı gütmeyen işletmelerin daha fazla bağış alma girişimlerinde bağışçılarını sağlayabileceği en önemli bilgi sistemlerinden biridir (Bottiglieri vd, 2011: 59). Piyasa düzenleyicileri, meslek kuruluşları, standart belirleyiciler ve sivil toplum kuruluşları şu anda dünya genelinde KAGİ finansal raporlamasını etkilemek için, uluslararası en iyi uygulama kılavuzunu öne çıkararak KAGİ FRS standartlarını geliştirme çalışmaları yapmaktadır. Hangi gelişme olursa olsun; KAGİ finansal raporlamasına dahil olanların deneyimlerinin dikkate alınması, kâr amacı gütmeyen kuruluşların toplantılarını ve hesap verebilirlik sorumluluklarını göstermelerini kolaylaştırmak için önemli olacaktır. (Crawford, vd, 2018: 201).

Sivil toplum kuruluşundan, kamu yararına çalışan derneklere kadar tüm KAGİ için, denetlenmiş hesaplarını nasıl hazırlayacakları konusunda rehberlik eden hiçbir uluslararası standart yoktur. Birkaç ülkenin KAGİ için mevcut muhasebe uygulamaları ve yasaları olsa da bunlar birbirinden oldukça farklı durumdadır. İşletmeler için var olan uluslararası standartlar, hibe ve fon muhasebesi gibi kâr amacı gütmeyen kuruluşlara özgü uygulamaları kapsamamakta ve paydaşlarının tüm ihtiyaçlarını karşılamamaktadır (IFR4NPO, <https://www.ifr4npo.org>).

4.1. FASB Tarafından Yayınlanan KAGİ'ler İçin Standart Taslağı

Ağustos 2016'da Amerika Birleşik Devletleri Finansal Muhasebe Standartları Kurumu (FASB); muhasebe standartları güncellemesi olan, "(ASU) No. 2016-14 Kâr Amacı Gütmeyen İşletmeler Standardı Konu 958'i (Accounting Standards Update Not-For-Profit Entities (Topic 958)" yayınlamıştır. Önerilen bu güncelleme açıklama taslağı niteliğinde olup, aşağıda verilen dört madde ile KAGİ finansal raporlamasının harmonize edilmesi amaçlanmıştır (Fitzsimons vd, 2018: 36-37):

1. Özkaynaklarda yer alan 3 sınıflama durumunun karmaşıklığını ortadan kaldırmak hedeflenmiştir. Bağışçılar, kanunlar, sözleşmeler ve yönetim kurulları tarafından konulan kısıtlamaların veya limitlerin bir kuruluşun likiditesini ve özkaynak sınıflarını nasıl etkilediğine ilişkin olası yanlış anlamalar ve kafa karışıklığından kaynaklanan; bağışta bulunanlara, alacaklılara ve diğerlerine bir kuruluşun likiditesini değerlendirirken sağlanan bilgilerin kullanımındaki eksikliklerin giderilmesi ile performans değerlendirmesi konusunda eksikliklerin giderilmesi amaçlanmıştır.
2. Nakit akış tablosunda, işletme nakit akışlarının raporlanması arasındaki tutarsızlıklar dahil olmak üzere, faaliyet tablosundaki ara faaliyet ölçümlerinin raporlanmasındaki (veya rapor edilmeyen) olası tutarsızlıkların anlaşılması sağlanmıştır.
3. KAGİ'ye özgü durumlardan kaynaklı dönemin giderleri hakkında sağlanan bilgilerin türündeki olası tutarsızlıklara yönelik öneriler yapılmıştır.
4. Özellikle işletme nakit akışlarının raporlanmasıyla ilgili olarak, nakit akış tablosunun faydasını arttırmaya yönelik açıklayıcı bilgiler yapılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; FASB, özkaynaklardan başka KAGİ için mali tablolarında sunduğu bilgilerin ve likiditesinin, mali performansı ve nakit durumu hakkında notları basitleştirmeyi ve iyileştirmeyi amaçlayan bir standart yayınlamıştır.

4.2. Uluslararası Kâr Amacı Gütmeyen İşletmeler Muhasebe Kılavuzu (INPAG)

Ocak 2021’de, KAGİ için yüksek kaliteli, güvenilir, uluslararası kabul görmüş finansal raporlama (Financial Reporting Standard For Non-Profit Organizations IFR4NPO) kılavuzu geliştirmeye yönelik teklifleri ortaya koyan bir ortak taslak standart metni yayınlanmıştır. Uluslararası Kâr Amacı Gütmeyen İşletmeler Muhasebe Kılavuzu (International Non-Profit Accounting Guidance-INPAG), IFRS Vakfı’na ait olup, güncellemeleri devam etmektedir. Öncelikli konular da dahil olmak üzere bir dizi teklif hakkında geri bildirim istenmektedir. 2021 yılında yayınlanan taslak standart metninde yer alan ana konulara aşağıda verilen başlıklar eşliğinde değinilmiştir (INPAG Taslak Metin- Yorum Daveti Bölümü, 2021: 2-23).

4.2.1. KAGİ’nin Tanımı

Taslak metinde KAGİ’yi tanımlamak için tek bir tanım yerine, kapsayıcı bir yaklaşım seçilmiştir. Bunun nedeni, hem kâr amacı gütmeyen işletme olarak kategorize edilebilecek varlık türlerindeki hem de bunlar için geçerli olabilecek yasal ve düzenleyici çerçevelerdeki küresel çeşitlilik olarak görülmektedir.

Taslağa göre KAGİ’nin tanımı, aşağıdaki geniş özelliklerin tümünü sergileyen varlıklar olarak belirtilmiştir:

1. Kamuya fayda sağlamak gibi temel amaçları olan,
2. Mali fazlalıklarını (Gelir-Gider arasındaki pozitif farkı) halkın yararına yönlendiren,
3. Kamu sektörü mali raporlama standartları kapsamında genel amaçlı mali raporlar hazırlaması gereken hükümet veya kamu sektörü kuruluşları olmayan işletme benzeri kuruluşlardır.

4.2.2. Birincil Kullanıcılar ve KAGİ Genel Amaçlı Finansal Raporlama İhtiyaçları

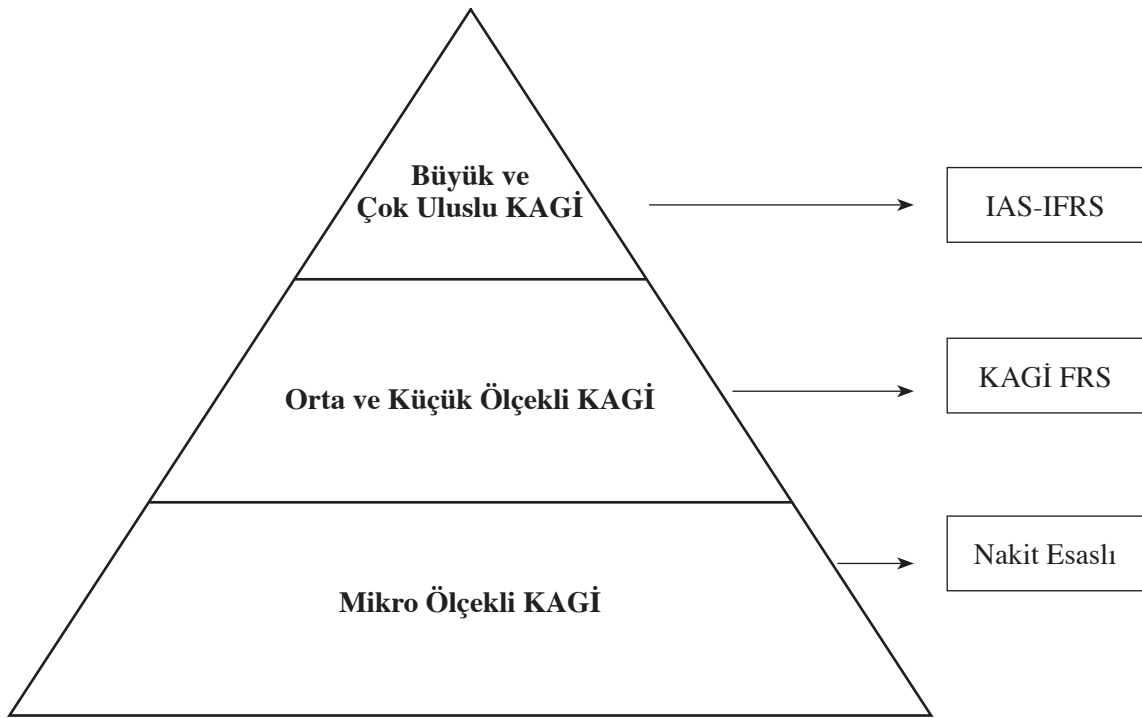
Genel amaçlı finansal raporlar, kâr amacı gütmeyen işletmelerin kendi ihtiyaçlarını karşılamak için bilgi açıklamasını talep etme yetkisine sahip olmayan kullanıcılar için hesap verebilirlik ve karar alma gereksinimlerini karşılamayı amaçlamaktadır. Standart taslağı birincil kullanıcı olarak;

- Hizmet alan halk,
- Kaynak sağlayıcılar,
- Gözetim fonksiyonlarını yerine getirenleri belirtmektedir.

Birincil kullanıcıların belirlenmesi, bu kullanıcıların hesap verebilirlik ve karar verme ihtiyaçlarının karşılanması açısından önemlidir.

4.2.3. KAGİ için Uygulanacak Standartlar

Standartlar, öncelikli olarak finansal bilgileri tahakkuk esasına göre hazırlaması ve bilgi kullanıcıları tarafından kullanılması üzerine tasarlanmıştır. Çünkü, kullanıcılarının varlık ve yükümlülükler ile gelir ve giderlere ilişkin ayrıntılara, yalnızca tahakkuk esaslı ile sağlanabilecek bilgilerden ulaşabilmektedir. Küçük ölçekli KAGİ için nakit esaslı bilgiler yeterli olacağından, KAGİ FRS kapsamı dışında bırakılacaktır. Ayrıca, faaliyetleri neredeyse çok uluslu büyük hacimli şirket gibi olan KAGİ ise, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına (IAS-IFRS) göre raporlama yapacaktır. Taslak standartlar ise, bu iki KAGİ ölçeğinde kalan işletmeler için hazırlanmıştır. Bir KAGİ'nin hangi sisteme göre raporlama yapacağına yönelik ise, herhangi bir ölçek belirtilmemiştir. Bu bilgiler ışığında, KAGİ büyüklüklerine göre uygulanacak standartlar ve esaslar aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.



Şekil 1: KAGİ için Kullanılacak Muhasebe ve Finansal Raporlama Sistemi

4.2.4. Raporlayan KAGİ ve Sınırı

KAGİ, amaçlarına ulaşabilmeye yardımcı olmak için şubelerin kullanımını içerebilen karmaşık operasyonel yapılara sahip olabilmektedir. Bu taslak, bir KAGİ'nin tek bir ekonomik varlık olarak genel amaçlı mali tablolar seti hazırlamasını gerektirir. Ülkelere dayalı bir yaklaşım, bir KAGİ'nin başka bir kuruluşu kontrol ettiğinin varsayıldığı durumlar için de geçerlidir. Bu koşullarda KAGİ için, konsolide mali tablolar hazırlaması gerekebilecektir.

4.2.5. Temel kavramlar ve İlkeler

Kavramlar ve ilkeler, taslağın geliştirilmesi ve uygulanması için esas teşkil etmektedir. Bu taslağın kavram ve ilkeleri; “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (IFRS for SMEs)” ndan uyarlanmıştır ve “Uluslararası Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (IAS-IFRS)” ile “Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS)” standartlarının geliştirilmesinde kullanılan kavramsal çerçeveleri de dikkate almıştır.

4.2.6. Faydalı Finansal Bilginin Özellikleri

KAGİ FRS’de tüm uluslararası finansal raporlama çerçeveleri, finansal ve finansal olmayan bilgilerin yararlı olması için gerekli tüm nitelikleri bilginin içeriğinde yer vermektedir. Uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulanmasına yönelik kavramsal çerçevede yer alan, faydalı finansal bilginin temel ve destekleyici özellikleri, KAGİ FRS için de geçerli kabul edilmiştir.

4.2.7. Fonların Muhasebesi

Diğer işletmelerden farklı olarak KAGİ’de özkaynaklar; dış taraflarca sağlanan sermaye ile fonlarda tutulan, amacına yönlendirilecek olan geçmiş gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan birikmiş fazlaların ve açıkların bir kombinasyonu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunlar taslakla beraber kısıtlamalı fonlar ve kısıtlamasız fonlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Daha önce KAGİ’lerin özkaynak sınıfının 3’e ayrıldığı belirtilmişti. Fakat, söz konusu taslakta sınıflamanın 2 şekilde olacağı belirtilmiştir. Kısıtlamalı fonların belirlenmesi, fon muhasebesinin temel bir şeklidir. Taslak, kâr amacı gütmeyen kuruluşların gelirleri ve ilgili giderlerinin, kısıtlamalı fonlar ile kısıtlamasız fonlar arasında ayırıştırmasını şart koşar.

4.2.8. Mali Tablolar ve Kapsamı

KAGİ FRS taslağı, diğer standartlardaki finansal tablo biçim ve içeriğine benzer tablolar önermektedir. Standartlarla birlikte tablolarda terminolojik değişiklikler kamuoyuna önerilmektedir.

Taslak metin, mali fazla veya açığı toplayan bir Kâr/Zarar Tablosu önermektedir. Kâr/Zarar tablosu, gerçekleşen kazanç ve kayıpları da dahil olmak üzere bir KAGİ’nin işletme faaliyetleriyle ilgili tüm işlemlerini içermesi gerekmektedir.

Taslak metne göre daha önce KAGİ’de finansal raporlama bölümünde belirtildiği üzere özkaynaklarda yapılan ayırım farklı görülmektedir. Bu durum, “Özkaynaklar Değişim Tablosu” da kısıtlamalı ve kısıtlamasız fonlar ve istisnai olarak kontrol gücü olmayan paylar üzerindeki hareketi gösterecek şekilde belirtilmiştir. Diğer mali tablolardaki değişiklikler ise, Tablo 2’de belirtilmiştir.

4.2.9. Anlatısal Raporlama (Narrative Reporting)

“Anlatısal Raporlama (Öyküsel Raporlama)”, şirketin işi, pazar konumu, stratejisi, performansı ve gelecekteki beklentileri hakkında geniş ve anlamlı bir resim sağlamak için yıllık raporlarda yer alan finansal olmayan bilgileri tanımlar. KAGİ’nin faaliyetleri gereği ve bilgi kullanıcıların ihtiyaç ve beklentileri, ancak genel amaçlı finansal raporların bir parçası olan metinsel anlatılardan oluşan raporlamanın dahil

edilmesiyle karşılanabileceği belirtilmektedir. Bu durum, diğer standartlardan farklı olarak KAGİ FRS taslağıyla birlikte ilk kez gündeme gelmiştir. “Anlatısal Raporlama”, tüm KAGİ’ler tarafından uygulanacak bir dizi minimum zorunlu temel gerekliliği içeren, ilkelere dayalı bir yaklaşım önermektedir. Temel bir tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik düzeyi sağlamak için KAGİ, kurumla ilgili aşağıdaki entegre bilgileri sunmalıdır:

- Kullanıcıların KAGİ’nin performans hedeflerini anlamasını sağlayan bilgiler,
- KAGİ’nin bu performans hedeflerine yönelik çalışırken neler yaptığını,
- KAGİ’nin mali tablolarını tartışmak ve analiz etmek için yorumlar.

Anlatı raporlaması bilgilerini seçerken ve sunarken, finansal bilgiler için geçerli olan aynı niteliksel özellikler uygulanacaktır. Bu açıklama raporları, mali tablolarla aynı raporlama dönemini kapsamalıdır. Ayrıca adil ve dengeli davranarak objektif bir görüş sağlamalıdır.

Nadir durumlarda, standartla getirilen zorunlu anlatısal raporlama bildirimleri, KAGİ personeline veya gönüllülerine ya da çıkar guruplarına karşı risk teşkil edebilir. Taslak, bir KAGİ’nin bu tür “hassas” faaliyetlerde bulunduğu durumlarda, performans bilgilerinin ve mali tablo yorumlarının açıklanmamasına izin verir. Bu nedenle, örneğin belirli insan hakları programları gibi KAGİ’nin faaliyetlerini tehlikeye atabilecekleri durumlarda, anlatı raporlaması ihmal edilebilecektir.

4.2.10. Hizmet Potansiyeli

Kâr amacı gütmeyen işletmeler, genellikle nakit akışlarını oluşturmak ve maksimize etmek yerine amaçlarına uygun olarak hizmet ve mal sağlamak için varlıklara sahip olmaktadır. Taslak, KAGİ’nin kâr elde etmek yerine kamu yararına çalıştığını kabul ederek, hizmet potansiyeli kavramını ön plana çıkarmayı hedeflemektedir. Bu kavram; genellikle getiri sağlamak ve ekonomik fayda yaratmak için yönetilen kaynaklar ile getiri sağlamayabilecek hizmet potansiyelleri için yönetilen kaynaklar arasında bir ayrımı gösterecektir.

4.2.11. Ek Bilgiler

KAGİ’nin nakit akışlarının önemli kısmını oluşturan bağışlar ve/veya hibelerdir. Mali tablo kullanıcılarının, raporlama döneminde bir KAGİ tarafından alınan bağış ve yardımları anlamak için gerekli bilgilere sahip olmaları önemlidir. “Nakit Akış Tablosu” nun diğer işletmelerden farklı olarak, ilgili notların aşağıda belirtilen bağış ve yardımlara ilişkin ek bilgileri içermesi gerekmektedir:

- Kısıtlamalı hibeler (Esas faaliyetlerde)
- Kısıtlamasız hibeler (Esas Faaliyetlerde)
- Nakit bağışlar (Esas Faaliyetlerde)
- Duran varlıkların satın alınması için hibeler (Yatırım Faaliyetlerinde)

Taslak, bir nakit akış tablosu hazırlamanın doğrudan veya dolaylı yöntemini kullanma seçimini elinde KAGİ'ye bırakmaktadır. Ancak, dolaylı yöntemin kullanıldığı durumlarda, varlık bağışlarının ayrı olarak açıklanması da gereklidir.

Yukarıda verilen açıklamalar kapsamında oluşturulacak standartlar için, yer alacak bazı bölümler ve içeriği Tablo 2'de verilmiştir

Tablo 2: Taslak Standart Metninde Yer Verilen Bazı Bölümler

Bölüm	İçeriğin Özeti
Rehber	Rehber bölümünde, Kılavuzun kaynağını yansıtacak büyük değişiklikler ile ek bilgiler sağlanmıştır.
Bölüm 1 – KAGİ	Bu bölüm, rehberin uygulanabileceği varlıkları belirlemek için geniş bir özellik yaklaşımı ortaya koymaktadır. KAGİ'ler çeşitliliği göz önüne alındığında, bu tanımlayıcı yaklaşım tek bir tanımdan farklı nitelikte kullanılmaktadır. Bu standartlar, kamu sektörü temelli değil, IFRS tabanlıdır.
Bölüm 2 – Kavramlar ve İlkeler	Bu bölüm, standart uygulama rehberinin temelini oluşturan kavram ve ilkeleri ile “Kâr Amacı Gütmeyen İşletme” işlemleri ve olayları için, muhasebe gerekliliklerini ortaya koymaktadır. Finansal tabloların ve raporların birincil kullanıcıları, bilgi ihtiyaçları ve yararlı bilgilerin özelliklerini açıklamaktadır. Ayrıca finansal tabloların unsurlarını ve özkaynakların nasıl elde edildiğini açıklar. Birikmiş fonların kısıtlamalı fonlar ve kısıtlamasız fonlar olarak sınıflandırılmasını sağlar. Bölüm ayrıca kullanılabilir ölçüm esaslarını açıklamakla beraber, hizmet potansiyeli kavramını da tanıtmaktadır. Kâr amacı gütmeyen işletmelerin, nakit/finansal getiriler yerine bir KAGİ amaçlarına uygun olarak hizmet ve mal sağlama potansiyelleri için varlıkları tutabileceğini kabul eder.
Bölüm 3 – Mali tablolar	Bu bölüm, bir işletmenin sürekliliğinin devam edip etmediğinin değerlendirilmesi de dahil olmak üzere, mali tabloların hazırlanmasındaki temel ilkeleri sağlar. KAGİ'lere has yeni terminolojik geliştirmeler yapılmaktadır.
Bölüm 4 – Finansal Durum Tablosu	Bu bölüm, varlıkların ve yükümlülüklerin sınıflandırılması da dahil olmak üzere, diğer standartlara göre değişmemiştir. Ancak terminolojiye yönelik değişiklikler bulunmaktadır.

Bölüm 5 – Kâr/Zarar Tablosu	Diğer kapsamlı gelirin çoğu yönü olmadan tek bir tabloyu yansıtacak büyük değişiklikler yapılmaktadır.
Bölüm 6 – Özkaynaklar Değişim Tablosu	Bu tablo, diğer standartlara benzer olan Özkaynak Değişim Tablosu'ndan türetilmiştir. Kâr amacı gütmeyen kuruluşların ana odak noktasının özkaynak olmadığını yansıtmak amacıyla değişiklikler yapılmaktadır.
Bölüm 7 – Nakit Akış Tablosu	Bu bölüm, diğer bölümlerde yapılan değişiklikleri yansıtacak şekilde güncellenmiştir. Taşınmaz, tesis ve ekipman alımını finanse etmek için, bağışlar gibi KAGİ'ye özgü işlemleri vurgulamak için az sayıda ek açıklama önerir.
Bölüm 8 – Mali tablolara ilişkin dipnotlar	Bu bölüm, açıklamalara ilişkin genel gereklilikleri ve birincil mali tablolara ilişkin dipnotları düzenler. Bu Bölüm için KAGİ'ye özgü düzenlenecek özel bir sorun bulunmamaktadır ve diğer bölümlerle uyum sağlamak için yapılan ufak çaplı değişiklikler yapılmaktadır.
Bölüm 9 – Konsolide ve bireysel mali tablolar	Bu bölüm, kontrolün tanımlanmasına yönelik ilkeleri ortaya koymakta ve kontrolün KAGİ'lere nasıl uygulandığı hakkında ek rehberlik sağlamaktadır.
Bölüm 10- Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	Bu bölüm, açıklama gerekliliklerini ve muhasebe politikalarına, tahminlere ve hatalara yaklaşımı düzenler. Diğer bölümlerle uyum sağlamak için yapılan değişikliklerle, bu bölüm için KAGİ'ye özgü bilinen bir sorun bulunmamaktadır.
Bölüm – 35 Anlatısal Raporlama	Bu bölüm, özellikle KAGİ'ler için yazılmış yeni bir bölümdür. Mali tabloların yanı sıra gerekli olan açıklayıcı raporlama gerekliliklerini kapsar.

Kaynak: INPAG Taslak Metin- Yorum Daveti Bölümü, 2021: 24-26

Tablo 2'de yer almayan standart bölümleri de taslak içeriğinde belirtilmiş ve uzmanların görüşüne yönelik açıklanmıştır. Tabloda yer verilen bölümlerle birlikte, standartlar kapsamında oluşturulmaya çalışılan 40 bölüm bulunmaktadır (INPAG Taslak Metin- Yorum Daveti Bölümü, 2021: 27).

Bu tablodan hareketle yeni bir kavram olarak karşımıza çıkan “Anlatısal Raporlama”, sayısal (parasal) aktarıma uygun olmayan faaliyetlerin çeşitli yönlerini açıklama ihtiyacıyla ilgili olduğu düşünülmektedir (Slack & Campbell, 2008: 8). Bu kavram rakamlardan anlatıma doğru bir odak değişikliği sağlayarak, muhasebe konusunda uzman olmayanları bile finansal raporlama sürecine aktif katılımını mümkün kılacaktır (Di Tullio vd, 2022: 609). Ayrıca finansal tablo kullanıcılarının şeffaf ve güvenilir bilgi ihtiyaçlarını yalnızca finansal raporlama karşılayamamaktadır. Muhasebe düzenleyicileri ve resmi makamların sınırlamaları göz önüne alındığında, bu taleplerin şirket yıllık raporlarının anlatı bölümleri aracılığıyla karşılanabilecektir (Ambler & Neely, 2007:2). Böylelikle KAGİ ile başlayacak

anlatı raporlaması süreci, ilerleyen yıllarda işletmelerin finansal raporlama kapsamına dahil olabilecek ve kullanıcılar için bir alternatif olabilecektir.

5. SONUÇ

2023 yılında ülkemizde yaşanan deprem felaketinde de görüldüğü üzere, toplumun kâr amacı gütmeyen işletmelere olan ihtiyaçları bir kez daha ortaya çıkmıştır. KAGİ'lerin gerekliliği, finansal bilgi ihtiyacını da beraberinde getirmekte ve bu kurumların bağışçıları başta olmak üzere, tüm çıkar gruplarına gerekli faydalı finansal bilginin uluslararası kabul görmüş muhasebe standartları mümkün olabileceği ortaya çıkmaktadır.

Tüm uluslararası muhasebe kurumlarını ve uzmanların görüşleri sonucunda “Uluslararası Kâr Amacı Gütmeyen Muhasebe Rehberi (INPAG)” ortaya konulmuş ve bu rehber sayesinde 2025 yılına kadar da standartların gelişimi devam edeceği belirtilmiştir (INPAG, <https://www.ifr4npo.org/ed1/>). Bu rehber ile, KAGİ'lerin hem kamu işletmelerinden hem de özel teşebbüslerden farklı bir yapısının, amacının ve muhasebe uygulamaları olduğu kabul edilmiştir. KAGİ'ye uygulanacak standartların kamu muhasebesi kapsamında değil, daha önce de yayınlanan IAS-IFRS tabanlı olması gerekliliği belirtilmiştir. Buna ek olarak, bu tür işletmelerin özkaynak yapısının özellikle finansal tablolarda farklı olduğu hususunda görüş birliğine varılmıştır. Fonların muhasebesi konusu çerçevesinde ele alınan kısıtlamalı ve kısıtlamasız özkaynak kalemlerinin ayrıştırılması belirtilmiş; daha önceki uygulamalarda 3 farklı grupta gösterilen fonların, oluşacak standartlarla birlikte 2 grupta ele alınması gerektiği açıklanmıştır. Ayrıca KAGİ'lerin kendine has durumlarına ilişkin yalnızca sayısal ve finansal bilgilerin açıklaması olarak değil, tüm olaylarla ilgili “Anlatısal Raporlama” bölümünün de finansal raporlara eklenmesi durumu önerilmiştir. Söz konusu ekleme ile finansal ve finansal olmayan bilgilerin, KAGİ finansal bilgi kullanıcıları ve mali tablo okuyucularına tüm şeffaflığı ile açıklanması gerekliliği ortaya konulmuştur. Piyasaların her geçen gün talep ettiği bilgi ihtiyacını karşılayacak bu raporlama, ilk kez ortaya atılmış ve ilerleyen dönemde diğer standartların gündemine gelmesi muhtemel görülmektedir.

Bu çalışma; ülkemizde de faaliyet gösteren KAGİ'lere yönelik finansal raporlama hususunda yapılacak çalışmalara ışık tutabilmek adına, dünyadaki gelişmeler paralelinde hazırlanmıştır. Ülkemizde muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulmasında ve uygulanmasında yetkili olan “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)” tarafından, KAGİ'lere yönelik henüz yayınlanan bir standart bulunmamaktadır. Fakat 660 Sayılı KGK Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 03/11/2022 tarihinde yapılan değişikliklerle birlikte 26. maddesinde; “*değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için 9 uncu madde uyarınca belirlenen standartlardan farklı düzenlemeler yapmaya, bağımsız denetimin kapsamını ve içeriğini belirlemeye yetkilidir.*” şeklinde ibare bulunmaktadır. Söz konusu kararnamenin 9. maddesi ise, KGK'nın görev ve yetkilerini belirlemektedir. Bu bağlamda, ilerleyen yıllarda KGK tarafından oluşturulabilecek KAGİ FRS ve uygulamasına yönelik kavramsal bir araştırma yapılmıştır.

KAYNAKÇA

- Ambler, T., & Neely, A. (2007). Narrative reporting in company annual accounts. SSRN Electronic Journal. <http://ssrn.com/abstract=1030724>.
- Anthony, R. N., & Young, D. W. (1984). Management control in nonprofit organizations. Homewood, Ill.: Irwin.
- Aydın, D. (1992). Kâr amacı güden ve kâr amacı gütmeyen işletmelerin karşılaştırılması. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10(1), 235-248.
- Barragato, C. A. (2019). The impact of accounting regulation on non-profit revenue recognition. Journal of Applied Accounting Research.20(2), 190-206.
- Binder Dijker Otte (BDO) International Public Accounting Network, <https://www.bdo.ca/en-ca/services/assurance-and-accounting/a-a-knowledge-centre/asnpol/>, 22.02.2023.
- Bottiglieri, W. A., Kroleski, S. L., & Conway, K. (2011). The regulation of non-profit organizations. Journal Of Business & Economics Research (JBER), 9(9), 51-60.
- Budak, S. E., & Gary, S. N. (2010). Legal and accounting challenges of underwater endowment funds. Prob. & Prop., 24, 28.1-7.
- Burks, J. J. (2015). Accounting errors in nonprofit organizations. Accounting Horizons, 29(2), 341-361.
- Cengiz, E. (2006). Kâr amacı gütmeyen kurumlarda pazarlama faaliyetleri. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 8(2), 393-409.
- Crawford, L., Morgan, G. G., & Cordery, C. J. (2018). Accountability and not-for-profit organisations: implications for developing international financial reporting standards. Financial Accountability & Management, 34(2), 181-205.
- Di Tullio, P., La Torre, M., Dumay, J., & Rea, M. A. (2022). Accountingisation and the narrative (re) turn of business model information in corporate reporting. Journal of Accounting & Organizational Change, 18(4), 592-615.
- Ebrahim, A. (2003). Accountability in practice: mechanisms for NGOs. World Development, 31(5), 813-829.
- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standarts Board). (2016). Accounting Standarts Update Not-For-Profit Entitie (Topic 958) <https://www.fasb.org/page/PageContent?pageId=/standards/implementing/notforprofitreporting.html&bcPath=tff#section-2>
- Fitzsimons, A. P., McCarthy, I. N., & Silliman, B. R. (2018). FASB issues new guidance to improve financial reporting for not-for-profit organizations. Review Of Business, 38(1), 36-46.
- Gacar, A. (2020). Kâr amacı olmayan işletmelerde entegre raporlama ve bir örnek olay. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 18(Sp. Issue), 393-403.
- Gross, M. J. & Warshauer, W. (1983). Financial and accounting guide for non-profit organizations. A Ronald Press Publication.
- Gross, M. J., McCarthy, J. H., & Shelmon, N. E. (2005). Financial and accounting guide for not-for-profit organizations. John Wiley & Sons.
- Hall, M., & O'Dwyer, B. (2017). Accounting, non-governmental organizations and civil society: the importance of nonprofit organizations to understanding accounting, organizations and society. Accounting, Organizations and Society, 63, 1-5.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (2023). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.660.pdf>, 27.02.2023.
- Kâr Amacı Gütmeyen İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Komitesi (International Financial Reporting For Non Profit Organization Committee), <https://www.ifr4npo.org>, 27.02.2023.

- Kilcullen, L., Hancock, P., & Izan, H. Y. (2007). User requirements for not-for-profit entity financial reporting: an international comparison. *Australian Accounting Review*, 17(41), 26-37.
- Larkin, R. F., & DiTommaso, M. (2018). *Wiley Not-For-Profit GAAP 2018: interpretation and application of generally accepted accounting principles*. John Wiley & Sons.
- Özkol, A. E., Çelik, M., & Gönen, S. (2005). Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı ve muhasebenin sosyal sorumluluğu. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (27), 134-145.
- Sağlam, N. (1997). Sendikalarda mali raporlama. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(1), 189-208.
- Slack, R., & Campbell, D. (2008). Narrative reporting: analysts' perceptions of its value and relevance. *Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)*.
- T.C. İçişleri Bakanlığı Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü, (2023). <https://www.siviltoplum.gov.tr/yillara-gore-faal-dernek-sayilari>, 27.02.2023.
- T.C. Vakıflar Genel Müdürlüğü, <https://www.vgm.gov.tr/vakif-islemleri/vakif-istatistikleri/yeni-vakiflar>, 27.02.2023.
- Toepler S. & Anheier, H. (2004). Organisational theory and nonprofit management: an overview. In: A. Zimmer and E. Priller, eds. *future of civil society: making central european nonprofit-organisations work*. Wiesbaden: VS Verlag, ss. 253–270.
- Tomur, H. D. (2022). Kâr amacı gütmeyen işletmelerde sosyal girişimcilik kavramı. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Girişimcilik Dergisi*, 6(12), 81-94.
- Uluslararası Kâr Amacı Gütmeyen Muhasebe Rehberi Birinci Bölüm (INPAG Exposure Draft 1). (2021). <https://www.ifr4npo.org/ed1/>, 25.02.2023.
- Uslu, İ. (1999). *Bir Sosyal Siyaset Vasıtası Olarak Kâr Gütmeyen Kuruluşlar: ABD Örneği*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul: İÜ SBE.
- Uysal, T., & Kurt, G. (2016). Kâr amacı gütmeyen işletmelerde denetim: bir paradoks mu? *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(Muhasebe Denetimi Özel Sayısı), 1555-1559.
- Verbruggen, S., Christiaens, J., & Milis, K. (2011). Can resource dependence and coercive isomorphism explain nonprofit organizations' compliance with reporting standards? *Nonprofit And Voluntary Sector Quarterly*, 40(1), 5-32.
- Yener, A. N. E. (2023). *Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda Finansal Raporlama*. İKSAD Yayınevi.