

Muhasebe Enstitüsü Dergisi Journal of Accounting Institute

Derleme Makalesi | Review Article

 Açık Erişim | Open Access

Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları (SYDV)'nda Kâr Amacı Gütmeyen İşletmelere Yönelik Finansal Raporlama Standardı (KAGİ FRS)'ye Göre Muhasebe ve Finansal Raporlama



Accounting and Financial Reporting in Social Assistance and Solidarity Foundations
(SYDV) in Accordance with Non-Profit Organizations Financial Reporting Standard
(NPO-FRS)

Yılmaz Çalışkan¹  

¹ Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, Fethiye Milli Emlak Müdürlüğü Muğla, Türkiye

Öz

Bu çalışma, SYDV'lerde uygulanan muhasebe ve finansal raporlama yaklaşımlarını Tekdüzen Hesap Planı (THP) ile Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar Finansal Raporlama Standardı (KAGİ FRS) çerçevesinde karşılaştırmalı olarak incelemektedir. Araştırmada, SYDV'lere merkezi bütçeden tahsis edilen kamu kaynaklarının muhasebeleştirilmesi her iki yaklaşım kapsamında örnek olay yöntemiyle ele alınmıştır. Bulgular, THP'ye dayalı uygulamalarda ödeneklerin tahsil anında 602 Diğer Gelirler hesabına kaydedilmesinin dönem sonu sonuçlarında teknik nitelikli farklılıklar oluşturabildiğini; kullanılmayan kaynakların 590 Dönem Net Karı hesabında biriktirilmesinin ise kısıtlı/kısıtsız ayrımını görünmez kıldığını ortaya koymaktadır. KAGİ FRS yaklaşımı, Gelir ve Gider Tablosu'nda gelir kalemlerini kısıtlı ve kısıtsız olarak ayrı sütunlarda sunmaktadır. Bu çerçevede şartsız katkılar tahsil anında Devlet Yardımları geliri olarak tanınmakta; şartlı katkılar ise tahsil anında 480 Ertelenmiş Gelirler hesabında yükümlülük olarak kaydedilmektedir. Şartın gerçekleşmesiyle bu tutar Gelir ve Gider Tablosu'nun kısıtlı sütununa Devlet Yardımları Geliri (Kısıtlı) olarak alınmakta, gelir ve gider eşit olduğundan dönem fazlası sıfır kalmakta ve gerçekleşmeyen kısım 480'de yükümlülük olarak izlenmektedir. Kullanılmayan kısıtlı kaynaklar ise Net Varlık Değişim Tablosu'nda kısıtlı/kısıtsız net varlık hareketleri biçiminde raporlanmaktadır. Bu çerçevede dipnot yükümlülükleri de önem kazanmakta; kısıtlı katkılarının nitelik ve amaca göre gruplandırılması ile kısıtlıdan kısıtsıza transfer bilgilerinin açıklanması zorunlu kılınmaktadır. Bu düzenlemeler, SYDV'lerin yönetimindeki kamu kaynaklarının ekonomik özülle raporlanmasına ve finansal tablolar kullanıcılarına daha açıklayıcı hesap verebilirlik bilgisi sunulmasına katkı sağlamaktadır.

Abstract

This study comparatively examines the accounting and financial reporting approaches applied in SASFs within the frameworks of the UCA and the Financial Reporting Standard for Non-Profit Organisations (NPFRS). The accounting treatment of central budget allocations to SASFs is analysed under both frameworks using a case study approach. The findings indicate that, under UCA-based practices, appropriations recorded in account 602 Other Revenues at the time of receipt may create technical period-end differences, while accumulating unused resources in account 590 Net Period Result renders the restricted/unrestricted distinction invisible. Under the NPFRS framework, revenue items are presented separately as restricted and unrestricted in the Income and Expenditure Statement. Unconditional contributions are recognised upon receipt as Government Assistance revenue. Conditional contributions are recorded as Deferred Revenue (a liability) upon receipt in account 480 until conditions are fulfilled; once conditions are met, the amount is transferred to the restricted column of the Income and Expenditure Statement as Government



Atıf | Citation: Çalışkan, Y. (2026). Sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları (SYDV)'nda kâr amacı gütmeyen işletmelere yönelik finansal raporlama standardı (KAGİ FRS)'ye göre muhasebe ve finansal raporlama. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi-Journal of Accounting Institute*, (75), 82-108. <https://doi.org/10.26650/MED.1872497>

 This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.  

 2026. Çalışkan, Y.

 Sorumlu Yazar | Corresponding author: Yılmaz Çalışkan yilmazcaliskan1983@gmail.com



Assistance revenue, the period surplus remains zero as revenue equals expenditure, and the unrealised portion continues to be carried as a liability in account 480. Unused restricted resources are tracked as movements in restricted and unrestricted net assets in the Statement of Changes in Net Assets. Note disclosures are also required under this framework, including grouping of restricted contributions by nature and purpose and disclosure of reclassifications from restricted to unrestricted net assets. These features enable financial statements to more closely reflect the economic substance of public resources managed by SASFs and to provide more informative accountability to financial statement users.

Anahtar Kelimeler Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları • Kısıtlı Net Varlıklar • KAGİ FRS • THP • Gelir ve Gider Tablosu • Net Varlık Değişim Tablosu • Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar

Keywords Social Assistance and Solidarity Foundations • Restricted Net Assets • NPFRS • Uniform Chart of Accounts • Income and Expenditure Statement • Statement of Changes in Net Assets • Non-Profit Organisations

JEL Sınıflaması D64, H83, L31, M41, M48

JEL Classification D64, H83, L31, M41, M48

Extended Summary

Non-profit organisations play a crucial role in the provision of social services and the implementation of welfare policies. In many countries, governments allocate public resources to non-profit entities to improve the efficiency and accessibility of social assistance programmes. In Türkiye, Social Assistance and Solidarity Foundations (SASFs) represent one of the key institutional mechanisms responsible for distributing social assistance at the local level. Operating under the coordination of the central government, these foundations act as intermediaries in implementing social welfare policies and delivering various forms of support, including cash transfers, in-kind assistance, and conditional social benefits to disadvantaged individuals and households.

A defining feature of the financial structure of SASFs is that the resources they manage largely consist of purpose-restricted public funds. These funds are allocated by public authorities for specific social programmes and must be used strictly in accordance with the conditions attached to their allocation. Consequently, such resources cannot be freely used by foundations but are legally and administratively restricted to predetermined social objectives. From an accounting perspective, this characteristic creates important challenges for financial reporting, as the restricted nature and intended use of these resources should be clearly reflected in financial statements to ensure transparency and accountability in the management of public funds.

Historically, accounting practices in SASFs have developed within a framework strongly influenced by tax-oriented accounting regulations. In practice, accounting records in these foundations are generally maintained using the Uniform Chart of Accounts (UCA), which was originally designed for profit-oriented entities and is closely aligned with tax legislation. Although this system provides a standardised accounting structure, it may not fully capture the operational and financial reporting characteristics of non-profit organisations. In particular, questions arise whether financial statements prepared under tax-based accounting rules adequately reflect the economic substance of restricted public resources managed by such organisations.

To address these limitations, the Financial Reporting Standard for Non-Profit Organisations (NPFRS) has been developed as a financial reporting framework tailored to the characteristics of non-profit entities. The standard adopts a fund-based reporting approach and distinguishes between different types of contributions, including unrestricted contributions, purpose-restricted contributions, and conditional contributions. These distinctions aim to enhance transparency in financial reporting and enable stakeholders to better understand how resources are allocated and used to achieve social objectives.

The main objective of this study is to comparatively analyse the accounting treatment of public resources allocated to SASFs under two different accounting frameworks: the tax-based accounting system based on UCA and the financial reporting framework proposed by NPFRS. The study examines how different accounting approaches influence revenue recognition timing, the presentation of funds and net assets, and the interpretation of organisational performance in non-profit entities managing public resources.

The research adopts a case study approach and analyzes four accounting scenarios representing alternative reporting treatments: the classical UCA approach, unrestricted contributions, purpose-restricted contributions, and conditional contributions. These scenarios are compared in terms of revenue recognition timing, the presentation of funds and net assets in financial statements, period-end effects, and implications for performance measurement.

The findings indicate that the tax-based accounting approach primarily emphasises compliance with regulations and administrative control. Under this system, allocated public funds are recognised as revenue at the time of collection and matched with social assistance expenditures. While this practice ensures consistency with regulatory requirements, it may lead to the presentation of period-end differences arising from the structure of accounting recognition, which may limit the clarity of how resources are linked to their intended purposes. Furthermore, unused allocations accumulated in account 590 Net Period Result do not clearly indicate the specific social obligations they represent, thereby restricting transparency for financial statement users.

In contrast, the NPFRS framework presents revenue items in the Income and Expenditure Statement with separate columns for restricted and unrestricted contributions (NPFRS, Chapter 1, par. 1.65), distinguishing between unconditional contributions—recognised upon receipt—and conditional contributions—recorded as Deferred Revenue (a liability) until conditions are fulfilled (NPFRS, Chapter 5, par. 5.22; Chapter 23, par. 23.7b). Once conditions are met, the delayed amount is transferred to Government Assistance revenue in the Income and Expenditure Statement (NPFRS, Chapter 23, par. 23.7a). Unused restricted resources are reflected as movements in restricted net assets in the Statement of Changes in Net Assets (NPFRS, Chapter 1, par. 1.74-1.75); when restrictions lapse, the relevant amounts are reclassified from restricted to unrestricted net assets (NPFRS, Chapter 1, par. 1.44; Chapter 5, par. 5.24, 5.55). The framework also requires note disclosures grouping restricted contributions by nature, purpose, and activity, and disclosing reclassifications from restricted to unrestricted net assets (NPFRS, Chapter 5, par. 5.54, 5.55). Restricted items presented in the statement of financial position must additionally be identified in the notes (NPFRS, Chapter 1, par. 1.56). This reporting structure enhances the transparency of financial statements and provides financial statement users with clearer information about how public resources are allocated and used to achieve social objectives.

The findings also highlight the role of the Statement of Changes in Net Assets under NPFRS, which presents movements between restricted and unrestricted net assets, the effects of accounting policy changes, and error corrections, providing a beginning-to-end reconciliation of net asset balances (NPFRS, Chapter 1, par. 1.74-1.75). This table is a distinctive feature of non-profit financial reporting; classifying and explaining the nature and purpose of net assets provides useful information to financial statement users (NPFRS, Chapter 1, par. 1.72). Furthermore, contributions classified as restricted and unrestricted must be presented in separate columns in the Income and Expenditure Statement (NPFRS, Chapter 1, par. 1.65), reinforcing the transparency of how public resources flow through the organisation. Overall, the findings demonstrate that accounting practices in SASFs should not be interpreted solely as technical accounting choices; rather, they reflect different accountability orientations. While tax-based accounting practices primarily serve administrative oversight and regulatory compliance, the NPFRS framework supports a broader accountability perspective by improving the visibility of how public resources are allocated and utilised for social assistance activities. By emphasising the separate presentation of restricted and unrestricted contributions in the Income and Expenditure Statement, the Statement of Changes in Net Assets, and the mandatory note disclosures on restricted contributions and reclassifications (NPFRS, Chapter 5, par. 5.54, 5.55), the standard allows financial statements to more closely reflect the economic substance of restricted public resources and the social mission of non-profit organisations.

Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları (SYDV)'nda Kâr Amacı Gütmeyen İşletmelere Yönelik Finansal Raporlama Standardı (KAGİ FRS)'ye Göre Muhasebe ve Finansal Raporlama

Giriş

Uluslararası düzeyde sosyal refahın güçlendirilmesi ve dezavantajlı grupların yaşam koşullarının iyileştirilmesi amacıyla oluşturulan Birleşmiş Milletler'in 2030 Sürdürülebilir Kalkınma Gündemi, yoksulluğun ortadan kaldırılması, eşitsizliklerin azaltılması ve kapsayıcı ekonomik büyümenin teşvik edilmesini

temel hedefler arasında belirlemiştir. Bu hedefler doğrultusunda sosyal politika alanında kurumsal mekanizmaların geliştirilmesi önem kazanmış ve yoksullukla mücadele politikalarının uluslararası düzeyde kurumsallaştırılması amaçlanmıştır (United Nations, 1999). Sosyal devlet anlayışı da benzer biçimde yalnızca bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin tanınmasını değil, aynı zamanda ekonomik ve sosyal haklarının güvence altına alınmasını öngörmektedir (Esping-Andersen, 1990, s. 10). Türkiye'de özellikle 1980'li yıllardan itibaren sosyal politika araçlarının çeşitlenmesiyle birlikte sosyal yardımların kapsamı genişlemiş ve yoksullukla mücadele politikaları kurumsal bir çerçeveye kavuşturulmuştur (Buğra ve Keyder, 2003, s. 15; Güneş, 2020, s. 45–62). Bu süreçte sosyal devlet anlayışının pekişmesi, SYDV'ler aracılığıyla yürütülen sosyal yardım faaliyetlerinin kurumsal ve mali altyapısını doğrudan biçimlendirmiştir. Nitekim 1982 Anayasası'nda yer alan sosyal devlet ilkesi doğrultusunda 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu yürürlüğe girmiş ve düşük gelirli ve dezavantajlı bireylere yönelik yardımların etkin biçimde yürütülmesi amacıyla SYDV kurulmuştur (Yay, 2014, s. 64; Duran, 2024, s. 45; Atasever ve Iştar Işıklı, 2024, s. 95). Kamu kaynaklarıyla yürütülen sosyal yardım faaliyetlerinin etkinliği, yalnızca sosyal politika araçlarının tasarımı değil, aynı zamanda bu kaynakların nasıl raporlandığı ve hesap verebilirliğin ne ölçüde sağlandığı ile de yakından ilişkilidir. Dolayısıyla SYDV'lerde uygulanan muhasebe sistemi ve finansal raporlama yaklaşımı, sosyal yardımların şeffaflığı ve kamu kaynaklarının amaca uygun kullanımının izlenmesi açısından önemli bir araştırma alanı oluşturmaktadır.

Bu çalışmada THP ile KAGİ FRS'nin doğrudan karşılaştırılması amaçlanmamaktadır. Zira THP, muhasebe kayıtlarının sınıflandırılmasına yönelik teknik bir araç niteliği taşıırken; KAGİ FRS, kâr amacı gütmeyen kuruluşlara yönelik kavramsal çerçeve, muhasebe ilkeleri ve ölçüm esaslarını belirleyen bir finansal raporlama standardıdır. Bu çalışma, SYDV'lerde yürütülen muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarını, vergi mevzuatına dayalı olarak THP aracılığıyla sürdürülen mevcut yapı ile KAGİ FRS'nin öngördüğü yaklaşım çerçevesinde incelemeyi amaçlamaktadır. Bu kapsamda, SYDV'leri merkezi yönetim tarafından belirli sosyal yardım programlarının finansmanında kullanılmak üzere tahsis edilen ve kullanım amacı mevzuatla sınırlandırılmış kamu kaynaklarının, finansal tablolarda ekonomik özülle ne ölçüde yansıtıldığı değerlendirilmektedir.

Çalışma kapsamında SYDV'lerde uygulanan muhasebe sistemi, hem kurumsal bağlam hem de finansal raporlama çerçevesi açısından ele alınmaktadır. Bu perspektifte muhasebe, yalnızca teknik bir kayıt ve raporlama sistemi olarak değil, aynı zamanda kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin hesap verebilirliğin kurumsallaştığı bir mekanizma olarak değerlendirilmektedir. Çalışmada geliştirilen örnek olaylar aracılığıyla, sosyal yardım amaçlı kamu kaynaklarının her iki muhasebe yaklaşımı kapsamında raporlanması, finansal tablolarda sunumu ve hesap verebilirlik boyutu karşılaştırmalı olarak analiz edilmektedir. Bu yönüyle çalışmanın, kâr amacı gütmeyen kuruluş muhasebesi literatürüne Türkiye bağlamında kuramsal bir katkı sağlaması ve sosyal yardım kuruluşlarında finansal raporlama uygulamalarının geliştirilmesine yönelik analitik bir çerçeve sunması beklenmektedir.

Kâr Amacı Gütmeyen İşletmelerde Muhasebe ve Hesap Verebilirlik

Kâr amacı gütmeyen işletmeler, ekonomik faaliyet yürütmelerine rağmen temel amaçları itibarıyla kâr maksimizasyonunu hedeflemeyen ve elde ettikleri kaynakları belirli sosyal veya kamusal amaçlar doğrultusunda kullanan örgütlerdir. Bu tür işletmelerde muhasebenin temel işlevi, kâr amaçlı işletmelerde olduğu gibi yatırımcı kararlarını desteklemekten ziyade, kendilerine emanet edilen kaynakların hangi amaçlarla ve nasıl kullanıldığını ortaya koymaya yönelik hesap verebilirlik işlevi çerçevesinde şekillenmektedir (Anthony, 1984, s. 34–36).

Hesap verebilirlik kavramı, kâr amacı gütmeyen işletmeler açısından yalnızca finansal bilgilerin raporlanmasını değil, bu bilgilerin hangi paydaşlara, hangi amaçla ve hangi normatif beklentiler çerçevesinde

sunulduğunu da kapsamaktadır. Bu bağlamda muhasebe, yalnızca teknik bir kayıt sistemi olmanın ötesinde, örgütsel faaliyetleri meşrulaştıran ve paydaşlara karşı sorumluluğu görünür kılan bir araç niteliği taşımaktadır (Laughlin, 1990, s. 93–95). Bu yönüyle muhasebe, hesap verme ilişkilerinin kurulması ve sürdürülmesinde merkezi bir rol üstlenmektedir.

Literatürde kâr amacı gütmeyen işletmelerde hesap verebilirliğin çok boyutlu bir yapıya sahip olduğu vurgulanmaktadır. Bu işletmeler; bağışçılara, kamu otoritelerine, yararlanıcılara ve daha geniş anlamda topluma karşı eş zamanlı sorumluluklar taşımaktadır. Bununla birlikte muhasebe sistemleri, bu farklı hesap verme ilişkilerini her zaman eşit biçimde yansıtamamaktadır. Roberts (1991, s. 356–358), muhasebe sisteminin hangi paydaşların bilgi ihtiyaçlarını önceliklendirdiğinin hesap verebilirliğin yönünü belirlediğini ve bu yönelimin örgütsel güç ilişkileriyle yakından bağlantılı olduğunu ifade etmektedir.

Bu çerçevede muhasebe, kâr amacı gütmeyen işletmelerde yalnızca tarafsız bir bilgi üretim süreci olarak değil, belirli bir hesap verebilirlik anlayışını yeniden üreten ve kurumsallaştıran bir mekanizma olarak değerlendirilmektedir. Finansal raporlamanın kapsamı, içeriği ve öncelikleri, hangi paydaşların meşru bilgi talepciği olarak kabul edildiğine bağlı olarak şekillenmektedir (Miller ve Power, 2013, s. 559–561). Dolayısıyla muhasebe uygulamaları, bu tür örgütlerin yönetim yapıları ve hesap verme ilişkileri hakkında önemli ipuçları sunmaktadır (Galip, 2023, s. 271–288; Haberal, 2024, s. 947–967).

Türkiye’de Devlet–Sivil Toplum Kuruluşları İlişkisi ve Muhasebe

Türkiye’de sivil toplum kuruluşlarının kurumsal gelişimi, tarihsel olarak güçlü bir devlet geleneği içerisinde şekillenmiştir. Bu durum, kâr amacı gütmeyen işletmelerin hukuki statülerini, faaliyet alanlarını ve yönetim yapılarının oluşumunu doğrudan etkilemiştir. Vakıflar ve dernekler özel hukuk tüzel kişiliğine sahip olmalarına rağmen, faaliyetleri üzerinde kamu otoritesinin belirleyici bir rolü bulunmaktadır (Çaha, 2012, s. 88–91).

Sosyal yardım alanında faaliyet gösteren kuruluşlar açısından bu devlet merkezli yapı daha da belirgin hâle gelmektedir. SYDV’ler, hukuken vakıf statüsünde kurulmuş olmalarına rağmen, fiilen kamu sosyal yardım politikalarının uygulanmasında görev alan yarı kamusal yapılar olarak işlev görmektedir. Vakıfların yönetim organlarının oluşumu, karar alma süreçleri ve faaliyetlerinin denetlenmesi büyük ölçüde kamu idaresinin gözetimi altında yürütülmektedir.

SYDV’lerin kurumsal konumu, özel hukuk tüzel kişiliği ile kamu idaresiyle olan yakın ilişkisi arasında melez bir yapıya işaret etmektedir (Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, 2023; 3294 sayılı Kanun, 1986). Bu melez yapı, vakıfların hem sivil toplum kuruluşu olarak tanımlanmasına hem de kamu kaynaklarının kullanımında idari sorumluluk üstlenmesine yol açmaktadır. Bu durum, SYDV’lerin faaliyetlerinin ve mali süreçlerinin klasik sivil toplum örgütlerinden farklı bir çerçevede değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu bağlamda muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları, SYDV’lerde yalnızca iç yönetim veya toplumsal şeffaflık amacıyla değil, aynı zamanda kamu otoritelerinin gözetim ve denetim ihtiyaçları doğrultusunda şekillenmektedir. Nitekim SYDV’lerin kuruluş ve işleyişini düzenleyen mevzuat ile idari düzenlemeler, vakıfların mali işlemlerinin kamu idaresi tarafından izlenmesini ve denetlenmesini öngörmektedir. Bu çerçevede muhasebe kayıtları ve mali tablolar, ağırlıklı olarak mevzuata uygunluğun izlenmesi ve kamu kaynaklarının kullanımının kontrol edilmesi amacıyla düzenlenmekte; hesap verebilirlik ilişkisi büyük ölçüde kamu idaresine yönelmektedir (Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, 2023; 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu, 1986). SYDV’lerde hesap verebilirlik ilişkilerinin bu yönü, kullanılan mali kaynakların niteliğiyle de yakından ilişkilidir. SYDV’lerin gelir yapısı; merkezi bütçe transferleri, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu’ndan sağlanan kaynaklar ile bağış ve yardımlar gibi farklı kalemlerden oluşmaktadır. Bu kaynakların seçim dönemleri de dahil olmak üzere siyasi konjonktüre bağlı olarak değişkenlik gösterebildiği ve bu

durumun vakıfların mali yapısını etkilediği literatürde vurgulanmaktadır (Akan, 2015, s. 78–95). Bununla birlikte sosyal yardım programlarının finansmanında merkezi yönetim kaynaklarının belirleyici olması, vakıfların mali süreçlerinin büyük ölçüde kamu mali yönetimi anlayışı çerçevesinde şekillenmesine neden olmaktadır (Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, 2023; 3294 sayılı Kanun, 1986). Bu durum, muhasebenin işlevini ve raporlamanın önceliklerini belirleyen önemli bir kurumsal unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla Türkiye’de SYDV’lere ilişkin muhasebe uygulamaları, yalnızca muhasebe teknikleri veya yasal düzenlemeler üzerinden değil; devlet–sivil toplum ilişkilerinin niteliği, kamu kaynaklarının yönetimi ve idari gözetim mekanizmaları çerçevesinde değerlendirilmelidir. Bu kurumsal bağlam, bir sonraki bölümde ele alınacak kuramsal çerçevenin, SYDV’lerde muhasebe uygulamalarının analizinde neden gerekli olduğunu ortaya koymaktadır.

Kuramsal Çerçeve: Kurumsal Mantıklar ve Muhasebe

Kurumsal mantıklar yaklaşımı, örgütlerin uygulamalarını yalnızca teknik rasyonalite üzerinden değil, içinde faaliyet gösterdikleri toplumsal ve kurumsal bağlamla birlikte açıklamayı amaçlayan bir kuramsal çerçeve sunmaktadır. Bu yaklaşıma göre örgütler, farklı aktörler tarafından üretilen ve meşrulaştırılan değerler, normlar ve inanç sistemlerinin oluşturduğu birden fazla mantığın etkisi altında faaliyet göstermektedir (Thornton ve ark., 2015, s. 2–4). Bu çerçevede muhasebe uygulamaları, evrensel ve bağlamdan bağımsız teknikler olarak değil, belirli kurumsal mantıkların somutlaştığı örgütsel pratikler olarak ele alınmaktadır. Muhasebenin amacı, hedef kitlesi ve içeriği; örgütün hangi kurumsal mantığın etkisi altında faaliyet gösterdiğine bağlı olarak farklılaşabilmektedir (Modell, 2015, s. 774–776).

Literatürde işletmeler açısından üç temel kurumsal mantığın öne çıktığı görülmektedir. Bunlardan ilki olan devlet mantığı, mevzuata uygunluk, idari denetim ve hiyerarşik kontrol ilkeleri etrafında şekillenmektedir. Bu mantık altında muhasebe, kamu otoritelerine yönelik hesap verme ve düzenleyici gerekliliklerin yerine getirilmesini sağlayan bir araç olarak konumlanmaktadır. İkinci olarak bağışçı ya da piyasa mantığı, muhasebeyi şeffaflık, etkinlik ve karşılaştırılabilirlik aracı olarak ele almakta; finansal raporlamayı kaynak sağlayıcıların karar alma süreçlerini destekleyen bir bilgi üretim süreci olarak değerlendirmektedir (Keating ve Frumkin, 2003, s. 11–13). Üçüncü olarak mesleki mantık ise muhasebe uygulamalarının uzmanlık bilgisi, profesyonel standartlar ve teknik doğruluk ilkeleri çerçevesinde yürütülmesini öne çıkarmakta; karar alma süreçlerinde profesyonel yargının belirleyici olmasını vurgulamaktadır (Thornton ve ark., 2015). Kâr amacı gütmeyen işletmeler çoğu zaman bu mantıkların eş zamanlı etkisi altında faaliyet göstermektedir. Bununla birlikte her kurumsal bağlamda bu mantıkların ağırlığı eşit değildir. Vakıflar finansman yapıları bakımından homojen bir özellik göstermemektedir. Bazı vakıflar faaliyetlerini ağırlıklı olarak bağışlar, gönüllü katkılar ve özel kaynaklar aracılığıyla sürdürürken, bazı vakıflar kamu bütçesinden aktarılan kaynaklar veya kamu fonları aracılığıyla finanse edilmektedir. Türkiye’de birçok sivil toplum vakfı bağış ve özel katkılar yoluyla faaliyetlerini yürütürken, SYDV gibi bazı vakıflar sosyal yardım programlarının uygulanması amacıyla merkezi yönetim tarafından aktarılan kamu kaynaklarını yönetmektedir. Özellikle kamu kaynaklarıyla finanse edilen ve kamu politikalarının uygulanmasında aktif rol üstlenen bu tür yapılarda, kurumsal karar süreçlerinin kamu idaresiyle olan ilişkiler çerçevesinde şekillendiği ve devlet mantığının daha belirgin hâle geldiği anlaşılmaktadır. Bu durum, muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının yalnızca örgüt içi bilgi üretimi amacıyla değil, aynı zamanda kamu otoritelerine yönelik hesap verebilirlik gereksinimleri doğrultusunda yapılandırılmasına yol açmaktadır.

Bu çalışmada kurumsal mantıklar yaklaşımı, SYDV’lerde muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının neden belirli bir biçimde yapıldığını açıklamak amacıyla analitik bir araç olarak kullanılmaktadır. Bir önceki bölümde ortaya konulan kurumsal bağlam çerçevesinde, SYDV’lerde muhasebenin ağırlıklı olarak kamu otoritelerine yönelik bir hesap verme aracı olarak kurgulandığı; bağışçı veya yararlanıcı odaklı

raporlamanın ise daha sınırlı bir yer tuttuğu değerlendirilmektedir. Bu yaklaşım, özellikle devlet mantığının belirleyici rolünü dikkate alarak, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ele alınacak muhasebe uygulamaları ve örnek olay bulgularının yorumlanmasına kuramsal bir zemin sunmaktadır.

Uluslararası Kâr Amacı Gütmeyen İşletmeler Muhasebe Standartları (International Non-Profit Accounting Standards- INPAS)

INPAS, kâr amacı gütmeyen kuruluşlara yönelik olarak geliştirilen ve bu alanda uluslararası düzeyde uygulanabilir ilk muhasebe standardı olma niteliğini taşıyan kapsamlı bir düzenleme girişimidir. INPAS, kâr amacı gütmeyen kuruluşların yıllık denetlenmiş finansal tabloları ile bağış ve hibe raporlamalarının hazırlanmasını uyumlu ve karşılaştırılabilir hâle getirmeyi amaçlamaktadır. Standart, faaliyet türü veya finansman kaynağı ayrımı gözetmeksizin, kâr amacı gütmeyen kuruluşların tüm mali işlemlerini kapsayacak şekilde tekil ve bütüncül bir muhasebe çerçevesi sunmak üzere tasarlanmıştır. Bu yönüyle INPAS, farklı ülke uygulamalarında görülen parçalı ve bağlama özgü raporlama yaklaşımlarının ötesine geçerek, küresel ölçekte şeffaflığı, hesap verebilirliği ve bağışçı güvenini artırmayı hedeflemektedir (IFR4NPO, 2024).

Uluslararası alanda kâr amacı gütmeyen kuruluşlara (KAGİ'lara) yönelik muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları, ülkelerin hukuki gelenekleri, kamu mali yönetimi anlayışları ve bağışçı beklentilerine bağlı olarak önemli farklılıklar göstermektedir. Uluslararası Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar İçin Finansal Raporlama (International Financial Reporting for Non-Profit Organisations -IFR4NPO) sürecinde yapılan karşılaştırmalı incelemelerde, bu alanda en az 13 ülkede birbirinden farklı düzenleyici çerçevelerin ve uygulama yaklaşımlarının bulunduğu tespit edilmiştir. Bu çeşitlilik, STK'lar açısından uluslararası karşılaştırılabilirliği sınırlamakta ve bağışçı odaklı raporlamayı güçleştiren temel unsurlardan biri olarak öne çıkmaktadır (IFR4NPO, 2024).

Anglo-Sakson hukuk geleneğine sahip ülkelerde STK muhasebesine yönelik daha gelişmiş ve kurumsallaşmış düzenlemeler dikkat çekmektedir. Birleşik Krallık'ta hayır kurumları için özel olarak geliştirilen Hayır Kurumları İçin Önerilen Uygulama Beyanı (Charities Statement of Recommended Practice-SORP) uygulanmakta; fon muhasebesi, bağışçı kısıtlarının izlenmesi ve şeffaf raporlama temel ilkeler arasında yer almaktadır (Charity Commission, 2019). İrlanda'da da benzer bir yapı bulunmakla birlikte, raporlama yükümlülükleri kuruluşların büyüklüğüne göre farklılaşmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri'nde Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board- FASB) tarafından yayımlanan ASC 958 kapsamında STK'ların net varlıkları bağışçı kısıtlarına göre sınıflandırılmakta ve bağışçı hesap verebilirliği finansal raporlamanın merkezine yerleştirilmektedir (FASB, 2020). Kanada'da ise kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel olarak geliştirilen muhasebe standartları uygulanmakta ve kamu fonu kullanan kuruluşlar için ek raporlama gereklilikleri öngörülmektedir (CPA Canada, 2018).

Okyanusya ülkelerinde de STK'lara özgü raporlama yaklaşımları bulunmaktadır. Avustralya'da kâr amacı gütmeyen kuruluşlar genel muhasebe standartlarına tabi olmakla birlikte, bağışçı raporlamasına ilişkin düzenlemeler görece sınırlıdır. Buna karşılık Yeni Zelanda'da Kamu Yararına Çalışan Kuruluş (Public Benefit Entity -PBE) standartları çerçevesinde STK'lar için özel bir raporlama yapısı geliştirilmiş ve uluslararası karşılaştırılabilirlik daha yüksek bir düzeye ulaşmıştır (XRB, 2019).

Kıta Avrupası ülkelerinde ise STK muhasebesinin ağırlıklı olarak vergi mevzuatı ve yasal uyum ekseninde şekillendiği görülmektedir. Almanya'da STK'lar büyük ölçüde ticari işletmelere uygulanan muhasebe kurallarına tabi olup, vergi hukuku belirleyici konumdadır. Fransa'da kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için ayrı bir muhasebe planı bulunmakla birlikte, raporlama daha çok idari denetim ve yasal uygunluk amacına hizmet etmektedir. İtalya ve İspanya'da STK'lara özgü raporlama çerçeveleri geliştirilmiş olsa da uygulamada birlik sağlanamamış; bölgesel ve kurumsal farklılıklar devam etmiştir (European Commission, 2020).

Gelişmekte olan ülkelerde ise STK muhasebe uygulamalarının çoğunlukla bağışçı talepleri ve vergi düzenlemeleri doğrultusunda şekillendiği görülmektedir. Güney Afrika'da genel muhasebe standartları uygulanmakta, bağışçı raporlaması büyük ölçüde proje ve sözleşme bazlı yürütülmektedir. Hindistan'da STK'lar için ulusal muhasebe düzenlemeleri bulunmakla birlikte, uygulamada bağışçı gereklilikleri ve vergi mevzuatı belirleyici rol oynamaktadır (IFR4NPO, 2024).

Bu çok parçalı ve ülkelere özgü yapı, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar açısından uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir, şeffaf ve bağışçı odaklı finansal raporlamanın önünde önemli bir engel oluşturmaktadır. Bu ihtiyaca yanıt vermek amacıyla geliştirilen INPAS, bağış ve hibe raporlamaları ile yıllık denetlenmiş finansal tabloların hazırlanmasını uyumlu hâle getirmeyi amaçlayan, tüm STK faaliyetlerini kapsayacak şekilde tasarlanmış tekil bir standarttır (IFR4NPO, 2024).

INPAS kapsamında geliştirilen rehber, bağışçı raporlamaları (Donor Reporting – DR) için ana finansal tablolarla bağlantılı ek raporlama formatları önermekte; hibe ve proje bazlı raporlamalarda yaşanan uygulama farklılıklarını azaltmayı hedeflemektedir. Bu yaklaşım, STK'ların tek ve uyumlu bir raporlama yapısı üzerinden finansal tablolarını hazırlamasına olanak tanıyarak, hem kuruluşlar hem de bağışçılar açısından raporlama yükünü azaltmaktadır. Rehber, tahakkuk esasına dayalı finansal raporlamayı temel almakla birlikte, bağışçıların nakit bazlı bilgi gereksinimlerini de dikkate alan tamamlayıcı açıklamalara yer vermektedir (IFR4NPO, 2024).

INPAS'ın geliştirilme süreci, yalnızca taslak metinlerle sınırlı kalmamış; Teknik Tavsiye Grubu (Technical Advisory Group – TAG), Uygulayıcı Danışma Grubu (Practitioner Advisory Group – PAG) ve Donör Referans Grubu'ndan (Donor Reference Group – DRG) oluşan çok paydaşlı bir danışma yapısı aracılığıyla yürütülmüştür. Bu kapsamda yayımlanan Danışma Kâğıdı (Consultation Paper), temel finansal raporlama sorunlarının belirlenmesine yönelik olarak kamuoyunun görüşüne açılmış ve INPAS'ın uluslararası bir standart olarak konumlandırılması tartışılmıştır (IFR4NPO, 2021; 2025). Standardın nihai hâli 2025 yılında yayımlanmış olup, 2026 yılı itibarıyla uygulama süreci devam etmekte ve ilgili kurumlar tarafından standartlara uyum sağlanmaktadır.

INPAS'ın geliştirilme süreci ve içeriği, kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda muhasebenin yalnızca yasal uyum ve raporlama yükümlülüğü olarak değil, bağışçı kısıtları, fon muhasebesi ve çoklu hesap verebilirlik ilişkilerini yansıtan kurumsal bir mekanizma olarak ele alındığını göstermektedir. Bu yaklaşım, kamu kaynaklarıyla finanse edilen ve sosyal politika uygulamalarında rol alan yapılarda muhasebe sistemlerinin hangi mantık etrafında kurgulandığı sorusunu yeniden gündeme getirmektedir. Bu çalışma kapsamında SYDV'lerde uygulanan THP temelli muhasebe yapısı ile KAGİ FRS'nin öngördüğü muhasebe yaklaşımı karşılaştırılırken, INPAS örneği uluslararası düzeyde gelişen normatif yönelimi temsil eden bir referans çerçevesi olarak ele alınmaktadır.

Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar İçin Finansal Raporlama Standartları (KAGİ FRS)

Standardın temel amacı, kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal tablolarını daha şeffaf, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun biçimde sunmalarına katkı sağlamaktır (Tamçiftçi ve Murat, 2025). Zira bu kuruluşların muhasebe ve raporlama ihtiyaçları, ticari işletmelerin ihtiyaçlarından belirgin biçimde ayrılmaktadır. Söz konusu kuruluşlarda temel amaç kâr dağıtmak değil, topluma sosyal fayda sunmaktır. Standart 28 bölüm ve 227 sayfadan oluşmakta; muhasebe ilkeleri, finansal tablo sunumu, varlık ve yükümlülüklerin ölçümü ile faaliyet raporlaması ve ölçek bazlı uygulama esaslarını kapsamlı biçimde ele almaktadır. Kuruluşların finansal tablo hazırlarken mali durumlarını, performanslarını ve nakit akışlarını açık bir şekilde raporlamaları; hem kaynak sağlayanlara hem de diğer kullanıcılara karşılaştırılabilir bilgi sunmaları gerekmektedir. Bu düzenleme çerçevesinde finansal tablolar, TMS/TFRS uyumlu olmakla birlikte kâr amacı gütmeyen kuru-

luşların özelliklerini yansıtacak bir yapıda tasarlanmakta (Özdoğan,2025); net varlıkların ve fonların kısıtlı ya da kısıtsız olarak sınıflandırılarak raporlanması zorunlu hale gelmektedir.

KAGİ FRS, finansal tablolara ek olarak faaliyet raporlarının da açıklanmasını öngörmektedir. Bu düzenleme kapsamında kuruluşlar; hedeflerini, stratejilerini, kaynaklarını nasıl kullandıklarını ve performans göstergelerini hem sayısal hem de nitel verilerle raporlamakla yükümlü kılınmaktadır. Söz konusu yükümlülüğün temel amacı, kamu ve özel kurum ile kuruluşlarda hesap verebilirliği güçlendirmektir. Faaliyet raporlarının finansal tablolara birlikte kamuoyuna sunulması, şeffaflığı doğrudan desteklemektedir. Standartın öngördüğü bir diğer önemli düzenleme ölçek bazlı raporlamadır: KAGİ FRS, kuruluşun büyüklüğüne göre farklılaşan raporlama yükümlülükleri belirlemektedir. Küçük ölçekli kuruluşlar için süreç daha basit tutulurken, büyük ölçekli kuruluşların tam kapsamlı raporlama yapması gerekmektedir. Bu çerçevede kuruluşun büyüklüğü, hangi bilgilerin ne kapsamda açıklanacağını doğrudan belirlemektedir.

Standart, kâr amacı gütmeyen tüm kuruluşları kapsadığından SYDV'ler de bu çerçeve içinde değerlendirilmektedir. Kuruluşların finansal tablolarını KAGİ FRS'ye uygun biçimde hazırlaması gerekmektedir. Bu kapsamda kaynak tahsisleri net varlık olarak raporlanacak; kıdem tazminatı gibi yükümlülükler ise tahakkuk esasına göre finansal tablolara yansıtılacaktır. Yıllık faaliyet raporlarının hazırlanması SYDV'ler için de zorunlu hâle gelmektedir. Bu ilkeler, hem uluslararası düzenlemelerle uyum sağlamak hem de kaynak sağlayıcıların SYDV'lerin finansal durumunu ve faaliyetlerini doğru biçimde değerlendirmesine olanak tanımaktadır. Toplumsal faydayı gözetken bu yaklaşım, sosyal fonların kullanımında şeffaflığı güçlendirmektedir.

Standart, varlık kavramına yeni bir boyut kazandırmakta; varlığı yalnızca ekonomik fayda değil, aynı zamanda hizmet potansiyeli ekseninde de tanımlamaktadır. SYDV'nin dağıtmak amacıyla elinde bulundurduğu nakit ve aynı yardımların, fiilen dağıtılincaya kadar bilanço varlığı olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Özellikle aynı bağışlarda değerlendirme yöntemi olarak maliyet veya gerçeğe uygun değer tercih edilebilmekle birlikte seçilen yöntemin tutarlı biçimde uygulanması zorunludur. Bu yaklaşım, yaygın “alındığı anda giderleştirme” uygulamasının önüne geçmektedir. Devlet yardımları ve bağışlar iki kategoriye ayrılmaktadır: şartsız olanlar tahsil anında gelir olarak kaydedilirken, şartlı veya kısıtlı olanlar şart gerçekleşinceye kadar ertelenmiş gelir ya da kısıtlı fon olarak finansal tablolarda izlenmektedir. Bu düzenleme, bütçeden aktarılan ve kullanılmadan kalan ödeneklerin doğrudan dönem fazlası ya da gelir olarak değerlendirilmesini engellemektedir. Net varlıkların kısıtlı ve kısıtsız biçimde sınıflandırılması zorunlu tutulmakta; bu ayrım tablolarda açıkça gösterilmektedir. Bunun yanı sıra standart, kuruluş kaynaklarının özünde emanet niteliği taşıdığını açıkça ortaya koymakta ve bu durum SYDV muhasebesini etik açıdan güçlendirmektedir.

Standart, kurum kontrolü dışında doğan yükümlülükler için karşılık ayrılmasını da zorunlu kılmaktadır. Personel kıdem tazminatlarının gerçekleşme olasılığı ve güvenilir ölçüm koşulunun sağlanması durumunda finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Bu bağlamda KAGİ FRS ile SYDV'lerde uygulanan THP arasındaki farklılıkların değerlendirilmesi önem taşımaktadır. KAGİ FRS'de varlık kavramı, klasik muhasebedeki “gelecek ekonomik fayda” anlayışının ötesinde, kuruluşun hizmet üretme kapasitesini ifade eden “hizmet potansiyeli” ölçütü temelinde tanımlanmaktadır. Ticari işletmelerde varlıklar, gelecekte yaratacakları nakit girişi ya da maliyet tasarrufu üzerinden ölçülmektedir. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda ise bir varlığın hizmet sağlama kapasitesi, finansal değerinin önüne geçmektedir. Bu nedenle SYDV'nin sosyal yardım amacıyla satın aldığı malları fiilen dağıtılincaya kadar varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte uygulamada THP kapsamında söz konusu yardımların çoğunlukla doğrudan gider olarak kaydedildiği görülmektedir. Bu farklılık, SYDV'lerin tüm faaliyetlerini değil yalnızca belirli bir uygulama boyutunu kapsayan bir örnektir; bu açıklamanın amacı olası yanlış anlamaları önlemek ve muhasebe farklılıklarının finansal raporlamaya yansımaları somutlaştırmaktır.

Bütçeden aktarılan ödenekler, THP çerçevesinde tahsil anında doğrudan gelir olarak kaydedilmekte; KAGİ FRS'de ise kaynak kullanımında kısıtlama bulunup bulunmamasına bağlı olarak farklı muhasebeleştirme yaklaşımları benimsenmektedir. Kısıtlı nitelikteki kaynaklar, gelir ve gider tablosunda kısıtlı gelir olarak raporlanmakta; kısıtın sona ermesiyle birlikte kısıtsız gelir kategorisine aktarılmaktadır. Bu uygulama, dönem sonuçlarının hem içeriğini hem de yorumlanma biçimini doğrudan etkilemektedir. KAGİ FRS, net varlıkları kısıtlı ve kısıtsız olmak üzere iki kategoriye ayırmakta; katkılar ise niteliklerine göre şartlı-şartsız ve kısıtlı-kısıtsız olarak sınıflandırılmaktadır. Gelir ve giderlerin tabloda ayrı sütunlarda sunulması zorunlu tutulmaktadır. Buna ek olarak Net Varlık Değişim Tablosu düzenlenmekte; bu tabloda tüm hareketler ile muhasebe politikası değişikliklerinin ve hataların finansal tablolara etkileri gösterilmektedir. Kısıtların ortadan kalkması durumunda ilgili varlıklar kısıtsız kategoriye aktarılmakta ve bu transferler dipnotlarda ayrıntılı biçimde açıklanmaktadır.

KAGİ FRS, emanet edilen kamu kaynakları açısından hem teknik hem de kavramsal düzeyde köklü bir dönüşümü temsil etmektedir. Bu dönüşüm yalnızca muhasebe yönteminin değişimiyle sınırlı kalmamakta; hesaplama mantığı, raporlama perspektifi ve yönetim anlayışı da kapsam dahilinde yeniden şekillenmektedir. Gelir-gider odaklı yaklaşımdan uzaklaşılarak kısıtlı varlıkları ve hizmet potansiyelini ön plana çıkaran bir muhasebe anlayışı benimsenmektedir. Bu çerçevede SYDV'lerde sosyal etki ve amaç odaklı şeffaflık güçlenmekte; kamuoyuna sunulan bilgi daha açık ve hesap verebilirlik daha etkin bir nitelik kazanmaktadır.

1-DÖNEN VARLIKLAR	5. NET VARLIKLAR
10 Nakit veya Nakit Benzerleri 15 Sosyal Yardım Stokları	50 Amaç Kısıtlı Net Varlıklar 51 Kısıtsız Net Varlıklar 48 Ertelenmiş Gelirler (Kısa/Uzun Vadeli Yükümlülük)
2- DURAN VARLIKLAR	6.FAALİYET GELİRLERİ (FON ÇÖZÜLMESİ)
25 Sosyal Hizmet Amaçlı Tesis ve Demirbaşlar 26 Birikmiş Amortisman	60 Sosyal Yardım Faaliyet Gelirleri
3- YÜKÜMLÜLÜKLER	7. FAALİYET GİDERLERİ
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	70 Hibe Giderleri 77 Genel Yönetim Giderleri

KAGİ FRS taslağında SYDV'ler için uygulama örneklerinin çok sınırlı olduğu görülmektedir. Özellikle merkezi bütçe ödeneklerinin fon muhasebesi kapsamında nasıl raporlanacağına yönelik örnek muhasebe uygulamalarının standart ekinde yer almasının uygulama birliğini arttıracığı düşünülmektedir. Ayrıca SYDV ile birlikte kâr amacı gütmeyen işletmeler için örnek bir hesap planı önerilmelidir.

SYDV'lerde Finansal Yönetim ve Muhasebe Uygulamaları

SYDV'ler özel hukuk tüzel kişiliğine sahip olmakla birlikte, kullandıkları kaynakların kamuya ait olması nedeniyle işleyişleri ve muhasebe sistemleri diğer vakıflardan belirgin biçimde ayrılmaktadır. 3294 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikler çerçevesinde SYDV'ler, ticari işletme dışındaki gelirlerinde kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Aynı şekilde, yapılan bağış ve yardımlar veraset ve intikal vergisine tabi olmamakta; vakfa ait taşınır ve taşınmazlar üzerinden resim, vergi ve harç gibi tüm yükümlülüklerden muafiyet tanınmaktadır (Yalçın, 2012, s. 25-32).

SYDV'ler gelir vergisinden muaf olmakla birlikte, serbest meslek sahiplerine veya inşaat gibi alanlarda yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapmakla yükümlüdür. Dar gelirli bireylere dağıtılmak üzere piyasadan temin edilen mal ve hizmetler KDV'ye tabi tutulmakta; ancak SYDV tarafından doğrudan sunulan hizmetler ve yapılan teslimlerde KDV uygulanmamaktadır. SYDV'ler genel itibarıyla damga vergisi mükellefi sayılmamakta, bununla birlikte üçüncü kişilerle akdedilen sözleşmelerde damga vergisi yükümlülüğü karşı

tarafa ait olmaktadır. Söz konusu vergisel muafiyetler, SYDV'lerin mali yükümlülüklerini ve muhasebe sisteminin kapsamını belirleyen temel unsurlar arasında yer almaktadır. Bunlara ek olarak, 5263 sayılı Kanun'un 9. maddesi ve yargı kararları çerçevesinde taşıtlarda Motorlu Taşıtlar Vergisi, taşınmazlarda ise Emlak Vergisi yükümlülüğü bulunmamaktadır (Yalçın, 2012, s. 25-32).

Söz konusu vergisel avantajlar, SYDV'lerin kamu yararına yönelik bir misyonla faaliyet gösterdiğini teyit etmekte ve muhasebe süreçlerinde vergiye dayalı kayıt sisteminin kapsamını sınırlandırmaktadır. Öte yandan SYDV'ler, kuruluştan itibaren gerçekleştirdikleri her işlemi usulüne uygun biçimde finansal tablolara yansıtmakla yükümlüdür. Bu bağlamda muhasebe, salt bir yasal gereklilik olmaktan öte, kamu kaynağının kullanımında hesap verebilirliği güvence altına alan temel bir mekanizma olarak işlev görmektedir (POAASA, 2025, s. 42).

Kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olmaları nedeniyle SYDV'ler, ticari işletmelerden farklı bir muhasebe sistemi uygulamaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gereğince vakıflar, mali işlemlerini belgelemek, defter tutmak ve sonuçlarını raporlamakla yükümlüdür (Türk, 2022, s. 1153). Finansman yapısı büyük ölçüde Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu ile merkezi bütçe kaynaklarına dayanmaktadır. Bu nedenle bütçe odaklı raporlama ve kaynak kullanımının denetimi, vakıfların muhasebe süreçlerinde belirleyici bir işlev üstlenmektedir (Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, 2023). SYDV'ler genel olarak tüzüklerine uygun biçimde bilanço esasına göre defter tutmaktadır. Yeni kurulan vakıflar ise tüzüklerinde bilanço esas alsalar dahi, Genel Müdürlük'ten izin alarak işletme hesabı esasına göre kayıt tutabilmektedir. Ancak faaliyet hacmi ya da vakfın büyüklüğü belirli bir eşiği aştığında bilanço esasına geçiş zorunlu hâle gelmekte; dolayısıyla uygulanacak muhasebe yöntemi hem tüzük hükümlerine hem de faaliyet ölçeğine göre belirlenmektedir.

Bilanço esasına göre defter tutan SYDV'ler, 3294 sayılı Kanun'da açıkça belirtilmemiş olsa da vakıf statüsünde bulunmaları nedeniyle Vakıflar Yönetmeliği uyarınca karar defteri, yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri, demirbaş eşya kayıt defteri ve bağış makbuz kayıt defterini tutmakla yükümlüdür (Yalçın, 2012, s. 73). İşletme hesabı esasına göre defter tutan vakıflar ise yalnızca karar defteri, işletme hesabı defteri ve bağış makbuz kayıt defteri tutmaktadır (Altunkara, 2012, s. 152). Mütevelli karar defterleri noter tasdikine tabi olmakta; bağış makbuzları Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenmektedir. Bu durum, muhasebe süreçlerinin idari denetime açık bir biçimde yürütüldüğünü ortaya koymaktadır (Yalçın, 2012, s. 74-79).

SYDV'lerin muhasebe işlemlerinde kullanılan hesapların yapısı kendine özgü bir nitelik taşımaktadır. Vakıf bünyesindeki iktisadi işletmelerle kurulan ilişkiler, kurucu ve üyelerle gerçekleştirilen alacak-borç işlemleri ve uzun vadeli mali yatırımlar, THP çerçevesinde özel hesap grupları altında izlenmektedir. Bu hesap sistemi, SYDV'lerin hem vakıf statüsünden hem de kamu kaynağı kullanıcısı kimliğinden kaynaklanan çift yönlü mali yapısını yansıtmaktadır.

Bu çalışma, SYDV'lerde gerçekleştirilen yardımlar arasından aile yardımı, eğitim materyali yardımı, vefa projesi kapsamındaki hizmet alımları ve tek seferlik yardım ödemelerinin muhasebeleştirilmesi üzerine odaklanmaktadır. Söz konusu işlemler, THP çerçevesindeki mevcut uygulamalar ile KAGİ FRS arasında yürütülen karşılaştırmalı analizin temelini oluşturmaktadır.

SYDV'lerde THP ve KAGİ FRS Uygulaması

Türkiye'de SYDV'lere özgü, bağlayıcı nitelikte hazırlanmış bir muhasebe standardı bulunmamakta olup Vakıflar Genel Müdürlüğü ve ilgili bakanlıkların rehberleri doğrultusunda hareket edilerek THP esas alınarak oluşturulmuş uyarlanmış bir hesap planı kullanılmaktadır. THP'nin temel amacı, işletmelerin mali işlemlerinin düzenli, karşılaştırılabilir ve denetlenebilir biçimde kaydedilmesini sağlamaktır (Akdoğan ve Tenker, 2018, s. 27).

SYDV'lerin gelirleri büyük ölçüde merkezi yönetim bütçesinden aktarılan ödenekler ile bağış ve yardımlardan oluşmaktadır. Bu gelirler, THP kapsamında çoğunlukla "602 Diğer Gelirler" hesabında izlenmekte olup, ticari faaliyet sonucu elde edilen satış gelirlerinden içerik itibarıyla ayrılmaktadır. Nitekim TMS'de gelir kavramı, işletmenin faaliyet sonucu elde ettiği değer artışlarını ifade etmekteyse de, SYDV'lerde söz konusu gelirler kamu transferi niteliği taşımaktadır (Sevilengül, 2020, s. 312). SYDV'lerin devletten yardım aldıkları zaman yapmış olduğu yevmiye kaydı aşağıdadır. Bu kayıta "602 Diğer Gelirler" hesabı ticari gelir olarak değil kamu transfer geliri niteliğindedir.

102- Bankalar	
	602- Diğer Gelirler
Devletten Yardım Alınması	

Sosyal yardımların hak sahiplerine aktarılması, THP çerçevesinde muhasebeleştirilir. THP'de bu tür nakdi yardımlar genellikle "633- Amaca Yönelik Giderler" hesabı üzerinden kaydedilir. Bu uygulama, vakıfların temel faaliyetinin gelir elde etmekten ziyade sosyal transferleri gerçekleştirmek olduğunu açık biçimde ortaya koymaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2018, s. 415).

633- Amaca Yönelik Giderler	
	102- Bankalar
Hak Sahibine Yapılan Nakdi Yardım	

Hak sahibine yapılan kömür vb. aynı yardım alımı ve bu yardımın dağıtımı için ise aşağıdaki muhasebe kaydı yapılır.

150-İlk Madde ve Malzeme	
	320- Satıcılar
Mal Alımı	
633- Amaca Yönelik Giderler	
	150- İlk Madde ve Malzeme
Dağıtım Anında	

Çalışanlara yapılan ücret ödemeleri için aşağıdaki gibi tahakkuk kaydı yapılmaktadır. THP'de personel giderleri "632- Genel Yönetim Giderleri" hesabı üzerinden kaydedilir.

632- Genel Yönetim Giderleri	
	335- Personele Borçlar
	361- Ödenecek SGK Kesintileri
Personel Ücret Tahakkuku	

SYDV'lerin dönem sonu yapmış olduğu kayıtlar aşağıdaki gibidir. Dönem sonu oluşan fazlalık kâr olmayıp gelecek dönem sosyal yardımlarda kullanılır.

690- Dönem Karı veya Zararı	
	632- Genel Yönetim Giderleri
	633- Amaca Yönelik Giderler
602- Diğer Gelirler	
	690- Dönem Karı veya Zararı
690- Dönem Net Karı	
	590- Dönem Net Karı

Örnek Olay: Bir SYDV'ye 3 yıl boyunca merkezi idare tarafından amaç kısıtlı yardım ödeneği tahsis edilmiş olup vakıf, bu ödenekleri yalnızca sosyal yardım amaçlarıyla kullanmakta, kullanılmayan tutarları dönem sonunda 590- Dönem Net Karı hesabında (THP) veya kısıtlı net varlık olarak (KAGİ FRS) olarak muhasebeleştirmektedir.

Yıllar	Tahsis Edilen Ödenek	Dağıtılan Yardım	Dönem Sonu Kısıtlı NV Bakiyesi
1	1.200.000 TL	900.000 TL	300.000 TL
2	1.300.000 TL	1.000.000 TL	300.000 TL
3	1.400.000 TL	1.250.000 TL	150.000 TL

Bu çalışmada, SYDV tahsis edilen ödeneklerin THP ve KAGİ FRS çerçevesinde ilk muhasebe kayıtlarının nasıl yapıldığı, yıl içinde dağıtılan sosyal yardımların hangi hesaplar aracılığıyla kaydedildiği ve dönem sonunda kullanılmayan tutarların 590- Dönem Net Karı (THP) ve kısıtlı net varlıklar (KAGİ FRS) olarak nasıl muhasebeleştirildiği ve hangi hesapların kullanıldığı incelenmektedir. Ayrıca, bu işlemlerin Gelir ve Gider Tablosu yerine bilanço üzerinden izlenmesinin nedenleri analiz edilmektedir.

THP			KAGİ FRS		
1. YIL		Ödeneğin Tahsisi			
102- Bankalar		1.200.000	102- Bankalar		1.200.000
602- Diğer Gelirler		1.200.000	Devlet Yardımları Geliri (Kısıtlı)		1.200.000
Devlet Yardımı Alındı — G&G Tablosu Kısıtlı Sütun			Devlet Yardımı Alındı – G&G Kısıtlı Sütun (KAGİ FRS, par. 5.22, 5.24)		
NOT: Gelir yaratmış gibi raporlanır,					
Sosyal Sosyal Yardım Dağıtımı — Hibe Gideri Kısıtlı Sütun					
633- Amaca Yönelik Giderler		900.000	Hibe Giderleri (Kısıtlı)		900.000
102- Bankalar		900.000	102- Bankalar		900.000
Sosyal Yardım			Sosyal Yardım Dağıtımı – G&G Kısıtlı Sütun (KAGİ FRS, par. 1.63, 1.69)		
690- Dönem Karı veya Zararı		900.000	Devlet Yardımları Geliri (Kısıtlı)		1.200.000
633- Amaca Yönelik Giderler		900.000	Hibe Giderleri (Kısıtlı)		900.000
Gider Hesabının 690'a Devri			Dönem Sonu: Gelir ve Gider Kapatıldı – G/G Fazlası: 300.000 TL		
602- Diğer Gelirler		1.200.000	Dönem G/G Fazlası (Kısıtlı)		300.000
690- Dönem Karı veya Zararı		1.200.000	510- Kısıtlı Net Varlıklar		300.000
Gelir Hesabının 690'a Devri			Kısıtlı Fazlası 510'a Aktarıldı – 1.yıl sonu 510: 300.000 TL (KAGİ FRS, par. 1.74-1.75)		
690- Dönem Karı veya Zararı		300.000	NOT: G&G kısıtlı sütun. Dönem G/G Fazlası → 510 (KAGİ FRS, par. 1.74-1.75). 1.yıl 510: 300.000 TL.		
590- Dönem Net Karı		300.000	KAGİ FRS kapsamında ise amaç kısıtlı katkı Gelir ve Gider Tablosu'nda kısıtlı sütunda Devlet Yardımları olarak raporlanır; kullanılmayan kısım kısıtlı net varlık olarak bilanço'da izlenir (KAGİ FRS, par. 1.39, 1.42, 1.44, 1.65; par. 5.24; par. 23.3).		
Net Farkın 590'a Devri (1.200.000 – 900.000 = 300.000)					
Gelir Tablosu → sıfırlanır					
Bilanço → 300.000 TL					
Dönem sonu kapanış kayıtlarıyla 633- Amaca Yönelik Giderler ve 602- Diğer Gelirler hesapları 690- Dönem Karı veya Zararı hesabına aktarılıp kapatılır. Oluşan net fark (300.000 TL) 590- Dönem Net Karı hesabına devredilir. Bu tutar kâr niteliği taşımayıp, kullanılmayan amaç kısıtlı kaynağı ifade etmektedir. 1. yıl sonu 590 bakiyesi: 300.000 TL.					
2. Yıl		Devlet Yardımı Alındı — G&G Tablosu Kısıtlı Sütun			
102- Bankalar		1.300.000	102- Bankalar		1.300.000
602- Diğer Gelirler		1.300.000	Devlet Yardımları Geliri (Kısıtlı)		1.300.000
Devlet Yardımı Alındı — G&G Tablosu Kısıtlı Sütun					

633- Amaca Yönelik Giderler		1.000.000	1.000.000
102- Bankalar			
Sosyal Yardım Dağıtımı — Hibe Gideri Kısıtlı Sütun			
690- Dönem Karı veya Zararı			
633- Amaca Yönelik Giderler		1.000.000	1.000.000
Gider Hesabının 690'a Devri			
602- Diğer Gelirler			
690- Dönem Karı veya Zararı		1.300.000	1.300.000
Gelir Hesabının 690'a Devri			
690- Dönem Karı veya Zararı		300.000	300.000
590- Dönem Net Karı			300.000
Net Farkın 590'a Devri (1.300.000 – 1.000.000 = 300.000)			
1. yıldan devreden 590- Dönem Net Karı bakiyesi 300.000 TL, dönem başı açılış kaydıyla yeni döneme taşınmaktadır. 2. yılda 1.300.000 TL yeni ödenek tahsil edilmiş, 1.000.000 TL sosyal yardım olarak dağıtılmıştır. Dönem sonu kapanış kayıtlarıyla 300.000 TL 590 hesabına aktarılmıştır. 590 hesabında biriken toplam bakiye: 600.000 TL.			

3. Yıl	Devlet Yardımı Alındı — G&G Tablosu Kısıtlı Sütun		
102- Bankalar			
602- Diğer Gelirler		1.400.000	1.400.000
Devlet Yardımı Alındı — G&G Tablosu Kısıtlı Sütun			
633- Amaca Yönelik Giderler		1.250.000	1.250.000
102- Bankalar			
Sosyal Yardım Dağıtımı — Hibe Gideri Kısıtlı Sütun			
690- Dönem Karı veya Zararı			
633- Amaca Yönelik Giderler		1.250.000	1.250.000
Gider Hesabının 690'a Devri			
602- Diğer Gelirler			
690- Dönem Karı veya Zararı		1.400.000	1.400.000
Gelir Hesabının 690'a Devri			
690- Dönem Karı veya Zararı		150.000	150.000
590- Dönem Net Karı			150.000
Net Farkın 590'a Devri (1.400.000 – 1.250.000 = 150.000)			
Dönem içerisinde 2. yıldan devreden 590- Dönem Net Karı bakiyesi 600.000 TL, dönem başı açılış kaydıyla yeni döneme taşınmaktadır. 3. yılda 1.400.000 TL yeni ödenek tahsil edilmiş, 1.250.000 TL sosyal yardım olarak dağıtılmıştır. Dönem sonu kapanış kayıtlarıyla 150.000 TL 590 hesabına aktarılmıştır. 590 hesabında biriken toplam bakiye: 750.000 TL. Bu tutar kâr niteliği taşımayıp, 3 yıl boyunca kullanılmayan amaç kısıtlı kaynağı ifade etmektedir.			

Devlet Yardımı Alındı – G&G Kısıtlı Sütun (KAGİ FRS, par. 5.22, 5.24)		
Hibe Giderleri (Kısıtlı)		1.000.000
102- Bankalar		1.000.000
Sosyal Yardım Dağıtımı – G&G Kısıtlı Sütun (KAGİ FRS, par. 1.63, 1.69i)		
Devlet Yardımları Geliri (Kısıtlı)		1.300.000
Hibe Giderleri (Kısıtlı)		1.000.000
Dönem Sonu: Gelir ve Gider Kapatıldı – G/G Fazlası: 300.000 TL		
Dönem G/G Fazlası (Kısıtlı)		300.000
510- Kısıtlı Net Varlıklar		300.000
Kısıtlı Fazlası 510'a Aktarıldı – kümülatif 510: 600.000 TL (KAGİ FRS, par. 1.74-1.75) NOT: kümülatif 510: 600.000 TL (KAGİ FRS, par. 1.74-1.75).		

Devlet Yardımı Alındı – G&G Kısıtlı Sütun (KAGİ FRS, par. 5.22, 5.24)		
102- Bankalar		1.400.000
Devlet Yardımları Geliri (Kısıtlı)		1.400.000
Devlet Yardımı Alındı – G&G Kısıtlı Sütun (KAGİ FRS, par. 5.22, 5.24)		
Hibe Giderleri (Kısıtlı)		1.250.000
102- Bankalar		1.250.000
Sosyal Yardım Dağıtımı – G&G Kısıtlı Sütun (KAGİ FRS, par. 1.63, 1.69i)		
Devlet Yardımları Geliri (Kısıtlı)		1.400.000
Hibe Giderleri (Kısıtlı)		1.250.000
Dönem Sonu: Gelir ve Gider Kapatıldı – G/G Fazlası: 150.000 TL		
Dönem G/G Fazlası (Kısıtlı)		150.000
510- Kısıtlı Net Varlıklar		150.000
Kısıtlı Fazlası 510'a Aktarıldı – kümülatif 510: 750.000 TL (KAGİ FRS, par. 1.74-1.75) NOT: kümülatif 510: 750.000 TL (KAGİ FRS, par. 1.74-1.75).		

KAGİ FRS Finansal Tablo Gösterimleri

KAGİ FRS taslak metninin öngördüğü raporlama yapısı, muhasebe kayıtlarının ötesinde üç temel finansal tabloya yansımaktadır. Aşağıda, örnek olayın rakamlarına dayalı olarak Gelir ve Gider Tablosu (KAGİ FRS, par. 1.65), Finansal Durum Tablosu (KAGİ FRS, par. 1.39, 1.42, 1.72) ve Net Varlık Değişim Tablosu (KAGİ FRS, par. 1.74-1.75) KAGİ FRS formatında sunulmaktadır. Bu tablolar, THP ile KAGİ FRS arasındaki raporlama farkını somut biçimde ortaya koymaktadır.

Tablo 1

Gelir ve Gider Tablosu – Kısıtlı/Kısıtsız Sütun Gösterimi

ÖRNEK OLAY – GELİR VE GİDER TABLOSU (KAGİ FRS, par. 1.65)				
Kalem	Kısıtlı (TL)	Kısıtsız (TL)	Toplam (TL)	
1. Yıl				
GELİRLER				
Devlet Yardımları	1.200.000	–	1.200.000	
Toplam Gelir	1.200.000	–	1.200.000	
GİDERLER				
Hibe Giderleri	(900.000)	–	(900.000)	
Genel Yönetim Giderleri	–	–	–	
Toplam Gider	(900.000)	–	(900.000)	
GELİR VEYA GİDER FAZLASI	300.000	0	300.000	
2. Yıl				
GELİRLER				
Devlet Yardımları	1.300.000	–	1.300.000	
Toplam Gelir	1.300.000	–	1.300.000	
GİDERLER				
Hibe Giderleri	(1.000.000)	–	(1.000.000)	
Genel Yönetim Giderleri	–	–	–	
Toplam Gider	(1.000.000)	–	(1.000.000)	
GELİR VEYA GİDER FAZLASI	300.000	0	300.000	
3. Yıl				
GELİRLER				
Devlet Yardımları	1.400.000	–	1.400.000	
Toplam Gelir	1.400.000	–	1.400.000	
GİDERLER				
Hibe Giderleri	(1.250.000)	–	(1.250.000)	
Genel Yönetim Giderleri	–	–	–	
Toplam Gider	(1.250.000)	–	(1.250.000)	
GELİR VEYA GİDER FAZLASI	150.000	0	150.000	
3 Yıl Kümülatif Gelir veya Gider Fazlası	750.000	–	750.000	

Tablo 2

Finansal Durum Tablosu – THP ve KAGİ FRS Karşılaştırması

FİNANSAL DURUM TABLOSU KARŞILAŞTIRMASI – 3 YIL SONU (KAGİ FRS, par. 1.39, 1.42, 1.72)		
Kalem	THP (TL)	KAGİ FRS (TL)
VARLIKLAR		
Bankalar (102)	Kalan bakiye	Kalan bakiye
Toplam Varlıklar	X	X
NET VARLIKLAR / ÖZKAYNAKLAR		
500 – Kuruluş Net Varlıkları / Kuruluş Malvarlığı	Mevcut	Mevcut
510 – Kısıtlı Net Varlıklar	– (Gösterilmez)	750.000 ✓

FİNANSAL DURUM TABLOSU KARŞILAŞTIRMASI – 3 YIL SONU (KAGİ FRS, par. 1.39, 1.42, 1.72)		
500 – Kısıtsız Net Varlıklar	– (Gösterilmez)	Mevcut
590 – Dönem Net Karı	750.000 (3 yıl birikimi)	– (Dönem sonu kapatılır)
Toplam Net Varlıklar	X + 750.000	X + 750.000
Not: THP'de kısıtlı/kısıtsız ayrımı bilançoda gösterilmez; tüm fazla 590'da birikir. KAGİ FRS'de ise 750.000 TL kısıtlı net varlık olarak ayrıca dipnotta da açıklanır (KAGİ FRS, par. 1.56, 5.54).		

Tablo 3

Net Varlık Değişim Tablosu – 3 Yıllık Dönem

NET VARLIK DEĞİŞİM TABLOSU – ÖRNEK OLAY (KAGİ FRS, par. 1.74-1.75)			
Kalem	Kısıtlı NV (TL)	Kısıtsız NV (TL)	Toplam (TL)
1. Yıl			
Dönem Başı Bakiye	–	–	–
(+) Devlet Yardımları (Gelir)	+1.200.000	–	+1.200.000
(–) Hibe Giderleri	(900.000)	–	(900.000)
Dönem Sonu Bakiye	300.000	–	300.000
2. Yıl			
Dönem Başı Bakiye	300.000	–	300.000
(+) Devlet Yardımları (Gelir)	+1.300.000	–	+1.300.000
(–) Hibe Giderleri	(1.000.000)	–	(1.000.000)
Dönem Sonu Bakiye	600.000	–	600.000
3. Yıl			
Dönem Başı Bakiye	600.000	–	600.000
(+) Devlet Yardımları (Gelir)	+1.400.000	–	+1.400.000
(–) Hibe Giderleri	(1.250.000)	–	(1.250.000)
Dönem Sonu Bakiye	750.000	–	750.000
3 YIL KÜMÜLATİF NET VARLIK DEĞİŞİMİ	750.000	–	750.000
Not: Kısıtlı net varlıklar, kısıtlamanın sona ermesiyle kısıtsız net varlıklara yeniden sınıflandırılır ve bu transfer dipnotlarda açıklanır (KAGİ FRS, par. 1.44; par. 5.55).			

KAGİ FRS taslak metni, muhasebe kayıtlarına ek olarak kapsamlı dipnot yükümlülükleri de öngörmektedir. Bu çerçevede her önemli gelir kalemi için benimsenen muhasebe politikaları dipnotlarda açıklanmalıdır (KAGİ FRS, par. 5.51). Ertelenmiş Gelirler hesabında izlenen şartlı katkılara ilişkin olarak, katkının neden ertelenmiş gelir kaydedildiği ve hesaptaki dönem içi hareketler dipnotlarda açıklanarak dönem başı–dönem sonu mutabakatı sağlanır (KAGİ FRS, par. 5.52). Kısıtlı katkılar niteliğine, amacına ve faaliyetine göre gruplandırılarak dipnotlarda açıklanır (KAGİ FRS, par. 5.54). Finansal durum tablosunda sunulan kısıtlı kalemler dipnotlarda ayrıca belirtilir (KAGİ FRS, par. 1.56). Kısıtlıdan kısıtsıza transfer edilerek yeniden sınıflandırılan katkılara ilişkin bilgiler de dipnotlarda yer alır (KAGİ FRS, par. 5.55). Bu dipnot yükümlülükleri, SYDV'lerde finansal raporlamanın şeffaflığını artırmakta ve kaynak sağlayıcılara hesap verebilirlik açısından kritik bilgiler sunmaktadır. Bu örnek uygulamanın KAGİ FRS'de katkı gelirlerin kısıtlanmamış ve şartlı olması durumunda aşağıdaki şekilde kaydedilebilir;

par. 23.7b). Şart gerçekleştiğinde Gelir ve Gider Tablosu'nda Devlet Yardımları kalemi olarak gelir yazılır (KAGİ FRS, , par. 23.7a). Ertelemiş Gelirler hesabındaki dönem başı-dönem sonu hareketleri dipnotlarda açıklanır (KAGİ FRS, par. 5.52).

2. Yıl

Devlet Yardımı Alındı — G&G Tablosu Kısıtsız ve şartlı Sütun

102- Bankalar	1.300.000	
Devlet Yardımları Geliri (Kısıtsız)		1.300.000

Devlet Yardımı Alındı – G&G Kısıtlı Sütun (KAGİ FRS, par. 5.22, 5.24)

Hibe Giderleri (Kısıtsız)	1.000.000	
102- Bankalar		1.000.000

Sosyal Yardım Dağıtımı – G&G Kısıtlı Sütun (KAGİ FRS, par. 1.63, 1.69i)

Devlet Yardımları Geliri (Kısıtsız)	1.300.000	
Hibe Giderleri (Kısıtsız)		1.000.000

Dönem Sonu: Gelir ve Gider Kapatıldı – G/G Fazlası: 300.000 TL

Dönem G/G Fazlası (Kısıtsız)	300.000	
500- Kısıtlı Net Varlıklar		300.000

Kısıtlı Fazlası 500'a Aktarıldı – kümülatif 500: 600.000 TL (KAGİ FRS, par. 1.74-1.75)

NOT: kümülatif 500: 600.000 TL (KAGİ FRS, par. 1.74-1.75).

Önceki Dönem Amaç Kısıtlı NV : - TL
Cari dönem yeni tahsis : 1.300.000 TL
Toplam Amaç Kısıtlı NV : 1.300.000 TL
Cari dönem kullanım : (1.000.000 TL)
Devlet Yardımları (Kısıtsız) : 300.000 TL
Dönem sonu;
500- Kısıtsız Net Varlık Bakiyesi: 300.000 TL;
2 yıl kümülatif: 600.000 TL.

NOT: KAGİ FRS kapsamında kısıtsız katkılar Gelir ve Gider Tablosu'nda kısıtsız sütunda Devlet Yardımları olarak raporlanır; Hibe Giderleri gider olarak G&G tablosuna alınır. KAGİ FRS kapsamında kısıtsız katkılar Gelir ve Gider Tablosu'nda kısıtsız sütunda Devlet Yardımları olarak raporlanır (KAGİ FRS, par. 1.65; par. 23.3). 1.300.000 TL tutarındaki kısıtsız giriş ve 1.000.000 TL tutarındaki Hibe Gideri (KAGİ FRS, Bölüm 19, par. 19.4), kısıtsız net varlıklar içerisinde hareket olarak takip edilmekte; dönem sonunda 300.000 TL ve önceki dönemle birlikte 600.000 TL kümülatif kısıtsız net varlık bakiyesi oluşmaktadır. Bu tutar gelir veya gider fazlası değil, net varlık değişimini ifade eder (KAGİ FRS, par. 1.46, 1.66).

102- Bankalar	1.300.000	
480- Ertelemiş Gelirler		1.300.000

Şartlı Katkı Alındı – Gelir Tanınmaz, 480'de Yükümlülük (KAGİ FRS, par. 5.22, 23.7b)

(Şart Gerçekleşince – 1.000.000 TL için)		
480- Ertelemiş Gelirler	1.000.000	
Devlet Yardımları Geliri (Kısıtlı)		1.000.000

Şart Gerçekleşti – Gelir G&G Kısıtlı Sütununa Alındı (KAGİ FRS, par. 23.7a, 1.65)

Hibe Giderleri (Kısıtlı)	1.000.000	
102- Bankalar		1.000.000

Sosyal Yardım Dağıtımı – G&G Kısıtlı Sütun (KAGİ FRS, par. 1.63, 1.69i)

(Dönem Sonu Kapanış)		
Devlet Yardımları Geliri (Kısıtlı)	1.000.000	
Hibe Giderleri (Kısıtlı)		1.000.000

Gelir ve Gider Kapatıldı – Dönem G/G Fazlası = 0 (Gelir = Gider = 1.000.000)

Dönem G/G Fazlası (Kısıtlı)	0	
510- Kısıtlı Net Varlıklar		0

G/G Fazlası = 0 → 510 Değişmez. 2. Yıl 510: 0 TL (KAGİ FRS, par. 1.74-1.75)

NOT: Kalan 300.000 TL (= 1.300.000 – 1.000.000) şart gerçekleşmedi, 480'de yükümlülük olarak bekler (KAGİ FRS, par. 5.22, 23.7b). Dipnotta 480 dönem başı-sonu mutabakatı açıklanır (KAGİ FRS, par. 5.52, 5.55).

NOT: Şart gerçekleşmediği sürece bu tutar Ertelemiş Gelirler hesabında (480) yükümlülük olarak izlenir (KAGİ FRS, par. 5.22; par. 23.7b). Şart gerçekleştiğinde Gelir ve Gider Tablosu'nda Devlet Yardımları kalemi olarak gelir yazılır (KAGİ FRS, par. 23.7a). Ertelemiş Gelirler hesabındaki dönem başı-dönem sonu hareketleri dipnotlarda açıklanır (KAGİ FRS, par. 5.52).

3. Yıl

Devlet Yardımı Alındı — G&G Tablosu Kısıtlı Sütun

102- Bankalar	1.400.000	
Devlet Yardımları Geliri (Kısıtsız)		1.400.000

Devlet Yardımı Alındı – G&G Kısıtlı Sütun (KAGİ FRS, par. 5.22, 5.24)

102- Bankalar	1.400.000	
480- Ertelemiş Gelirler		1.400.000

Şartlı Katkı Alındı – Gelir Tanınmaz, 480'de Yükümlülük (KAGİ FRS, par. 5.22, 23.7b)

...../...../.....		
Hibe Giderleri (Kısıtsız)	1.250.000	1.250.000
102- Bankalar		
Sosyal Yardım Dağıtımı – G&G Kısıtlı Sütun (KAGİ FRS, par. 1.63, 1.69i)		
...../...../.....		
Devlet Yardımları Geliri (Kısıtsız)	1.400.000	1.250.000
Hibe Giderleri (Kısıtlı)		
Dönem Sonu: Gelir ve Gider Kapatıldı – G/G Fazlası: 150.000 TL		
...../...../.....		
Dönem G/G Fazlası (Kısıtsız)	150.000	150.000
500- Kısıtsız Net Varlıklar		
Kısıtsız Fazlalık 500'e Aktarıldı – kümülatif 500: 750.000 TL (KAGİ FRS, par. 1.74-1.75) NOT: kümülatif 510: 750.000 TL (KAGİ FRS, par. 1.74-1.75).		
Cari Dönem Amaç Kısıtlı NV	1.400.000	
Harcanan Amaç Kısıtlı NV	(1.250.000)	
Devlet Yardımları Geliri (Kısıtsız)	150.000 TL	
Dönem sonu 500- Kısıtsız Net Varlıklar	: 150.000 TL;	
3 yıl kümülatif: 750.000 TL. NOT: Devlet Yardımı alındığında G&G Tablosu kısıtsız sütununa Devlet Yardımları Geliri (Kısıtsız) yazılır. Kullanıldığında Hibe Giderleri (Kısıtsız) olarak gider yazılır (KAGİ FRS, par. 1.65, 1.69c). Dönem sonu Kısıtsız G/G Fazlası Net Varlık Değişim Tablosu ile 500'a aktarılır (KAGİ FRS, par. 1.62, 1.74-1.75). Gelir = gerçekleşen faaliyet kadar Fon artışı oluşmaz		
...../...../.....		
(Şart Gerçekleşince – 1.250.000 TL için)		
480- Ertelenmiş Gelirler	1.250.000	
Devlet Yardımları Geliri (Kısıtlı)		1.250.000
Şart Gerçekleşti – Gelir G&G Kısıtlı Sütununa Alındı (KAGİ FRS, par. 23.7a, 1.65)		
...../...../.....		
Hibe Giderleri (Kısıtlı)	1.250.000	
102- Bankalar		1.250.000
Sosyal Yardım Dağıtımı – G&G Kısıtlı Sütun (KAGİ FRS, par. 1.63, 1.69i)		
...../...../.....		
(Dönem Sonu Kapanış)		
Devlet Yardımları Geliri (Kısıtlı)	1.250.000	
Hibe Giderleri (Kısıtlı)		1.250.000
Gelir ve Gider Kapatıldı – Dönem G/G Fazlası = 0 (Gelir = Gider = 1.250.000)		
...../...../.....		
Dönem G/G Fazlası (Kısıtlı)	0	0
510- Kısıtlı Net Varlıklar		
G/G Fazlası = 0 → 510 Değişmez. 3. Yıl 510: 0 TL (KAGİ FRS, par. 1.74-1.75) NOT: Kalan 150.000 TL (= 1.400.000 – 1.250.000) şart gerçekleşmedi, 480'de yükümlülük olarak bekler (KAGİ FRS, par. 5.22, 23.7b). Dipnotta 480 dönem başı-sonu mutabakatı açıklanır (KAGİ FRS, par. 5.52, 5.55). NOT: Şart gerçekleşmediği sürece bu tutar Ertelenmiş Gelirler hesabında (480) yükümlülük olarak izlenir (KAGİ FRS, par. 5.22; par. 23.7b). Şart gerçekleştiğinde Gelir ve Gider Tablosu'nda Devlet Yardımları kalemi olarak gelir yazılır (KAGİ FRS, par. 23.7a). Ertelenmiş Gelirler hesabındaki dönem başı-dönem sonu hareketleri dipnotlarda açıklanır (KAGİ FRS, par. 5.52).		

Örnek olay kapsamında ele alınan ödenek tahsisi ve sosyal yardım dağıtımı işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtları yukarıda farklı katkı türleri dikkate alınarak gösterilmiştir. Bununla birlikte, aynı ekonomik işlemlerin finansal tablolara yansımaları kullanılan muhasebe yaklaşımına bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir. Özellikle katkıların kısıtlı, kısıtsız veya şartlı nitelikte olması, gelirlerin muhasebeleştirilme zamanı ile finansal tablolardaki sunumunu doğrudan etkilemektedir.

Tablo 4

Yaklaşımlara Göre Dönem Sonu Bilanço Etkisi ve Hesap Sınıflandırması

Yaklaşım	Dönem Sonu Finansal Etki	Bilançoda İzlenen Hesap	Muhasebesel Değerlendirme
THP	750.000 TL kullanılmamış kısıtlı net varlık	590 Dönem Net Karı	Tahsil anında 602 hesabına gelir kaydı yapılmakta; dönem sonunda 690 hesabı üzerinden kapatılarak net fark 590- Dönem Net Karı hesabına aktarılmaktadır. THP'de kısıtlı/kısıtsız ayrımı ve dipnot zorunluluğu bulunmamaktadır
KAGİ FRS – Kısıtlanmamış Katkılar	750.000 TL net varlık artışı	500 Kısıtlanmamış Net Varlıklar	Kaynaklar üzerinde kullanım kısıtı bulunmadığından net varlık artışı oluşmaktadır
KAGİ FRS – Amaç Kısıtlı Katkılar	750.000 TL kısıtlı net varlık bakiyesi	510 Kısıtlı Net Varlıklar	Kullanılmayan kaynaklar belirli sosyal amaçlara tahsis edilmiş fon olarak raporlanmaktadır

Yaklaşım	Dönem Sonu Finansal Etki	Bilançoda İzlenen Hesap	Muhasebesel Değerlendirme
KAGİ FRS – Şartlı Katkılar	Gerçekleşen kısım gelir tanındı, G/G Fazlası = 0; gerçekleşmeyen 750.000 TL 480'de yükümlülük	480 Ertelenmiş Gelirler (Yükümlülük)	Tahsil: 102/480 yükümlülük. Şart gerçekleşince: 480/ Devlet Yardımları Geliri (Kısıtlı) → gelir tanınır, G&G kısıtlı sütun. Dağıtım: Hibe Giderleri/102. Dönem sonu: Gelir=Gider → G/G Fazlası=0 → 510 değişmez. Gerçekleşmeyen kısım 480'de yükümlülük olarak kalır (KAGİ FRS, par. 5.22, 23.7a-b)

Tablo 5

THP – KAGİ FRS Finansal Tablo Etki Karşılaştırması

Yaklaşım	Gelir Tablosu Etkisi	Bilanço Etkisi	3 Yıllık Sonuç
THP (Gelir-Gider yaklaşımı)	Tahsis edilen ödenekler gelir olarak kaydedilir. Sosyal yardımlar gider olarak raporlanır.	Dönem sonunda oluşan gelir veya gider fazlası özkaynaklarda birikir.	750.000 TL gelir veya gider fazlası
KAGİ FRS – Kısıtlanmamış katkı	Katkılar gelir olarak raporlanabilir.	Kullanılmayan kaynaklar net varlık artışı olarak gösterilir.	750.000 TL kısıtsız net varlık artışı
KAGİ FRS – Amaç kısıtlı katkı	Katkılar gelir tablosunda gelir olarak raporlanmakta, ancak kullanım amacı kısıtlı olduğundan ilgili tutar bilanço tarafında kısıtlı net varlıklar (510) içerisinde izlenmektedir.	Kullanılmayan kaynaklar kısıtlı net varlık olarak gösterilir.	750.000 TL kısıtlı net varlık (KAGİ FRS, par. 1.42)
KAGİ FRS – Şartlı katkı	Şart gerçekleşmeden gelir oluşmaz.	Kullanılmayan kaynaklar ertelenmiş katkı olarak bilançoda yer alır.	0 TL gelir veya gider fazlası (KAGİ FRS, par. 5.22)

Yukarıda bahsedilen muhasebe kayıtlarının finansal sonuçlara olan etkisinin daha açık biçimde ortaya konulabilmesi amacıyla, aynı veri seti kullanılarak farklı muhasebe yaklaşımları çerçevesinde oluşan Gelir ve Gider Tablosu sonuçları karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Tablo 6'da söz konusu yaklaşımların Gelir ve Gider Tablosu'na yansıyan dönem sonuçları toplu bir şekilde sunulmaktadır.

Tablo 6

Faaliyet Sonuçları ve Net Varlık (Fon) Hareketleri Karşılaştırma Tablosu

THP Yaklaşımı (602 Gelir – 633 Gider)				KAGİ FRS – Amaç Kısıtlı Katkı Kısıtlı katkılar Gelir ve Gider Tablosu'nda kısıtlı sütunda Devlet Yardımları olarak gösterilir (KAGİ FRS, par. 1.65, 1.69c).			
Yıl	Devlet Yardımları	Hibe Giderleri	Net Etki (Fazla Kaynak)	Yıl	Devlet Yardımları	Hibe Giderleri	Net Varlık Etkisi
1	1.200.000	900.000	300.000	1	1.200.000	900.000	300.000
2	1.300.000	1.000.000	300.000	2	1.300.000	1.000.000	300.000
3	1.400.000	1.250.000	150.000	3	1.400.000	1.250.000	150.000
Toplam gelir veya gider fazlası: 750.000 TL				Toplam kısıtlı gelir veya gider fazlası: 750.000 TL Ancak bu fazla serbest kullanılabilir değildir.			
KAGİ FRS – Kısıtlanmamış Katkı Kısıtlanmamış katkılar Gelir ve Gider Tablosu'nda kısıtsız sütunda Devlet Yardımları olarak gösterilir (KAGİ FRS, par. 1.65, 1.69c).				KAGİ FRS – Şartlı Katkı Şart gerçekleşmeden gelir tanınmaz. Gelir yalnızca gerçekleşen faaliyet kadar oluşur.			
Yıl	Devlet Yardımları (Kısıtsız)	Hibe Giderleri	Net Varlık Etkisi	Yıl	Devlet Yardımları (Gerçekleşen)	Hibe Giderleri	Net Varlık Etkisi

THP Yaklaşımı (602 Gelir – 633 Gider)				KAGİ FRS – Amaç Kısıtlı Katkı Kısıtlı katkılar Gelir ve Gider Tablosu'nda kısıtlı sütunda Devlet Yardımları olarak gösterilir (KAGİ FRS, par. 1.65, 1.69c).			
1	1.200.000	900.000	300.000	1	900.000	900.000	0
2	1.300.000	1.000.000	300.000	2	1.000.000	1.000.000	0
3	1.400.000	1.250.000	150.000	3	1.250.000	1.250.000	0
Toplam gelir veya gider fazlası: 750.000 TL				Toplam gelir veya gider fazlası: 0			
Bu yüzden ilk bakışta THP ile aynı sonuç ortaya çıkar				Kalan tutar ertelenmiş kaynak olarak bilançoda kalır.			

SYDV'ye tahsis edilen ödenekler, nakden tahsil edildikleri anda THP çerçevesinde gelir hesaplarına kaydedilmekte; dönem içinde gerçekleştirilen sosyal yardım harcamaları düşüldükten sonra kullanılmayan tutarlar 590- Dönem Net Karı hesabına aktarılmaktadır. Bu kapsamda çalışmada “dönem fazlası” olarak ifade edilen tutar, muhasebe tekniği açısından bir gelir fazlasını değil, 590 hesabında izlenen ve kurumun serbest tasarrufuna konu olmayan kısıtlı kaynakların bilanço içindeki birikimini ifade etmektedir. Dolayısıyla bu tutar, ekonomik anlamda bir kâr veya serbest gelir niteliği taşımamakta; yalnızca tahsis edilen kaynakların kullanılmayan kısmının fon olarak izlenmesini göstermektedir.

Finansal raporlama açısından “gelir tablosu” ile “kâr veya zarar tablosu” kavramları, farklı muhasebe çerçevelerinde kullanılan terminolojik ifadeler olup, öz itibarıyla aynı finansal tabloyu ifade etmektedir. Bu nedenle çalışmada bu iki kavram arasında yapısal bir farklılık bulunduğu iddia edilmemektedir. Bununla birlikte SYDV uygulamalarında tahsis edilen ödeneklerin niteliği gereği, bu kalemlerin performans ölçümünden ziyade fon hareketi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda söz konusu kaynakların yalnızca gelir tablosu üzerinden değerlendirilmesi yerine, bilanço içerisinde net varlık (fon) hesapları üzerinden izlenmesi, finansal durumun ekonomik özünü daha doğru yansıtmaktadır.

Dört senaryo çerçevesinde yapılan örnek olay analizi, fonların niteliğine bağlı olarak muhasebe ve finansal raporlama yaklaşımının önemli ölçüde farklılaştığını göstermektedir. Kısıtlanmamış katkılarda kaynaklar serbest kullanım niteliği taşımakta ve dönem sonunda net varlık artışı ortaya çıkmaktadır. Amaç kısıtlı katkılarda kaynaklar belirli sosyal amaçlarla sınırlandırılmakta, kullanılmayan tutarlar bilanço içerisinde kısıtlı net varlık olarak izlenmektedir. Şartlı katkılarda tahsilat 480 Ertelenmiş Gelirler hesabına yükümlülük olarak alınmakta; şartın gerçekleştiği ölçüde 480'den Devlet Yardımları Geliri (Kısıtlı) hesabına aktararak G&G Tablosu kısıtlı sütununa gelir yazılmakta, eş zamanlı Hibe Giderleri gider olarak kaydedilmektedir. Dönem sonunda gelir ve gider eşit olduğundan G/G Fazlası sıfır, 510 Kısıtlı Net Varlıklar değişmez. Gerçekleşmeyen kısım 480'de yükümlülük olarak beklemekte, dipnotta dönem başı-dönem sonu mutabakatı açıklanmaktadır (KAGİ FRS, par. 5.22, 23.7a-b, 5.52, 5.55). Buna karşılık klasik gelir-gider yaklaşımında, tahsis edilen ödenekler gelir olarak kaydedilmekte ve sosyal yardım harcamaları gider olarak raporlanmaktadır.

Örnek olay kapsamında, sosyal yardım harcamaları ile dönem sonucu arasında bilinçli bir ayırım yapılmaktadır. SYDV'nin performansı, klasik anlamda kâr veya gelir fazlası üzerinden değil, tahsis edilen kaynakların sosyal amaçlara dönüştürülme düzeyi üzerinden değerlendirilmektedir. Bu durum, fon muhasebesi yaklaşımının kâr odaklı muhasebe anlayışından yapısal olarak ayrıldığını göstermektedir. Nitekim THP'de dönem net sonucunun 590- Dönem Net Karı hesabında, KAGİ FRS'de ise niteliğine göre 500, 510 veya 480 hesaplarda izlenmesi, bu kaynakların kâr/zarar unsuru olarak değil, fon hareketi olarak ele alındığını ortaya koymaktadır. Bu bulgular, SYDV'lerde muhasebe uygulamalarının yalnızca teknik bir kayıt süreci olmadığını, aynı zamanda belirli bir hesap verebilirlik anlayışını yansıttığını göstermektedir. THP'ye dayalı uygulamalar, muhasebeyi ağırlıklı olarak mevzuata uygunluk ve idari denetim aracı olarak konumlandırmakta; buna karşılık KAGİ FRS yaklaşımı, fonların niteliğini ve kullanım amacını görünür kılarak sosyal amaçlara yönelik hesap verebilirliği ön plana çıkarmaktadır. Bu çerçevede süreç dört boyutta değerlendirilmektedir: (i) gelir

tanıma zamanlaması, (ii) dönemsel sonucun oluşum biçimi, (iii) fon ve net varlıkların bilanço sunumu ve (iv) finansal raporlama ile sosyal performans arasındaki ilişki. Kısıtlanmamış katkılarda gelir tanıma tahsis anında gerçekleşmekte ve net varlık artışı ortaya çıkmaktadır. Amaç kısıtlı katkılarda gelir tanıma, ilgili sosyal amaç doğrultusunda yapılan harcamalarla ilişkilendirilmekte; kullanılmayan tutarlar kısıtlı fon olarak bilançoda izlenmektedir. Şartlı katkılarda ise gelir tanıma, belirli koşulların gerçekleşmesine bağlı olduğundan, bu koşullar sağlanmadan gelir oluşmamakta ve ilgili tutarlar ertelenmiş katkı olarak raporlanmaktadır. Bu nedenle özellikle şartlı katkılarda dönemsel gelir ve gider eşleşmesi sınırlı kalmakta ve dönem sonucu oluşmamaktadır.

Örnek olayda incelenen senaryolar, gelir tanıma zamanlaması açısından da farklılıklar ortaya koymaktadır. THP'de tahsis edilen ödenekler tahsil anında gelir olarak kaydedilirken, KAGİ FRS çerçevesinde gelir tanıma kaynakların kullanım amacı veya şartın gerçekleşmesi ile ilişkilendirilmektedir. Bu durum, aynı ekonomik işlemin farklı muhasebe yaklaşımlarında farklı dönemsel sonuçlar üretmesine neden olmaktadır. THP uygulamalarında dönem net sonucunun 590- Dönem Net Karı hesabında izlenmesi, bu kaynakların belirli bir amaca tahsis edilmiş olmasına rağmen bilanço kullanıcıları açısından hangi sosyal yükümlülüğe karşılık geldiğinin açık biçimde görülmesini sınırlamaktadır. Buna karşılık KAGİ FRS yaklaşımında, kısıtlanmamış, amaç kısıtlı ve şartlı katkı ayrımı sayesinde fonların niteliği ve kullanım amacı bilançoda açık biçimde izlenebilmektedir. Üç yıllık dönem boyunca fon bakiyelerindeki değişim, vakfın kaynak kullanım düzeyini ve sosyal yardım faaliyetlerinin yoğunluğunu yansıtmaktadır. Bu durum, bilançonun yalnızca finansal durumu değil, aynı zamanda kaynakların sosyal amaçlara ne ölçüde dönüştürüldüğünü gösteren bir raporlama aracı olduğunu ortaya koymaktadır.

Elde edilen bulgular, SYDV'lerde muhasebe uygulamalarının hangi paydaşlara yönelik hesap verebilirlik ürettiğini de ortaya koymaktadır. Kurumsal mantıklar çerçevesinde değerlendirildiğinde, THP uygulamalarının kamu otoritelerine yönelik mevzuat odaklı bir hesap verme yapısını yansıttığı; KAGİ FRS yaklaşımının ise fonların kullanım amacını ve sosyal etkisini daha görünür kılarak daha geniş bir paydaş kitlesine yönelik bilgi sağladığı anlaşılmaktadır.

Örnek olay kapsamında incelenen dört senaryo, muhasebenin yalnızca teknik bir kayıt sistemi olmadığını, aynı zamanda farklı hesap verebilirlik anlayışlarını yansıtan bir yapı olduğunu göstermektedir. THP ve KAGİ FRS arasındaki farklılıklar; gelir tanıma zamanlaması, fonların sınıflandırılması ve finansal tabloların sunumu açısından belirginleşmekte ve bu durum, SYDV'lerde finansal raporlamanın nasıl yorumlanması gerektiğine ilişkin önemli çıkarımlar sunmaktadır.

Tablo 7

SYDV Muhasebesi (THP ve KAGİ FRS)

Unsur	THP	KAGİ FRS (Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar Standardı)	Etki / Açıklama
Gelir Tanıma Zamanlaması	Tahsil anında gelir olarak tanınır (Tüm ödenekler)	Kısıtlanmamış katkı: tahsis anında; Amaç kısıtlı katkı: sosyal amaç doğrultusunda; Şartlı katkı: şart gerçekleşince gelir tanınır	THP'de gelir dönem başında tanınır; KAGİ FRS'de harcama veya şart gerçekleşmesi ile ilişkilendirilir, gelir tanıma zamanlaması farklılaşır
Kullanılmayan Ödenekler / Fonlar	590 Dönem Net Karı hesabında birikir; kısıtlı/kısıtsız ayrımı yapılmaz	Kısıtlanmamış katkı: net varlık artışı; Amaç kısıtlı katkı: kısıtlı net varlık (510); Şartlı katkı: tahsil→480 yükümlülük; şart gerçekleşince→Devlet Yardımları Geliri (Kısıtlı), G&G kısıtlı sütun; dönem sonu G/G Fazlası=0→510 değişmez; gerçekleşmeyen kısım 480'de bekler	THP'de hangi sosyal yükümlülüğe karşılık geldiği açık değil; KAGİ FRS'de fon türü ve amacına göre görünürlük sağlanır

Unsur	THP	KAGİ FRS (Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar Standardı)	Etki / Açıklama
Dönem Sonu Etkisi	Gelir veya gider üzerinde yapay dönem fazlası ¹ oluşabilir.	Kısıtlanmamış ve amaç kısıtlı katkıda dönem sonucu büyük ölçüde nötr; Şartlı katkıda gelir ve fon artışı ancak şart gerçekleştiğinde oluşur	KAGİ FRS performans ölçümünü sosyal amaçlara odaklar; THP dönem sonu etkileri yapay olabilir
Fon / Net Varlık Sunumu	590 Dönem Net Karı hesabında birikir; kısıtlı/kısıtsız ayrımı gösterilmez	Kısıtlanmamış katkı: kısıtsız net varlık artışı (500); Amaç kısıtlı katkı: kısıtlı net varlık (510); Şartlı katkı: Ertelenmiş Gelirler (480)	Bilançoda şeffaflık ve sosyal sorumluluk takibi KAGİ FRS'de daha belirgindir; hangi fonun hangi amaç için olduğu görünür
Hesap Verebilirlik / Paydaş Odaklılık	Kamu otoriteleri ve vergi mevzuatı öncelikli	Sosyal amaçların izlenmesi ve şeffaf raporlama; performans, tahsis edilen kaynakların amaca dönüşümü üzerinden ölçülür	THP idari denetim odaklıdır; KAGİ FRS sosyal amaç odaklı, bağışçı ve topluma yönelik hesap verebilirlik sağlar. KAGİ FRS dipnot zorunluluklarıyla (KAGİ FRS, par. 1.56, 5.51-5.55) şeffaflık daha yüksektir
Performans Ölçümü	Kâr veya gelir artışı üzerinden değerlendirme	Tahsis edilen kaynakların sosyal amaçlara dönüştürülme düzeyi üzerinden değerlendirme	Klasik kâr odaklı muhasebeden yapısal olarak ayrışır; özellikle şartlı ve amaç kısıtlı katkı senaryolarında net bir performans ölçümü sağlar

Bu çalışma, kâr amacı gütmeyen kuruluş muhasebesi literatürüne, Tablo 7'de ortaya konulan karşılaştırmalı bulgular çerçevesinde üç temel açıdan katkı sunmaktadır. İlk olarak çalışma, muhasebe uygulamalarının yalnızca teknik kayıt ve sınıflandırma süreçlerinden ibaret olmadığını; gelir tanıma zamanlaması, fonların sınıflandırılması ve dönem sonu etkileri gibi unsurlar üzerinden farklı hesap verebilirlik anlayışlarını yansıttığını ortaya koymaktadır. Nitekim Tablo 7'de görüldüğü üzere, THP'de gelir tahsil anında tanınırken, KAGİ FRS'de gelir tanıma süreci katkının niteliğine bağlı olarak değişmekte; bu durum muhasebenin teknik bir araç olmaktan öte kurumsal bağlam tarafından şekillenen bir yapı olduğunu göstermektedir. Bu yönüyle çalışma, literatürde ağırlıklı olarak teknik standartlar üzerinden yürütülen tartışmalara kurumsal mantıklar perspektifini dahil etmektedir. İkinci olarak çalışma, Türkiye bağlamında SYDV örneği üzerinden, fon muhasebesi uygulamalarını somut ve karşılaştırmalı bir çerçevede analiz ederek literatürde sınırlı biçimde ele alınan bir alanı detaylandırmaktadır. Tablo 7'de yer alan bulgular, özellikle dönem net sonucunun THP'de 590- Dönem Net Karı hesabında biriktirilmesine karşın, KAGİ FRS'de kısıtsız net varlıklar (500), kısıtlı net varlıklar (510) ve Ertelenmiş Gelirler (480) ayrımı çerçevesinde farklı hesaplarda raporlandığını göstermektedir (KAGİ FRS, par. 1.39, 1.42, 1.46, 1.55). Bu ayrım, fonların hangi sosyal amaca tahsis edildiğinin bilançoda görünürlüğünü doğrudan etkilemekte ve finansal raporlamanın ekonomik özünü önemli ölçüde değiştirmektedir. Üçüncü olarak çalışma, muhasebenin performans ölçümündeki rolüne ilişkin literatüre kavramsal bir katkı sunmaktadır. Tablo 7'de görüldüğü üzere, THP yaklaşımında performans ölçümü kâr veya gelir artışı üzerinden değerlendirilirken, KAGİ FRS'de performansın tahsis edilen kaynakların sosyal amaçlara dönüştürülme düzeyi üzerinden ele alındığı görülmektedir. Bu bulgu, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar açısından klasik kâr odaklı performans ölçümünün sınırlı bir açıklayıcılığa sahip olduğunu; buna karşılık fon temelli yaklaşımın daha anlamlı bir değerlendirme çerçevesi sunduğunu ortaya koymaktadır. Son olarak çalışma, fon ve net varlık sunumu ile hesap verebilirlik ilişkisi arasındaki bağlantıyı ortaya koyarak kurumsal literatüre katkı

¹Gelir ve giderlerin muhasebe tekniği gereği ayrı hesaplarda izlenmesinden kaynaklanan ve dönem sonunda 590- Dönem Net Karı hesabında biriken tutarın dönem fazlası gibi görünmesini ifade etmektedir. Burada "gider fazlası" veya ödenek üstü harcama gibi bir durum söz konusu değildir; SYDV'lerde harcamalar yalnızca tahsis edilen ödenekler kapsamında gerçekleştirilebildiğinden, giderlerin ödenekleri aşması mümkün değildir. Dolayısıyla oluşan fark, harcama fazlası değil, kullanılmayan tahsisli kaynakların muhasebe sonucu olarak ortaya çıkan teknik bir dönemsel farktır.

sağlamaktadır. Tablo 7'de yer alan bulgular, THP'de fonların toplulaştırılmış biçimde raporlanması nedeniyle sosyal yükümlülüklerin görünürlüğünün sınırlı kaldığını; buna karşılık KAGİ FRS'de fonların niteliğine göre ayrıştırılmasının, finansal tabloların şeffaflığını artırdığını ve daha geniş bir paydaş kitlesine yönelik hesap verebilirlik sağladığını göstermektedir. Bu yönüyle çalışma, muhasebenin farklı kurumsal mantıklar altında nasıl farklı işlevler üstlendiğini ampirik olarak ortaya koymaktadır.

Sonuç

Bu çalışma, Türkiye'de kâr amacı gütmeyen işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarını SYDV örneği üzerinden inceleyerek, muhasebenin yalnızca teknik bir kayıt ve raporlama süreci olmadığını; aynı zamanda belirli hesap verebilirlik ilişkilerini yansıtan ve yeniden üreten kurumsal bir uygulama olduğunu ortaya koymaktadır. Elde edilen bulgular, SYDV'lerde muhasebe uygulamalarının ağırlıklı olarak kamu otoritelerine yönelik hesap verme anlayışı çerçevesinde şekillendiğini göstermektedir.

Kurumsal mantıklar yaklaşımı kapsamında yapılan değerlendirme, Türkiye bağlamında devlet mantığının kâr amacı gütmeyen işletmelerin muhasebe düzenlemeleri üzerinde belirleyici bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum, literatürde sıklıkla vurgulanan bağışçı veya çok paydaşlı hesap verebilirlik modellerinin, kamu kaynaklarının baskın olduğu yapılarda sınırlı bir açıklayıcılığa sahip olabileceğini göstermektedir. Dolayısıyla çalışma, muhasebe uygulamalarının evrensel teknikler olarak değil, içinde bulunulan kurumsal bağlam çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğine işaret etmektedir.

THP çerçevesinde yapılan uygulamalarda, tahsis edilen ödenekler tahsil anında gelir olarak muhasebeleştirilmekte ve sosyal yardım harcamaları gider olarak kaydedilmektedir. Bu yaklaşımda, dönem sonunda gelir ve gider hesaplarının işleyişi nedeniyle finansal tablolarda dönemsel fark görünümü ortaya çıkabilmektedir. Ancak bu fark, çalışmanın bulgularına göre ekonomik anlamda bir kâr veya zarar olduğu şeklinde yorumlanmamalı; muhasebe sunumunun teknik yapısından kaynaklanan bir raporlama özelliği olarak değerlendirilmelidir. Bu nedenle THP uygulamalarının vakfın mali performansını doğrudan yanlış yansıttığı yönünde bir genellemeye bu çalışma kapsamında ulaşılamamaktadır.

KAGİ FRS çerçevesinde ele alınan senaryolar, fonların niteliğine bağlı olarak muhasebe ve raporlama yaklaşımının önemli ölçüde farklılaştığını göstermektedir. Kısıtlanmamış katkılarda kaynaklar Gelir ve Gider Tablosu'nda kısıtsız sütunda Devlet Yardımları olarak raporlanmakta ve kısıtsız net varlık artışına yol açmaktadır (KAGİ FRS, par. 1.46, 1.65; par. 23.3). Amaç kısıtlı katkılarda, tahsis edilen ödenekler kısıtlı sütunda Devlet Yardımları olarak raporlanmakta; kullanılmayan tutarlar kısıtlı net varlık olarak bilançoda izlenmekte, kısıtlamanın ortadan kalkmasıyla kısıtsız net varlıklara yeniden sınıflandırılmaktadır (KAGİ FRS, par. 1.42-1.44; par. 5.24). Şartlı katkılarda ise kaynaklar, şart gerçekleşene kadar Ertelenmiş Gelirler hesabında yükümlülük olarak izlenmekte; şartın yerine getirilmesiyle Gelir ve Gider Tablosu'nda Devlet Yardımları olarak raporlanmaktadır (KAGİ FRS, par. 5.22; par. 23.7a-b). Tüm bu senaryolarda Net Varlık Değişim Tablosu, kısıtlı ve kısıtsız net varlıklar arasındaki hareketleri dönem başı-dönem sonu mutabakatı biçiminde sunmaktadır (KAGİ FRS, par. 1.74-1.75). Bu farklılıklar, gelir tanıma zamanlaması ile finansal tablo sunumu arasındaki ilişkinin katkı türüne göre değiştiğini açık biçimde ortaya koymaktadır.

Dört senaryonun birlikte değerlendirilmesi, muhasebe uygulamalarının yalnızca teknik tercihlerden ibaret olmadığını; aynı zamanda hangi hesap verebilirlik anlayışının benimsendiğini yansıttığını göstermektedir. THP yaklaşımı ağırlıklı olarak mevzuata uygunluk ve idari denetim odaklı bir raporlama üretirken, KAGİ FRS yaklaşımı fonların niteliğine göre ayrıştırılmış bir bilanço sunumu sağlayarak kaynakların kullanım amacına ilişkin daha ayrıntılı bilgi sunmaktadır. Bu durum, özellikle amaç kısıtlı ve şartlı katkılar açısından finansal raporlamanın açıklayıcılığını artırmaktadır. Bununla birlikte, çalışmanın bulguları KAGİ FRS yaklaşımının tüm yönleriyle üstün olduğu yönünde kesin bir yargı ortaya koymamakta; her iki yaklaşımın farklı

hesap verebilirlik ihtiyaçlarına yanıt verdiğini göstermektedir. THP'nin idari kontrol ve mevzuata uygunluk açısından sağladığı yapı korunurken, KAGİ FRS'nin özellikle fon ayrımı ve bilanço sunumu açısından sağladığı şeffaflığın, sosyal amaçlı kuruluşlar için tamamlayıcı bir raporlama çerçevesi sunduğu değerlendirilmektedir.

Bu çalışma literatüre dört temel açıdan katkı sağlamaktadır. İlk olarak, kâr amacı gütmeyen kuruluş muhasebesine ilişkin tartışmalara Türkiye bağlamında SYDV örneği üzerinden ampirik ve bağlamsal bir analiz sunmaktadır. İkinci olarak, kurumsal mantıklar yaklaşımını muhasebe uygulamalarıyla ilişkilendirerek, finansal raporlamanın teknik değil aynı zamanda kurumsal ve yönetsel bir olgu olduğunu göstermektedir. Üçüncü olarak, performans ölçümünün yalnızca gelir artışı üzerinden değil, kaynakların sosyal amaçlara dönüştürülme düzeyi üzerinden de değerlendirilmesi gerektiğine işaret ederek literatürdeki performans tartışmalarına kavramsal bir açılım getirmektedir. Dördüncü olarak ise, KAGİ FRS'nin öngördüğü Net Varlık Değişim Tablosu (KGK, 2026, par. 1.74-1.75) ve kapsamlı dipnot yükümlülüklerinin (KGK, 2026, par. 5.51-5.55) SYDV'lerde uygulanmasının, kısıtlı ve kısıtsız net varlıklar arasındaki hareketleri şeffaf biçimde raporlaması ve kısıtlıdan kısıtsıza transfer bilgilerini kullanıcılara sunması açısından hesap verebilirliği önemli ölçüde güçlendireceğini ortaya koymaktadır.

Sonuç olarak çalışma, SYDV'lerde muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının, tercih edilen muhasebe çerçevesine bağlı olarak farklı hesap verebilirlik sonuçları ürettiğini göstermektedir. Bu bulgu, politika yapıcılar ve uygulayıcılar açısından muhasebe düzenlemelerinin yalnızca teknik bir standart seçimi olarak değil, aynı zamanda hangi paydaşlara nasıl bir hesap verebilirlik sunulacağının belirlenmesi olarak ele alınması gerektiğine işaret etmektedir.

Gelecek çalışmalarda, farklı vakıf türleri ve uygulama alanlarında KAGİ FRS'nin etkilerinin ampirik yöntemlerle test edilmesi ve kullanıcı odaklı finansal raporlama ihtiyaçlarının analiz edilmesi, bu alandaki bilgi birikimini daha da geliştirecektir.



Hakem Değerlendirmesi	Dış bağımsız.
Çıkar Çatışması	Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.
Finansal Destek	Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer Review	Externally peer-reviewed.
Conflict of Interest	The author has no conflict of interest to declare.
Grant Support	The author declared that this study has received no financial support.

Yazar Bilgileri	Yılmaz Çalışkan (Dr.)
Author Details	¹ Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, Fethiye Milli Emlak Müdürlüğü Muğla, Türkiye
	 0000-0002-2736-8935

Kaynakça | References

- 3294 Sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu. 29/05/1986 Sayılı ve 19134 Sayılı Resmi Gazete.
- Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı. (t.y.). *Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları*. <https://www.aile.gov.tr/sygm/genel-mudurluk/sosyal-yardimlasma-ve-dayanisma-vakiflari/>. (Erişim Tarihi: 04.11.2025).
- Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı. (2023). Sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları hakkında genel bilgiler. <https://www.aile.gov.tr/>. (Erişim Tarihi: 04.11.2025).
- Akdoğan, N., & N. Tenker. (2018). *Muhasebe Sistemi Uygulamaları* (16. bs.). Gazi Kitabevi.
- Akan, R. (2015). Türkiye'de Seçim Dönemlerinde Sosyal Yardımlar: Sosyal Yardımlaşma Ve Dayanışmayı Teşvik Fonu Üzerinden Bir Değerlendirme. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir.



- Altunkara, Ö. (2012). Türkiye'de Vakıfların Vergi Ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi. İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Anthony, R. N. (1984). *Management Control in Nonprofit Organizations*. Irwin. ISBN: 0-256-02326-3
- Atasever, E. & İstar Işıklı, E. (2024). "Kadın Yoksulluğuyla Mücadelede Sosyal Yardımların Rolü: Düzce Sosyal Yardımlaşma Ve Dayanışma Vakfı Üzerine Bir Araştırma". *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, (61), 91-106.
- Buğra, A. & Ç. Keyder. (2003). *New Poverty and the Changing Welfare Regime of Turkey*. Ankara: UNDP. https://files.acquia.undp.org/public/migration/tr/UNDP-TR-new_poverty.pdf. (Erişim Tarihi: 12.12.2024).
- Charity Commission for England and Wales. (2019). *Charities SORP (FRS 102): Accounting and reporting by charities*. <https://www.gov.uk/government/publications/charities-sorp-frs-102>. (Erişim Tarihi: 20.01.2026).
- CPA Canada. (2018). *Accounting standards for not-for-profit organizations*. Chartered Professional Accountants of Canada. <https://www.cpacanada.ca>. (Erişim Tarihi: 12.01.2026).
- Çaha, Ö. (2012). *Sivil Toplum ve Devlet*. Ankara: Orion Kitabevi.
- Duran, S. (2024). Türkiye'de Sosyal Yardım Uygulamaları: Ermenek Sosyal Yardımlaşma Ve Dayanışma Vakfı Örneği Üzerinden Genel Bir Bakış. Necmettin Erbakan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Esping-Andersen, G. (1990). *The Three Worlds of Welfare Capitalism*. Princeton University Press. <https://lanekenworthy.net/wp-content/uploads/2017/03/reading-espingandersen1990pp9to78.pdf>. (Erişim Tarihi: 12.01.2026).
- European Commission. (2020). *Study on non-profit organisations and foundations in the European Union*. Publications Office of the European Union. <https://op.europa.eu>. (Erişim Tarihi: 20.01.2026).
- Financial Accounting Standards Board. (2020). *Not-for-profit entities (Topic 958): Presentation of financial statements*. FASB Accounting Standards Codification. <https://asc.fasb.org>. (Erişim Tarihi: 20.01.2026).
- Galip, Y. (2023). Kâr Amacı Gütmeyen İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KAGİ FRS) Çalışmalarına Kavramsal Bir Bakış. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 23(70), 271-288. <https://doi.org/10.55322/mbbakis.1260124>.
- Güneş, A. (2020). *Türkiye'de Sosyal Devlet Anlayışı ve Sosyal Yardımların Rolü*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Haberal, Z. (2024). Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar İçin Finansal ve Finansal Olmayan Raporlama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 16(2), 947-967. <https://doi.org/10.20491/isarder.2024.1835>.
- IFR4NPO. (2024). *INPAG Exposure Draft 3, including INPAG Practice Guide 1: Supplementary Statements*. IFR4NPO. <https://www.ifr4npo.org/ed3/>. (Erişim Tarihi: 11.12.2025).
- IFR4NPO. (2025). *Advisors To The Development Process*. <https://www.ifr4npo.org/inpag/>. (Erişim Tarihi: 11.12.2025).
- IFR4NPO. (2021). *Consultation Paper: Advancing International Financial Reporting For Non-Profit Organisations*. <https://www.ifr4npo.org>. (Erişim Tarihi: 11.12.2025).
- IFR4NPO. (2024). *International Non-Profit Accounting Standard (INPAS): Overview and Donor Reporting Guidance*. <https://www.ifr4npo.org>. (Erişim Tarihi: 11.12.2025).
- IFR4NPO. (2025). *Project Update and Governance Structure for the International Non-Profit Accounting Standard*. <https://www.ifr4npo.org>. (Erişim Tarihi: 11.12.2025).
- Keating, E. K. & Frumkin, P. (2003). Reengineering Nonprofit Financial Accountability. *Public Administration Review*, 63(1), 3-15. <https://doi.org/10.1111/1540-6210.00260>.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). (2026). *Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar İçin Finansal Raporlama Standardı (KAGİ FRS) Taslak Metin*. <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/KAGI%CC%87%20FRS%20taslak%20metni%2011.09.2025.pdf>. (Erişim Tarihi: 15.01.2026).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). (2025). *KAGİ FRS Duyurusu (Duyuru No. 54)*. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Duyuru%20-%2054.pdf>. (Erişim Tarihi: 12.12.2025).
- Laughlin, R. (1990). A Model of Financial Accountability and The Church of England. *Financial Accountability & Management*, 6(2), 93-114. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1468-0408.1990.tb00427.x>. (Erişim Tarihi: 12.12.2024).
- Miller, P. & Power, M. (2013). Accounting, Organizing and Economizing. *Accounting, Organizations and Society*, 38(6-7), 557-576. <https://doi.org/10.1080/19416520.2013.783668>.
- Modell, S. (2015). Making Institutional Accounting Research Critical: Dead End or New Beginning?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(5), 773-808. DOI:10.1108/AAAJ-09-2013-1457.
- Özdoğrular. (2025). *Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar İçin Finansal Raporlama Standardı (KAGİ FRS)*. <https://www.ozdogrular.com.tr/v1/%C3%B6nemli-bilgiler/item/16652-k%C3%A2r-amac%C4%B1-g%C3%Bctmeyen-kurulu%C5%9Flar-i%C3%A7in-finansal-raporlama-standard%C4%B1-kagi%CC%87-frs>.

- Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority [POAASA]. (2025). *Kamu Yararına Faaliyet Gösteren Kuruluşlar İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı [Draft financial reporting standard for non-profit organizations]*. <https://www.stgm.org.tr/en/draft-standard-financial-reporting-non-profit-organizations-open-public-consultation>. (Erişim Tarihi:01.12.2025)
- Roberts, J. (1991). The Possibilities of Accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 16(4), 355–368. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90027-C](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90027-C).
- Sevilengül, O. (2020). *Genel Muhasebe* (19. bs.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sosyal Hizmetler Kanunu (2828 sayılı Kanun). 27/05/1983 tarihli ve 18059 sayılı Resmi Gazete.
- Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu. 16/06/2006 tarih ve 16200 (5510 sayılı) Resmi Gazete.
- Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfı Resmi Senedi. 17/07/1986 tarihli ve 19167 Sayılı Resmi Gazete.
- Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları'nın Başvuru İnceleme, Değerlendirme, Dağıtım ve Teslim Usul ve Esasları, 19/04/2006 tarihli ve 2006/2 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu Kurulu Kararı.
- Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. 21.08.2005 tarihli ve 25913 Sayılı Resmi Gazete.
- STGM. (2025). Draft Standard on Financial Reporting for Non-Profit Organizations Open for Public Consultation. <https://www.stgm.org.tr/en/draft-standard-financial-reporting-non-profit-organizations-open-public-consultation?>. (Erişim Tarihi:25.11.2025).
- T.C. Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı. (2012). *2012 Yılı Faaliyet Raporu*. https://www.aile.gov.tr/media/127904/aspb_-2012-yili-faaliyet-raporu.pdf. (Erişim Tarihi: 22.11.2025)
- T.C. Başbakanlık Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü, Strateji Geliştirme Müdürlüğü. (2008). 2008 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara. http://www.sosyalyardimlar.gov.tr/upload/sosyalyardimlar.gov.tr/mce/2008-2010/birimler/strateji/2008_sydgm_f.pdf. (Erişim Tarihi: 28.11.2025).
- T.C. Başbakanlık Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü. (2008). Stratejik Plan 2009-2013. http://www.sp.gov.tr/upload/xSPStratejikPlan/files/AC05g+SYDGM_09-13_SP.pdf. (Erişim Tarihi: 24.11.2025).
- T.C. Vakıflar Genel Müdürlüğü. (2020). Vakıflar Yönetmeliği. Resmî Gazete. <https://www.resmigazete.gov.tr>. (Erişim Tarihi:11.11.2025).
- Tamçiftçi, N. G. & Murat, G. (2025). *Draft Standard on Financial Reporting for Non-Profit Organizations Released for Public Consultation*. <https://www.turkishlawblog.com/blog/draft-standard-on-financial-reporting-for-non-profit-organizations-released-for-public-consultation>. (Erişim Tarihi: 02.12.2025).
- Thornton, P. H., Ocasio, W. & Lounsbury, M. (2015). The Institutional Logics Perspective. Oxford University Press. <https://doi.org/10.1002/9781118900772.etrds0187>.
- Türk, M. (2022). Sosyal Hizmet Kurumlarında Muhasebe Sisteminin Organizasyonu. *Turkish Studies-Economics Finance Politics*, 17(4), 1149–1173. <http://dx.doi.org/10.7827/TurkishStudies.62031>.
- United Nations. *Peace, Dignity And Equality On A Healthy Planet*. <https://www.un.org/en/global-issues/ending-poverty>. (Erişim Tarihi:01.11.2025)
- XRB (External Reporting Board). (2019). *Public benefit entity accounting standards framework*. New Zealand External Reporting Board. <https://www.xrb.govt.nz>. (Erişim Tarihi:12.12.2025)
- Yalçın, E. (2012). Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarında Vergi ve Muhasebe Uygulamaları. *Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı*. <https://www.aile.tr/uploads/sygm/uploads/pages/kitaplar/sosyal-yardimlasma-ve-dayanisma-vakiflarinda-vergi-ve-muhasebe-uygulamalari.pdf>. (Erişim Tarihi: 02.01.2026).
- Yay, S. (2014). Tarihsel Süreçte Türkiye'de Sosyal Devlet. *21. Yüzyılda Eğitim ve Toplum Eğitim Bilimleri ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3(9), 147-162. <https://ifr4npo.org/>. (Erişim Tarihi: 11.12.2025).