



T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI

**KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE FİNANSAL
ŞEFFAFLAŞMA-TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

DOKTORA TEZİ

Vedat DEMİRKOL

BURSA- 2022



T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI

**KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE FİNANSAL ŞEFFAFLAŞMA-TÜRKİYE
ÖRNEĞİ**

DOKTORA TEZİ

Vedat DEMİRKOL

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Fehmi Ali ILDIR

BURSA- 2022

YEMİN METNİ

Doktora Tezi Çalışması olarak sunduğum “**Kâr Amacı Gütmeyen Örgütlerde Finansal Şeffaflaşma-Türkiye Örneği**” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

23.06.2022

Adı Soyadı : Vedat DEMİRKOL
Öğrenci No : 711214008
Anabilim Dalı : İşletme
Programı : İşletme Doktora
Statüsü : Doktora



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tez Başlığı / Konusu: **Kâr Amacı Gütmeyen Örgütlerde Finansal Şeffaflaşma-Türkiye Örneği**
Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 114 sayfalık kısmına ilişkin, 23/06/2022 tarihinde şahsım tarafından (Turnitin)* adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %9'dur

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim. Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza
23.06.2022

Adı Soyadı: Vedat DEMİRKOL
Öğrenci No: 711214008
Anabilim Dalı: İşletme
Programı: Doktora
Statüsü: Doktora

Danışman

(Adı, Soyadı, Tarih)

Prof. Dr. Fehmi Ali ILDIR
23.06.2022

* Turnitin programına Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

TEZ ONAY SAYFASI

T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşletme Anabilim/ Dalı, Muhasebe Bilim Dalı'nda 711214008 numaralı Vedat DEMİRKOL'un hazırladığı “**Kâr Amacı Gütmeyen Örgütlerde Finansal Şeffaflaşma-Türkiye Örneği**” konulu Doktora çalışması ile ilgili tez savunma sınavı, 11/08/2022 günü 11:00-12:30 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının **BAŞARILI** olduğuna **OYBİRLİĞİ** ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)

Prof. Dr. Fehmi Ali ILDIR
Bursa Uludağ Üniversitesi

Üye

Prof. Dr. Metin ERDEM
Bursa Uludağ Üniversitesi

Üye

Prof. Dr. Aylin POROY ARSOY
Bursa Uludağ Üniversitesi

Üye

Prof. Dr. Ganite KURT
Ankara Hacı Bayram Üniversitesi

Üye

Prof. Dr. Bilge Leyli DEMİREL
Yalova Üniversitesi

...../...../20.....

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı	: Vedat DEMİRKOL
Üniversite	: Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitüsü	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim/Anasanat Dalı	: İşletme
Bilim/Sanat Dalı	: Muhasebe-Finansman
Tezin Niteliği	: Doktora Tezi
Sayfa Sayısı	: XV+133
Mezuniyet Tarihi	:/...../20....
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Fehmi Ali ILDIR

KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE FİNANSAL ŞEFFAFLAŞMA-TÜRKİYE ÖRNEĞİ

Türkiye’de ve dünyada son dönemde KAGÖ’lerin finansal güçlerinin artması ve KAGÖ’lerde yaşanan finansal usulsüzlüklerle birlikte KAGÖ’lerde şeffaflık ve hesap verebilirlik konuları daha fazla gündeme gelmeye başlamıştır. Bu tezin amacı, KAGÖ olarak kabul edilen kamu yararına çalışan derneklerin ve vergi muafiyetine sahip olan vakıfların finansal şeffaflık seviyesini etkileyen örgütsel iç ve dış faktörler tespit etmektir. Bu kapsamda, finansal şeffaflık seviyesini etkileyen iç ve dış faktörlerin belirlenmesi için dernek ve vakıflara anket uygulanmıştır. Bununla beraber anketi cevaplayan derneklerin ve vakıfların internet siteleri içerik analiz yöntemiyle incelenmiştir. Anketler ve internet sitelerinin incelenmesi sonucu elde edilen veriler SPSS 26 paket programıyla analiz edilmiş ve derneklerin ve vakıfların finansal şeffaflık değeri hesaplanmıştır. Buna göre incelenen KAGÖ’lerin finansal şeffaflık değeri %29 olarak hesaplanmıştır. Araştırmada incelenen derneklerin ve vakıfların kaynak yapıları, üye sayısı ve gelir miktarları ile finansal şeffaflık seviyesi arasında büyük oranda anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Küçük bütçeli, daha az üyeye sahip olan, tam zamanlı personel çalıştırmayan dernek ve vakıfların finansal açıdan daha az şeffaf oldukları tespit edilmiştir. KAGÖ’lerin internet sitelerindeki finansal şeffaflık seviyelerini, gelir seviyeleri ve uluslararası kuruluşlardan destek almaları anlamlı ve olumlu bir şekilde etkilemektedir. Öte yandan KAGÖ’lerin kurucularından destek almaları ise bu örgütlerin finansal şeffaflıklarını anlamlı ve negatif bir şekilde etkilemektedir. Bu kapsamda, finansal kaynak ve insan kaynağı açısından güçlü olan örgütlerin daha yüksek finansal şeffaflığa sahip olduğu söylenebilir.

Anahtar Sözcükler: Kâr amacı gütmeyen Örgütler, Şeffaflık, Finansal Şeffaflık, Bağış, Hesap Verebilirlik

ABSTRACT

Name and Surname : Vedat DEMİRKOL
University : Bursa Uludag University
Institution : Social Science Institution
Field : Business Administration
Branch : Accounting-Finance
Degree Awarded : PhD
Page Number : XV+133
Degree Date :/...../20....
Supervisor : Prof. Dr. Fehmi Ali ILDIR

FINANCIAL TRANSPARENCY IN NON PROFIT ORGANIZATIONS- CASE OF TÜRKİYE

With the significant increase in the financial power of nonprofit organizations and the fraud and financial impropriety experienced in nonprofit organizations in Türkiye and around the world, the issues of transparency and accountability in nonprofit organizations have come to the fore. This thesis attempts to determine the organizational internal and external factors that affect the level of financial transparency of tax exemption foundations and public benefits associations in Türkiye. In this context, data were collected through questionnaires and NPO's websites using the content analysis method. Collected data were then analyzed using SPSS 26. Accordingly, the level of financial transparency of the nonprofit organizations examined was calculated as 29%. It was determined that there is a significant relationship between the financial resource structures, member levels and income of associations and foundations, and the level of financial transparency. Additionally, it was determined that associations and foundations with small budgets, fewer members, and those not employing full-time staff are less financially transparent. Financial transparency levels, income levels, and financial support from international organizations affect the financial transparency levels of nonprofit organizations in a meaningful and positive way. On the other hand, the fact that nonprofit organizations receive support from their founders affects the financial transparency level of these organizations in a meaningful and negative way. In this context, it can be said that organizations with more financial and human resource power have a higher level of financial transparency.

Key Words: Nonprofit Organizations, Transparency, Financial Transparency, Donation, Accountability

ÖNSÖZ

Türkiye’de kâr amacı gütmeyen örgütlerin finansal güçlerinin ve faaliyetlerinin son dönemde önemli oranda artmasıyla birlikte, bu kuruluşlarda hesap verebilirlik, şeffaflık ve denetim gibi konular daha fazla gündeme gelmeye başlamıştır. Ancak, Türkiye’deki derneklerin ve vakıfların çoğunun finansal sürdürülebilirlik ve insan kaynağı sorunları nedeniyle yeterli düzeyde finansal açıdan şeffaf olmadıkları görülmektedir.

Çalışmanın tamamlanmasında bilgi ve tecrübelerini benden esirgemeyen danışman hocam Prof. Dr. Fehmi Ali ILDIR’a sonsuz teşekkürlerimi ve şükranlarımı sunarım. Ayrıca ilk tez danışmanım Prof. Dr. Adem ÇABUK hocama sonsuz teşekkürlerimi sunmak istiyorum. Tez izleme komitesinde yer alarak görüş ve önerileri ile tezin şekillenmesine büyük katkı sağlayan Prof. Dr. Metin ERDEM’e ve Prof. Dr. Aylin POROY ARSOY’a ve tez jürisine katılarak ve çalışmama yapmış oldukları değerli katkıları için Prof. Dr. Ganite KURT’a ve Prof. Dr. Bilge Leyli DEMİREL’e teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca istatistiki analizler konusunda bana destek olan abim Doç. Dr. İsa DEMİRKOL’a teşekkürü bir borç bilirim. Tez sürecinde her zaman beni anlayışla destekleyen eşim Sevda DEMİRKOL’a teşekkürlerimi sunarım.

Bu çalışmayı, genç yaşta bu dünyadan göçüp giden ve eksikliklerini her zaman yüreğimin derinliğinde hissettiğim canım annemin ve babamın aziz hatıralarına armağan ediyorum.

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	İ
İNTİHAL YAZILIM RAPORU	İİ
TEZ ONAY SAYFASI.....	İİİ
ÖZET.....	İV
ABSTRACT.....	V
ÖNSÖZ	VI
İÇİNDEKİLER	VII
TABLolar	XII
ŞEKİLLER.....	XIV
KISALTMALAR	XV
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1. KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜT KAVRAMI.....	4
2. KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERİN ÖZELLİKLERİ	5
3. KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERİN KURULUŞ AMAÇLARI.....	5
4. KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERLE İŞLETMELER ARASINDAKİ FARKLAR	6
5. KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜT VE PAYDAŞ İLİŞKİSİ	7
6. KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜT TÜRLERİ.....	9
6.1. Dernekler	10
6.2. Vakıflar	11
6.3. Dernekler ve Vakıflar Arasındaki Farklar	12
7. DERNEKLERİN KAMU YARARI VE VAKIFLARIN VERGİ MUAFİYETİ STATÜSÜNÜN ELDE ETMELERİ	13
7.1. Kamu Yararına Çalışan Dernek Statüsünün Elde Edilmesi.....	13
7.2. Vakıfların Vergi Muafiyeti Statüsünü Elde Etmeleri	15
8. KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERİN FİNANSMAN YAPILARI.....	17
8.1. Bireylerin Yaptıkları Bağış ve Yardımlar.....	19

8.2. Tüzel Kişilerin Yaptıkları Bağış ve Yardımlar	20
8.3. Devletin Yaptığı Bağış ve Yardımlar	20
8.4. Ticari Faaliyetler	23
9. KAGÖ'LERİN GİDER TÜRLERİ	23
10. KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE FİNANSAL RAPORLAMA	24
11. KAR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE PERFORMANS ÖLÇÜMÜ	30
11.1. Finansal Bilgiler ve Finansal Performans	30
11.2. Finansal Olmayan Performans Ölçümü	32

İKİNCİ BÖLÜM

KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE ŞEFFAFLIĞIN KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVESİ

1. ŞEFFAFLIK KAVRAMI	33
2. ŞEFFAFLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK İLİŞKİSİ	34
3. ŞEFFAFLIK KAPSAMINDA PAYLAŞILAN BİLGİLERİN TAŞIMASI GEREKEN ÖZELLİKLER	35
4. ŞEFFAFLIK UYGULAMASININ TEORİK ÇERÇEVESİ	36
5. KAGÖ'LERDE ŞEFFAFLIK YAPISI	38
6. KAGÖ'LERDE ŞEFFAFLIK UYGULAMALARI	38
7. ŞEFFAFLIK TÜRLERİ	40
8. ŞEFFAFLIK KAPSAMINDA AÇIKLANAN BİLGİLER	41
8.1. Kâr Amacı gütmeyen Örgütlerin Mali Durumu ile İlgili Bilgiler	42
8.2. Kâr Amacı Gütmeyen Örgütün Misyon ve Vizyonu	45
8.3. Örgütlerin İletişim Detayları ve Adres Bilgileri	45
8.4. Örgütlerin Yönetim Üyelerinin ve Kilit Yöneticilerin Bilgileri	45
8.5. Kâr Amacı Gütmeyen Örgütlerin Esas Sözleşmeleri	45
8.6. Sahip Olunan Etik İlkeler ve Politikalar	46
8.7. Kâr Amacı Gütmeyen Örgütlerin Yaptıkları Faaliyetler	46
9. ŞEFFAFLIĞIN ÖRGÜTLERE FAYDASI	46
10. KAGÖ'LERDE ŞEFFAFLIK GEREKSİNİMİNE İLİŞKİN TEORİLER	47
10.1. Kaynak Bağımlılığı Teorisi	48
10.2. Paydaş Teorisi	49
10.3. Kurumsal Teori	49
10.4. Meşruluk Teorisi	50
10.5. Vekâlet Teorisi	50

11. BİLGİ YAYILIMI VE KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE ŞEFFAFLIK KONUSUNDA İNTERNETİN ROLÜ	51
12. DÜNYA'DA KAGÖ'LERDE FİNANSAL ŞEFFAFLIK.....	52
12.1. KAGÖ'lerde Finansal Şeffaflık	52
12.2. Türkiye'de KAGÖ'lerde Finansal Şeffaflık.....	53
12.3. Çin Halk Cumhuriyeti'ndeki KAGÖ'lerde Finansal Şeffaflık	55
12.4. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki KAGÖ'lerde Finansal Şeffaflık	56
12.5. İngiltere'deki KAGÖ'lerde Finansal Şeffaflık.....	57
12.6. Almanya'daki KAGÖ'lerde Finansal Şeffaflık	57
12.7. İspanya'daki KAGÖ'lerde Finansal Şeffaflık.....	57

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE FİNANSAL ŞEFFAFLIK BULGULARININ ANALİZİ

1. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ	58
1.1 Problemin Tanımı	58
1.2 Araştırmanın Amacı.....	58
1.3 Kısıtlılıklar ve Sınırlamalar	59
1.4 Araştırmanın Önemi	59
1.5. Yöntem.....	60
1.6. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi.....	61
1.7. Araştırmanın Modeli ve Varsayımları	61
1.8. Anketin Yapısı ve Hazırlanması	62
1.9. Veri Toplama Süreci.....	65
1.10. Literatür Taraması.....	66
1.11. Araştırma Soruları ve Hipotezler	68
1.11.1. Fon Yapısı ve Finansal Şeffaflık Arasındaki İlişki	68
1.11.2. Örgüt Büyüklüğü ve Finansal Şeffaflık Arasındaki İlişki.....	71
1.11.3. Örgüt Yaşı ve Finansal Şeffaflık Arasındaki İlişki	72
1.11.4. Örgütsel Demografik Özellikler ile Finansal Şeffaflık Arasındaki İlişki.....	73
1.12. Veri Analiz Yöntemleri	76
2. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZİ	77
2.1. Kâr Amacı Gütmeyen Örgütlerin Kurumsal Özellikleri.....	77
2.1.1. Kuruluş Statüleri.....	77

2.1.2. Katılımcıların Profilleri	77
2.1.3. Kuruluş Yılı	78
2.1.4. Faaliyet Alanı	79
2.1.5. Çalışan Personel Durumu	79
2.1.6. Gönüllü Çalışan Kişi Sayısı	80
2.1.7. Üye Sayısı.....	80
2.1.8. Gelirleri	81
2.1.9. Giderler.....	82
2.1.10. Faaliyet Bölgesi	83
2.1.11. İnternet Sitesinin Varlığı	83
2.1.12. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik Yapısı	85
2.1.13. Genel Kurul Toplantısı	85
2.1.14. Bağımsız Denetim	85
2.1.15. İktisadi İşletmeye Sahip Olma	86
3. HİPOTEZLERİN TEST EDİLMESİ	87
3.1. Şeffaflık Endeksinin Analiz Sonuçları	87
3.2. Fon Yapısı ve Finansal Şeffaflık Arasındaki İlişki.....	89
3.2.1. Kamu Kurumlarından Fon Elde Etme Finansal Şeffaflık Yapısı.....	89
3.2.2. Şirketlerden Fon Elde Eden Örgütlerin Şeffaflık Anlayışı.....	90
3.2.3. Üye Olmayan Kişilerden Fon Elde Eden Örgütlerin Şeffaflık Anlayışı	92
3.2.4. Üyelerden ve Kurucu Üyelerden Fon Elde Eden Örgütlerin Finansal Şeffaflık Anlayışı	93
3.2.5. Uluslararası Kuruluşlardan Destek Alan Örgütlerin Şeffaflık Anlayışı.....	94
3.3. Örgüt Büyüklüğü ve Finansal Şeffaflık Arasındaki İlişki	95
3.3.1. Elde Edilen Gelir ve Yapılan Gider Büyüklüğü.....	95
3.3.2. Üye ve Gönüllü Çalışan Sayısı.....	97
3.3.3. Üye Sayısı.....	97
3.3.4. İstihdam Edilen Çalışan Sayısı	97
3.3.5. Gönüllü Çalışan Sayısı	98
3.3.6. Kurumsal Yaş ve Finansal Şeffaflık Seviyesi Arasındaki İlişki	99
3.4. Örgütsel Demografik Özellikler ile Finansal Şeffaflık İlişkisi.....	99
3.4.1. Örgütün Faaliyet Alanı ve Şeffaflık Arasındaki İlişki	99
3.4.2. Faaliyet Bölgesi ve Şeffaflık Arasındaki İlişki	100
3.4.3. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik	101

3.4.4. Yazılı Etik İlkelerine Sahip Olma	101
3.4.5. Bağımsız Denetim	102
4. ARAŞTIRMA MODELİ.....	103
SONUÇ	108
KAYNAKLAR	114
EKLER.....	129
ÖZGEÇMİŞ	133

TABLolar

Tablo 1: Devlet, Ticari İşletmeler ve KAGÖ'ler Arasındaki Farklar.....	7
Tablo 2: Kâr Amacı Gütmeyen Örgüt ve Paydaşları Arasındaki Fayda Değişimi	8
Tablo 3: Türlerine Göre Vakıf Sayısı.....	12
Tablo 4: Kamu Yararı ve Vergi Muafiyeti Statüsü Elde Etme Koşulları	17
Tablo 5: Özet Gelir Tablosu Formatı	27
Tablo 6: Kâr Amacı Gütmeyen Örgütlerin Finansal Durum Tablosu Örneği	28
Tablo 7: Gelir Tablosu	29
Tablo 8: Finansal Şeffaflık Kriterleri.....	43
Tablo 9: Finansal Şeffaflık Kriterleri.....	44
Tablo 10: Çin'de Açıklanan Bilgiler.....	56
Tablo 11: Vakıfların ve Derneklerin Yıllar İtibariyle Gelirleri	59
Tablo 12:Şeffaflık Kriterleri	63
Tablo 13: Şeffaflık ile Örgütsel İç ve Dış Faktörler Arasındaki İlişkiye Yönelik Özet Literatür.....	74
Tablo 14: Kuruluş Statüleri.....	77
Tablo 15: Katılımcıların Dernek veya Vakıftaki Görevleri	78
Tablo 16: Dernek veya Vakfınızın Kuruluş Yılı.....	78
Tablo 17: Faaliyet Alanı.....	79
Tablo 18: Tam Zamanlı Çalışan Sayısı.....	80
Tablo 19: Gönüllü Çalışan Sayısı	80
Tablo 20: Derneğin veya Vakfın Üye Sayısı	81
Tablo 21: Kuruluşun 2018 Geliri	81
Tablo 22: En Çok Gelir Elde Edilen Kaynak.....	82
Tablo 23: Kuruluşun Gelir Türü	82
Tablo 24: Kuruluşun 2018 Gider Tutarı.....	83
Tablo 25: Kuruluşun Faaliyet Bölgesi	83
Tablo 26:Finansal Şeffaflık ile Kuruluş Türü Değişkenine Ait t Testi Sonuçları.....	84
Tablo 27: Genel Kurulun İlk Çağrıda Toplanma Durumu.....	85
Tablo 28: Bağımsız Denetim	86
Tablo 29: İktisadi İşletme Sahipliği	87
Tablo 30: Şeffaflık Endeksi Tablosu.....	88
Tablo 31: Kamu Kurumlarından Yardım ve Bağış Alma Sıklığı	90
Tablo 32: Kamu Kurumlarından Destek Alınması ile Finansal Şeffaflık İlişkisi.....	90

Tablo 33: Şirketlerden Bağış ve Yardım alma Sıklığı	91
Tablo 34: Finansal Şeffaflık ve Şirketlerden Destek Alma İlişkisi.....	91
Tablo 35: Üye Olmayan Kişilerden Yardım ve Bağış Alma	92
Tablo 36: Üye Olmayan Kişilerden Destek ile Finansal Şeffaflık İlişkisi.....	92
Tablo 37: Kuruculardan Bağış ve Yardım Alma	93
Tablo 38: Kuruculardan Bağış ve Yardım Alma ile Finansal Şeffaflık.....	94
Tablo 39: Uluslararası Kuruluşlardan Bağış ve Yardım Alma	94
Tablo 40: Uluslararası Kuruluşlardan Finansal Destek Alma ve Finansal Şeffaflık İlişkisi.....	95
Tablo 41: Şeffaflık ve Gelir İlişkisi	96
Tablo 42: Şeffaflık ve Gider İlişkisi.....	96
Tablo 43: Şeffaflık ve Üye Sayısı İlişkisi	97
Tablo 44: Tam Zamanlı Çalışan ve Şeffaflık İlişkisi	98
Tablo 45: Şeffaflık ve Gönüllü Çalışan Sayısı İlişkisi.....	98
Tablo 46: Finansal Şeffaflık ve Kurumsal Yaş İlişkisi	99
Tablo 47: Kuruluşun Çalışma Alanı	100
Tablo 48: Faaliyet Bölgesi ve Şeffaflık İlişkisi.....	100
Tablo 49: Şeffaflık ve Uluslararası Kuruluşlarla İlişkisi	101
Tablo 50: Etik İlkelerle Sahip Olma ve Finansal Şeffaflık İlişkisi	102
Tablo 51 : Bağımsız Denetim Finansal Şeffaflık İlişkisi.....	102
Tablo 52:Bağımsız Değişkenler Arası Doğrusal Korelasyon	103
Tablo 53:Bağımsız Değişkenler Korelasyon Analizi.....	104
Tablo 54 : Finansal Şeffaflık Modeli Tablosu	105
Tablo 55: Araştırma Modelinin Özeti	106
Tablo 56: Anova Sonuçları	106

ŞEKİLLER

Şekil 1: Bağışçı ve Kar Amacı Gütmeyen Örgüt Arasındaki İlişki	9
Şekil 2: Bağış Yönetimi	18
Şekil 3: KAGÖ'lerin Finansal ve Finansal Olmayan Kaynakları	19
Şekil 4: Araştırma Modeli.....	62

KISALTMALAR

ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
DE	:Bağımsız Denetim
CA	: Çalışma Alanı
Eİ	:Yazılı Etik İlkeler
FB	: Faaliyet Bölgesi
FASB	: The Financial Accounting Standards Board
GCY	: Gönüllü Çalışan Sayısı
GE	: Gelir
İK	:İktisadi İşletme Sahipliği
KAGÖ	:Kâr Amacı Gütmeyen Örgütler
KKY	: Kamu Kurumlarından Destek
KUY	: Kurucularından Destek
KS	:Kuruluşun Statüsü
KY	: Kuruluş Yılı
n	:Değişken Sayısı
p	:Anlamlılık Katsayısı
r	:Korelasyon
SY	:Şirketlerden Destek
UKY	:Uluslararası Kuruluşlardan Destek
UOD	:Üye olmayanlardan Destek
US	:Üye Sayısı
UKÜ	:Uluslararası Kuruluşa Üyelik
TÜSEV	:Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı
YMM	:Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Günümüzde kâr amacı gütmeyen örgütlere (KAGÖ) finansal kaynak sağlayanlar ile KAGÖ'leri yönetenler genelde birbirinden farklı kişilerdir. KAGÖ'lere finansal kaynak sağlayan kişiler verdikleri finansal desteğin verilmiş amaçları doğrultusunda etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasını istemektedir. Ancak yöneticiler ve çalışanlar bazen KAGÖ'lerin finansal kaynaklarını usulsüz bir şekilde kullanabilmektedir. Bu durum taraflar arasında çıkar çatışmasına neden olmakta ve KAGÖ'lere karşı olan güveni azaltmaktadır. Bu sebeple KAGÖ'lerde finansal usulsüzlüklerin önlenmesi ve güvenilirliğin artırılması için denetim, şeffaflık ve hesap verebilirlik konuları son dönemde yoğun olarak gündeme gelmiş ve bu konuların önemi de artmıştır. Bu kapsamda bazı KAGÖ'ler de kendilerine olan güveni artırmak için gönüllü olarak halkla ilişkiler veya yasal düzenlemeler kapsamında bazı iletişim araçları yoluyla faaliyetleri ve finansal yapılarıyla ilgili bilgileri şeffaflık ve hesap verebilirlik kapsamında kamuoyuyla paylaşmaktadır.

KAGÖ'ler dış kaynaklardan finansal ve finansal olmayan kaynak elde ederek faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu durum ise KAGÖ'lere finansal, sosyal, ahlaki ve misyon açısından bazı sorumluluklar yüklemektedir. Bu sorumluluklar kapsamında KAGÖ'ler yasal düzenlemelerle veya gönüllü olarak örgütsel ve finansal bilgilerini paydaşlarıyla paylaşmaktadırlar. Böylelikle KAGÖ'ler faaliyetlerini yürütebilmeleri için ihtiyaç duydukları kaynakları ve toplumsal meşruiyet elde etmeye çalışmaktadırlar.

Türkiye'de son dönemde KAGÖ'ler finansal güçleri, sayıları ve toplumda etkilerinin önemli oranda artmasıyla birlikte, çok daha fazla dikkat çekmeye ve tartışılmaya başlanmıştır. Artan gelirler ve bu alanda var olan yetersiz yasal düzenlemeler, hesap verebilirlik ve şeffaflık alanlarındaki sorunlar nedeniyle gelecekte bu kuruluşlarda bazı finansal usulsüzlüklerin ortaya çıkması olasıdır. Ayrıca Türkiye'de dernekler ve vakıflar 2020 yılında yaklaşık 54 Milyar Türk lirası gelir elde etmişlerdir. Ancak Türkiye'de derneklerin ve vakıfların çok büyük bir kısmının uygulamada muhasebe kayıtlarını tam anlamıyla tutmadıkları, bazı gider ve gelirlerini muhasebe kayıtlarına tam olarak yansıtmadıkları bilinen bir gerçektir. Dolayısıyla kamu kurumları tarafından yayımlanan gelir miktarının, derneklerin ve vakıfların gerçek gelir miktarını göstermekten uzak olduğu ifade edebilir. Bu çerçevede bu kuruluşların muhasebe bilimi

ve finansal şeffaflık açısından araştırılması, büyük önem arz etmektedir.

Bu araştırmada Türkiye’de faaliyet gösteren kamu yararına çalışan derneklerin ve vergi muafiyetine sahip olan vakıfların finansal şeffaflık dereceleriyle örgütsel iç ve dış faktörler arasındaki ilişki ve KAGÖ’lerin finansal şeffaflıklarını etkileyen faktörler tespit edilmeye çalışılmıştır. Kamu yararına çalışan dernek veya vergi muafiyetine sahip olan vakıfların, Türkiye genelinde faaliyet göstermeleri, faaliyet yapıları, elde ettikleri gelirin tutarının büyüklüğü, üye ve gönüllü çalışan sayısının büyüklüğü vb. değişkenler sebebiyle, toplumu etkileme derecesi diğer vakıf ve derneklere göre daha fazladır. Bu tür KAGÖ’lerde yaşanacak bir usulsüzlüğün daha yüksek düzeyde bir toplumsal etki yaratması olasıdır.

Bu tez çalışması üç ana bölümden oluşmaktadır. Buna göre;

Birinci Bölümde; kâr amacı gütmeyen örgüt kavramı, KAGÖ’lerin gelirleri ve giderleri, kuruluş amacı ve kavramsal çerçevesi tanımlanmıştır. Ayrıca, kamu yararı ve vergi muafiyeti statüsü kavramları açıklanmıştır.

İkinci Bölümde; KAGÖ’lerde şeffaflık kavramının kavramsal ve teorik çerçevesi ele alınmıştır. Ayrıca Türkiye, Amerika Birleşik Devletleri, Çin Halk Cumhuriyeti, Almanya, İspanya ve İngiltere’de KAGÖ’lerin finansal şeffaflıklarıyla ilgili yapılan yasal düzenlemeler ve bu ülkelerdeki uygulamalar incelenmiştir.

Üçüncü bölümde; araştırmanın amacı, problemi, önemi, bulguları, modeli, yöntemi, sınırlılıkları, literatür taraması çerçevesinde oluşturulan araştırmanın hipotezleri açıklanmış, veriler analiz edilmiş ve bulgular tartışılmıştır. Bu bölümde Türkiye’de faaliyet gösteren kamu yararına çalışan derneklerin ve vergi muafiyetine sahip olan vakıfların finansal şeffaflık dereceleriyle örgütsel iç ve dış faktörler arasındaki ilişki ve KAGÖ’lerin finansal şeffaflıklarını etkileyen faktörleri tespit etmek için veriler toplanmıştır. Bu araştırmada kullanılan veriler iki yöntemle toplanmıştır. Birinci veri toplama yönteminde araştırma kapsamına giren dernek ve vakıflara yönelik bir anket gerçekleştirilmiştir. İkinci veri toplama yönteminde ise anketi cevaplayan derneklerin veya vakıfların finansal şeffaflık seviyelerini tespit etmek için, derneklerin ve vakıfların resmi internet siteleri finansal açıdan içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Bu veriler SPSS 26 paket programı vasıtasıyla analiz edilmiştir.

Sonuç bölümünde ise, elde edilen bulgular doğrultusunda sonuç ve

değerlendirmeler yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Çalışmanın bu bölümünde kâr amacı gütmeyen örgütlerle (KAGÖ) ilgili kavramsal çerçeve açıklanmıştır. Bu amaçla önce KAGÖ kavramı, özellikleri, türleri ve KAGÖ'lerin amaçları, mali, finansal raporlama yapısı ele alınmıştır.

1. KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜT KAVRAMI

Kişilerin deneyimlerini ve finansal güçlerini bir araya getirdikleri, elde ettikleri gelir fazlasını veya kârı paydaşlarına doğrudan dağıtmayan, toplumsal ekonomik, sosyal ve kültürel amaçları gerçekleştirmeye çalışan kuruluşlara kâr amacı gütmeyen örgüt (KAGÖ) denilmektedir (Salamon ve Anheier, 1996:5). KAGÖ'ler kamu kurumlarından ve işletmelerden farklı olarak kendilerine has örgütsel yapıları (sermaye ve misyon) ve çalışma yöntemleri olan kuruluşlardır (Toepler ve Anheier, 2004:253-254).

KAGÖ'ler, ortakları olmayan (Zietlow vd., 2018:5), genelde kârın veya gelirin temel başarı ölçütü olarak ele alınmadığı, topluma sunulan mal veya hizmetin temel başarı ölçütü olarak ele alındığı, toplumsal ekonomik, sosyal ve kültürel amaçları gerçekleştirmek üzere kurulan kuruluşlardır. Fakat KAGÖ'ler kuruluş amaçlarını gerçekleştirebilmeleri ve faaliyetlerini sürdürebilmeleri için belirli tutarda gelir ve finansal kaynak elde etmek zorundadırlar. Ancak bu kuruluşlar, işletmelerden farklı olarak temel kuruluş amaçları kâr/gelir değildir. Elde ettikleri gelir fazlasını veya kârı gerçekleştirdikleri faaliyetlerle topluma dağıtma amaçları bulunmaktadır (Arslan, 2004:156).

KAGÖ kavramı literatürde çok farklı şekilde tanımlanmış ve çok sayıda farklı kavramla isimlendirilmiştir (Oyman, 2013:3, Banger, 2011:5). Literatürde KAGÖ'lerle ilgili olarak standart bir kavram ve terim bulunmamaktadır. Bu kapsamda literatürde “Kâr Amacı Gütmeyen Örgütler”, “Gönüllü Kuruluşlar”, “Kâr Odaklı Olmayan Kuruluşlar”, “Hükümet Dışı Kuruluşlar”, “Üçüncü Sektör”, “Bağımsız Sektör”, “Hayırsever Yardım Kuruluşları”, “Vergiden Muaf Kuruluşlar”, Sivil Toplum Kuruluşları (Durmuş, 2015:3, Yeğen vd, 2010:55-57; Oyman, 2013:4, Salamon ve Anheier, 1992:128), “Vakıf”, “Dernek”, vb. terimlerle ifade edilmektedir. Bu kuruluşlar, genelde devletin veya

piyasanın yetersiz kaldığı toplumlarda, sosyal, kültürel ve ekonomik sorunları çözmek amacıyla kurulmaktadır (Özdemir, 2004:139).

2. KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERİN ÖZELLİKLERİ

KAGÖ'ler kamu kurumlarından ve işletmelerden farklı özelliklere sahiptirler. Bu kapsamda Salamon ve Anheier (1996:5 ve 1992:11-12) yaptıkları "The International Classification of Nonprofit Organizations" isimli çalışmada bir örgütün kâr amacı gütmeyen örgüt sayılabilmesi için beş kriter ortaya koymuşlardır. Bu kriterler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

1. Öncelikle kurumsal yapılarının olması gereklidir. Bu kapsamda, küçük sosyal gruplar KAGÖ olarak ifade edilmeyeceklerdir. Çünkü, örgütün yönetim, denetim kurullarının olması gereklidir.
2. Kamu kurumlarından bağımsız tüzel kişiliğinin olması gereklidir. Ancak bu durum, bu örgütlerin hiçbir zaman devletten finansal destek almayacakları anlamına da gelmemelidir (Özdemir, 2004:136). Sadece devletin hiyerarşi sistemine dâhil olmamaları gereklidir.
3. Faaliyetleri sonucu elde edilen gelir fazlasının ortaklara dağıtılmaması, elde edilen gelirin ve gelir fazlasının örgütün kuruluş amaçları doğrultusunda harcanması gereklidir.
4. Kişilerin KAGÖ'lerin faaliyetlerine katılımında herhangi bir zorlama olmadan, gönüllü olarak çalışabilmeleri gereklidir. Ancak, bazı kişilerin maaş karşılığında görev alması bu yapıyı bozmamaktadır.
5. KAGÖ'lerin faaliyetlerini kamu yararı veya kamusal amaçlar doğrultusunda yürütmeleri gereklidir.

3. KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERİN KURULUŞ AMAÇLARI

KAGÖ'lerin toplumun sosyal, kültürel ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik katkıları, iki alanda ortaya çıkmaktadır. Birinci katkıları, eski çağlardan beri hayır işleri olarak da ifade edilen yoksul, yardıma muhtaç ve kendisini geçindirebilecek derecede bir gelire sahip olmayan kişilere yardımcı olmayı amaçlayan faaliyetlerdir. KAGÖ'lerin ikinci katkıları ise, hayır işlerinden farklı olarak, toplumu ve bireyleri değiştirmeyi veya eğitim, sağlık ve araştırma gibi alanlarda faaliyet göstermeleri ile

ortaya çıkmaktadır (Drucker, 1993:237).

4. KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERLE İŞLETMELER ARASINDAKİ FARKLAR

Perrow (1989:265), “örgütler çağında yaşamaktayız, hayatımızı şekillendiren çoğu olay örgütsel ortamda gerçekleşmektedir. Bu sebeple, örgütler hayatın temel unsurlarından biridir” demektedir. Dünyada devlet, işletmeler ve KAGÖ’ler olmak üzere üç örgüt türü bulunmakta ve bunlar ekonomik ve sosyal hayatı şekillendirmektedir. KAGÖ’lerin, devlet ve işletmelerle hem bazı benzer yönleri hem de bazı farklı özellikleri bulunmaktadır. KAGÖ’lerin ticari işletmelerden ve diğer kuruluşlardan farkları, kuruluş amaçlarından ve örgütsel yapılarından kaynaklanmaktadır (Toepler ve Anheier, 2004:253-254). Örneğin işletmeler ekonomik kazanç elde etmek amacıyla kurulan ve bu amaç çerçevesinde faaliyetlerini sürdürmeye çalışan kuruluşlardır (Zietlow vd., 2018:7). Öte yandan, KAGÖ’lerin temel amacı gelir veya kâr elde etmek değildir. Bu kuruluşlar, bazı toplumsal sorunları çözmek ya da toplumsal fayda yaratmak için kurulmaktadır (Kotler, 1979: 31).

KAGÖ’ler üyelerine, faydalanıcılarına, çalışanlarına ya da kurucularına parasal kazanç dışında bir fayda sağlamayı amaçlayan, kuruluşları özel kanunlarla düzenlenmiş, tüzel kişiliğe sahip olan kuruluşlardır. KAGÖ’lerin en önemli özelliği kamusal hizmet sunmak üzere kurulmuş, fakat birincil amaçları kâr elde etmek olmayan kuruluşlardır. Ancak KAGÖ’lerin faaliyetlerini yürütürken hiç kâr/gelir elde etme amacı taşımadıkları da iddia edilmemelidir (Cengiz ve Kırkbir, 2007:264-265). Bu tür kuruluşlar da kâr veya gelir elde etmek amacıyla faaliyette bulunabilirler. Ancak, kâr işletmelerde olduğu gibi birinci derecede motive edici faktör olarak değil, kurumun temel amacını gerçekleştirmede yardımcı araç olarak, faaliyetlerin sürdürülebilirliği açısından önem kazanmaktadır (Dinçer, 1996: 298).

Tablo 1’de devlet, KAGÖ ve işletmeler arasındaki farklar sunulmuştur. KAGÖ’ler, devlet ve işletmeler arasındaki farklar kuruluş amaçları, örgütsel çıktıları, kaynak elde etme yöntemleri ve örgütsel yapıları konularından kaynaklanmaktadır (Toepler ve Anheier 2004).

Tablo 1: Devlet, Ticari İşletmeler ve KAGÖ'ler Arasındaki Farklar

	Ticari İşletmeler	Devlet	Üyelerine Hizmet Veren Örgütler	Kamusal Hizmet Veren Örgütler
Amaç ve Fonksiyonlar	Kâr maksimizasyonu	Toplumsal Refah Maksimizasyonu	Üyelerin faydalanıcıların maksimizasyonu	Müşterilerin veya faydalanıcıların elde ettikleri faydanın maksimizasyonu
Çıktı	Özel Mal	Kamusal/toplumsal Mal	Kulüp Malları	Toplumsal ve Özel Mal
Dağıtım Kriteri	Değişim	Eşitlik	Dayanışma	Dayanışma
Hizmet Verdiği Kişiler	Müşteri	Kamu veya Vatandaşlar	Üyeler	Hedef Grup
Hedefler	Özel ve Açık	Karışık ve Belirsiz	Karışık ve Geniş	Karışık ve Açık
Örgüt Yapısı	Formal	Formal	İnformal	Formal
Hesap verilebilirlik ve kontrol	Ortaklar ve hissedarlar	Seçimler yoluyla vatandaşlar	Üyeler	Genel Kurul
Kaynak Elde Etme	Ticari Faaliyetler	Vergi	Bağış	Bağış ve Ticari Faaliyet
Motivasyon	Maddi	Amaca Yönelik	Dayanışma	Dayanışma ve Amaca Yönelik

Kaynak: Toepler ve Anheier (2004:21).

5. KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜT VE PAYDAŞ İLİŞKİSİ

Tablo 2'den de görüleceği üzere, kurumsal bağış yönetiminde bağışçı (donor ve gönüllü), KAGÖ ve örgütlerin faaliyetlerinden yararlanan faydalanıcı olmak üzere üç taraf bulunmaktadır (McLeish, 2011:14). Bu kapsamda, doğada bazı kişiler/tafalar daha fazla kaynağa sahipken, bazı kişiler/tafalar da daha az kaynağa sahiptirler (Boétie, 2018:27). Dolayısıyla KAGÖ'ler, fazla kaynağa sahip olan ve kaynağa ihtiyacı olan kişileri/tafaları bir araya getiren yapı olarak düşünülebilir. Daha fazla kaynağa sahip olanlar (bağışçılar), sahip oldukları fazla kaynakları kullanarak iç motivasyon (kendini gerçekleştirme, fedakârlık, ahlaki, kendini aklama, sosyal sorumluluk, saygı) ve dış motivasyon (üyelik, statü elde etme, güç elde etme, vb) gibi sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamaktadırlar (Gordon ve Khumawala, 1999:44). Bu örgütlerin hizmetlerinden yararlanan kişiler de bu örgütlerin sunmuş oldukları hizmetlerden yararlanarak bazı gereksinimlerini karşılamakta ve karşılıklı bir yarar alışverişi söz

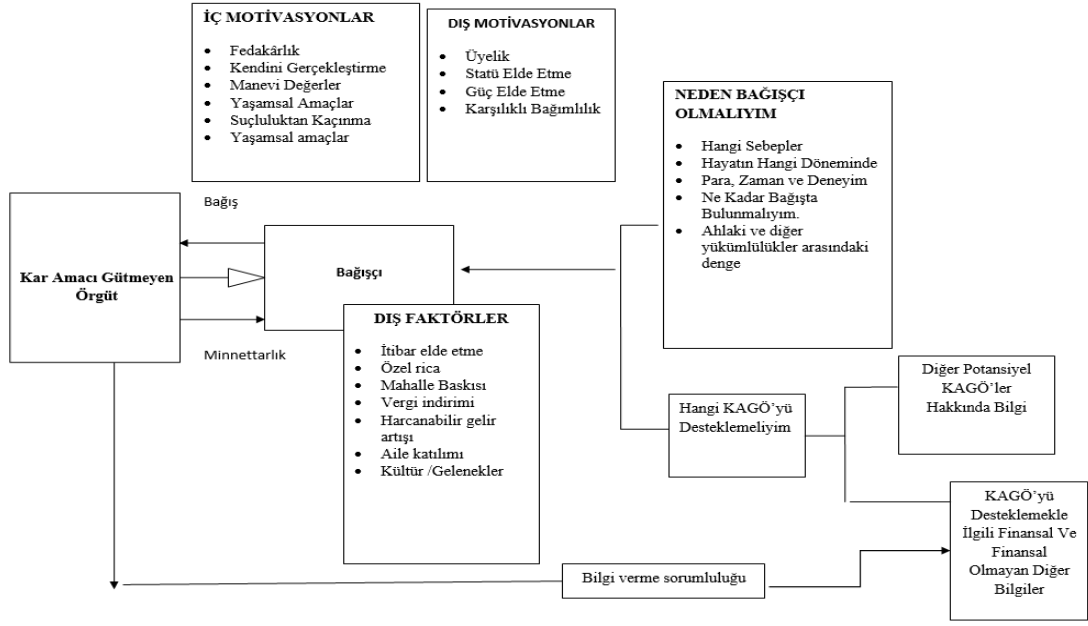
konusu olmaktadır. Paydaşlar arasındaki değişim dengeli bir şekilde devam ettiği sürece alışveriş devam etmektedir (McLeish, 2011:16). Tablo 2’de bağlı ilişkisinde KAGÖ merkezde olmak üzere, paydaşlar arasında değişim ve elde edilen faydalar sunulmuştur.

Tablo 2: Kâr Amacı Gütmeyen Örgüt ve Paydaşları Arasındaki Fayda Değişimi

Değişim Tarafı (Paydaşı)	Beklenen Değişim Türü (Paydaşın Elde Ettiği Fayda)
Bağışçı	Tanınma, Faaliyetlere Katılma, Minnettarlık
KAGÖ	Kaynaklar, Büyüme Potansiyeli, Hizmetler
Gönüllü Çalışan	Hizmet Verme, Toplumsallık, Değer Görme
KAGÖ	Düşük İşçilik Maliyeti, Maliyetleri Azaltma Fırsatı
Yönetim Kurulu Üyeleri	Önemli Katkı Sağlama, Liderlik Elde Etme
KAGÖ	Bilgelik, Liderlik, Bilgiye Erişim
Faydalanıcılar	Kişisel Fayda, Hizmet, Dostluk
KAGÖ	Misyonunu Yerine Getirme, Başarı, Katkı

Kaynak: McLeish (2011:14).

KAGÖ’lere destek veren kişiler, genelde herhangi bir maddi beklenti içerisine girmeden (Çiftçi, 2012:17) sahip oldukları maddi (para ve varlıklar) ve maddi olmayan kaynakları (zaman ve deneyim) KAGÖ’lere vermektedirler (Moore, 2000:185). Kişilerin genelde maddi beklentisi olmadan KAGÖ’lere finansal ve finansal olmayan destek vermesi sebebiyle KAGÖ’lerin faaliyetlerinin güven ilişkisi içerisinde yürütülmesi büyük önem taşımaktadır. Bu kapsamda, Sargeant ve Lee (2002:68) “güven, KAGÖ’lerin kalbinde yer alır” demektedir. Çünkü KAGÖ’lerin esas sermayeleri itibarları ve paydaşların kendilerine olan güvenleridir.



Kaynak: Gordon ve Khumawala (1999:44).

Şekil 1: Bağışçı ve Kar Amacı Gütmeyen Örgüt Arasındaki İlişki

Şekil 1'den de görüleceği üzere, KAGÖ ve bağışçılar arasındaki ilişkide, KAGÖ'lerin bazı sorumlulukları bulunmaktadır. KAGÖ'lerin ilk sorumluluğu, sahip oldukları finansal kaynakları etkili ve verimli bir şekilde kullanarak kuruluş amacını belirlenen ilkeler ve düzenlemeler çerçevesinde yerine getirmektir. İkinci sorumluluğu da finansal veya finansal olmayan kaynakların kullanımı ve diğer örgütsel süreçler ile ilgili paydaşları bilgilendirme sorumluluğudur (Khumawala ve Gordon, 1997:46). Bilgilendirme sorumluluğundaki amaç finansal, ahlaki ve sosyal sorumluluk ve misyon veya örgütsel hedeflere ulaşma sorumluluğu (Costa, vd., 2011: 477-478) ile ilgili paydaşlarını bilgilendirmedir. Bununla ilgili olarak Drucker (2001:187-188), örgütlerde davranışların güven üzerine kurulduğunu ve tarafların (paydaşlar ve yöneticiler, vb.) bazı sorumluluklar alma gerekliliğini ortaya çıkardığını ifade etmektedir. Bu kapsamda KAGÖ yöneticilerinin bazı yetkileri kullanmaları sebebiyle, yüklendikleri finansal, misyon ve ahlaki sorumluluklar hakkında paydaşlarını şeffaflık ilkeleri çerçevesinde bilgilendirmeye çalışmaktadırlar.

6. KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜT TÜRLERİ

Vakil (1997: 2063), KAGÖ'leri faaliyet gösterdikleri alanlara (refah, kalkınma, destekleme, gelişim eğitimi ağ odaklı, araştırma) ve faaliyet yapıları (ulusal, uluslararası,

yerel) ve KAGÖ'lerin finanse edilme biçimleri (devlet, özel sektör, bireysel bağışlar) çerçevesinde sınıflandırmıştır. Salamon ve Anheier (1992:142) ise KAGÖ'leri faaliyet gösterdikleri sektörler (kültür, sanat, eğitim, kadın, spor, araştırma, sağlık, sosyal hizmet, çevre, kalkınma ve konut, hukuk, hayır işleri, uluslararası işler, din, meslek birlikleri ve diğer) açısından sınıflandırmıştır. Ayrıca, Türkiye'de İçişleri Bakanlığı Sivil Toplum İlişkileri Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan raporlarda Türkiye'deki KAGÖ'ler din, eğitim, kültür, sağlık, bilim, sosyal yardım gibi alanlarına göre sınıflandırılmaktadır (Sivil Toplum İlişkileri Genel Müdürlüğü, 2020).

Türkiye'de faaliyet gösteren KAGÖ'ler faaliyet alanlarına, faaliyet gösterdikleri sektörler, hukuki statüleri ve finanse edilme biçimleri açısından incelendiğinde, sendikalar, kooperatifler, dernekler, vakıflar, siyasi partiler, meslek odaları vb. kuruluşlar, KAGÖ olarak ifade edilebilirler (Boztepe Taşkiran, 2015:57). Çalışmanın kapsamından dolayı bu tez çalışmasında sadece vergi muafiyetine sahip vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler açıklanmıştır.

6.1. Dernekler

Türkiye'de genelde, KAGÖ veya sivil toplum kuruluşu denilince ilk olarak akla dernekler gelmektedir. Türk tarihinde ilk olarak Osmanlı Devleti'nde cemiyet adı altında kurulmaya başlanan dernekler Türk Hukuk sisteminde 4721 sayılı Medeni Kanun'un genel hükümlerinde ve 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nda düzenlenmiştir. Medeni Kanun'un 56. maddesine göre dernek "belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını/deneyimlerini/becerilerini sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip topluluklar" olarak tanımlanmaktadır. Bir diğer ifadeyle, dernekler gerçek ve/veya tüzel kişiler tarafından kurulan üyelik veya kişi temelli topluluklardır.

Dernekler, Türkiye ekonomisinde ve Türkiye'de sosyal ve ekonomik hayatta önemli roller oynamaktadır ve sayıları son yıllarda önemli oranda artmıştır. Bu kapsamda 2021 yılı itibarıyla, Türkiye'de yaklaşık 103.000 faal dernek bulunmaktadır (Sivil Toplumla İlişkiler Müdürlüğü, 2022a). Bu dernekler, 2021 yıllı içinde yaklaşık 30 Milyar Türk lirası gelir elde etmişlerdir (Sivil Toplumla İlişkiler Müdürlüğü, 2022b). Türkiye'de 2021 yılında faal olan derneklerde yaklaşık 38.145 kişi tam zamanlı olarak, 6010 kişi yarı zamanlı olarak ve 26.934 kişi ise proje bazlı olarak çalışmaktadır. Bu kişilerden 38.717'si

maaşlı olarak, 32972 kişi de gönüllü olarak derneklerde görev almaktadır (Sivil Toplumla İlişkiler Müdürlüğü, 2022c). Öte yandan, derneklerin çalışan sayısı ve gelir miktarının tam olarak gerçeği yansıttığını ifade edemeyiz. Çünkü gerçekte derneklerde gönüllü çalışan veya yarı zamanlı çalışan sayısının resmi raporlarda ifade edilenden daha yüksek olduğu düşünülmektedir. Ayrıca, derneklerde alınan bazı gelirlerin ve giderlerin muhasebeleştirilmediğini de söylenebilir. Resmi raporlarda ifade edilen bu sayılar sadece belirli bir trendi göstermektedir. Derneklerin toplam üye sayısı incelendiğinde ise, Türkiye’de 2021 yılında, derneklere üye olan kişi sayısının yaklaşık 7,5 milyon kişi olduğu görülmektedir (Sivil Toplumla İlişkiler Müdürlüğü, 2022d). 84 milyonluk Türkiye nüfusu düşünüldüğünde Türkiye nüfusunun yaklaşık %9’u bir derneğe üye olmuş durumdadır. Bu rakamlar dikkate alındığında derneklerin Türkiye’deki Gayri Safi Milli Hâsılaya, sosyal ve kültürel hayata önemli katkılar sağladığını söylemek mümkündür. Türkiye’de ekonomik ve sosyal hayattaki gelişmeler doğrultusunda derneklerin yıllar itibarıyla sayılarının daha da artacağı ifade edilebilir.

6.2. Vakıflar

Vakıf, durma, durdurma, hareketten alıkoyma, hapsedme ve dinlendirme anlamlarına gelmektedir (Yediyıldız, 1982:1). Ayrıca vakıf, menfaatleri insanlara ait olan, Allah’ın mülkünde olan bir varlığın herhangi bir kişinin sahiplenmesinden yasaklanması anlamına da gelmektedir (Kazıcı, 1985:28). Ayrıca, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’na göre vakıflar; “*gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları*” olarak tanımlanmaktadır. Bu çerçevede, vakıf kişilerin uhdesinde olan servetin özel mülkiyetten çıkarılıp, toplumsal amaç için tahsis edilmesine imkân veren sosyal, kültürel ve iktisadi nitelikler taşıyan örgütlerdir. Ayrıca, vakıflar, bireysel menfaat düşünülmezsizin toplumsal sorunların çözümünde topluma belirli hizmetleri sunan örgütlerdir (Vakıflar Genel Müdürlüğü, 2021).

5737 sayılı Vakıflar Kanunu’nun 3’üncü maddesinde, Türkiye’de vakıflar; mazbut, mülhak ve yeni vakıflar, cemaat ve esnaf vakıfları başlıkları altında düzenlenmiştir. Söz konusu kanuna göre, mazbut ve mülhak vakıfları 743 Sayılı Türk Kanunu Medenisinden önce kurulmuş vakıflardır. Mazbut vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yönetilmektedir. Mülhak vakıfları ise vakfedenlerin soyundan

gelen kişiler tarafından yönetilmektedir. Cemaat vakıfları ise 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince Türkiye’de yaşayan gayrimüslim cemaatlere ait olan vakıflardır. 2762 sayılı Vakıflar Kanunun yürürlüğe girmeden önce kurulmuş ve esnaf tarafından yönetilen vakıflara ise esnaf vakfı denilmektedir. Yeni vakıflar ise 743 Sayılı Türk Kanunu Medenisi ile 4721 sayılı Medeni Kanunu’na göre kurulan vakıflardır. Yeni vakıflardan bazıları kamu kurumları tarafından da kurulmuşlardır. Kamu kurumları tarafından kurulan vakıflar ise kamu vakıfları olarak adlandırılmakta ve yarı-kamusal nitelik taşıyan kuruluşlardır.

Tablo 3: Türlerine Göre Vakıf Sayısı

Mülhak Vakıf Sayısı	: 255 Adet
Cemaat Vakıf Sayısı	: 167 Adet
Esnaf Vakfı	: 1 Adet
Yeni Vakıf Sayısı	: 5268 Adet
Toplam Vakıf Sayısı	: 5.352 Adet

Kaynak: Vakıflar Genel Müdürlüğü (2022).

Tablo 3’e göre 2021 yılı itibarıyla, Türkiye’de 5.352 faal vakıf bulunmaktadır. Bu vakıfların 2021 yılı itibarıyla, toplam aktif büyüklükleri yaklaşık 77 Milyar TL’dir. 2021 yılında yaklaşık 20 milyar Türk lirası gelir elde etmişlerdir (Vakıflar Genel Müdürlüğü, 2020b).

6.3. Dernekler ve Vakıflar Arasındaki Farklar

Dernekler ve vakıflar arasındaki farklar şu şekilde sıralanabilir; dernekler, daha düşük sermaye ile kurulabilen, kişi temelli kuruluşlardır. Derneklerde üyelik sistemi bulunmakta, dernekler tüzüğe uygun olmak kaydıyla istediği kadar üye alabilmektedir. Öte yandan, vakıflarda üyelik sistemi bulunmamakta, mütevelli heyeti bulunmaktadır ve mütevelli heyetini oluşturan kişi sayısı vakıf senedinde belirlenmektedir. Ancak ölüm veya istifalarla boşalan yere yeni üyeler alınabilmektedir.

Dernekler ve vakıflar arasında bazı farklılıkların yanında, genel olarak bağış toplama, “amaca yönelik gider” ve “genel yönetim gideri” ve “bağış toplam giderleri” konuları birbirine benzemektedir. Vakıflar ve dernekler hem bilanço hem de işletme esasına göre muhasebe işlemlerini takip edebilmektedirler. Vakıfların ve derneklerin denetimi farklı kurumlar tarafından yapılmaktadır. Bu kapsamda 5737 sayılı Vakıflar Kanun’unun 33. maddesine göre, “*Vakıfların amaca ve yasalara uygunluk denetimi ile*

iktisadî işletmelerinin faaliyet ve mevzuata uygunluk denetimi Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından” yapılmaktadır. Öte yandan derneklerin denetimi de İçişleri Bakanlığı denetçileri tarafından yapılmaktadır (Dernekler Kanunu, 19. Mad).

7. DERNEKLERİN KAMU YARARI VE VAKIFLARIN VERGİ MUAFİYETİ STATÜSÜNÜ ELDE ETMELERİ

Türkiye’de, vergi istisna, muafiyetlerinden ve imtiyazlardan yararlanmanın en önemli araçlarından biri de “kamu yararına çalışan dernek” veya “vergi muafiyetine sahip vakıf” statüsünün elde edilmesidir (Şahin ve Ersen, 2018:23). Bu kapsamda, Devlet Denetleme Kurulu’nun (2010:335) kamu yararına çalışan dernekler için hazırlamış olduğu raporda, kamu yararı statüsü “*KAGÖ’lerin hizmet alanlarını ve şeklini belirlemek ve bu kuruluşların kurumsallaşmasını sağlamak için devletin belirli koşulları yerine getirenlere tanıdığı saygınlık ve imtiyaz sağlayan uygulamalar ile mali destekler*” olarak tanımlamıştır. Derneklerin ve vakıfların bu özel statüleri elde etme yöntemleri ile ilgili hususlar farklı mevzuatta yer almaktadır. Derneklere ilişkin yasal düzenlemeler, 5253 sayılı Dernekler Kanunu’nun 27. Maddesinde ve Dernekler Yönetmeliğinin 49. Maddesinde yer almaktadır. Öte yandan vakıfların vergi muafiyeti statüsü elde etmelerine ilişkin hususlar, 4962 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkındaki Genel Tebliğin Seri 1, 2 ve 3. nolu tebliğlerinde yer almaktadır.

2020 verilerine göre, Türkiye’de faal olan 5.775 vakfın sadece 294’ü (%5,4) vergi muafiyeti statüsüne sahiptir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021). Faal olan 122.093 dernekten ise sadece 360’ı (%0,297) kamu yararına çalışan dernek statüsünü alabilmiştir (Sivil Toplumla İlişkiler Müdürlüğü, 2020c). Bu sayılar dikkate alındığında, kamu yararı statüsü elde eden dernek ile vergi muafiyetinden yararlanan vakıf oranının çok düşük olduğu görülmektedir.

7.1. Kamu Yararına Çalışan Dernek Statüsünün Elde Edilmesi

Derneklerin kamu yararı statüsü elde etmeleriyle ilgili hükümler, 5253 sayılı Dernekler Kanunu’nun 27. Maddesinde ve 25772 Sayılı Dernekler Yönetmeliğinin 49. Maddesinde yer almaktadır. Dernekler Kanununun 27. maddesi; “*Kamu yararına çalışan dernekler, ilgili bakanlıkların ve Maliye Bakanlığının görüşü üzerine, İçişleri Bakanlığının teklifi ve Cumhurbaşkanının kararıyla tespit edilir. Bir derneğin kamu*

yararına çalışan dernek statüsünü alabilmesi için, en az bir yıldan beri faaliyette bulunması ve amacı gerçekleştirmek üzere giriştiği faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olması şarttır.” şeklinde düzenlenmiştir. Bu madde gereğince derneğin çalışma alanını ilgilendiren ilgili bakanlığın ve Maliye Bakanlığının görüşü üzerine, İçişleri Bakanlığının teklifi ve Cumhurbaşkanı kararıyla derneklere kamu yararı statüsü verilmektedir.

Dernekler Yönetmeliği'nin 49. maddesinde belirtildiği üzere; bir derneğin kamu yararına çalışan dernek statüsünü alabilmesi için;

- a) En az 1 yıldan beri faaliyette bulunuyor olması,
- b) Son 1 yıl içindeki, (2021 yılı için belirlenen tutar olan 220.962- TL 'yi) geçen alım ve satım işlemlerinin rekabet koşullarına uygun olarak yapılması,
- c) Amacı ve gerçekleştirdiği faaliyetlerin, üyelerin dışında yerel veya ulusal düzeyde toplumsal ihtiyaç ve sorunlara yönelik çözümler üretecek ve toplumsal gelişmeye katkı sağlayacak nitelikte olması,
- d) Yıl içinde elde ettiği gelirin en az yarısının kuruluş amaçları doğrultusunda kullanması,
- e) Sahip olduğu mal varlığının ve yıllık gelirin dernek tüzüğünde belirtilen amacı gerçekleştirecek düzeyde olması gerekir.

Söz konusu statüye başvuran derneklerin yukarıda ifade edilen şartlara uygunluğunun incelenmesi, İçişleri Bakanlığı Dernek Denetçileri tarafından yapılmaktadır. Yukarıda sıralanan nitelikleri taşımadığı tespit edilen dernekler, başvuru tarihinden itibaren üç yıl geçmeden tekrar kamu yararı kararı statüsü için başvuruda bulunamamaktadırlar.

Kamu yararı statüsüyle devlet KAGÖ'lere bazı finansal ve finansal olmayan imkân ve imtiyazlar tanırken, ayrıca KAGÖ'lere bazı yükümlülükler de yüklemektedir. Bu kapsamda, Dernekler Kanunu'nun 27. maddesinde, kamu yararına çalışan derneklerin mallarına karşı suç işleyenlerin devlet malına karşı suç işlemiş gibi yargılanacakları belirtilmektedir. Ayrıca, Devlet Denetleme Kurulu tarafından hazırlanan raporda (2010:37), *“Kamu yararı statüsü bulunan derneklerin başta vergi olmak üzere çeşitli imtiyaz, istisna ve ayrıcalıklara sahip olduğu, diğer derneklerden ayrı olarak iki yılda bir denetime tabi tutuldukları görülmüştür.”* demektedir. Öte yandan, söz konusu statüye

sahip olmayan diğ er dernekler ise, İ çiş leri Bakanlı ğ ı Denetç ileri tarafından daha uzun aralıklarla denetlenmektedir.

Kiş iler genelde herhangi bir maddi beklenti içerisine girmeden KAGÖ 'lere destek vermektedir. Bununla birlikte, kiş ilerin bu örg ütlere yardım etmesini sağlayacak bazı kanuni düzenlemelerin ve maddi teş viklerin de olması gerekir. Bu kapsamda, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 4. bendine göre, gerçek ve tüzel kiş iler, kamu yararına ç alış an derneklere ve vergi muafiyetine sahip vakıflara bağı ş yaptıkları takdirde, verdikleri bağı ş ı vergi matrahlarından belli sınırlar dahilinde indirebilme imkanına sahiptirler. Gerçek ve tüzel kiş ilerin vergi muafiyetine sahip vakıflara ve kamu yararına ç alış an derneklere yaptıkları bağı ş larda uygulanan vergi indirimi %5'tir (kalkınmada öncelikli yerlerde %10). Öte yandan, söz konusu statüye sahip olmayan derneklere ve vakıflara iş letmeler tarafından yapılan bağı ş ve yardımlar vergi matrahlarından indirim yapılmasına vergi kanunları izin vermemektedir.

7.2. Vakıfların Vergi Muafiyeti Statüsünü Elde Etmeleri

Vakıfların vergi muafiyeti statüsünü elde etme konusu, 7/8/2003 tarih ve 25192 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 30/7/2003 tarihli ve 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değ iş iklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanunun 20'nci maddesinde yer almaktadır. Adı geç en kanunun 20. maddesinde, *Gelirlerinin en az üç te ikisini nevi itibarıyla genel, katma ve özel bütç eli idarelerin bütç eleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlı ğ ının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanımaktadır.* Söz konusu maddeye göre, aşı ğ ıda belirtilen kriterler çerçevesinde, vergi muafiyeti statüsü vakıflara verilmektedir.

- a. Vergi muafiyeti tanınacak vakfın; sađ ılık, sosyal yardım, eđ itim, bilimsel araç tırma ve geliş tirme, kùltür ve ç evre koruma ile ağ aç landırma konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmesi ve amaç edindiğ i faaliyetin kamuya açık ve devletin kamu hizmet yükünü azaltıcı etki yapacak nitelikte olması,
- b. Vakfın, belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaç edinmemesi,
- c. Vakıf, vergiye muafiyet baş vurusuna bulunmadan önce en az bir yıl süreyle faaliyette bulunmuş olması,
- d. Vakfın bilanço esasına göre mali defterlerini tutması,

- e. Vergi muafiyeti talebinde buldukları tarihte gelir getirici mal varlığı ve yıllık elde edilen gelir tutarının asgari ölçülerin üzerinde olması,
- f. Elde ettikleri yıllık brüt gelirin en az üçte ikisinin vakfın amacı doğrultusunda harcanacağıının vakıf resmi senedinde yazılı olması gereklidir. Ayrıca, son bir yılda veya son iki yılın ortalaması bazında bu koşullara uyulması gereklidir. (Devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin sürdürülmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıfların ise yıllık elde ettikleri brüt gelirlerinin en az dörtte üçünün, üniversitede sunulan eğitim kalitesinin yükseltilmesine matuf yapılacak fiziki ve teknik yatırımlar ile üniversitenin eğitim görevlilerine harcanması),

Seri 1 Numaralı Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkındaki Genel Tebliğe göre vergi muafiyetine sahip olan vakıflar, dönem sonunda düzenledikleri bilanço, gelir-gider tablolarını, yıllık faaliyetlerinin sonuçlarını gösteren kesin bütçe örneklerini ve yıllık faaliyet raporlarını yılın ilk üç ayı içinde Maliye Bakanlığına göndermeleri gerekmektedir. Yine söz konusu tebliğe göre Maliye Bakanlığına gönderilen yıllık faaliyet raporu dışındaki tüm belgelerin 3568 sayılı Kanun ve ilgili Genel Tebliğ esaslarına uygun olarak Yeminli Mali Müşavir (YMM) tarafından tasdik edilmesi gereklidir. Maliye Bakanlığına gönderilen söz konusu raporda vakfın vergi muafiyeti statü koşullarını sürdürdüğüne dair YMM'nin görüşünün de eklenmesi gereklidir. Yine, YMM tarafından tasdik edilmeden Maliye Bakanlığına gönderilen belgeler hiç gönderilmemiş olarak kabul edilmektedir. Öte yandan kamu yararına çalışan dernekler için ise böyle bir koşul veya uygulama bulunmamaktadır. Bu kapsamda YMM Vergi Muafiyeti Tasdik Raporu uygulamasının kamu yararına çalışan dernekler için de düzenlenmesi düşünülmelidir (Şahin ve Ersen, 2018:21).

Tablo 4'te, vakıfların vergi muafiyeti statüsü ve derneklerin kamu yararı statüsü elde etme koşulları karşılaştırmalı bir şekilde gösterilmiştir. Vakıfların mal topluluğu olmaları sebebiyle, vergi muafiyeti elde etme koşul sayısının derneklerin kamu yararı statüsü elde etme koşul sayısından daha fazla olduğu görülmektedir. Örneğin, yıllık gelir elde etme tutarı ve gelir getirici mal varlığı gibi değerlerin daha yüksek hadler olduğu görülmektedir.

Tablo 4: Kamu Yararı ve Vergi Muafiyeti Statüsü Elde Etme Koşulları

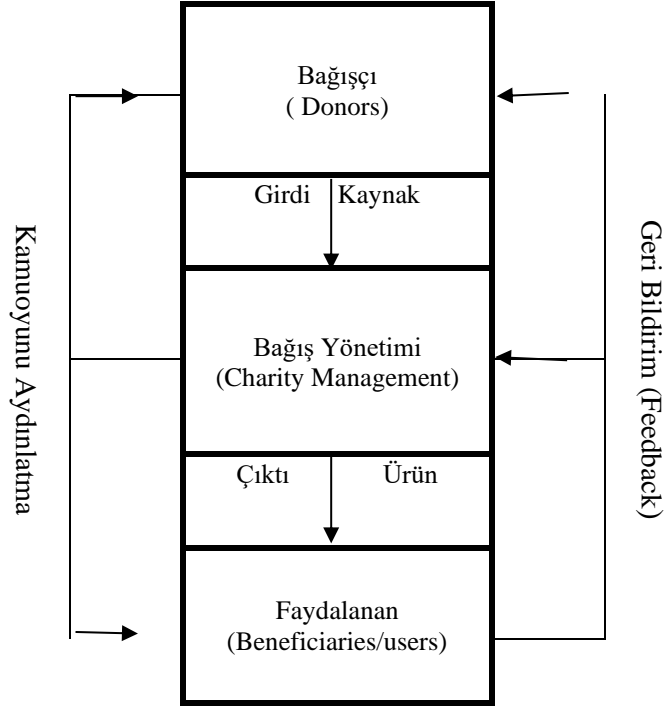
	Dernekler için “Kamu Yararı Statüsü” Edinmek İçin Mevzuatta Düzenlenen Şartlar	Vakıflar için “Vergi Muafiyeti Statüsü” Edinmek İçin Mevzuatta Düzenlenen Şartlar
Faaliyet Süresi	<ul style="list-style-type: none">✓ <i>En az 1 yıl süre ile faaliyette bulunuyor olması.</i>	<ul style="list-style-type: none">✓ <i>En az 1 yıl süre ile faaliyette bulunuyor olması.</i>✓ <i>Mal varlığı ve gelir tutarı başvurunun yapıldığı yıl için geçerli olan hadlerin iki katını aşan vakıfların vergi muafiyetine ilişkin başvurularında asgari bir yıl faaliyette bulunmuş olma şartının yerine asgari 6 ay faaliyette bulunuyor olması.</i>
Mali Yükümlülükler	<ul style="list-style-type: none">✓ <i>Son bir yıl içindeki, 2021 yılı için belirlenen tutar olan 220.962- TL'yi geçen alım ve satım işlemlerinin rekabet koşullarına uygun yapılması.</i>✓ <i>Yıl içinde elde ettiği gelirin en az yarısının bu amaçla harcanması.</i>✓ <i>Sahip olduğu mal varlığının ve yıllık gelirin tüzüğünde belirtilen amacı gerçekleştirecek düzeyde olması.</i>	<ul style="list-style-type: none">✓ <i>(2021 yılı için) Faaliyet Süresi En Az 1 Yıl Olan Vakıflar İçin; en az 1.873.000- TL gelir getirici mal varlığına ve en az 169.000- TL yıllık gelire sahip olmaları.</i>✓ <i>Faaliyet Süresi 6 Ay Olan Vakıflar İçin; en az 3.746.000- TL gelir getirici mal varlığına ve en az 338.000- TL yıllık gelire sahip olmaları. Yıllık gelirin tespitinde; genel ve özel bütçeli idareler[in] bütçelerinden yapılan yardımlar ile bağış niteliğindeki gelirler dikkate alınmaz.</i>
Amaç	<ul style="list-style-type: none">✓ <i>Amacı ve gerçekleştirdiği faaliyetlerin, üyelerinin dışında yerel veya ulusal düzeyde toplumun ihtiyaç ve sorunlarına yönelik çözümler üretecek ve toplumsal gelişmeye katkı sağlayacak nitelikte olması.</i>	<ul style="list-style-type: none">✓ <i>Faaliyet konusu olarak sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularından birisi veya birden fazlası ile ilgili olarak faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması.</i>✓ <i>Vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakfın bu faaliyetlerinin kamuya açık ve devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması.</i>
Coğrafi Alan		<ul style="list-style-type: none">✓ <i>Belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan vakıflara vergi muafiyeti tanınmamaktadır.</i>

Kaynak: TÜSEV (2018).

8. KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERİN FİNANSMAN YAPILARI

Şekil 2’de görüleceği üzere, KAGÖ’lerin de işletmeler ve kamu kurumları gibi, faaliyetlerini sürdürebilmeleri ve belirli bir çıktıyı verebilmesi için öncelikle çevrelerinden finansal ve finansal olmayan kaynakları sürekli elde etmeleri ve tüketmeleri gereklidir. KAGÖ’ler faaliyetlerini sürdürmeleri için ihtiyaç duydukları, finansal (para, aynı yardım), finansal olmayan (insan kaynağı, bilgi, deneyim) kaynakları kişilerden, kamu kurumlarından ve diğer tüzel kişiliklerden elde etmektedirler (Oster, 1995:40). Bu

kapsamda KAGÖ'ler üyelik aidatları, hizmet/ürün satışlarından, bireylerin ve kuruluşların yaptıkları bağış ve yardımlardan ihtiyaç duydukları finansal ve finansal olmayan kaynakları elde etmektedirler.



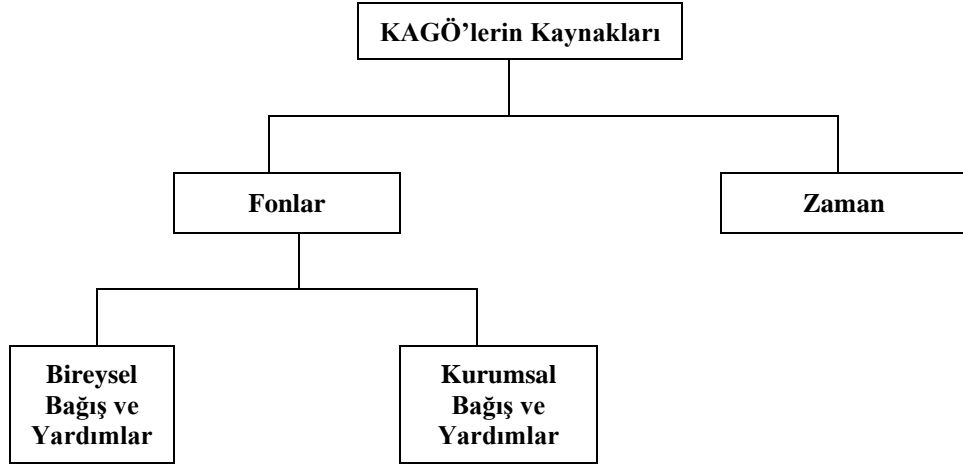
Kaynak: Zainon vd. (2011:175).

Şekil 2: Bağış Yönetimi

Bağış, belli bir faaliyeti ya da kişiyi veya kurumu desteklemek için herhangi bir maddi karşılık beklemeden para, aynî ve hakkın bir kişiye veya kuruluşa devredilmesi veyahut tahsis edilmesidir. Ayrıca, kişinin gönüllü olarak herhangi bir işte ücretsiz olarak çalışması, bir kişinin zamanını, bilgisini, becerisini veya birikimini belli bir amaç için kullanıma sunması da bağış olarak değerlendirilmektedir. Benzer biçimde, bir hizmetin piyasa fiyatının oldukça altında bir bedelle sunulması halinde alınan piyasa fiyatı ile ödenen bedel arasındaki fark da bağış olarak kabul edilmektedir (Şahin, 2013:6).

Şekil 3'te görüleceği üzere, KAGÖ'ler ticari faaliyetler dışında iki kaynaktan finansal ve finansal olmayan kaynak elde etmektedirler. Bunlar; bireylerin, kurumların verdikleri bağış ile yardımlar ve kişilerin herhangi bir ücret almadan KAGÖ'lerde çalışmaları da gösterilebilir (Wymer, vd., 2006:7). Şekil 3'te görüleceği üzere, kamu kurumlarının yaptığı doğrudan veya dolaylı yardımlar, bireylerin veya kurumların yaptıkları bağış ve yardımlardan fon kaynağı olarak ifade edilebilir. KAGÖ'ler,

gönüllülerin herhangi bir ücret almadan veya daha düşük bir ücret alarak çalışmaları sonucu ihtiyaç duydukları insan kaynağını elde etmektedir (Şahin, 2013:6).



Kaynak: Wymer ve diğerleri (2006:7).

Şekil 3: KAGÖ'lerin Finansal ve Finansal Olmayan Kaynakları

Genişleme Bölgesinde Sivil Toplumun Desteklenmesi için AB Rehber İlkeleri adlı Taslak Türkiye Durum Raporundaki (2014) verilere göre, Türkiye'de KAGÖ'ler üyelik aidatlarından, kişilerden, yerel yönetimlerinden diğer yabancı özel veya kamu kaynaklarından, AB fonlarından, hükümetlerden, bakanlıklardan, kamu kurumlarından, ülkede faaliyet gösteren özel sektör şirketlerinden ve kamu iktisadi teşekküllerinden bağış veya yardım almaktadırlar (TACSO, 2014; Aktaran, Gündüz, vd., 2016:217)

Türkiye'de KAGÖ'lerin karşılaştıkları en önemli sorunlarından biri çok az sayıda kaynaktan gelir elde etmeleridir. KAGÖ'ler çok sayıda çok az kaynaktan yararlanmaları, zamanla en çok kaynağı sağlayan kişilerin/kurumların bazı davranışlarını uygulamalarına ve taklit etmelerine neden olabilmektedir. Örneğin, faaliyetlerini daha çok devlet desteğiyle sürdüren KAGÖ'ler zamanla kamu kuruluşlarına benzeyebilmektedir. Öte yandan, daha çok ticari faaliyetler vasıtasıyla elde ettikleri gelire faaliyetlerini sürdüren KAGÖ'ler ticari işletmelerin uyguladıkları bazı uygulamaları benimseyebilmektedirler (11. Kalkınma Planı, 24). Benzer şekilde, daha çok kurumsal işletmelerden bağış ve yardım alan KAGÖ'ler zamanla daha modern işletmecilik yönetim uygulamalarını benimseyebilmektedirler.

8.1. Bireylerin Yaptıkları Bağış ve Yardımlar

Bireylerin sosyal amaçlar, tanınma ve birine yaranma vb. nedenlerle KAGÖ'lere

yaptıkları bağış ve yardımlar, üye olmak suretiyle yaptıkları ödemeler veya KAGÖ'lerde ücret almadan gönüllü olarak çalışmalarını bireylerin yaptıkları destekler olarak ifade edilebilir (Gordon ve Khumawala, 1999:32-48; Rocha Valencia, vd., 2014:2521). KAGÖ'ler, kamu kurumları ve ticari işletmeler gibi faaliyetlerini sürdürebilmek için yönetim, muhasebe, hukuk, pazarlama, insan ilişkileri vb. pek çok alanda insan kaynağına ihtiyaç duymaktadırlar. KAGÖ'ler ihtiyaç duydukları insan kaynağını, genelde gönüllü ve ücretli çalışan kişilerden sağlamaktadır.

8.2. Tüzel Kişilerin Yaptıkları Bağış ve Yardımlar

İşletmelerin faaliyet gösterdikleri toplumun üyeleri olmaları sebebiyle, faaliyet gösterdikleri çevreye veya topluma karşı bazı sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sebeple, işletmeler elde ettikleri gelirin bir kısmını Kurumsal Sosyal Sorumluluk kapsamında KAGÖ'lere aktarmaktadırlar (Onay, 2003:104-105). İşletmeler, pazarlama bütçelerinden KAGÖ'lere destek vermek (Bikmen ve Meydanoğlu, 2006:79) suretiyle hem kendi reklamlarını yapmaktadırlar hem de toplum nezdinde meşruluk elde etmeye ve itibarlarını artırmaya veya korumaya çalışmaktadırlar. Ayrıca, kamu yararına çalışan derneklere ve vergi muafiyetine sahip olan vakıflara kurumsal sosyal sorumluluk kapsamında yapılan bağış ve yardımların belirli oranlar dahilinde matrahtan indirim konusu olması sebebiyle, işletmeler bağış ve yardım yaparak daha düşük düzeyde vergi ödeme imkânından da yararlanmaktadırlar (Gelir Vergisi Kanunu, 89. Md).

Dernekler ve vakıflar yurtdışı yerleşik tüzel kişiliklerden de finansal destek alabilmektedir. Bu kapsamda Dernekler Kanunu'nun 21. Maddesine göre, dernekler faaliyet gösterdikleri ilin valiliğine veya kaymakamlığına önceden bildirimde bulunmak koşuluyla yurt dışı yerleşik kişi, kurum ve kuruluşlardan aynî ve nakdî yardım alabilmektedir. Alınan nakdî yardımların bankalar aracılığıyla alınması gereklidir. Aynı ve nakdî yardımın sadece yurtdışı yerleşik kuruluşlardan değil, Türkiye'de ofisleri veya temsilcilikleri bulunan Dünya Bankası, Avrupa Birliği Komisyonu vb. kuruluşlardan alınması durumunda da önceden ilgili kurumlara bildirim yapılması gereklidir.

8.3. Devletin Yaptığı Bağış ve Yardımlar

5018 sayılı Kanunun "Bütçelerden Yardım Yapılması" başlıklı 29'uncu maddesinde; "*Gerçek veya tüzel kişilere kanuni dayanağı olmadan kamu kaynağı kullandırılmaz, yardımda bulunulamaz veya menfaat sağlanamaz*" ifadesi yer

almaktadır. Bu kapsamda kamu kurumlarının, dernek veya vakıflara doğrudan veya dolaylı olarak finansal kaynak aktarabilmesi için öncelikle kanunda bu konuda düzenlemenin olması gerekir. Ayrıca, KAGÖ'lerin bu yasal düzenlemelerin gerekliliklerini ve koşullarını yerine getirmeleri gereklidir.

Devletler KAGÖ'lere doğrudan veya dolaylı olarak aynı ve nakdi destek vermektedirler (Durmuş, 2012:473). Örneğin KAGÖ'lerin ticari faaliyetlerden elde ettikleri gelirler için vergi muafiyeti tanınması veya KAGÖ'lerin satın aldıkları bazı kamusal hizmetlerden daha düşük bedel alınması gibi uygulamalar aracılığıyla devletler KAGÖ'lere bazı ekonomik faydalar sağlayabilmektedir (Hansmann, 1987:30). Bu sayede devletin üstlenmesi gereken bazı kamusal hizmetler KAGÖ'ler vasıtasıyla yerine getirilmektedir.

Türkiye'de faaliyet gösteren bazı vakıflar ve dernekler incelendiğinde bunlardan bir kısmının yarı-kamusal nitelikte kuruluşlar olduğu görülmektedir. Örneğin, Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Diyanet Vakfı gibi kuruluşlar kamu kuruluşları tarafından kurulan kuruluşlardır. Yine kamu kuruluşları tarafından bedelsiz olarak bu tür vakıflara ve derneklere yapılmış çok sayıda gayrimenkul tahsisi söz konusudur. Dolayısıyla bu tür dernek ve vakıflar yarı-kamusal kuruluşlar olarak görülebilir.

5393 Sayılı Kanun'un 75. Maddesinin (c) bendi uyarınca belediyeler, meslek kuruluşları, kamu yararına çalışan dernekler, vergi muafiyetine sahip vakıflar, 7/6/2005 tarihli ve 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu kapsamına giren meslek odaları ile ortak hizmet projeleri gerçekleştirebilmektedir. Bu kuruluşlar ile gerçekleştirilecek ortak hizmet projeleri için mahallin en büyük mülki idare amirinden izin alınması gerekir.

Belediyelerin ve kamu kurumlarının derneklere ve vakıflara doğrudan finansal kaynak aktarmaları mümkün değildir. Ancak 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 103. Maddesine göre, belediye sınırları içerisinde verem savaş derneği bulunması durumunda, belediyelerin eğlence vergisi hâsılatının %10'unu bu derneklere verme zorunluluğu bulunmaktadır.

Kamu yararına çalışan dernekler ve vergi muafiyetine sahip vakıflar yüksek öğretim yurtlarına sahip olmaları durumunda belediyeler bu yurtların bakım, onarımlarına destek verebilmekte ve malzeme yardımıyla bulunabilmektedir (5393 Sayılı Kanun 14.

Maddesinin a Fıkrası). Ayrıca 3687 Sayılı Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurt Hizmetleri Kanununun 23. maddesine göre, vergi muafiyetine sahip vakıflar ve kamu yararına çalışan derneklere ait yükseköğrenim yurtlarında barınan öğrencilere, Gençlik ve Spor Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde beslenme ve barınma yardımı yapılmaktadır. Söz konusu statülere sahip olan derneklerin ve vakıfların yurtlarında kalan öğrencilere her eğitim ve öğretim yılının 9 ayı için beslenme ve barınma yardımı yapılmaktadır. Ancak verilen desteğin Gençlik ve Spor Bakanlığı yurtlarında kalan bir öğrencinin devlete olan bir aylık maliyetini aşmaması ve öğrencinin de normal eğitim döneminde olması gereklidir. Bu statülere sahip derneklerin ve vakıfların yurtlarında kalan öğrencilere, 2020 yılında aylık barınma için 268,8-TL, beslenme için ise 420-TL destek verilmektedir. İfade edilen statülere sahip olmayan dernek ve vakıfların yurtlarında kalan öğrenciler bu imkanlardan yararlanamamaktadırlar.

11 Eylül 2018 tarihinde 30532 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan Kamu Taşınmazları Üzerinde Eğitim ve Yurt Faaliyetleri İçin Üst Hakkı Tesis Edilmesi adlı yönetmeliğe göre, eğitim ve yurt faaliyetinde bulunan vergi muafiyetine sahip vakıflara ve kamu yararına çalışan derneklere Gençlik ve Spor Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Millî Eğitim Bakanlığı tarafından kuruluş amaçları doğrultusunda kullanılmak üzere mülkiyeti hazineye veya kamu kurum ve kuruluşlarına ait taşınmazlar, kırk dokuz yıl süre ile bedelsiz olarak devredilebilmektedir. Ayrıca aynı düzenlemenin 12. maddesine göre, söz konusu bu statülere sahip dernek ve vakıfların bu taşınmazlardan elde ettikleri geliri, eğitim kurumlarının veya yurtların yapım, bakım, onarım, işletim faaliyetleri ve benzeri faaliyetlerde harcamaları durumunda, elde edilen gelir vergiden muaf tutulmaktadır.

Kamu yararına çalışan dernek ve vergi muafiyetine sahip olan vakıflar, kamu kurumlarından izin almadan istedikleri zaman yardım toplama hakkına, bazı vergisel muafiyetlere ve istisnalara ve yukarıda ifade edilen diğer yasal imtiyazlara sahiptirler. Bu kuruluşların, kamu kaynaklarını kullandıkları kabul edilmektedir. Bu sebeple kamu yararına çalışan dernek ve vergi muafiyetine sahip olan vakıfların mal varlıklarına yönelik yapılan suistimaller kamu malına yapılmış olarak kabul edilmektedir (Dernekler Kanunu, 27. md.). Bu kuruluşların kamu kaynaklarını kullanmaları sebebiyle, karar alma süreçlerinde, faaliyetlerinde ve finansal işlemlerinde topluma karşı hesap verebilir ve şeffaf olmaları gereklidir.

8.4. Ticari Faaliyetler

KAGÖ'ler bireylerden ve kurumlardan elde ettikleri finansal kaynaklarla faaliyetlerini yerine getirmektedirler. Ancak, bazen bu kaynaklar KAGÖ'lerin en büyük veya en önemli gelirleri ve faaliyetlerini sürdürmeleri için yeterli olmayabilir. Bu sebeple, bazı KAGÖ'ler ticari faaliyette bulunmak veya işletme kurmak suretiyle gelir elde etmeye çalışmaktadırlar. Bu durum örgütlerin KAGÖ olma vasfını ortadan kaldırmamaktadır. Burada dikkate alınması gereken husus, KAGÖ'lerin kendilerini tamamen ticari faaliyetlere kaptırmamaları, bir işletme gibi davranarak esas faaliyetlerinden veya misyonlarından uzaklaşmamalarıdır. Bu örgütler, ticari faaliyetlerini yürütürken misyonlarını veya kuruluş amaçlarını rehber edinmelidirler (Oyman, 2013:63). Ayrıca bazı KAGÖ'ler ekonomik açıdan incelendiğinde KAGÖ'lerin önemli özellikleri de ürettiği mal veya hizmeti maliyet fiyatına yakın bir fiyatla elden çıkarmaları, kâr amacı gütmemeleri, işletme masraflarını ve amortismanlarını ayırdıktan sonra elde kalan kâr miktarını toplumsal amaçlar için kullanmalarıdır (Arslan, 2004:155-172).

9. KAGÖ'LERİN GİDER TÜRLERİ

KAGÖ'ler de diğer örgütler gibi faaliyetlerini yürütmeleri veya belirli çıktı vermeleri için bazı giderler yapmak ve kaynak tüketmek zorundadırlar. KAGÖ'ler, faaliyetlerini yürütebilmek için, faaliyet veya program giderleri/amaç ve hizmet giderleri (program expenses), bağış elde etme giderleri (fundraising expenses), yönetim giderleri (administrative expenses) gibi giderler yapmaktadırlar (Krishnan vd., 2006:400). Bu kuruluşların başarısını, sahip oldukları kaynakları bu üç gider arasındaki dağılım miktarı/oranı ortaya koymaktadır. Çünkü kuruluşların yaptıkları toplam harcama içerisinde kuruluş amacını gerçekleştirmek için yapılan harcama oranı ne kadar yüksek ise finansal olarak daha başarılı olarak kabul edilmektedir (Ling ve Neely, 2013:73; Chen, 2016:1601). Bu durum ise kuruluşların kuruluş amaçlarına daha fazla kaynak ayırdığı anlamına da gelmektedir. Buna yönelik olarak, araştırma kapsamında olan vergi muafiyetine sahip olan vakıflar elde ettikleri gelirin en az üçte ikisini (2/3) (4962 Sayılı Kanun'un 20. Mad.), kamu yararına çalışan dernekler ise elde ettikleri gelirin en az %50'sini (25772 Sayılı Kanun 49. Mad) kuruluş amaçları için kullanmaları zorunluluğu bulunmaktadır. Benzer şekilde, KAGÖ'lerin yaptıkları yönetim giderleri ve bağış

toplama giderleri de mevzuat tarafından da sınırlandırılmıştır. Buna göre, toplanan yardımların %10'u yardım veya bağış elde etme gideri olarak kullanılabilir (2860 Sayılı Kanun'un 24. Mad.), kalan miktarın bir kısmını genel yönetim gideri olarak kullanılıp, kalan diğer miktar da belirlenen yasal asgari oranlar dikkate alınarak kuruluşun amaçları doğrultusunda harcanması gerekmektedir. Bu anlamda Türkiye'deki yasal düzenlemeler, derneklerin ve vakıfların elde ettikleri kaynakları kuruluş amaçları doğrultusunda kullanmalarını teşvik etmektedir.

10. KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE FİNANSAL RAPORLAMA

Bir kuruluşun amacı ve yapısı nasıl olursa olsun finansal raporlar, kuruluşun finansal durumu ve performansı hakkında doğru finansal bilgileri sunmalıdır. Finansal raporlar, yasaların gerektirdiği bilgilerin yanı sıra borç verenler, yatırımcılar, çalışanlar, bağışçılar veya yönetim kurulu üyelerinin bilgi ihtiyaçlarını karşılamalıdır (Borgia, 2005:24). KAGÖ'lerin hazırladıkları finansal raporların kapsamı ve yapısı çoğu ülkede farklı olmasına rağmen, genelde bilanço ve gelir tablosu hazırlamaktadırlar. KAGÖ'ler bilanço ve gelir tablosu dışında yasal düzenlemeler doğrultusunda ek finansal tablolar da hazırlayabilmektedirler (Güner ve Memiş, 2008:19). Bir KAGÖ'nün finansal durum tablosu incelendiğinde, kuruluşun varlıkları, finansal yapısı, kısa ve uzun vadeli borç, öz kaynak yapısı ile ilgili bilgiler elde edilebilmektedir. Yine bir KAGÖ'nün gelir tablosu incelendiğinde ise, gelir kaynakları ve yapılan gider çeşitleri ile ilgili bilgiler elde edilebilmektedir. Ayrıca, karşılaştırmalı ve aynı standartlara göre hazırlanan, birden fazla yıllık bilanço ve gelir tablosu incelendiğinde, kuruluşun mevcut finansal durumu ve finansal performansı, elde edilen gelir ve yapılan harcamaların hangi alanda yapıldığı hakkında bir değerlendirme de yapılabilmektedir.

Finansal raporlamadaki farklılıklar, genelde örgütlerin yasal statüsünden, faaliyet gösterdiği sektörden ve paydaşlarının etkisinden kaynaklanmaktadır (FASB, 1980, No 4:3). Bu kapsamda, Türkiye'de belirli bir gelirin üstünde yıllık gelir elde etme ve Türkiye çapında faaliyet gösterme, üye yapısı ve sahip oldukları yasal statü, işletme sahipliği, şube vb. faktörler dernek ve vakıfların finansal raporlama yapısını etkilemektedir. Örneğin, Türkiye'de dernekler veya vakıflar genelde işletme hesabı esasına göre defter tutmaktadırlar. Ancak kamu yararı statüsüne sahip olan ve yıllık brüt geliri 500.000-TL'yi aşan dernekler, bilanço esasına göre finansal tablolarını düzenlemek zorundadırlar

(Dernekler Yönetmeliği, 31. mad). Benzer bir şekilde, Vakıflar Yönetmeliğinin 50. maddesine göre, yeni vakıflar ile mülhak, cemaat ve esnaf vakıfları, muhasebe kayıtlarını Vakıflar Genel Müdürlüğünün resmi internet sitesinde yayımlanan Vakıflar Tek Düzen Hesap Planına uygun olarak tutmakla yükümlüdürler. Ayrıca yıllık brüt geliri 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 177'nci maddesinin birinci fıkrasının 2. bendinde yer alan ve her yıl Maliye Bakanlığı tarafından yeniden belirlenen tutarının üzerinde (2020 yılı itibarıyla 140.000-TL) gelir elde eden vakıflar ile vergi muafiyetine sahip olan, işletmesi, iştiraki, şubesi ve temsilciliği olan vakıfların bilanço esasına göre defterlerini tutmaları gereklidir.

Türkiye’de bilanço esasına göre defter tutma yasal zorunda olmayan vakıflar ve dernekler, işletme esasına göre de defter tutabilmektedirler. Defterlerin işletme esasına göre tutulması, muhasebe olaylarının gerçekleşme nedenleri ve finansal durumun ayrıntılı olarak incelenmesini zorlaştırmaktadır. Ayrıca, vakıfların ve derneklerin işletme esasına göre finansal raporlama yapmaları, şeffaflık ve hesap verilebilirlik açısından sorun teşkil etmekte (DDK, 2010:345) ve finansal raporlardan beklenen tam verimin alınmamasına yol açmaktadır.

KAGÖ’lerde finansal tabloların amacı, mevcut ve potansiyel kaynak sağlayıcılarının rasyonel karar vermesini sağlayacak ve örgüte kaynak dağılımını etkin kılacak faydalı bilgi sunmaktır (FASB, No. 4, 35. Paragraf). Ayrıca, örgütlerin finansal tablolarıyla ilgilenen tarafların bilgi ihtiyaçlarını karşılamak ve yöneticilerin sorumluluklarını nasıl yerine getirdikleri hakkında bilgiler vermektir (FASB, 1993:44). Yine KAGÖ'lere destek veren kişiler örgütlerin finansal tablolarının daha somut olması sebebiyle, bazen finansal tabloları inceleyerek karar vermektedirler (Parsons, 2007:181). Bu kapsamda paydaşların finansal bilgilerden faydalanabilmeleri için paylaşılan finansal bilgilerin öncelikle basit, anlaşılabilir, zamanlı, karşılaştırılabilir, ilgili, ihtiyaca uygun nitelikte olması gereklidir.

Finansal raporlamalardaki farklıklar, varlıkların ve borçların “ilk muhasebeleştirilmesinde”, “değerleme yöntemlerindeki farklılıktan” ve “sınıflandırılmasındaki veya sunulmasındaki farklılıklardan” kaynaklanmaktadır (Iatridis ve Dalla, 2011:285). Bu kapsamda, KAGÖ’lerin faaliyet yapılarının ve kuruluş amaçlarının farklı olması sebebiyle, finansal tablolarının sunumunda,

varlıkların/yükümlülüklerin ölçülmesinde ve muhasebeleştirilmesinde bazı farklılıklar bulunmaktadır (Cummings, vd., 2010;155).

KAGÖ'lerin gelir elde etme biçimleri veya varlık elde etme biçimleri farklıdır. Örneğin bağışçılar bazen herhangi bir ayı veya nakdi yardımı KAGÖ'lere verirken ilgili varlığın tamamını veya bir kısmını belirli bir amaç ve süre içinde harcanması için özel şart koyabilmekte veyahut şartsız bir şekilde bağış yapabilmektedir (FASB, 1993:7. mad.). KAGÖ'ler bu hususları da dikkate alarak finansal raporlama yapmalıdırlar. Bunun için, örgütler finansal tablolarda varlıkların ve gelirlerin muhasebeleştirilmesinde ve sunulmasında sürekli sınırlandırılmış (Permanent Restricted), geçici sınırlandırılmış (Temporary Restricted) ve sınırlandırılmamış/şartsız (Unrestricted) gelirleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde sınıflandırarak, gerçeğe uygun değerle varlıkları ve borçları raporlamalıdır (FASB, 1993: 116. md. 14).

FASB (1993:116) ABD'de KAGÖ'lerin finansal raporlamasıyla ilgili üç model önermektedir. Modeller Tablo 5'te ve Tablo 6'da sunulmuştur. Ancak ABD'dekinden farklı olarak Türkiye'de derneklerin veya vakıfların finansal raporlama yönteminde varlıkların ve borçların sınıflandırılmasında şartlı ve şartsız ayrımı bulunmamaktadır. Türkiye'de alınan bağış ve yardımlar ve elde edilen bütün gelirler şartlı olarak raporlanmaktadır (Durmuş, 2012:477). Türkiye'de dernekler ve vakıflar yaptıkları giderleri, "amaç ve hizmet giderleri", "personel giderleri" ve "genel giderler" olmak üzere üç başlık altında raporlamaktadır (Sivil Toplum İlişkileri Genel Müdürlüğü, 2019).

Tablo 5: Özet Gelir Tablosu Formatı

	Şartsız	Geçici Sınırlandırılmış	Sürekli Sınırlandırılmış	Toplam
GELİR				
Gelirler, kazançlar ve diğer destekler:				
Bağışlar				
Aidatlar				
Uzun vadeli yatırımlardan gelirler				
Uzun vadeli yatırımlarda net gerçekleşmemiş ve gerçekleşmiş kazançlar				
Şartlı gelirin kısıtlarının ortadan kalkması				
Diğer Gelirler				
Kısıtlamalardan çıkarılan net varlıklar				
Program kısıtlamalarının karşılanması				
Ekipman edinimi kısıtlamalarının karşılanması				
Zaman kısıtlamalarının sona ermesi				
Toplam gelir, kazanç				
Diğer destekler				
TOPLAM GELİRLER, KAZANÇLAR ve DİĞER DESTEKLER				
GİDERLER VE ZARARLAR				
Faaliyet A				
Faaliyet B				
Faaliyet C				
Yönetim Giderleri ve Genel Giderler				
TOPLAM GİDERLER VE ZARARLAR				
Net Varlıklar				
Dönem Başı Net Varlıklar				
Dönem Sonu Net Varlıklar				

Kaynak: Statement of Financial Accounting Standards No. 117 (1993:52-53).

Tablo 6: Kâr Amacı Gütmeyen Örgütlerin Finansal Durum Tablosu Örneği

KÂR AMACI GÜTMEYEN ÖRGÜTLERİN FİNANSAL DURUM TABLOSU ÖRNEĞİ		
VARLIKLAR	20X1	20X0
Nakit ve Hazır Değerler		
Stoklar ve Ön Ödemeli Giderler		
Katkı Alacakları		
Kısa Vadeli Yatırımlar		
Arazi, Bina ve Yatırımla Sınırlı Varlıklar		
Arazi, Binalar ve Ekipman		
Uzun Vadeli Yatırımlar		
Teçhizat		
TOPLAM VARLIKLAR		
TOPLAM VARLIKLAR- YÜKÜMLÜLÜKLER= NET VARLIKLAR		
Satıcılar		
İade Edilebilir Avans		
Ödenecek Hibeler		
Ödenecek Notlar		
Yıllık Ödeme Yükümlülükleri		
Uzun Vadeli Borç		
Toplam Yükümlülükler		
Net Aktifler:		
Şartsız (A)		
Geçici Olarak Sınırlanmış (Not B)		
Kalıcı Olarak Sınırlanmış (Not C)		
TOPLAM NET VARLIKLAR		
TOPLAM VARLIKLAR- YÜKÜMLÜLÜKLER= NET VARLIKLAR		

Kaynak: Statement of Financial Accounting Standards No. 117, (1993:52-53).

27/09/2008 tarih ve 27010 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Vakıflar Yönetmeliğinin 50. maddesine göre, yeni vakıflar ile mülhak, cemaat ve esnaf vakıflarının, muhasebe kayıtlarını Vakıflar Tek Düzen Hesap Planına göre izleyecekler ve giderlerini tek düzen hesap planında yer alan 7/B çeşit esasına göre muhasebeleştirmektedirler. Benzer biçimde Dernekler Yönetmeliğinin 32. Maddesine göre, dernekler Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde yer alan hususlar çerçevesinde muhasebeleştirme işlemlerini yapmaktadırlar.

Dernekler ve vakıflar bağışları, şartlı veya şartsız bağış olarak elde edebilmektedir. Bu iki tür bağışın finansal tablolarda sunulmasında ve muhasebeleştirilmesinde bazı farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin, derneğe veya vakfa belirli özel bir amaç için şartlı bağış verilmesi durumunda, alınan bağış varlık olarak aktifleştirilecek ve muhasebe kayıtlarında alınan gelir 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına veya 480 Gelecek Yıllara Gelirler hesabına kaydedilecektir. Özel şartın gerçekleşmesi durumunda, verilen bağış, ilgili yılda gelir hesabına aktarılarak

muhasebeleştirilecektir (Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ, Şeri No:1, 5. Md.).

102 KASA/BANKA vb.	XX	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına		XX
480 Gelecek Yıllara Gelirler Hesabına		XX

Şartlı varlıktan gelir elde edilmesi durumunda, gelir elde edildiği muhasebe döneminde gelir olarak muhasebeleştirilecektir (Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ, Şeri No:1, 5. Md.). Öte yandan herhangi bir şart koşulmadan bağış elde edilmesi durumunda ise bağış alındığı dönemde gelir olarak muhasebeleştirilir.

Tablo 7: Gelir Tablosu

GELİRLER (TL)	
1. Gelir Toplamı	:
1.1. Üye ödentileri	:
1.2. Yurtdışından alınan yardımlar	:
1.3. Kamu kuruluşlarından alınan yardımlar	:
1.4. Diğer bağış ve yardımlar (Kaynağını belirtiniz .)	:
1.5. Üye ödentileri	:
1.6. İktisadi işletme gelirleri	:
1.7. Finansal gelirler	:
1.8. Diğer gelirler	:
2. Gider Fazlası	:
GİDERLER (TL)	
1. Gider Toplamı	:
1.1. Genel Giderler	:
1.2. Personel Giderleri	:
1.3. Amaca Yönelik Giderler Toplamı	:
1.3.1 Sağlık	:
1.3.2 Sosyal Hizmetler	:
1.3.3 Hayır işleri ve Gönüllü Faaliyetler	:
1.3.4 Eğitim ve Araştırma	:
1.3.5 Kültür, Sanat, Spor	:
1.3.6 Ekonomik Sosyal ve Toplumsal Kalkınma	:
1.3.7 Hukuk İnsan Hakları ve Politika	:
1.3.8 Çevre (Doğa ve Hayvanları Koruma)	:
1.3.9 Uluslararası faaliyetler	:
1.3.10 Diğer	:
1.4. Diğer Giderler (Belirtiniz)	:
2. Gelir Fazlası	:
TOPLAM	:

Vakıflar Genel Müdürlüğünün ve İçişleri Bakanlığı Sivil Toplum ilişkileri Genel Müdürlüğünün yayınladığı yönergeye göre dernekler ve vakıflar gelir tablolarını Tablo 7'deki formata göre düzenlemektedirler. Bu formata göre, dernekler ve vakıflar faaliyet yapılarına uygun olarak elde ettikleri gelir türlerini ve yaptıkları giderleri çeşit esasına göre raporlamaktadırlar

11. KAR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE PERFORMANS ÖLÇÜMÜ

Günümüzde kâr amacı gütmeyen örgütlere (KAGÖ) finansal kaynak sağlayanlar ile KAGÖ'leri yönetenler genelde birbirinden farklı kişilerdir ve KAGÖ'lerde yaşanan bazı finansal usulsüzlükler sebebiyle, KAGÖ'lerin performanslarının incelenmesi önem kazanmıştır. Performans ölçümü ile geri bildirim alınmakta ve örgütsel süreçler daha fazla kontrol edilebilmektedir (Berman, 2006:6).

KAGÖ'lerin performanslarının tespit edilmesine yönelik yapılan çalışmalar incelendiğinde, literatürde finansal ve finansal olmayan performans ölçüm yöntemleri bulunmaktadır (Brown, 2005:318-319). Buna göre KAGÖ'lerde finansal performans (toplam gelir-gider), paydaş performansı (gönüllülerin memnuniyeti, bağışçı sadakati, paydaş kimliği), pazar performansı (imaj, marka itibarı, hizmet kalitesi) ve misyon performansı (misyona ulaşma başarısı) yöntemleri bulunmaktadır (Mihaltan, vd., 2015:369). Ancak KAGÖ'lerin performans ölçüm yöntemleri literatürde tartışmalı bir konudur (Boateng, vd, 2016:59). KAGÖ'lerde performans ölçüm yöntemiyle ilgili herkesin üzerinde uzlaştığı kapsamlı bir model de bulunmamaktadır (Ritchie ve Kolodinsky, 2003:368; Brown, 2005:318; Cameron ve Whitten, 1983: 262-267). Çünkü KAGÖ'lerde performans ölçmenin bazı sınırlamaları bulunmaktadır (Brown, 2005:318). KAGÖ'lerde kuruluş amacının farklı olması (Hofmann ve McSwain, 2013:62) ve KAGÖ'lerin örgütsel amaçlarının soyut olması nedeniyle KAGÖ'lerde performansın ölçülmesi ve başarı göstergelerinin tespit edilmesi ticari işletmelere göre daha zordur (Costa, vd, 2011:473). Bu değerlendirmeler ışığında örgütler kendi örgütsel yapılarını, faaliyet gösterdikleri alanları dikkate alarak bir performans ölçüm yöntemi ve değerlendirme modeli geliştirmeli ve seçmelilerdir (Özhabeş, 2013:59).

11.1. Finansal Bilgiler ve Finansal Performans

KAGÖ'ler ile ticari işletmeleri kesin çizgilerle birbirinden ayırmak zordur (FASB, 1980, NO 4:2). Çünkü KAGÖ'lerde işletmeler gibi faaliyetlerini sürdürmek için

belirli bir gelire veya finansal kaynağa ihtiyaç duymaktadır. Öte yandan işletmelerle KAGÖ'lerin finansal performans ölçüm yöntemleri, misyonları ve paydaşları birbirlerinden farklıdır (Hofmann ve McSwain, 2013:62). İşletmelerde daha çok kâr ön planda iken KAGÖ'lerde misyona ulaşma ön plandadır. KAGÖ'lerde temel finansal performans örgütsel kaynakların belirlenen amaçlar doğrultusunda kullanılmasıyla ve faaliyetlerin etkili, etkin ve verimli bir şekilde yerine getirilip getirilmediği ile ilgilidir (Ling ve Neely, 2013:72; Berman, 2006:3-5; Tinkelman, 2015:377-378).

Finansal performans, örgütlerin yayınladıkları finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanılması suretiyle bazı analizlerin yapılmasıdır (Lee ve Joseph, 2013:2219). KAGÖ'lerin sahip oldukları sınırlı kaynakların örgütsel faaliyetler arasındaki dağılım oranı KAGÖ'lerin başarısını ortaya koyan finansal göstergeler olarak kabul edilmektedir. KAGÖ'lerde genelde, faaliyetlere harcanan giderlerin toplam gelirler içerisindeki payına, genel yönetim giderleri ve bağış toplama için yapılan giderlerin toplamına bakılarak karar verilmektedir (Chen, 2016:1601). Bu kapsamda, KAGÖ'lerde finansal performans iki ölçüm yöntemiyle tespit edilmektedir (Keating vd., 2007:418).

$$\text{Program Rasyosu} = ((\text{Amaç ve Hizmet Giderleri Toplamı}) / \text{Toplam Giderler})$$

$$\text{Bağış Toplama Maliyeti rasyosudur} = (\text{Bağış Toplama Maliyeti} / \text{Toplam Gider})$$

Amaç ve Hizmet Giderleri Toplamı (Program Rasyosu) oranının yüksek olması KAGÖ'lerin kuruluş amaçları için fazla kaynak ayırdığı anlamına gelmektedir (Trussel, 2003:617). Ayrıca KAGÖ'lerin elde ettikleri geliri, kuruluş amaçları için çok yüksek oranda harcaması, bu geliri de çok düşük maliyetle toplanması örgütsel amaç için daha fazla kaynak ayırdığı anlamına gelmektedir (Krishnan, vd., 2006:400).

KAGÖ'lerin çoğunda gönüllü çalışan personel sayısı ve çalışma süresi raporlanmamaktadır. Hâlbuki KAGÖ'lerin performansların doğru olarak ölçülebilmesi için öncelikle KAGÖ'lerin faaliyetlerinde gönüllü çalışan kişilerin sayısı ve çalıştıkları sürelerin bilinmesi ve raporlanması gereklidir. Çünkü gönüllü çalışan kişiler KAGÖ'lere bir ekonomik fayda sağlamaktadır. Bu sebeple, bu ekonomik faydanın da raporlanması gereklidir. Ancak çok az sayıda KAGÖ faaliyetlerinde gönüllü olarak çalışan kişilerin sayısını finansal raporlarında veya yıllık faaliyet raporlarında raporlamaktadır (Callen, 1994:215). Gönüllü çalışan kişi sayısının raporlanmaması durumunda ise, finansal göstergelerin ve kalemlerin doğru bir sonuç vermesi beklenemez.

11.2. Finansal Olmayan Performans Ölçümü

KAGÖ'lerde performans, genelde harcamalar, gelir ve faaliyet gideri oranı vb. finansal performans ölçüm yöntemlerine odaklanmaktadır (Chen, 2016:1602). Öte yandan, KAGÖ'lerde esas olan performans veya başarı, KAGÖ'lerin paydaşlarının ihtiyaçlarını ve kuruluş amaçlarını ne kadar etkili ve verimli bir şekilde karşıladıkları ve bunun raporlanmasıyla ilgilidir (Lee ve Joseph, 2013: 2219). Çünkü salt finansal kaygılar ve ölçümler KAGÖ'ler için kısıtlayıcı rol oynayabilmektedir. Ayrıca KAGÖ'lerde nadiren temel başarı ölçüsü olarak finansal performans ölçüm yöntemleri kullanılmaktadır (Kaplan, 2001:353-354). KAGÖ'lerde performans ölçümü belirlenirken bilançoda veya gelir tablosunda yer alan rakamlarla birlikte, toplumsal hayata olan katkılarına da bakılmalıdır (Gordon, vd., 2010: 221). Çünkü KAGÖ'lerin finansal ve mali sürdürülebilirlik yapısının güçlü olması, örgütsel misyonun başarısını garanti etmemektedir (Moore, 2000:199). Önemli olan bu örgütlerin elde ettikleri finansal kaynakları, örgütün amaçları doğrultusunda etkili ve verimli bir şekilde kullanıp kullanmadıklarıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE ŞEFFAFLIĞIN KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVESİ

Bu bölümde şeffaflık kavramı, şeffaflığın teorik alt yapısı, şeffaflık türleri, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilişkisi, şeffaflık kapsamında paylaşılan finansal ve finansal olmayan bilgiler ve dünyada farklı ülkelerdeki şeffaflık türleri ele alınmıştır.

1. ŞEFFAFLIK KAVRAMI

Son dönemde siyaset, ekonomi, iletişim, işletme gibi birçok alanda tartışılan, herkesin üzerinde uzlaştığı bir modeli ve tanımı olmayan (Lowatcharin ve Menifield, 2015:103; Galvez Rodriguez, vd, 2012:663), çeşitli bağlamlarda (Hyndman ve McConville, 2016:845; Ball, 2009:303) ifade edilen günümüzün popüler kavramı olan şeffaflık, kurumsal yönetimin bir unsurudur (Poroy Arsoy, 2008:18). Şeffaflık, kurumsal yönetim anlayışı içinde, kuruluşların sır niteliğinde olmayan ve henüz kamuya açıklanmayan bilgileri hariç olmak üzere, kuruluşla ilgili bazı finansal ve finansal olmayan bilgilerin kapsamlı olarak, tam zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, kolayca analiz edilebilir, düşük maliyetle ve kolayca erişilebilir bir şekilde kamuoyuna veya ilgili kişilere (Sermaye Piyasası Kurulu, 2005:20), gönüllü veya zorunlu olarak paylaşılmasıdır (Charity Navigator, 2019). Yani şeffaflık kuruluşların finansal ve finansal olmayan bilgilerini belirli ilkeler ve standartlar çerçevesinde belirli araçlarla paylaşmalarıdır (Rawlins, 2009:75-76).

Grimmelikhuijsen ve Welch (2012: 563) de şeffaflığın dış paydaşların örgütlerin faaliyetlerini, performansını izlemeleri ve değerlendirmeleri için yapılan bilgi paylaşımı olduğunu ifade etmektedirler. Yapılan açıklamadan da anlaşılacağı üzere, şeffaflık aslında taraflar arasında bilinçli bir bilgi alışverişidir. Şeffaflıktaki amaç, örgütlerin faaliyetleriyle ilgilenen kişilerin doğru karar vermesini sağlayacak bilgilerin internet siteleri, gazeteler ve yıllık faaliyet raporları gibi iletişim araçlarıyla paylaşılmasıdır.

Saydamlık ve açıklık gibi eş anlamlarda kullanılan şeffaflık kavramı, Türkçe Büyük Sözlükte “İçinden ışığın geçmesine ve arkasındaki şeylerin görülmesine engel olmayan cisim” olarak tanımlanmaktadır (TDK Büyük Sözlük, 2018). Yani şeffaflığın temelinde olguların veya olayların herhangi bir engel olmadan görünme ilkesi

yatmaktadır. Bu bağlamda, şeffaflık kavramı örgütler açısından düşünüldüğünde, paydaşların bazı örgütsel bilgilere belirli ilkeler çerçevesinde erişebilmesi veya örgütlerdeki bazı karar süreçlerinin ve faaliyetlerinin görünür olmasıdır (Garsten ve Montoya, 2008:1; Han, 2020:103). Örgütlerdeki faaliyetlerin ve finansal işlemlerin görünürlük kazanması raporlar ve bilgiler aracılığıyla yapılmaktadır. Ayrıca yapılan raporlamayla ve paylaşılan bilgilerle örgütlerle paydaşlar arasında iletişim de olmaktadır (Topçu ve Korkmaz, 2015:15).

Uluslararası Şeffaflık Derneği (2018) yaptığı bir tanımında, “Şeffaflık kararların, kurallar ve düzenlemeler çerçevesinde alınması, alınan kararlardan etkileneceklerin ilgili bilgiye erişiminin olması ve ilgili bilginin de ulaşılabilir, anlaşılır ve somut olmasıdır” demektedir. Yine yapılan başka bir tanımda KAGÖ’lerde şeffaflık, “örgütün misyonu, yaptıkları faaliyetler, karar süreçleri, mali durumu ve yönetişimi hakkında bir örgütten topluma sürekli bilgi akışı” olarak ifade edilmektedir (BoardSource, 2010: 366). Yani, şeffaflık yalnızca faaliyetlerin bitiminde değil, faaliyetlerin planlama, gerçekleşme ve sonuç aşamalarındaki ve ayrıca geri bildirim yönüne yönelik ilkeleri de kapsamaktadır (TKYD, 2014:15). Bu anlamda, örgütsel ve finansal bilgilerin paylaşılması, sadece belirli bir süreçte yapılan faaliyet olarak kabul edilmemelidir.

1990’lardan sonra KAGÖ’lerin sayısının ve faaliyet alanlarının önemli düzeyde artmasıyla ve KAGÖ’lerde yaşanan bazı skandallarla birlikte şeffaflığa ve hesap verilebilirliğe olan ilgi artırmıştır (Arvidson, 2014:9). KAGÖ’lerde şeffaflık, yapılan faaliyetler, faaliyetlerin sonuçları, finansal kaynakların elde edilme yöntemleri, finansal kaynakların yapısı ve gider yerleri vb. sır niteliğinde olmayan bilgilerin; örgütsel misyon ve sorumluluklar çerçevesinde belirli araçlarla paylaşılmasıdır. Diğer bir ifade ile KAGÖ’lerde şeffaflık, örgütlerin finansal ve performans sonuçları ile ilgili bilgilerinin belirli ilkeler çerçevesinde ilgi duyan kişilere paylaşılmasıdır (Lee ve Joseph, 2013:2219).

2. ŞEFFAFLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK İLİŞKİSİ

Uygunluk (Compliance), yanıt verme (Answerability or Justification), yaptırım (Enforcement or Sanctions) ve Şeffaflık olmak üzere hesap verilebilirliğin dört unsuru bulunmaktadır (Ebrahim ve Weisband, 2007:5). Bu kapsamda hesap verilebilirliğin sağlanması için öncelikle paydaşların şeffaflık kapsamında bilgi edinmesi ve diğer üç unsurun olması gereklidir.

KAGÖ'ler (1) mali dürüstlük ve usulsüzlükten kaçınma, (2) iyi yönetim, (3) misyona bağlılık ve (4) kaynakların etkili bir şekilde kullanma sorumluluğuyla ilgili (Brody, 2003:475-476) paydaşlarına karşı sorumludurlar. KAGÖ'lerin bu sorumluluklarıyla ilgili paydaşlarına bilgi vermesine şeffaflık denilmektedir.

KAGÖ'ler finansal, ahlaki ve sosyal, misyon veya hedeflere ulaşma sorumluluğu olmak üzere üç alanda paydaşlarına karşı sorumludurlar (Costa, vd., 2011: 477-478). Yine KAGÖ'ler finansal ile finansal olmayan performansları ve ahlaki sorumlulukları (Dainelli, 2012:654) hakkında paydaşlarına hesap vermek zorundadır. Bu sorumlu davranışlara uyum, KAGÖ'ler ile paydaşlar arasındaki güveni tesis etmektedir. Bu sebeple, örgütler söz konusu bu sorumlulukları hakkındaki bilgileri şeffaflık ilkeleri çerçevesinde paydaşlarına sunmaya çalışmaktadır. Böylelikle hem KAGÖ'ler uzun vadede hayatta kalmaya hem de finansal kaynak ve insan kaynağını elde etmeye ve toplumsal meşruiyeti elde etmeye çalışmaktadırlar.

3. ŞEFFAFLIK KAPSAMINDA PAYLAŞILAN BİLGİLERİN TAŞIMASI GEREKEN ÖZELLİKLER

Şeffaflık kavramını örgüt içi bütün süreçlerin ve faaliyetlerin olduğu gibi veya örgütle ilgili bütün ilgili veya ilgisiz bilgileri kamuoyuna duyurmak ve sunmak olarak algılamamak gerekir. Şeffaflık kapsamında paylaşılan bilgilerin belirli ilkeleri ve standartları taşımaları gereklidir. Bu kapsamda KAGÖ'lerin açıkladıkları bilgilerin ilgili, güvenilir, zamanlı ve ihtiyaca uygun olması gereklidir (Yasmin, vd, 2014: 104). Benzer şekilde şeffaflık ilkesi açıklık ve iletişim unsurlarını içermelidir (Gürkaynak, 2014). Açıklık unsuru, bilgiye erişim ile ilgilidir. İletişim unsuru ise KAGÖ'lerden paydaşlara ve paydaşlardan da KAGÖ'lere geri bildirim olması ilkesiyle ilgilidir.

Literatürde şeffaflık kavramı çok yönlü bir olgu olarak algılanmakta (Rocha Valencia, vd., 2014:2523) ve şeffaflık kapsamında paylaşılan bilgilerin bazı nitelikleri taşınması gerektiğine yönelik çok sayıda yaklaşım bulunmaktadır. Bu kapsamda Schnackenberg ve Tomlinson (2016: 1792-1793), şeffaflık kapsamında paylaşılan bilgilerin (1) kamuoyunu aydınlatması, tam zamanında ve açık yöntemle (2) bilgilerin açıklık yöntemi çerçevesinde paydaşların bilgileri anlamasını kolaylaştıracak ve anlam karmaşıklığını azaltacak (3) doğru, hatasız ve yanlış olmayacak bir şekilde paylaşılmasını gerektiğini ifade etmektedirler. Aynı zamanda şeffaflık yeterli açıklamayı, denetim

sürecinin açıklığını ve açıklanan bilgilerin hazırlanmasında kullanılan ilkelerin de açıklanmasını içermektedir. Ayrıca kamuoyuyla paylaşılan bilgilerin örgütleri denetlemeye imkân verecek nitelikte olması gerekmektedir (Özhabeş, 2013:18).

Şeffaflık bilginin yayılması ile ilgidir (Pasquier ve Villeneuve, 2007:148). Bilginin iletişimde gönderici ve alıcı taraf bulunmaktadır. Bilgiler hem alıcının hem de göndericinin durumu dikkate alınarak uygun bir sistemle, görünürlük, tahmin edilebilirlik ve anlaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde sunulmalıdır (Gray ve Kang, 2014:459). Ayrıca, KAGÖ'lerin şeffaflık çerçevesinde paydaşlara, başışçılara, devlete ve diğer kişilere yeterli seviyede bilgiyi verebilmesi için öncelikle bilgileri sağlayacak uygun muhasebe ve bilgi sistemini de kurmaları gerekir.

Şeffaflık örgütsel politika ve programlarla ilgili olan bir kavramdır. Bu çerçevede herhangi bir örgütte şeffaflığın uygulanabilmesi için örgütün programlarında ve politikalarında buna yönelik bir ilkenin olması gereklidir. Şeffaflığın kimin için yapılacağı, bilgilerin nasıl kullanılacağı, kararların nasıl alınacağı ve bilgilerin nasıl paylaşılacağıın da belirlenmesi gerekir (Ball, 2009:303).

4. ŞEFFAFLIK UYGULAMASININ TEORİK ÇERÇEVESİ

Vekalet Teorisi gereği, günümüzde KAGÖ'lere finansal kaynak sağlayanlar ile bu kuruluşları yönetenler genelde birbirinden farklı kişilerdir (Gordon ve Khumawala 1999: 47). Bu ise kuruluşlarda bazı usulsüzlüklerin yaşanmasına, taraflar arasında çıkar çatışmasına ve güvensizliğe neden olabilmektedir. Bu kapsamda (Han, 2017:70), şeffaflığın tarafların birbirlerine güven duymamaları veya birbirlerinden şüphe duymaları durumunda ortaya çıkacağını ifade etmektedir. Yine söz konusu yazar şeffaflığın, artan güvensizlik ve şüphe nedeniyle kontrole önem veren bir toplumun göstergesi olduğunu ifade etmektedir. Çünkü kuruluşlarda yaşanan finansal skandallar ve usulsüzlükler nedeniyle kuruluşlarda güvene dayalı ilişki yerine, kontrole dayalı ilişkiyi gerekli kılmıştır (Anheier, 2005:240). Örgütsel varlıkların usulsüz bir şekilde kullanılması ve finansal raporlarda yapılan usulsüzlükler nedeniyle finansal ve finansal olmayan faaliyetlerin standartlara ve kurallara uygunluğunu teyit ve kontrol etmek, hesap verebilirlik için paydaşlar bilgi elde etmektedirler.

Şeffaflık ve hesap verebilirlik usulsüzlüklerin önlenmesinde tam bir güvence sağlamasa da KAGÖ'lerin, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerine göre hareket etmeleri,

aldıkları bağış ve yardımları usulsüz bir şekilde kullanma ihtimalini azaltır (AçıkAçık, 2019). Usulsüzlüklerin önlenmesinde esas olan örgütlerin yönetimlerinin bu konudaki kararlılıklarıdır (Uluslararası Şeffaflık Derneği, 2019). Bu kapsamda, Han (2017:23)'ın belirttiği üzere “şeffaflık ile hakikat özdeş değildir.” KAGÖ’lerde şeffaflık ilkelerinin uygulanması örgütsel faaliyetlerin bütün politikalara veya kurallara uygun yürütüldüğüne dair paydaşlara tam bir güvence vermemektedir. Sadece şeffaflık ile örgütlerde faaliyetlerin gizli kalmadığına, görünür olduğuna ve örgütsel faaliyetlerin sunulan bilgilerle somut hale getirildiğine dair paydaşlara kısmi fikir vermektedir. Şeffaflık ile paydaşlar KAGÖ’lerin yöneticilerine baskı oluşturmaktadır. Ayrıca, bir örgüt veya kuruluş yaptığı iş ve işlemlerin kurallara veya politikalara uygun olduğundan ne kadar emin ise o kadar şeffaf davranır. Şeffaf davranan kuruluşlar paydaşlarına güven verebilmektedirler (Aksoy, 2020).

Stiglitz (1999:23), “Herhangi bir kurumun hata yapmayacağını veya üstlenilen faaliyetleri mükemmel bir şekilde yerine getireceğini iddia etmek, gerçekleri hiçe saymaktır” demektedir. Aynı konuşmada Stiglitz (1999:23), şeffaflığın insanın hata yapabilme kabulüne dayanmakta olduğunu ifade etmektedir. Bu sebeple, denge ve kontrol sistemlerine sahip olduğumuzu veya sistemlerini oluşturduğumuzu ifade etmektedir. Bu anlamda şeffaflık, bu tür kontrollerin ve dengenin etkin bir şekilde işlemesi için bir ön koşul olarak görülebilir. Çünkü tam zamanlı ve doğru bilgi olmadan paydaşların, yöneticilerin sorumlulukları ile ilgili hesap sorabilmesi mümkün değildir (Burger ve Owen, 2010:1264). Şeffaflık bu işlevi yerine getirmektedir.

Son dönemde kuruluşlara finansal kaynak sağlayanlar ile kuruluşları yönetenler genelde birbirlerinden farklı kişilerdir. Bu durum ise bazen kuruluşlarda bazı usulsüzlüklere ve taraflar arasında çıkar çatışmasına neden olabilmektedir. Bu kapsamda KAGÖ’lerde kaynakların usulsüz kullanımı, KAGÖ’lerin faaliyetlerine yönelik şüpheler (Murtaza, 2012:111-112), KAGÖ’lerin varlıklarının kötü kullanımı ve finansal tablolarında yapılan usulsüzlükler gibi çeşitli hususlar sebebiyle şeffaflığa olan gereksinim artmıştır (Greenlee, vd., 2007:678-679).

Şeffaflık çerçevesinde paylaşılan raporların ve bilgilerin hazırlanması belirli bir zaman ve maliyet gerektirmektedir (Uzun, 2016:51). Ayrıca örgütsel bazı bilgilerin paylaşılması konusunda kuruluşların bazı endişeleri bulunmaktadır. Bu sebeplerden

dolayı bazen KAGÖ'ler, hesap verebilirlik ve şeffaflık konularında duyarsız kalabilmektedir.

5. KAGÖ'LERDE ŞEFFAFLIK YAPISI

KAGÖ'lerde yönetimin ve kurucuların etkisi genelde diğer kuruluşlara göre daha fazla olduğu için şeffaflık kapsamında açıklanan bilgilerin içeriği daha çok KAGÖ yöneticilerinin takdirine bağlıdır. Bu çerçevede, bir kuruluşta şeffaflık için önce şeffaflık kültürünün olması gereklidir (Lee ve Joseph, 2013:2219). KAGÖ'lerde şeffaflık kültürü oluşturma sorumluluğu üst yönetime aittir. Şeffaflık kültürü için öncelikle liderliğin kararlılığı (leadership commitment), şeffaflığı sağlayacak resmi politika ve programlar (formalized processes), uygulama (eğitim) programları (training programs.), paydaşlarla iletişimi (communication with stakeholders) sağlayacak sistemin oluşturulması gereklidir (Borgia, 2005:23-24).

Kuruluşların ahlaki (Cabedo, vd., 2018:330) ya da yasal (Ball, 2009:298) nedenlerle bilgiyi paylaşma sorumlulukları bulunmaktadır (Nair, 2019:330). Bu kapsamda Lowatcharin ve Menifield (2015:104) şeffaflığın iki yaklaşımla anlaşılabilirliğini ifade etmektedirler. Buna göre ilk yaklaşımda “dış paydaşların bilgiye ulaşma isteği” bulunmaktadır. İkinci yaklaşımda ise, “kuruluşların paydaşlarını bilgilendirilme sorumluluğu” yer almaktadır. Kuruluşlar ne kadar bilgi paylaşırlarsa paylaşırlar dış veya iç paydaşlar, paylaşılan bilgilere gerekli önemi vermiyor ve bilgileri incelemiyorlarsa şeffaflık kapsamında yapılan harcamalar da gereksiz ve anlamsız olmaktadır. Bu anlamda, dış ve iç paydaşların KAGÖ'leri şeffaflığa teşvik etmesi gereklidir. Bu konuda KAGÖ'lerin sundukları raporlara veya bilgilere yeterli önemi vermesi gereklidir.

6. KAGÖ'LERDE ŞEFFAFLIK UYGULAMALARI

Literatürde herkesin üzerinde uzlaştığı KAGÖ'lere yönelik bir şeffaflık modeli bulunmamaktadır (Özhabeş, 2013:18; Galvez Rodriguez, vd, 2012:663). Şeffaflığın uygulanması örgütlerin yapısına göre bazı farklılıklar gösterebilmektedir (Meydanoğlu ve Zivali, 2011:7). Kuruluşlar faaliyet gösterdikleri ülke yasaları, finansal ve finansal olmayan durumlarını da dikkate alarak bir şeffaflık modeli geliştirmedirler (Kundeliene ve Leitoniene, 2015:341; TKYD, 2014:17). Bu çerçevede, örgütlerin faaliyet alanları, kaynak yapıları vb. hususları dikkate alarak tam zamanlı, karşılaştırılabilir bilgileri

kamuoyuyla paylaşmaları ve bu bilgilerden yararlanacak olan ilgili kişilerin de bilgileri en kolay şekilde elde etmeleri gerekmektedir.

KAGÖ'lerin internet sitelerinde veya faaliyet raporlarında şeffaflık kapsamında sunmaları gereken finansal veya finansal olmayan bilgiler ile ilgili çok sayıda çalışma yapılmıştır. Buna göre, (Lee ve Joseph, 2013:2221) yaptıkları çalışmada KAGÖ'lerin şeffaflığını 1) örgütlerin vizyon ve misyonları 2) performans hedefleri ve çıktıları 3) başarı hikayeleri ve sertifikaları 4) genel toplumsal etkiler 5) personel listesi 6) yönetim kurulu listesi ile ilgili bilgiler açısından değerlendirmişlerdir. Yine Rey-Garcia vd. (2012:82-83) yaptıkları benzer bir çalışmada, (1) iletişim bilgileri, (2) örgütün misyonu, (3) program ve yapılan faaliyetler, (4) yönetim listesi, (5) mütevelli heyeti listesi, (6) finansal bilgiler ve (7) kurumsal bilgiler açısından KAGÖ'lerin şeffaflığını incelemişlerdir. Ayrıca, GuideStar (2008:10) isimli sivil toplum kuruluşu tarafından yayımlanan "The State of Nonprofit Transparency, 2008 Voluntary Disclosure Practices" adlı raporda, (1) yıllık faaliyet listesi, (2) yönetim ve personel listesi, (3) yasal statü, (4) yıllık faaliyet raporu, (5) bağımsız denetimden geçmiş faaliyet raporu ve (6) gizlilik politikası gibi bilgiler şeffaflık değerinin hesaplanmasında kullanılmaktadır. Yine "Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği tarafından hazırlanan Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında Sivil Toplum Kuruluşları Yönetim Rehberi" (2014:19-39) adlı rehberde, (1) örgütün kurumsal yapısı, (2) iletişim bilgileri, (3) örgütün mali ve mali olmayan politikaları (paydaşların hakları), (4) örgütün yönetim kurulu üyeleri ve yönetim kurulu üyelerinin sorumlulukları, (5) üst yönetim hakkında bilgiler, (6) politikalar ve projeler, (7) misyon ve vizyon, (8) dönem içerisinde yapılan faaliyetler ve (9) önemli olaylar ile ilgili bilgiler KAGÖ'nün şeffaflığının tespit edilmesinde kullanılan kriterlerdir. Aynı şekilde Zainon ve diğerleri (2014:44) yaptıkları çalışmada; (1) örgütsel veya kurumsal bilgiler, (2) finansal bilgiler, (3) gelecekle ilgili proje ve stratejiler, (4) örgütün misyon ve vizyonu ve (5) finansal olmayan faaliyetler ilgili bilgileri KAGÖ'lerin şeffaflık değerinin hesaplanmasında kullanmışlardır.

Seville (1987:375) KAGÖ'lere bağışta bulunanlara yönelik yaptığı çalışmada, bağışçıların finansal ve finansal olmayan bilgilere önem verdiklerini tespit etmiştir. Bu kapsamda, bağışçılar, finansal bilgiler, varlıklar ve borçlar, gelirler ve gelir kaynakları, giderlerin sınıflandırılması, borçların kullanım alanı, gelirlerin örgütsel amaçlar için kullanım dağılımı, bağış toplama maliyeti, şartlı olarak elde edilen gelirler ve bu gelirlerin

kullanımı, planlanan ve gerçekleşen bütçenin karşılaştırılması, gerçekleşen faaliyetler, yönetimin ve örgütün yasal yükümlülükler ile ilgili bilgiler kullanıcılar tarafından yararlı bulunmuştur.

Uluslararası Sivil Toplum Kuruluşları Birliği (The World Association of Non-Governmental Organizations) tarafından yayımlanan raporda KAGÖ'lerin temel finansal bilgilerinin, yönetim yapısının, faaliyetlerinin ve görevli listelerinin kamuoyunun incelemesine açık ve erişilebilir olması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca, rapora göre KAGÖ'ler yaptıkları faaliyetleri, gelirlerinin kaynağını ve bu gelirlerin nasıl kullanıldığına ilişkin bilgileri de kamuoyuna sunmalıdır demektir (Özhabeş, 2013:21). Benzer şekilde, Amerika Birleşik Devletlerinde yayımlanan Hayırseverlik Kuruluşlarının Şeffaflık, Yönetişim, Hesap Verilebilirliğinin Güçlendirilmesi (Strengthening Transparency, Governance, Accountability of Charitable Organizations) isimli raporda "Her hayır kurumu, faaliyetlerinin sonuçlarını değerlendirmek için kullandığı yöntemler de dahil olmak üzere, faaliyetleri hakkında detaylı bilgileri internet sitelerinde ve diğer iletişim araçlarında yer vermelidir" denilmektedir (Independent Sector 2005:5).

KAGÖ'ler, genelde gönüllü olarak ve yasal düzenlemeler kapsamında yıllık faaliyet raporları, broşürler ve internet siteleri vasıtasıyla finansal (bilanço, gelir ve gider tablosu) ve finansal olmayan (görevli ve kilit personel listeleri, misyon, organizasyon yapısı ve program hedefleri; kuruluşun tarihi ve yapılan faaliyetler, gelecek planları, bağışçı listeleri) bilgileri kamuoyu ile paylaşmaktadırlar.

7. ŞEFFAFLIK TÜRLERİ

Örgütler, "Örgütsel (Kurumsal) şeffaflık", "Finansal Şeffaflık (Muhasebe ve Bütçe)", "Yönetim Uygulamaları Şeffaflığı (Politika ve kararların alınması)" ve "Belge Şeffaflığı" (Pasquier ve Villeneuve, 2007: 148-149), alanlarında paydaşlarını bilgilendirmektedir. Örgütsel şeffaflık, kuruluşun kurumsal yapısı, yasal statüsü, karar organı, adresi ve iletişim bilgileri ile ilgili olan şeffaflıktır. Finansal şeffaflık ise, KAGÖ'lerin finansal tablolarının içeriklerinin ve dipnotlarının paylaşılmasıyla ilgilidir. Yönetim uygulamaları şeffaflığı ise, yöneticilerin aldıkları karar ve örgütü yönetmeyle ilgili olan şeffaflık türüdür. Belge şeffaflığı da örgütsel belgelerin paylaşılması ile ilgilidir.

Örgütler ya yasal düzenlemeler çerçevesinde yapılan "Yasal Şeffaflık" ya da iç

düzenlemeler çerçevesinde “Gönüllü Şeffaflık” yöntemiyle paydaşlarını bilgilendirmektedir (Sáez-Martín, vd., 2017:1709; Dye, 1990:2). Bu iki şeffaflık yöntemi arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Yasal düzenlemeler nedeniyle paydaşları bilgilendirmede daha çok yasaların öngördüğü düzenlemelere uyum adına KAGÖ’ler, finansal veya finansal olmayan bilgileri kamuoyuna açıklamaktadırlar. Gönüllü şeffaflık yönteminde ise, KAGÖ’ler gönüllü olarak “iç düzenlemeler” ve “etik ve ahlaki değerler” çerçevesinde paydaşlarını bilgilendirmektedirler. Türkiye’de KAGÖ’lerin finansal ve finansal olmayan bilgilerinin paylaşılmasıyla ilgili çok az sayıda yasal düzenleme bulunmaktadır. Bu sebeple, KAGÖ’ler gönüllü şeffaflık kapsamında, daha çok ahlaki veya etik değerler çerçevesinde kamuoyuna açıklama yapmaktadırlar.

Paydaşlar açısından şeffaflık, iç şeffaflık ve dış şeffaflık olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Macleay, 2011:104). İç şeffaflık, örgütün iç paydaşlarına (çalışanlar, yönetim, vb.) yönelik olan bilgi paylaşımıdır. Dış şeffaflık ise, örgütün dış paydaşları olan bağışçılara, devlete, topluma yönelik olan bilgi paylaşımıdır. Bu iki şeffaflık yöntemi birbirleriyle bağlantılıdır. Örneğin, örgütün iç şeffaflığının kuvvetli olması dış şeffaflık seviyesini de etkilemektedir (Meydanoğlu ve Zivali, 2011:7-8).

Vaccaro ve Madsen (2009:113), statik ve dinamik olmak üzere iki çeşit şeffaflık türü olduğunu ifade etmektedirler. Buna göre statik şeffaflıkta, uygulamada en çok karşılaşılan, kuruluşlar ile paydaşları arasında tek yönlü bilgi alışverişi olmaktadır. Dinamik şeffaflıkta ise, paydaşlar arasında karşılıklı iletişim ve bilgi alışverişi olmaktadır. Aslında şeffaflık kavramından anlaşılması gereken örgütle paydaşlar arasında karşılıklı bir bilgi alışverişinin olmasıdır. Böyle bir iletişim yönteminde taraflar arasında geri bildirim de olmaktadır.

Fox (2007:666) şeffaflığı Opak (bulanık) şeffaflık ve açık şeffaflık olarak ikiye ayırmaktadır. Fox (2007:668)’a göre, opak ya da bulanık şeffaflık, karar verme yöntemleri ve faaliyetlerin sonuçları ile ilgili açıklamaların yapılmadığı şeffaflık türüdür. Açık şeffaflık ise, bilgi erişim politikaları ve kurumsal performans ile ilgili bilgilerin açıklandığı, yetkililerin sorumluluklarını ve finansal kaynakların nasıl harcandığını belirten şeffaflık türünü ifade eder (Fox 2007:668).

8. ŞEFFAFLIK KAPSAMINDA AÇIKLANAN BİLGİLER

KAGÖ’lere finansal destek veren kişiler, KAGÖ’lerin faaliyetlerini etkin bir

şekilde yerine getirip, getirmediklerini belirli aralıklarla yayımlanan faaliyet raporları ve finansal tablolar vasıtasıyla kontrol edebilmektedirler (Parsons, 2003:104; Parsons, 2007:190). Bunun için bağışçuların verecekleri kararların doğruluğu, KAGÖ'ler tarafından sunulan bilginin doğruluğuyla ve bilgilerin içerikleriyle ilgilidir.

Şeffaflık, kuruluşla ilgili olan bütün bilgilerin kamuoyuna açıklanması olarak algılanmamaktadır. Şeffaflık, paydaşların doğru kararlar verebilmesini sağlayacak ilgili, zamanlı, karşılaştırılabilir ve ulaşılabilir ilkelerine sahip olan bilgilerin açıklanmasıdır. Bu kapsamda KAGÖ'ler faaliyet gösterdikleri sektör, faaliyet yapıları, finansal yapıları vb. hususları dikkate alarak raporlar hazırlamalıdır. Hazırlanan ve paylaşılan raporların KAGÖ'lerin yönetişimi, finansal durumu ve performansı hakkında değerlendirme yapılmasını sağlayacak; güvenilir, tam zamanlı ve karşılaştırılabilir bilgiyi paydaşlar elde etmelidirler.

KAGÖ'ler finansal bilgiler, temel kurumsal bilgiler, örgütsel politika ve prosedürler, KAGÖ'lerin misyon ve vizyonu ve gerçekleşen faaliyetler, KAGÖ'lerin iletişim bilgileri ve adresi, yönetim kurulu ve denetim kurulu listesi ve yapısı ve örgütlerin sahip oldukları etik ilkeler ve politikalar ile ilgili kamuoyuna yapılan bilgilendirmeler veya açıklamalar şeffaflık kapsamında değerlendirilebilir (TKYD, 2014:41). Bu çalışmada şeffaflık kapsamında ele alınan bilgiler aşağıdaki alt başlıklarda açıklanmıştır.

8.1. Kâr Amacı gütmeyen Örgütlerin Mali Durumu ile İlgili Bilgiler

KAGÖ'lerde şeffaflık genelde finansal kaynakların elde edilmesiyle ve kullanımıyla önemli derecede ilgili olan bir kavramdır (Akgün ve Bilgihan, 2011:20). Bu kapsamda şeffaflık kavramı da denilince genelde ilk olarak finansal bilgiler akla gelmektedir. Paydaşlar finansal bilgiler vasıtasıyla verilen bağışın verilmiş amacı doğrultusunda etkili ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığıyla ilgili değerlendirmeyi yapabilmektedir (Parsons, 2007:181-182).

Kamusal kaynakları doğrudan veya dolaylı kullanan KAGÖ'lerin paydaşları diğer kuruluşlara göre daha fazladır (Dainelli, 2013:651) ve paydaşları bütün toplumdur. Bu sebeple, KAGÖ'lerin finansal tablolardan yararlanan kullanıcı sayısının işletmelere göre daha fazla olduğu ifade edilebilir. Örneğin, Kızılay'ın paydaşı Türkiye'de faaliyet gösteren birçok şirketin paydaşından daha fazladır. Kamusal kaynak kullanan KAGÖ'lerin paydaş sayısının çok fazla olması ve paydaşların muhasebe bilgisi

seviyesinin yeterli düzeyde olmaması nedeniyle paylaşılan finansal bilgiler basit, anlaşılabilir olma gibi bazı ilkeleri içerecek şekilde olmalıdır.

KAGÖ'lerin çoğunda muhasebe bilgi ve iç kontrol sistemi zayıftır. Yine finansal bilgi kullanıcılarının çoğu finansal tabloların nasıl yorumlanacağı hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi değildir. Bu sebeple, KAGÖ'lerde çok az sayıda bilgi kullanıcısı KAGÖ'lerin performans sonuçları ile ilgilenmekte ve bu bilgileri karar alım süreçlerinde kullanmaktadır (Uysal ve Kurt, 2016: 1556).

KAGÖ'lerin kamuoyuna açıkladıkları finansal ve finansal olmayan raporların kısa, anlaşılabilir, uygulanabilir ve tam zamanlı olması gereklidir (Coy ve Dixon, 2004:83-84). Raporlarda yöneticilerin görüşünün çok ayrıntılı olması finansal veya finansal olmayan bilgi kullanıcılarını yanlış yönlendirebilmektedir. Bu sebeple, paydaşlara sunulacak olan bilgiler, belirli ilkeleri içerecek şekilde kısa ve öz olmalıdır.

KAGÖ'lerin internet sitelerinin içerik analiz yöntemiyle incelendiği çalışmalarda, örgütün misyonu ve vizyonunun açık bir şekilde tanımlanması, örgütle ilgili temel bilgiler (hukuki yapısı, yıllık faaliyet raporları, kurumsal yapısı vb.), örgütün finansal durumu ile ilgili bilgiler açısından KAGÖ'lerin şeffaflık değeri araştırılmıştır (Xue ve Niu, 2019:313; Saxton ve Guo, 2011:280; Lee ve Joseph, 2013:2221).

Tablo 8: Finansal Şeffaflık Kriterleri

1	Özet bilanço bulunmaktadır.
2	Detaylı bilanço bulunmaktadır.
3	Özet gelir tablosu (sadece ana kalemler) bulunmaktadır.
4	Gelirler detaylı bir şekilde sınıflandırılmıştır.
5	Yönetime ve çalışanlara yapılan ödemeler ayrıca raporlanmıştır.
6	Kurumun gerçekleştirdiği projelere ilişkin harcamalar detaylı bir şekilde gösterilmiştir.
7	İlişkili taraflarla yapılan işlemlere yer verilmiştir.
8	Diğer çeşitli finansal raporlar (bütçe, performans değerlendirme vb) bulunmaktadır.
9	Denetleyici kurumlara verilen beyannameler (dernekler beyannamesi gibi) bulunmaktadır.
10	Bağımsız denetim yapıldığı bilgisi/notu var.
11	Bağımsız denetim raporunun bir kopyası internet sitesinde var.
12	Kurumun etkin bir muhasebe sistemi (yazılı yönerge, çalışan yetkinliği vb) var.
13	Geçmiş dönemlere ait finansal bilgiler var

Kaynak: Güner (2019:3250).

Son dönemde yapılan çalışmalar incelendiğinde kuruluşların resmi internet

sitesinde sundukları finansal bilgiler, genelde finansal şeffaflık değerinin hesaplanmasında kullanılmaktadır (Güner, 2019; Lee, vd., 2012; Saxton ve Guo, 2011; Saxton, vd., 2012; Galvez Rodriguez vd., 2016). Bu kapsamda Güner (2019:3250) Türkiye’de yaptığı çalışmada sivil toplum kuruluşlarının internet sitesi finansal şeffaflık seviyesini Tablo 8’de yer alan 13 kriter çerçevesinde hesaplamıştır. Ayrıca Galvez Rodriguez vd. (2016:70-71) bu alanda yaptıkları çalışmada Tablo 9’daki kriterleri kullanmışlardır.

Tablo 9: Finansal Şeffaflık Kriterleri

	Taylor vd. (2010)	Kang ve Norton (2001)	Waters (2007)	Goatman ve Lewis (2007)	Greenberg ve MacAnlay (2009)	Saxton ve Guo(2011)	Gandia (2011)
Finansal Şeffaflık							
1. Finansal Tablolar	X			X			X
2. Yıllık Bütçe					X		X
3. Uluslararası Kuruluşlar Fonları							
4.Kamusal Bağış ve Fonlar		X					
5. Üyelerin Bağışları		X					
6.Mal veya Hizmet Satışından Elde Edilen Gelir		X					
7. Finansal Gelirler						X	X
8.Özel Sektörden Gelir		X					
9. Diğer Kaynaklardan Gelirler							
10. Toplam Gelir		X					X
11. Özellikli Fonlar		X					
12.Amaç Giderleri						X	X
13. Kaynakların Projelere Göre Dağılımı							X
14. Vergi Yükümlülükleri						X	X
15. Toplam Giderler							X
16. Bağış Toplama Politikası							X
17.Temel Gelir Kaynağı							X

Kaynak: Galvez-Rodriguez vd., (2016:70-71).

Finansal performans analizi örgütlerin yayımladıkları finansal raporlarda yer alan bilgilerin kullanılması suretiyle yapılmaktadır (Lee ve Joseph, 2013:2219). KAGÖ’lerde genelde, faaliyetlere harcanan giderlerin toplam gelirler içerisindeki payı, genel yönetim giderleri ve bağış toplama gideri gibi sayılar önemli finansal performans göstergeleridir (Chen, 2016:1601). KAGÖ’lerin sahip oldukları sınırlı kaynakların örgütsel faaliyetler arasındaki dağılım oranı KAGÖ’lerin başarısını ortaya koyan önemli bir finansal gösterge

olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda, *Program Rasyosu = ((Amaç ve Hizmet Giderleri Toplamı) /Toplam Giderler)*, ikincisi ise (*Bağış Toplama Maliyeti rasyosu = (Bağış Toplama Maliyeti/Toplam Gider)*) gibi oranları hesaplayacak finansal bilgilerin sunulması gereklidir.

8.2. Kâr Amacı Gütmeyen Örgütün Misyon ve Vizyonu

KAGÖ'lerin de misyon ve vizyonları ile ilgili bilgileri yayınlamaları, örgütlerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerin misyon ve vizyona uygunluğunun anlaşılması için önem taşımaktadır. Paydaşlar yapılan bağış ve yardımların örgütün misyonunu gerçekleştirmek için nasıl kullanıldığı hakkında değerlendirme yapabilmektedirler (Açık Açık Derneği, 2019).

8.3. Örgütlerin İletişim Detayları ve Adres Bilgileri

Şeffaflığın temelinde açık iletişim ilkesi yer almaktadır. Bu kapsamda paydaşların bilgiyi en düşük maliyetle ve kolay yolla elde edecekleri uygun sistemin kurulması gereklidir. Bu durum, paydaşların daha fazla bilgiyi talep etmelerine ve kullanmalarına yol açacaktır. Bu kapsamda, günümüzde kamusal alanda bilginin en hızlı, en kolay ve düşük maliyetle paylaşımını ve bilgi iletimini sağlayan en önemli araç internettir. Bu durumda kuruluşların internet sitesine sahip olmaları şeffaflığın önemli kriterleri arasında yer almaktadır. İnternet sitesinde ve raporlarda, şubelerin ve merkezlerin iletişim adresleri, telefon numaraları, e-posta adresleri, irtibat numaraları yer almalıdır.

8.4. Örgütlerin Yönetim Üyelerinin ve Kilit Yöneticilerin Bilgileri

Paydaşlar, yönetim kurulu üyelerinin ve kilit yöneticilerin deneyimlerini, vasıflarını değerlendirebilmek ve potansiyel çıkar çatışmalarını inceleyebilmek için yönetim kurulu üyeleri ve kilit yöneticiler hakkında bilgiye ihtiyaç duyabilmektedirler (TKYD, 2005:39). Paydaşlar yöneticiler hakkında elde ettikleri bilgilerle, yöneticilerin yetkinlikleri, KAGÖ'leri basiretli ve ihtiyatlı bir biçimde iyi yönetip yönetmedikleri hakkında değerlendirme yapabilmektedir.

8.5. Kâr Amacı Gütmeyen Örgütlerin Esas Sözleşmeleri

KAGÖ'ler daha önceden belirlenmiş ilkeler, kurallar ve kriterler çerçevesinde faaliyetlerini yürütmeye çalışmaktadırlar. Örgütlerin kuruluş amaçları, hukuki yapıları, gelir elde etme ve harcama yöntemleri vb. hususlar örgütlerin esas sözleşmelerinde yer almaktadır. Bu çerçevede örgütlerin dönem içerisinde yaptıkları faaliyetlerin ve alınan

kararların esas sözleşmeye uygunluğunun irdelenmesi için esas sözleşmenin kamuoyuyla paylaşılması önem arz etmektedir.

8.6. Sahip Olunan Etik İlkeler ve Politikalar

Bazen derneklerin ve vakıfların esas sözleşmelerinde örgütsel davranışları belirleyen bütün kurallar ve ilkeler yer almayabilir. Bu sebeple dernekler veya vakıflar bazı politika ve ilkeler ihdas ederek faaliyetlerini sürdürmeye çalışmaktadırlar. Örgütlerin yaptıkları faaliyetlerin, alınan kararların ihdas edilen bu standartlara ve ilkelere uygunluğunun değerlendirilmesi için, örgütlerin ihdas ettikleri ilkeleri, kuralları kamuoyuyla paylaşması beklenir.

8.7. Kâr Amacı Gütmeyen Örgütlerin Yaptıkları Faaliyetler

KAGÖ'ler sosyal amaçları gerçekleştirmeye çalışan kuruluşlardır. Bu sebeple KAGÖ'lerin başarısı finansal kaynaklarını etkili ve verimli bir şekilde kullanarak gerçekleştirdikleri faaliyetlerle ölçülmektedir. KAGÖ'lerin yürüttükleri faaliyetleri paydaşlara göstermesi, KAGÖ'lerin başarısı için önemlidir. Ayrıca yapılan faaliyetlerin kamuoyuyla paylaşılması ve kamuoyu tarafından denetlenmesi şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından büyük önem taşımaktadır (TKYD, 2014:27). KAGÖ'ler yaptıkları faaliyetleri özet bir şekilde sunmalı ve yaptıkları hizmetlerin türü, kapsamı ve sonuçları hakkında paydaşlarına bilgi vermelidir.

9. ŞEFFAFLIĞIN ÖRGÜTLERE FAYDALARI

KAGÖ'ler kamu yararını göz önüne almaları, politik maliyeti (Political Cost) düşürmek ve kendilerine olan güveni artırmak (Saxton, vd., 2012:1054), toplumsal meşruiyet elde etmek, kamu desteğini sağlamak (TKYD, 2014:27) ve şeffaflık, paydaşların örgüte olan bağlılığını, hesap verilebilirliği, iş birliğini artırmak (Jahansoozi, 2007:399) gibi nedenlerle finansal ve finansal olmayan bilgilerini paylaşmaktadırlar.

Şeffaflık sadece ahlaki bir zorunluluk değil, katılımcı ve kurumsal yönetimin de bir gereğidir. Şeffaflık usulsüzlükleri azaltabilmekte ve kuruluşların açık, dürüst, hukuka uygun, etik, izlenebilir ve hesap verebilir olmalarını sağlayabilmektedir (Sekman, 2013). Ancak şeffaflık ilkelerini uygulayan KAGÖ'lerin, faaliyetlerini daha önce belirlenen bütün ilkelere, kurallara uygun yürüttüklerine dair paydaşlara tam bir güvence vermemektedir. Sadece örgütlerde bazı faaliyetlerin gizli kalmadığına ve paylaşılan bilgilerle örgütsel faaliyetlerin somut hale getirildiğine dair paydaşlara fikir vermektedir.

Şeffaflık ile paydaşlar elde ettikleri bilgilerle KAGÖ'lerin yöneticilerine baskı oluşturmaktadır. Ayrıca, şeffaf davranan kuruluşlar paydaşlarına daha fazla güven vermektedirler (Aksoy, 2020).

Kamuoyuyla paylaşılan bilgiler paydaşlarla iletişim kurmada ve finansal kaynaklara ulaşmada önemli katkılar da sağlamaktadır (TKYD, 2014:27). KAGÖ'lerin yöneticileri, KAGÖ'ler ile bağışçılar arasındaki iletişimi güçlendirmek, sektörde meşruiyet elde etmek için şeffaflık kapsamında kamuoyunu bilgilendirmeyi amaçlamaktadır (Striebing, 2017:66).

Hesap verebilirlik ve şeffaflık sadece işlerin finansal boyutuyla ilgili olan bir kavram veya uygulama olarak görülmemelidir. Şeffaflık, finansal açıdan denetlenebilir olmanın ötesinde, yapılan her faaliyetin neden yapıldığının, hangi sonucun alındığının, ne kadar finansal kaynak harcadığının açıklanması da demektir (Aksoy, 2020). Bu çerçevede düzenli, karşılaştırılabilir, tam zamanlı ve güvenilir bilgiyle; örgütlerin mevcut durumlarının ve gelecekle ilgili muhtemel finansal ve finansal olmayan faaliyetlerinin değerlendirilmesine yardımcı olabilmekte, kaynakların daha etkin dağılımını da sağlayabilmektedir. Ayrıca şeffaflık paydaşların, örgütlerin güvenilirliğinin ve örgütün itibarının artmasına da yardımcı olabilmektedir. Şeffaflık ve geri bildirim ile kuruluşun zayıf noktaları ve iyileştirilmesi gereken alanları ortaya çıkabilmektedir (Rawlins, 2009:71-94).

Hile ve usulsüzlük üçgenine göre usulsüzlüğün yapılabilmesi için “baskı”, “fırsat” ve “kendini haklı görme” gibi üç özelliğin bir araya gelmesi gerekmektedir (Kranacher, vd., 2010:12). Bu anlamda, şeffaflığın ve hesap verebilirliğin olmadığı örgütlerde usulsüzlüklerin yapılması için “fırsat unsuru” olduğu söylenebilir. Çünkü şeffaflığın olmadığı örgütlerde paydaşlar yeteri kadar bilgi edinmemektedir. Bu durum paydaşların veya ilgili menfaat gruplarının yeteri kadar hesap soramamasına yol açmakta ve usulsüzlükler için fırsat yaratmaktadır.

10. KAGÖ'LERDE ŞEFFAFLIK GEREKSİNİMİNE İLİŞKİN TEORİLER

Paydaşların KAGÖ'lerden bilgi talep edebilmesi ve hesap sorabilmesi için öncelikle bazı teorik dayanaklarının da olması gerekir. Literatürde KAGÖ'lerin hesap verebilir ve şeffaf olması “Kaynak Bağımlılığı Teorisi (Resource Dependence Theory)”, “Paydaş Teorisi (Stakeholder Theory)”, “Kurumsal Teori (Institutional Theory)”,

“Meşruluk Teorisi (Legitimacy Theory)” ve “Vekâlet Teorisi (Agency Theory)” gibi teorilerle açıklanmaktadır.

10.1. Kaynak Bağımlılığı Teorisi

Açık sistem yaklaşımına göre, örgütler faaliyetlerini sürdürebilmek için çevrelerinden bazı girdileri veya kaynakları (nakit, hammadde, enerji, bilgi) (Malatesta ve Smith, 2014:14; Pfeffer ve Salancik, 2003:2), toplumsal ve sosyal desteği (meşruluk) elde etmelidir (Verbruggen, vd., 2011:8). Ayrıca bu kaynakların sürdürülebilirliğinin sağlanması gereklidir (Pfeffer ve Salancik, 2003:2). Ancak örgütler ihtiyaç duydukları kaynakların kıt olması sebebiyle bunları sürekli iç kaynaklardan elde edemezler (Froelich, 1999:247). Bu duruma Kaynak Bağımlılığı denilmektedir. Örgütler, kaynak bağımlılığına sahip olmaları durumunda dış yönlendirmeye ve bazı dış taleplerle karşı karşıya kalmaktadırlar (Pfeffer ve Salancik, 2003:43-46). Bu durum ise örgütlerin bazı davranışlarının kaynak sağlayıcılar tarafından belirlenmesine neden olmaktadır (Froelich, 1999:247; Pfeffer ve Salancik, 2003:26-27).

Kaynak bağımlılığı sebebiyle, KAGÖ’leri destekleyen kişiler, verdikleri finansal varlıkların nasıl kullanıldığını bilme hakkına sahiptirler (Greenfield, 2013:143; Zainon, vd., 2011:175). Ancak bilginin sunulması, hazırlanması ve yayılması için finansal kaynağa ve insan kaynağına ihtiyaç olmaktadır (Uzun, 2016:51). Örgütler elde edecekler fayda, kaynak elde etme maliyetinden yüksek ise şeffaflık için motive olabilmekte ve paydaşlarını bilgilendirmektedirler (Lu, vd., 2018:540). Bu kapsamda örgütler dışarıdan elde edecekleri fayda, üstlenecekleri maliyetten yüksek ise kaynak bağımlılığının sürdürülmesi için çaba göstermektedirler.

Pfeffer ve Salancik (2003:1), “bir örgütün davranışlarını anlamak için, örgütün ekolojisini veya çevresini anlamalısınız” demektedirler. Bu kapsamda şeffaflık örgütlerin sahip oldukları iç ve dış faktörler tarafından belirlenmektedir. Örgütlerdeki bazı uygulamalar sadece kaynak sağlayıcıların talepleri, beklentileri ve baskıları sonucu ortaya çıkmayabilmektedir. Örgütlerdeki norm, değer ve örgütsel kültür çerçevesinde de uygulanabilmektedir (Froelich, 1999:264). Şeffaflık, örgütler ile paydaşlar arasındaki güvenin oluşturabilmesi ve bazı kaynak sağlayıcıların bilgi taleplerinin karşılanabilmesi için de ortaya çıkabilmektedir.

10.2. Paydaş Teorisi

Paydaş teorisine göre kuruluşlar, faaliyetlerini yerine getirirken hem çevrelerinden etkilenmekte hem de çevrelerini etkilemektedirler (Freeman, 1984:25). Bu sebeple kuruluşların paydaşlarının beklentilerini dikkate almaları gerektiğini ifade etmektedir (Ertuğrul, 2008:200). Kuruluşların başarıları veya uzun dönemde yaşamlarını devam ettirmeleri, paydaşlarına güven vermeleri ve paydaşlarının beklentilerini karşılamalarıyla mümkündür.

Paydaş teorisinin iki ilkesi bulunmaktadır (Freeman, vd, 2004:364). İlk ilke “örgütün amacının belirlenmesidir.” Paydaş teorisinin ikinci ilkesi de “kuruluşun paydaşlara karşı sorumluluklarının belirlenmesidir”. İkinci ilkede, kuruluşların nasıl iş yapmak istediklerini ve amaçlarını gerçekleştirmek için paydaşlarıyla ne tür ilişkiler kurmalarını gerektiğini ifade etmektedir (Freeman vd, 2004:364). Bu çerçevede KAGÖ’lerin paydaşlarına karşı finansal, ahlaki ve misyonla ilgili sorumlulukları bulunmaktadır. KAGÖ’lerin finansal, ahlaki örgütsel sorumlulukları hakkında paydaşları bilgilendirme yükümlülükleri bulunmaktadır. Ayrıca bu paydaşların bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasının ahlaki zorunluluğu bulunmaktadır (Cabedo, vd, 2018:330).

10.3. Kurumsal Teori

Bir örgütün şeffaflık gereksinimini açıklayan teorilerden biri de Kurumsal Teoridir (Institutional Theory). Kurumsal Teori, örgütlerin karşılıklı bağımlılık ve iç ve dış baskı sebebiyle çevrelerine uygun bir şekilde faaliyet göstermek zorunda olduklarını açıklamaktadır (DiMaggio ve Powell, 1991:64-65). Bu teoriye göre örgütler, Baskıcı İzomorfizm, Taklitçi İzomorfizm ve Normatif İzomorfizm ilkeleri çerçevesinde çevrelerine benzemektedirler. Baskıcı izomorfizm, örgütlerin resmi veya gayri resmi veyahut iç ve dış yasal düzenlemelerin baskıları doğrultusunda kurumsallaşmayı yerine getirdiklerini ifade etmektedir. Taklitçi izomorfizm, örgütlerin faaliyet gösterdikleri çevrenin değerlerini benimsediklerini ifade etmektedir. Kuruluşlar bir süre sonra bazı davranışları alışkanlık haline getirmektedir. Normatif izomorfizme göre, örgütler faaliyet gösterdikleri çevredeki değerlere, ahlaki ilkelere, normlara göre faaliyetlerini yürütmektedirler (DiMaggio ve Powell, 1983:150-153).

Kuruluşlar toplumda meşruluk kazanmak ve ihtiyaçları olan kaynakları elde etmek için paydaşlarına benzemeye çalışmaktadır (Meyer ve Rowan, 1991:5). Kuruluşlar,

faaliyet gösterdikleri çevredeki iç (ahlaki, iç düzenlemeler) ve dış baskılar (yasal düzenlemeler, toplum baskısı, kaynak sağlayanların baskısı vb) (Rey-Garcia, vd., 2012:80) ve faaliyetlerini yürüttükleri çevredeki norm ve değerler çerçevesinde şeffaflık kapsamında kamuoyunu bilgilendirdiklerini ifade edilebilir.

KAGÖ'lerde (1) yasal baskılar, (2) iç düzenlemeler (3) örgütlerde yaşanan skandallar sebebiyle toplum baskısı, (4) kaynak bağımlılığı çerçevesinde önemli bağışçuların bilgi talepleri ve baskısı, (5) çevreye benzeme ve (6) üçüncü taraf talepleri ve bilgi hizmetlerinde meydana gelen teknolojik gelişmeler gibi nedenlerden dolayı son dönemde şeffaflık gereksinimine ihtiyaç artmıştır (Rey-Garcia, vd., 2012:80). Ayrıca, KAGÖ'lerin artan önemleri ve KAGÖ'lere yönelik giderek artan finansal hesap verebilirlik baskısıyla birlikte paydaşların, şeffaflık kapsamında bilgi talepleri artmıştır. (Verbruggen, vd, 2011:5).

10.4. Meşruluk Teorisi

Bir işletme veya KAGÖ faaliyetlerini yürütebilmek için faaliyette bulunduğu iç ve dış çevrenin değerlerine, normlarına, sektörün standartlarına ve yasal düzenlemelere uygun davranmak zorundadır. Meşruluk teorisi de bu ihtiyaca binaen oluşturulmuş teorilerden biridir. Meşruluk teorisi, bir örgütün faaliyette bulunduğu toplumun kurallarına, değerlerine ve yargılarına uygun olarak faaliyetlerini gerçekleştireceğine yönelik genel algı veya varsayımlar olarak tanımlanmaktadır (Suchman, 1995: 574). Meşruluk yasal durum ve toplumsal kabul ile ilgilidir. Toplumsal meşruiyet, yasal düzenlemelere ve faaliyet gösterilen çevredeki değerlere uyumla ilgilidir (Burlea-Schiopoiu ve Popa, 2013:1579).

Örgütler paydaşlarına şeffaflık kapsamında sundukları bilgilerle, faaliyetlerinin ve örgüt içi süreçlerinin toplumsal norm ve değerlere uygun olduğunu göstermeye çalışmaktadırlar (Burlea-Schiopoiu ve Popa, 2013:1579; Cabedo, vd, 2018:330). Bu kapsamda, Örgütler, faaliyette buldukları toplumun normlarına, değerlerine ve yasal düzenlemelerine uyum göstererek toplumda meşruluk elde etmeye, kendilerini topluma kabul ettirmeye ve ihtiyacı olan finansal kaynağı elde etmeye çalışmaktadırlar.

10.5. Vekâlet Teorisi

Günümüzde çoğu kuruluşta aynî ve nakdî yardım yapanlar ile bu kuruluşları yönetenler genelde birbirinden farklı kişilerdir (Gordon ve Khumawala 1999: 47; Panda

ve Leepsa, 2017:76). KAGÖ'lere bağışta bulunan kişiler verdikleri bağışların verilmiş amaçları doğrultusunda etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasını isterken; yöneticiler bazen KAGÖ'lerin kaynaklarını usulsüz bir şekilde kullanabilmektedir (Berman, 2006:4; Jensen, 1994:41). Bu durum taraflar arasında güvensizliğe ve çıkar çatışmasına neden olabilmektedir. Şeffaflık talebi ise tam bu noktada ortaya çıkmaktadır. Paydaşların kuruluşlardan şeffaflık kapsamında bilgi talebi, tarafların birbirlerine güvenmemesi (Han, 2017:48) veya örgütsel faaliyetlerin kontrol ve teyit edilmesi için olmaktadır.

Vekalet teorisine göre, kuruluşların yönetiminde yer almayan kişilerin elde edeceği fayda genelde, yönetimde yer alan kişiler tarafından belirlenmektedir (Gandia ve Archidonia, 2008:37-38). Bu sebeple yönetimde yer almayan taraf (kesim/grup), elde edeceği faydayı korumak ve en yükseğe çıkarmak için yetki verdiği yönetimi izleme, kontrol etme, teyit etme ve denetleme yoluna başvurmaktadır.

11. BİLGİ YAYILIMI VE KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE ŞEFFAFLIK KONUSUNDA İNTERNETİN ROLÜ

Örgütlerin şeffaf olabilmesi için öncelikle paydaşlarıyla finansal ve finansal olmayan bilgilerini paylaşmaları gereklidir (Galvez-Rodriguez, vd, 2012:663). Bu kapsamda, günümüzde kamusal alanda bilginin en hızlı, en kolay ve düşük maliyetle bilgi iletişimini sağlayan en önemli araç internettir. Bu konuda, son dönemde yapılan çalışmalar incelendiğinde kuruluşların resmi internet sitesi içerikleri genelde örgütsel ve finansal şeffaflık kapsamında değerlendirilmektedir (Güner, 2019; Lee ve Joseph, 2013; Saxton ve Guo, 2011; Saxton, vd., 2011). Çünkü internet sitesi vasıtasıyla paydaşlar bazı bilgileri daha hızlı ve kolay elde edebilmektedir. Örgütler misyonlarını, değerlerini ve yaptıkları faaliyetleri topluma açıklama yeteneğine daha kolay sahip olabilmektedir (Lee ve Joseph, 2013:2218).

İnternet siteleri içerikleri incelediğinde KAGÖ'lerin; Süs İnternet Sitesi Sahipliği (Ornamental Web Presence), Bilgilendirici İnternet Sitesi Sahipliği (The Informational Web Presence) ve İlişkisel İnternet Sitesi Sahipliği (The Relational Web Presence) olmak üzere üç çeşit internet sitesi sahipliği bulunmaktadır (Gandia ve Archidona, 2008:36-37). Bu kapsamda süs internet sitesi sahipliğinde, örgütler daha çok örgütler, reklam amaçlı olarak yaptıkları faaliyetler ve genel bilgiler hakkında internet sitelerinde bilgi vermektedirler. Örneğin, örgütün misyonu ve vizyonu, yapılan faaliyetler, hedefleri,

yapılan işler, etkinlik takvimi, vb. konularda içerikler paylaşılmaktadır. Daha çok yönetim kurulu üyeleri, imajlarını düzeltmek, kullanılan fonların sonuçları hakkında bilgi vermek ve internet sitesine sahip olduğunu göstermek amacıyla internet sitesi açmaktadır. Bu yöntemde, internet sitesinin içerikleri daha çok tek taraflı ve etkileşimli olmayan bilgi yayılımını sağlamaktadır (Gandía ve Archidona, 2008:36-37).

Bilgilendirici internet sitesi yöntemine sahip olan KAGÖ'ler daha çok ekonomik, finansal ve yönetim ile ilgili bilgiler sunmak amacıyla internet siteleri açmaktadırlar. Bu yöntemde mütevelli heyetini oluşturan kişilerin isimleri ve geçmişleri, yönetim organının çalışma kuralları, KAGÖ'lerin bütçesi ve likiditesi, yıllık faaliyet raporu hakkında bilgiler kuruluşların internet sitesinde sunulmaktadır (Gandía ve Archidona, 2008:37). Ayrıca finansal durum, toplam bağış tutarı, bağış ve yardım toplama giderleri ve toplam giderler vb. finansal bilgiler kuruluşların internet sitesinde sunulmaktadır. KAGÖ'nün amaçlarına ne ölçüde ulaştığına ve toplanan fonların kuruluşun ilkeleri ve değerleriyle tutarlı olup olmadığına dair bilgiler paydaşlara sunulmaktadır (Gandia, 2011:60).

İlişkisel/interaktif internet sitesi sahipliği, paydaşların ve örgütlerin birbirleriyle interaktif ilişki kurmasını sağlayan internet sitesi sahipliğidir (Gandia, 2011:60). Paydaşların eş zamanlı olarak internet siteleri üzerinden bazı işlemleri yapmalarına ve bazı süreçlere katılmalarına imkân veren internet sitesi türüdür.

12. DÜNYA'DA KAGÖ'LERDE FİNANSAL ŞEFFAFLIK

Bu bölümde Türkiye, Amerika Birleşik Devletleri, Çin Halk Cumhuriyeti, Almanya, İspanya ve İngiltere'de KAGÖ'lerin finansal şeffaflıklarıyla ilgili yasal düzenlemeler ve bu ülkelerdeki uygulamalar incelenmiştir.

12.1. KAGÖ'lerde Finansal Şeffaflık

KAGÖ'leri destekleyen kişiler, verdikleri varlıkların iyi bir şekilde kullanıldığını bilmek ve bu konuda KAGÖ'lere güven duymak istemektedirler. Ancak bazı KAGÖ'lerde yaşanan finansal usulsüzlükler kamuoyunda KAGÖ'lere karşı olan güveni azaltmıştır. Bu sebeple KAGÖ'lerde finansal usulsüzlüklerin önlenmesi için şeffaflık, denetim ve hesap verebilirlik konuları daha fazla gündeme gelmeye ve bu konuların önemi artmaya başlamıştır. Bu çerçevede dünyada KAGÖ'ler gönüllü olarak halkla

ilişkiler çerçevesinde kendilerine olan güveni artırmak veya yasal düzenlemeler kapsamında belirli iletişim araçları yoluyla faaliyetleri, finansal ve finansal olmayan yapıları hakkındaki bilgileri kamuoyuyla paylaştıkları görülmektedir.

Amerika Birleşik Devletleri, Çin Halk Cumhuriyeti, İngiltere, İspanya ve Türkiye’de kayıtlı bulunan KAGÖ’lerin finansal şeffaflığını etkileyen farklı uygulamaların ve yasal düzenlemelerin olduğu görülmektedir. Örneğin Çin, Türkiye ve İngiltere’de kamu kurumlarının internet sitelerinde KAGÖ’lerin finansal ve finansal olmayan bilgileri yayımlanmasına yönelik yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri’nde ise, bu konuda yasal düzenleme olmasına rağmen bilgilerin paylaşılmasına yönelik KAGÖ’ler serbest bırakılmıştır.

12.2. Türkiye’de KAGÖ’lerde Finansal Şeffaflık

Türkiye’de KAGÖ’lerin hesap verilebilirlik ve şeffaflığına yönelik ayrıntılı yasal bir düzenleme bulunmamakta ve bu konuda var olan yasal düzenlemeler tam olarak uygulanmamaktadır. Finansal ve finansal olmayan bilgi paylaşımı daha çok dernek veya vakıfların yöneticilerinin inisiyatifine bırakılmıştır. Bu sebeple KAGÖ’lere finansal destek sağlayan kişiler genelde verdikleri bağışların, verilmiş amaçları doğrultusunda etkili bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı hakkında yeterli düzeyde finansal bilgiye erişememektedir (DDK, 2010). Bu durum ise örgütlerde bazı suistimallerin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Bu sebeple, Türkiye’de McGann ve Johnstone (2006:66) ifade ettiği üzere, KAGÖ’lerde “Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Krizlerinin yaşandığını ifade edilebilir. Ancak bu konuda yasal düzenlemelerdeki eksikliklere ve mali ve insan kaynağı sorunu yaşamalarına rağmen bazı KAGÖ’lerin gönüllü olarak finansal ve ahlaki sorumluluklar çerçevesinde bazı finansal ve finansal olmayan bilgilerini paylaştıkları görülmektedir.

KAGÖ’ler ya yasal düzenlemeler kapsamında ya da kendi iç düzenlemeleri çerçevesinde gönüllü olarak finansal ve finansal olmayan bilgilerini kamuoyuyla paylaşmaktadırlar (Rey-Garcia, vd., 2012:80). Bu kapsamda, Türkiye’de KAGÖ’lerin hesap verebilir ve şeffaf olmasına yönelik ayrıntılı yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. KAGÖ’ler, genelde sahip oldukları iç düzenlemeler ve yöneticilerinin yaklaşımı çerçevesinde şeffaflığa gereksinim duymaktadırlar. Sadece 25772 sayılı Dernekler Yönetmeliğinin 83. maddesi “*bilanço esasına göre defter tutan derneklerin*

beyannamelerinde belirtilen mali bilgiler ile gerekli görülen diğer bilgiler Sivil Toplum İlişkileri Genel Müdürlüğünün ve derneğin resmi internet sayfasında yayımlanır.” demektedir. Ancak İçişleri Bakanlığı Sivil Toplum İlişkileri Genel Müdürlüğü internet sitesinde, bilanço esasına uygun defter tutan derneklerin beyannameleri yayımlanmamaktadır. Ayrıca kamu yararı statüsüne sahip ve bilanço usulüne göre defter tutan derneklerin internet siteleri incelendiğinde bazı derneklerin internet sitelerinde beyannamelerinin yayımlanmadığı görülmüştür.

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (2014:38) "Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında" Sivil Toplum Kuruluşları adlı çalışmada, Sivil toplum kuruluşlarının veya KAGÖ'lerin kamuoyu aydınlatma ve şeffaflık seviyelerinin tespit edilmesi veya belirlenmesi amacıyla finansal ve finansal olmayan bilgileri içeren 21 kriter hazırlamıştır. Bazı derecelendirme şirketleri de (KOBİRATE:2022) bu kriterler çerçevesinde KAGÖ'lerin şeffaflık ve kamuoyu aydınlatma seviyelerini hesaplamaktadırlar.

5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 9. Maddesi “derneklerde iç denetim esastır.” demektedir. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere, Türkiye’de derneklerde iç denetim zorunlu değildir. Bu çerçevede uygulama incelendiğinde daha kurumsal olan derneklerde iç denetçi olmasına rağmen küçük (aktif ve gelir) olan derneklerde iç denetim personeli bulunmamaktadır. KAGÖ'lerin çoğunda muhasebe bilgi ve iç kontrol sistemi zayıftır. Ancak vergi muafiyetine sahip olan vakıflara, yeminli mali müşavirler tarafından uygunluk denetimi yapılmaktadır.

Yeğen ve diğerleri (2010:169), Türkiye’de KAGÖ yöneticilerine yaptıkları ankette, KAGÖ'lerin önemli sorunlarından birinin KAGÖ'lerde şeffaflık ve kurumsallaşma eksikliği olduğunu belirtmektedirler. Kurumsallaşma ve şeffaflık eksikliğinin de genelde finansal kaynak, uzman personel ve denetim eksikliğinden kaynaklandığı ifade etmektedirler. Yine Türkiye’de Çarkoğlu ve Aytaç (2016:59-60)’ın yaptıkları araştırmaya katılan katılımcılar, kurumlara bağış yapmalarında %84,6’lık kısım verdikleri bağışın amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı, %83,6’sı kurumun şeffaf ve herkesin anlayabileceği şekilde raporlama yapılmadığının etkili olduğunu ifade etmişlerdir.

12.3. Çin Halk Cumhuriyeti'ndeki KAGÖ'lerde Finansal Şeffaflık

1980 yılından itibaren Çin hükümeti, devletin mali yükünü azaltmak için Çin'de KAGÖ'lerin kurulmasına izin vermiştir (Deng vd., 2015:475). KAGÖ'ler Çin'de ilk başlarda kamu kurumları (Guanban Feizhengfu Zuzhi) tarafından kurulmuştur. Ancak daha sonraki süreçte kamu kurumu dışındaki kişiler de KAGÖ'ler kurmaya başlamışlardır (Lu vd., 2020). Bu sebeple son on yılda Çin'de KAGÖ sayısı önemli oranda artmış ve 2018 yılında Çin'de 810.000'den fazla KAGÖ faaliyet göstermektedir (Council on Foundations, 2021). Yalnız daha çok devlete bağımlı olan Çin'deki KAGÖ'ler, son zamanlarda bazı skandallar ve finansal usulsüzlükler nedeniyle güvenilirlik kriziyle karşı karşıya kalmışlardır (Deng vd., 2015:476). Yaşanan bu olumsuz gelişmeler neticesinde çok sayıda Çinli KAGÖ toplumun güvenini kazanmak için, gönüllü olarak finansal ve finansal olmayan bilgilerini belirli iletişim araçlarıyla ifşa etmeye başlamışlardır (Lu, vd., 2018:540).

Çin'deki KAGÖ'ler gönüllü olarak finansal bilgilerini paylaşmalarının yanında yasal (zorunlu) düzenlemeler kapsamında belirli araçlarla (gazete, dergi, internet) finansal ve finansal olmayan bilgilerini kamuoyuyla paylaşmaktadırlar (Nie vd., 2016:2376). Çin'de Vakıf Yönetimi Yönetmeliği (Regulations for the Management of Foundations) adlı düzenlemede vakıfların finansal şeffaflığına yönelik bazı hükümler bulunmaktadır. Bu yönetmeliğin 38. maddesine göre “vakıflar ve yurtdışı vakıf temsilcilikleri, faaliyetlerinin kamuoyu tarafından sorgulanabilmesi ve izlenebilmesi için, yıllık faaliyet raporlarını, kayıttan sorumlu organ tarafından kontrol edilip, onayladıktan sonra idarenin öngördüğü medya araçları aracılığıyla kamuoyuna açıklamalıdır.” hükmü bulunmaktadır. Bu kapsamda kanunda ifade edilen iletişim araçları kapsamında Çin'in Pekin ve Şanghay gibi kentlerinde, KAGÖ'ler gazeteler veya dergiler yoluyla Tablo 10'da ifade edilen finansal veya finansal olmayan bilgilerini kamuoyuyla paylaşmaktadırlar. Ayrıca bazı bölgelerde ise, Sivil İşler Bakanlığı (merkezi düzeyde) ve Sivil İşler Büroları (il düzeyinde) Tablo 2'de yer alan bilgileri internet sitelerinde paylaşmaktadırlar. Son olarak, vakıflar, halkla ilişkiler çerçevesinde kendi resmî web siteleri veya sosyal medya hesapları aracılığıyla gönüllü olarak da bazı finansal ve finansal olmayan bilgilerini açıklayabilmektedirler (Nie vd., 2016:2382). Ayrıca 2010 yılında 35 vakıf Çin Vakıf Merkezi'ni (The China Foundation Center) kurmuşlardır. Bu

merkez tüm Çinli vakıfların yıllık finansal ve finansal olmayan bilgilerinin yer aldığı bir online veri tabanı kurmuşlardır (The China Foundation Center, 2021).

Tablo 10: Çin’de Açıklanan Bilgiler

Zorunlu Maddeler		Gönüllü Açıklanan Maddeler
Genel Bilgiler	Finansal Bilgiler	Yönetişim
Kayıt numarası	Toplam varlıklar	Tüzük
Kuruluş Tarihi	Net Varlıklar	Orijinal bağış fonu sağlayıcısı
Misyon	Toplam Gelir	Yönetim Kurulu üyelerinin kimlikleri
Adres	Toplam Giderler	Genel müdürün özgeçmişi
Telefon Numarası	Bağış Gelirleri	Finansal yönetim kuralları
Orijinal Bağış Fonu	Kamu Fonu	Proje Yönetim Kuralları
Yönetim Kurulu Üyeleri	Yatırım Getirisi	Personel Yönetim Kuralları
Yönetim Kurulu Üyelerinin Unvanları	Hizmetin Tesliminden Elde Edilen Gelir	Denetim Raporu
Yönetim Kurulu Üyelerinin Maaşları	Genel Yönetim Giderleri	Sosyal Medya
Tam zamanlı çalışan sayısı	Maaş Giderleri	Web sitesinde bilgi ifşa sütunu
Ana bağışçılar	Faaliyet Giderleri	Web sitesinde proje açıklama sütunu
Projelerle İlgili Bilgiler	Bağış Toplama Harcamaları	Web sitesinde bağış arama sütunu
Proje Adı	Fon Toplama Giderleri	Web sitesinde yararlanıcı arama sütunu
Proje ile ilgili Bilgiler	Yönetim Giderleri	Sosyal Medyada sunulan bilgiler
Projenin Maliyeti		
Projenin Geliri		

Kaynak: Nie vd., (2016:2381).

12.4. Amerika Birleşik Devletleri’ndeki KAGÖ’lerde Finansal Şeffaflık

Amerika Birleşik Devletleri'nde 501 C kanununa tabi olan ve gelir vergisinden muaf olan dernekler ve vakıflar, yıllık beyannamelerini (Form 990 PF) ve vergi muafiyeti başvuru belgelerini (Form 990) kamuoyu denetimine açık (Open to Public Inspection) ve söz konusu bu belgelerin kopyalarını talep eden herkese vermekle yükümlüdürler (Internal Revenue Service, 2021). Ayrıca söz konusu belgelerin şahsen talep edilmesi durumunda derhal talep eden kişiye verilmesi gereklidir. Yine söz konusu belgelerin yazılı talep (Faks, e-posta) edilmesi durumunda ise, 30 gün içinde bu belgelerin kopyalarının talep eden kişiye verilmesi gereklidir. Ancak talep edilen belgeleri internet sitesinde veya belirli platformlar aracılığıyla kamuya açık hale getirmesi durumunda

belgeleri talep eden kişiye verilemeyebilir. Bu kapsamda ABD’de KAGÖ’lerin finansal ve finansal olmayan bilgilerini yayımlayan farklı platformlar bulunmaktadır. Örneğin Guidestar, 990 Finder, Foundation Directory Online Quick Start gibi internet siteleri veya platformlar KAGÖ’lerin finansal ve finansal olmayan bilgilerini yayımlamaktadır. Ayrıca yasal düzenlemeler kapsamında yayımlanan finansal bilgilere ek olarak, KAGÖ’ler kendi internet sitelerinde gönüllü olarak misyonları, hedefleri, gelecek planları, mali bilançolar vb. ile ilgili bilgileri yayımlayabilmektedirler.

12.5. İngiltere’deki KAGÖ’lerde Finansal Şeffaflık

İngiltere’de yıllık geliri 5.000 sterlin üzerinde olan ve kanunda sıralanan diğer şartları sağlayan dernek ve vakıflar İngiltere’de İngiltere ve Galler Yardım Kuruluşuna (Charity Commission for England and Wales) kaydolmak zorundadırlar (www.gov.uk). İngiltere ve Galler Yardım Kuruluşuna kayıtlı bulunan derneklerin ve vakıfların bazı kurumsal ve finansal bilgileri, bu kuruluşunun web sitesinde yayımlanmaktadır. Ayrıca İngiltere’deki bu kuruluşlar gönüllü olarak bazı bilgileri de kendi web sayfalarında yayımlayabilmektedir.

12.6. Almanya’daki KAGÖ’lerde Finansal Şeffaflık

Almanya’da KAGÖ’lerin finansal ve finansal olmayan bilgilerin kamuoyuna açıklanması gerekliliğine yönelik yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Sadece bilgilerin ve belgelerin yetkili kamu kurumlarına bildirilmesine yönelik yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Kamu kurumları da KAGÖ’lerin finansal kaynakları amaçları doğrultusunda kullanıp kullanmadıkları açısından denetlemektedirler (Striebing, 2017:4).

12.7. İspanya’daki KAGÖ’lerde Finansal Şeffaflık

İspanya’da, kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda şeffaflığı dikte eden ayrıntılı yasal bir düzenleme bulunmamaktadır (Gandía, 2011:61). Sadece İspanya’da 19/2013 tarihli Şeffaflık Yasası yıllık en az 100.000 Euro tutarında kamu sübvansiyonu veya hibesi alan veya yıllık gelirinin %40’ı (en az 5.000 Euro) yardım veya kamu desteği alan dernekler ve vakıflar finansal ve finansal olmayan bilgilerini kamuoyuna açıklamakla yükümlüdür (Transparency Act, 2013/ Madde 8). Ayrıca İspanyol KAGÖ sektörü gönüllü olarak şeffaflıklarını ve hesap verebilirliklerini geliştirmek için bazı finansal veya finansal olmayan bilgileri kamuoyuyla paylaşmaktadırlar.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KÂR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE FİNANSAL ŞEFFAFLIK ANALİZİ

Üçüncü bölümde, araştırma metodolojisi açıklanmış ve elde edilen bulgular analiz edilmiş ve açıklanmıştır.

1. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Bu bölümde, araştırma metodolojisi açıklanmıştır. Bu bölümde araştırmanın problemi, araştırma hipotezlerinin oluşturulması, araştırma modelinin tasarımı, veri toplama süreci, veri toplama yöntemi ve araştırma literatürü gibi konular ele alınmıştır.

1.1 Problemin Tanımı

Bir akademik çalışmada problem genelde ya bilinmeyen gerçeğin ortaya çıkarılması ya da var olan bir soruna çözüm aranması şeklinde ortaya çıkmaktadır (Altunışık, vd., 2001:27). Bu çerçevede, bu tez çalışmasında araştırılan problem Türkiye'de faaliyet gösteren kâr amacı gütmeyen örgütlerin finansal şeffaflık seviyesini etkileyen iç ve dış faktörleri tespit etmektir.

Bu tezde aşağıdaki sorulara cevap aranmaktadır:

- Finansal şeffaflık seviyesi ile kâr amacı gütmeyen örgütlerin hangi iç faktörleri arasında ilişki vardır?
- Finansal şeffaflık seviyesi ile kâr amacı gütmeyen örgütlerin hangi dış faktörleri arasında ilişki vardır?
- Kâr amacı gütmeyen örgütlerde finansal şeffaflık seviyesini örgütlerin hangi iç faktörleri etkilemektedir?
- Kâr amacı gütmeyen örgütlerde finansal şeffaflık seviyesini örgütlerin hangi dış faktörleri etkilemektedir?

1.2 Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, Türkiye'de faaliyet gösteren kamu yararına çalışan derneklerin ve vergi muafiyetine sahip olan vakıfların finansal şeffaflık dereceleriyle örgütsel iç ve dış faktörler arasındaki ilişkiyi ve KAGÖ'lerin finansal şeffaflıklarını etkileyen faktörleri tespit etmektir.

1.3. Kısıtlılıklar ve Sınırlamalar

Çalışmanın hedef kitlesi, kamu yararına çalışan dernek ile vergi muafiyetine sahip olan vakıflardır. Bu kuruluşların çoğunun Türkiye'nin farklı şehirlerinde olmaları, araştırmacının bu kuruluşlarının yöneticileriyle yüz yüze görüşemeyecek olması ve anket formunda finansal soruların yer alması sebebiyle bazı katılımcıların ankete cevap vermek istememesi çalışmanın kısıtlarındandır.

1.4. Araştırmanın Önemi

Türkiye'de 2021 yılı itibarıyla yaklaşık 122.000 dernek ve 5.352 vakıf bulunmaktadır. Türkiye'de son dönemde KAGÖ'lerin finansal güçleri ve sayılarının önemli oranda artmasıyla birlikte (Güner ve Memiş, 2008:7), KAGÖ'ler daha fazla dikkat çekmeye ve tartışılmaya başlanmıştır. Bu sebeple bu kuruluşlarda şeffaflık ve hesap verebilirliğin önemi artmaya başlamıştır.

Tablo 11: Vakıfların ve Derneklerin Yıllar İtibariyle Gelirleri

Yıl	Derneklerin Toplam Geliri (TL)	Vakıfların Toplam Geliri (TL)	Toplam (TL)
2012	7.500.000.000	13.814.000.000	21.314.000.000
2013	7.545.040.115	12.913.000.000	20.458.040.115
2014	8.889.727.076	15.512.000.000	24.401.727.076
2015	9.823.021.559	18.685.000.000	28.508.021.559
2016	12.243.886.296	18.969.000.000	31.212.886.296
2017	17.695.481.924	24.961.453.310	42.656.935.234
2018	22.196.635.081	20.764.713.685	42.961.348.766
2019	23.267.415.900	22.229.225.443	45.496.641.343
2020	22.016.544.741	32.018.524.207	54.035.068.948

Kaynak: Sivil Toplumla İlişkiler Müdürlüğü, (2021c).

Vakıflar Genel Müdürlüğü (2021).

Tablo 11'den de görüleceği üzere, 2012-2020 yılları arasında KAGÖ'lerin gelirlerinde genelde %10-20 oranında bir artış olmuştur. Ancak Türkiye'de dernek ve vakıflarda muhasebe kayıtların tam anlamıyla tutulmadığı, bazı faaliyet giderlerinin üyeler tarafından gelir kaydedilmeden karşılandığı ve bağışların bir kısmının kayıt altına alınmadığı bilinen bir gerçektir. Dolayısıyla Tablo 9'da sunulan sayıların gerçek finansal sonuçları göstermekten ziyade belirli bir trendi yansıttığını ifade edebiliriz (Sunar, 2018:48).

Devlet Denetleme Kurulu'nun 2010 yılında yayımladığı "Kamuya Yararlı

Dernek Statüsünün İrdelenmesi ile Kamuya Yararlı Derneklerle İlgili Yürütülen İş ve İşlemlerin Değerlendirilmesi (2010:345)" isimli raporda kamu yararına çalışan derneklerde şeffaflığın, hesap verilebilirliğin sağlanmasıyla ilgili bazı düzenlemelerin yapılması gerekliliği ifade edilmiştir. Benzer bir şekilde, 2013 yılında Kalkınma Bakanlığı (2013:39-40) tarafından yayımlanan 2014-2018 Yılları Orta Vadeli Kalkınma Planı adlı raporda, KAGÖ'lerin faaliyetlerinin hesap verebilir ve şeffaf olmasının önemi vurgulanmıştır. Ayrıca, KAGÖ'lerin iç ve dış denetimlerinin uluslararası standartlara uygun olarak yapılması için bazı düzenlemelerin yapılması gerekliliği yine söz konusu raporda ifade edilmiştir.

1.5. Yöntem

Bu çalışmada KAGÖ'lerin finansal veya finansal olmayan bilgilerini paylaşmaları, Paydaş Teorisi (Stakeholder Theory), Kurumsal Teori (Institutional Theory), Meşruluk Teorisi (Legitimacy Theory), Kaynak Bağımlılığı Teorisi (Resource Dependence Theory) ve Vekalet Teorisi (Agency Theory) gibi teorilerle açıklanmıştır. Paydaş Teorisine göre bir kuruluşun faaliyetlerinden yararlanan çok sayıda paydaş bulunmaktadır. Dolayısıyla bu paydaşlar kuruluşların faaliyetleri hakkında bilgi edinme hakkına sahiptirler. Kaynak Bağımlılığı Teorisine göre ise bir kuruluşa finansman sağlayan kişiler o kuruluşun faaliyetlerini yönlendirmektedir. Bu nedenle bu kişiler bilgi edinme hakkına sahiptirler. Meşruluk Teorisine göre de kuruluşlar yaşamlarını sürdürmeleri için toplumda kendilerini meşru gösterecek yol ve yöntemlere başvurumaktadırlar. Aleniyetin meşruluğu artıracığı ilkesiyle, kuruluşlar meşruluklarını artırmak için paydaşlarıyla, finansal ve finansal olmayan bilgileri paylaşmaktadırlar. Kurumsal Teoriye göre, kuruluşlar belirli bir iç ve dış çevrede faaliyet göstermektedirler. Dolayısıyla çevreleri tarafından bazı baskılarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu sebeple kuruluşlar şeffaflık gibi bazı uygulamaları yerine getirmektedirler. Vekalet Teorisi, son dönemde kaynak sağlayanlar ile yönetimde yer alan tarafların birbirlerinden ayrılmaya başladığını ve tarafların kendi çıkarlarını maksimize etmeye çalıştığını ifade etmektedir. Bu durum ise taraflar arasında çıkar çatışmasına sebep olmaktadır. KAGÖ'ler çıkar çatışmasını önlemek için şeffaflığa ve hesap verilebilirliğe gereksinim duymaktadırlar. Çalışma, bu beş teori çerçevesinde ele alınmıştır.

1.6. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

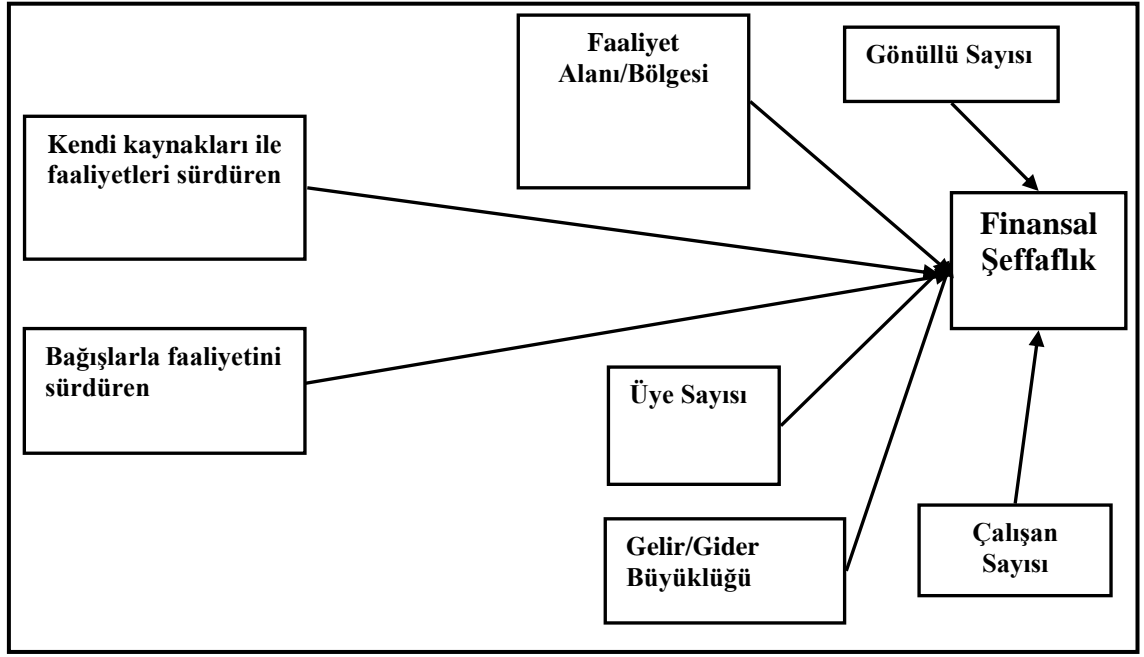
Bu çalışmanın araştırma evreni Türkiye’de faaliyet gösteren kamu yararına çalışan dernekler ile vergi muafiyetine sahip olan vakıflardır. Türkiye’de 2019 yılında kamu yararına çalışan 384 dernek ve vergi muafiyetine sahip 281 vakıf bulunmaktadır. 2019 yılı itibarıyla araştırma kapsamında 665 kuruluş bulunmaktadır. Söz konusu kuruluşların tamamına ulaşma zorluğu, zaman, maliyet ve evrenin tümünden veri elde etmenin mümkün olmaması nedeniyle örneklem yapılmıştır.

Çalışmanın örnekleme (kamu yararına çalışan dernekler ile vergi muafiyetine sahip olan vakıfların listesi) tam olarak belli olmasına rağmen, zaman, maliyet ve yer kısıtlılığında (Nakip, 2006:208) dolayı, olasılığa dayalı basit tesadüfi örneklem yöntemi seçilmiştir. Araştırma kapsamında, 665 dernek ve vakfa e-posta gönderilmiştir. Gönderilen anket formlarından 153 geri dönüş olmuştur. Geri dönüşlerin 148 tanesi araştırma için kullanılmaya uygun bulunmuştur. Bu çerçevede, toplam ana kütlenin %23’ünden geri dönüş olduğu görülmektedir.

1.7. Araştırmanın Modeli ve Varsayımları

Günümüzde kamusal alanda bilginin en hızlı, kolay ve düşük maliyetle paylaşımını sağlayan en önemli araç internettir. Bu nedenle günümüzde şeffaflığın en önemli göstergelerinden biri de kuruluşların güncel internet sitesine sahip olmalarıdır. Ayrıca kuruluşların sahip oldukları internet sitelerinde tam zamanlı ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerini paylaşmalarıdır. Bu çerçevede (Lee ve Joseph, 2013; Galvez Rodriguez vd., 2016; Deng, vd., 2015; Lu, vd., 2018; Saxton vd., 2014; Güner, 2019; Xue ve Niu, 2019; Nie vd., 2016) yaptıkları çalışmada KAGÖ’lerin internet sitelerinin içeriği finansal ve örgütsel şeffaflık açısından incelemişlerdir. Bu çalışmada bu yöntemle KAGÖ’lerin internet sitesinin içeriği açısından finansal şeffaflık değeri hesaplanmıştır.

Türkiye’de faaliyet gösteren kamu yararına çalışan derneklerin ve vergi muafiyetine sahip olan vakıfların finansal şeffaflıklarını etkileyen faktörler tespit edilmeye çalışılmaktadır. Buna göre, 1.10 bölümünde yapılan literatür taramasına göre geliştirilen araştırma modeli Şekil 4’te sunulmuştur.



Şekil 4: Araştırma Modeli

1.8. Anketin Yapısı ve Hazırlanması

Çalışma anketindeki sorular; literatüre dayalı olarak geliştirilmiş, ardından bu konunun uzmanı akademisyenler, İçişleri Bakanlığı Sivil Toplum İlişkileri Genel Müdürlüğü ve Vakıflar Genel Müdürlüğü'nde çalışan müfettişler, dernek ve vakıf yöneticileri ile yapılan görüşmeler neticesinde belirlenmiştir.

EK-1 iki bölümden ve 21 sorudan oluşmaktadır. İlk bölümde, KAGÖ'lerin yasal statüleri, çalışan sayısı, yıllık ortalama gelir ve anketi cevaplayan kişinin kuruluştaki konumu, bağımsız denetim yaptırma, vb. konularda sorular yer almaktadır. İkinci bölümde, derneklerin veya vakıfların finansal kaynakları elde etme sıklığı ile ilgili sorular yer almaktadır. Soruların cevapları "1: Hiçbir Zaman", "2: Nadiren", "3: Ara Sıra", "4: Genellikle", "5: Her Zaman" şeklinde beşli likert ölçeği ile elde edilmiştir.

EK-2'de yer alan 13 soru, Kurumsal Yönetim Derneği tarafından 2014 yılında yayımlanan "Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında Sivil Toplum Kuruluşları Yönetim Rehberi" adlı çalışmadan (TKYD, 2014:39) ve 2019 GuideStar (2019) Profile Standard'ın şeffaflık kriterlerinden alınmıştır. Ayrıca yapılan literatür incelemesinden (Yasmin ve Haniffa, 2017:85-86; Rocha Valencia, vd., 2014:2528; Deng, vd., 2015:491; Lu, vd., 2018:13-14; Lee ve Joseph, 2013:2219; Saxton vd., 2014:11; Güner, 2019:3250; Xue ve Niu, 2019:313, Nie vd., 2016:2381; Galvez Rodriguez vd., 2016:70-71)

alınmıştır. Tablo 12’de yer alan çalışmadan araştırma soruları alınmıştır (Galvez Rodriguez vd., 2016:70-71).

Tablo 12:Şeffaflık Kriterleri

Bilginin İfşa Edilmesinde Bilgilendirici Faktörler	Taylor vd. (2010)	Kang ve Norton (2001)	Waters (2007)	Goatman ve Lewis (2007)	Ingenhoff ve Koelling (2009)	Greenberg ve MacAulay (2009)	Saxton ve Guo(2011)	Gandia (2011)
1.Örgütlerin Profilleri								
1.1. Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Politikası								
1.2. Kuruluş Tarihi					X			
1.3. Kuruluş Amacı					X			
1.4. Yasal Statü						X		X
1.5. Kuruluşa Üye Olma Prosedürü	X	X			X			
1.6. Finansal Katkı Yapma Prosedürü	X	X			X			
1.7. Adres		X						X
1.8.Telefon		X						X
1.9. E-Mail		X						X
1.10. Diğer Kuruluşlarla Anlaşmalar								
1.11. Çalışan Sayısı				X	X			X
1.12. Çalışanların Yaşı								
1.13.Çalışanların Cinsiyeti								
1.14. Çalışanların Yetenekleri								
1.15. Gönüllü Çalışan Sayısı				X	X			X
1.16. Gönüllü Çalışanların Cinsiyet								
1.17.Gönüllü Çalışanların Yaşı								
1.18. Gönüllü Çalışanların Yetenekleri								
2. Kuruluş Performansının Online Şeffaflığı								
2.1. Misyon	X	X	X	X	X	X	X	X
2.2. Vizyon	X	X	X	X	X	X	X	X
2.3. İlkeler								X
2.4.Amaçlar								X
2.5.Örgütsel Stratejiler			X					X
2.6. Yıllık Plan								
2.7.Mevcut Projelerin Adları								
2.8. Mevcut Projelerin Amaçları								
2.9.Projelerin Takvimi								
2.10. Proje Yararlanıcıları								
2.11. Proje Mekânı								
2.12.Projeden Sorumlu Kişiler								
2.13. Mevcut Projelerin Değerlendirilmesi			X		X			X
2.14. Yıllık Faaliyet Raporu		X	X		X		X	X
3. Örgütsel Yapı Şeffaflığı								
3.1. İç Kurallar		X						X
3.2. Plan ve İç Yapı								X
3.3. Yönetim Kurulu Üyeleri								

Bilginin İfşa Edilmesinde Bilgilendirici Faktörler	Taylor vd. (2010)	Kang ve Norton (2001)	Waters (2007)	Goatman ve Lewis (2007)	Ingenhoff ve Koelling (2009)	Greenberg ve MacAnlay (2009)	Saxton ve Guo(2011)	Gandia (2011)
3.4. Toplantı Tarihleri								X
3.5. Toplantı Süresi					X	X		X
3.6.Kurul Üyelerin Maaşları								X
3.7. Vergi Denetçisinin Adı								
3.8. İç Denetçiler					X			X
4. Finansal Yönetim Şeffaflığı								
4.1. Finansal Tablolar	X			X				X
4.2. Yıllık Bütçe						X		X
4.3. Uluslararası Kuruluşlar Fonları								
4.4.Kamusal Bağış ve Fonlar		X						
4.5. Üyelerin Bağışları		X						
4.6.Mal veya Hizmet Satışından Elde Edilen Gelir		X						
4.7. Finansal Gelirler							X	X
4.8.Özel Sektörden Gelir		X						
4.9. Diğer Kaynaklardan Gelirler								
4.10. Toplam Gelir		X						X
4.11. Özellikli Fonlar		X						
4.12.Amaç Giderleri							X	X
4.13. Kaynakların Projelere Göre Dağılımı								X
4.14. Vergi Yükümlülükleri							X	X
4.15. Toplam Giderler								X
4.16. Bağış Toplama Politikası								X
4.17.Temel Gelir Kaynağı								X
5. Paydaşların Katılım Şeffaflığı								
5.1. Şikâyet ve Soruşturmalara Katılan Kişinin Adı								
5.2. Şikayetlerin Ele Alınma Prosedürü		X	X	X			X	
5.3. Misyona İlgili Açıklama ve Yayınlar	X				X			X
5.4. Projelerini Değerlendirme Prosedürü	X	X	X	X		X	X	X

Kaynak: Galvez-Rodriguez vd., (2016:70-71).

Anketlerin geçerliliğini (doğru sonuçları vermesi) ve güvenilirliğini (çok sayıda teste aynı sonucun vermesi) test etmek, ankette anlaşılmayan soruları saptamak, anket formundan çıkarılması gereken soruları tespit etmek, anketteki eksiklikleri belirlemek ve anketin netliğini sağlamak için pilot veya ön anket yapılmıştır. Pilot anketle gelen geri bildirimler neticesinde anket formunda gerekli düzeltmeler yapılarak, nihai anket formu elde edilmiş ve anket formu araştırma için hazır duruma getirilmiştir.

Pilot anket sayısı ile ilgili olarak literatürde herkesin üzerinde uzlaştığı bir sayı bulunmamakla birlikte, Reynolds ve diğerleri (1993:11) 5 veya 10 pilot anketin yeterli

olduğunu ifade etmektedir. Ancak çok yüksek kalitede bir anket veya değerlendirme yapılmak isteniyorsa 50 veya 100 pilot anketin gerektiğini ifade etmektedirler. Diğer taraftan, Hair ve diğerleri (2009:191), 20 veya 30 pilot anketin yeterli olacağını belirtmişlerdir. Bu çalışmada, araştırma kapsamına giren örgütlerden 20'sine pilot anket uygulanmıştır.

1.9. Veri Toplama Süreci

Bir araştırmada, araştırılan konuya olan fiziki yakınlıklarına (verilerin elde etme kolaylığına) göre birincil ve ikincil kaynaklardan veriler elde edilmektedir (Karasar, 2010:135). Bu tez çalışmasında konuya fiziki olarak yakınlıklarına veya verilerin elde edilme kolaylığına göre, iki yöntemle veriler elde edilmiştir. Bu kapsamda ilk önce araştırma kapsamında olan derneklerin ve vakıfların internet sitelerinin içeriği içerik analiziyle incelenmiştir. Ancak internet sitelerinin içerik analiziyle elde edilemeyecek olan bazı veriler (gelir, gider, demografik bilgiler, vb.), anketle elde edilmeye çalışılmıştır.

Araştırma kapsamında olan KAGÖ'lere e-posta yoluyla anket formu gönderilmiştir. KAGÖ'lerden gelen cevaplar incelenmiş, normal dağılım göstermeyen değerler analiz dışı tutulmuştur. Ayrıca likert tipi ölçeklerin güvenilirliği ve içsel tutarlılık analizi için Cronbach alfa katsayısı hesaplanmıştır (Altunışık vd., 2001: 123-124). Elde edilen verilerin Cronbach's Alpha değeri 0,796 olarak hesaplanmıştır. Eğer Cronbach's Alpha değeri 0,7'den yüksek ise sonuçların sosyal bilimler alanında güvenilir olduğu çıkarımı yapılır (Nakip, 2006:146). Bu sebeple, elde edilen oran doğrultusunda anketin güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Araştırma kapsamına giren derneklerin ve vakıfların Türkiye'de çok farklı şehirde olmaları sebebiyle EK-1'de yer alan anket formu, Google Documentation uygulaması üzerinden, 2019 yılının Nisan ve Mayıs aylarında internet üzerinden kamu yararına çalışan derneklerin ve vergi muafiyetine sahip olan vakıfların resmi e-mail adreslerine gönderilmiştir. Toplam 384 dernek ve 281 vakfa anket formu gönderilmiştir. Toplam 153 dernek ve vakıftan cevap alınmıştır. Yaklaşık toplam ana kütlenin %23'ü anketi cevaplamıştır. Ancak gelen bazı cevapların, kullanıma uygun olmaması nedeniyle analize dahil edilmemiştir. Cevapların 148 tanesi araştırma için kullanılmaya uygun bulunmuştur. Anketi cevaplayan derneklerin ve vakıfların internet sitelerinin içeriği EK-

2’de yer alan sorular çerçevesinde incelenmiştir. Söz konusu kuruluşların finansal şeffaflık değeri hesaplanmıştır.

Bu tez çalışmasında finansal şeffaflık değerinin belirlenmesinde EK-2’de yer alan soru/bilgi internet sitesinde yer alıyorsa “Evet=1”, yer almıyorsa “Hayır=0” seçenekleri işaretlenerek hesaplanmıştır. Bu tez çalışmasında finansal şeffaflık değerinin hesaplanmasında kullanılan ögeler ağırlıklandırılmamıştır. Bütün ögelerin değeri eşit olarak kabul edilmiştir. Çünkü ağırlıklandırma işleminde genelde sübjektif dayanaklar esas alınarak her bir değer ağırlığı belirlenmektedir (Dhaliwal, 1980:386). Ayrıca bazı çalışmalarda, şeffaflık değerinin hesaplanmasında ögelerin ağırlıklandırılmamasında kayda değer bir farklılık gözlemlenmemiştir (Robbins ve Austin, 1986:420).

1.10. Literatür Taraması

Son dönemde KAGÖ’lerin faaliyet alanlarının, sayılarının, finansal güçlerinin önemli oranda artması ve bazı KAGÖ’lerde yaşanan finansal usulsüzlükler nedeniyle KAGÖ’lerle ilgili muhasebe bilim alanında daha fazla çalışma yapılmaya başlanmıştır. Muhasebe bilim alanında, genelde hesap verilebilirlik (Sloan, 2009; Ebrahim, 2003), kurumsal yönetim (Borgia, 2005; Xue ve Niu, 2019), kaynak dağılımı (Tinkelman, 1998; Rocha Valencia, 2014) ve manipülasyon (Krishnan, vd., 2006; Chen, 2016), finansal raporlama (Gordon ve Khumawala,1999) ve finansal raporlamanın bağış kararı verme üzerindeki etkisi (Trussel ve Parson, 2007; Parson, 2007) konularında akademik çalışmalar yapılmıştır. Ancak (1) KAGÖ’lerin raporlamaya olan ilgisinin işletmelere göre yeni olması (2) finansal verilerinin erişiminde yaşanan sorunlar (3) KAGÖ’lerin çeşitliliği ve farklı raporlama uygulamaları nedeniyle muhasebe alanında çok az araştırma yapılmıştır (Christensen ve Mohr, 2003:139).

KAGÖ’lerin kamuoyunu aydınlatması ve şeffaflıkları ile ilgili üç tür çalışma bulunmaktadır (Saxton, vd. 2012:1054). Birinci tür çalışma, hesap verilebilirlikle kurumsal yönetim ve şeffaflık ve kamuoyunu aydınlatma arasındaki ilişkiyi tespit etmeye yöneliktir (Brody, 2003; Saxton ve Guo, 2011). Bu çalışma alanında hesap verilebilirlik ile örgütlerin kuruluş amaçları çerçevesinde, kaynakların etkili ve verimli kullanılması arasındaki ilişki araştırılmaya çalışılmaktadır (Brinkerhoff, 2001). İkinci tür çalışmada, örgütlerin şeffaflık çerçevesinde yayımladıkları finansal bilgilerin mevcut veya potansiyel bağışçıların kararları üzerindeki etkilerini tespit etmeye yönelik çalışmalardır

(Gandía, 2011; Tinkelman, 1998; Trussel ve Parsons, 2007). Bu yöntemde, şeffaflık veya kamuoyunu aydınlatma kapsamında paylaşılan bilgilerin paydaşların karar vermelerinde etkili olup olmadığı, paydaşların verdikleri bağışların verilme amacı doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığı ve paydaşların gelecekte verecekleri kararlar üzerindeki etkileri tespit edilmeye çalışılmaktadır (Parsons, 2007). Son çalışma türü ise, KAGÖ'lerin yayımladıkları finansal veya finansal olmayan bilgilerin kamuoyuna açıklanmasını sağlayan faktörleri tespit etmeye yöneliktir (Saxton, vd., 2012; Galvez Rodriguez, vd., 2012; Deng vd., 2015; Tremblay-Boire ve Prakash, 2015).

Yapılan çalışmalarda genelde KAGÖ'lerin finansal ve örgütsel şeffaflıklarının tespit edilmesinde içerik analizi (Content Analysis) yöntemi kullanılmıştır (Güner, 2019; Lee ve Joseph, 2013; Galvez Rodriguez vd., 2016; Deng, vd., 2015; Lu, vd., 2018; Saxton vd., 2014; Xue ve Niu, 2019; Nie vd., 2016). Yapılan çalışmalar incelendiğinde; büyüklük, yaş, kamu finansmanı, yasal biçim, uluslararasılaşma, yönetim kurulu büyüklüğü ve yönetim kurulu faaliyeti (Galvez Rodriguez, vd., 2012:661), alınan fonların büyüklüğü ve miktarı (Dainelli, vd.,2013:656), toplum baskısı veya medya baskısı, örgütsel büyüklük, kamu finansmanı ve faaliyet alanı (Tremblay-Boire ve Prakash, 2015) veya yapılan bağışlar, şartlı bağışlar, kamu finansmanı ve devlet kontrolü (Nie vd., 2016:1) arasındaki ilişki araştırılmıştır.

KAGÖ'leri destekleyen kişilerin ve ticari işletme ortaklarının bilgi talep etme amaçları birbirinden farklıdır. KAGÖ'leri destekleyen kişiler verdikleri desteğin verilme amacı doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını bilmek istemektedirler. Ancak ticari işletmelerde ortaklar maddi bir beklenti içerisine girerek yatırım yapmaktadırlar (Felix, vd., 2010:1-2). Ortakların maddi beklenti içerisinde olmaları sebebiyle, genelde ticari işletmelerin faaliyetlerini daha çok izlemekte ve ticari işletmelerden daha fazla bilgi talep etmeye çalışmaktadırlar. Ancak, paydaşların genelde KAGÖ'lerden maddi beklenti içerisinde olmamaları sebebiyle daha az denetlenmelerine ve paydaşların daha az hesap sormalarına yol açmaktadır (Felix, vd., 2010:3). Bununla birlikte KAGÖ'ler ile ilgili çok az düzenlemenin olması, KAGÖ'lerin ticari işletmelere göre daha az şeffaf olmalarına neden olmaktadır (Felix, vd., 2010:2). Ayrıca KAGÖ yöneticilerinin genelde rapor hazırlamayı bir maliyet (kaynak ve zaman) olarak düşünmeleri nedeniyle KAGÖ'lerin kamuoyu ile daha düşük seviyede bilgi paylaşmalarına yol açmaktadır (Uzun, 2016:51).

1.11. Araştırma Soruları ve Hipotezler

Saxton ve Guo (2011:274) yaptıkları çalışmada, kuruluşların kamuoyunu bilgilendirmesini örgütsel strateji, örgütsel kapasite, örgütsel yönetim ve örgütsel çevre faktörleriyle açıklamaktadırlar. KAGÖ'lerin şeffaflık seviyesini bu dört faktörün belirlediğini ifade etmektedirler. Buna göre, kuruluşlar şeffaflık ve kamuoyunu aydınlatmayı misyonlarına ulaşmak için örgütsel strateji çerçevesinde seçmektedirler. Örneğin, KAGÖ'ler reklam yapmak, finansal kaynak elde etmek ve politik maliyeti azaltmak, yasal düzenlemelere uyum gibi amaçlarla kamuoyunu bilgilendirmektedir. Kuruluşların şeffaflık seviyesini belirleyen ikinci faktör de kuruluşların örgütsel kapasite (finansal güç, personel sayısı, vb) tarafından belirlenmektedir. Kuruluşların şeffaflık seviyesini belirleyen üçüncü faktör de kuruluşların kurumsal yönetim yapısıdır. Şeffaflık için öncelikle kuruluştaki belirli bir kurumsal bilincin olması, üst düzey yönetimin şeffaflığı sahiplenmesi ve desteklemesi gerekmektedir. Kuruluşların üst yönetiminin şeffaflığı ve kültürünü desteklemediği durumda şeffaflık kuruluştaki hayat bulamayacaktır. Son olarak, kuruluşun faaliyet gösterdiği çevre (yasal, ekonomik, sosyal, teknolojik vb.) kamuoyu aydınlatma stratejilerini etkilemektedir (Saxton vd., 2012:1056-1057).

Yukarıda açıklanan faktörler çerçevesinde KAGÖ'lerin şeffaflık seviyesi, örgütsel değerler, örgütün katılımcı kültürü ve sosyal çevre gibi çok sayıda değişkenden etkilenmektedir (Rocha Valencia, 2014;2522). Bu çerçevede, KAGÖ'lerde şeffaflık dış değişkenden (politik ve sosyal çevre) ve iç değişkenden (örgütsel kapasite ve örgütsel özellikler) etkilenmektedir (Deng vd., 2015:477). Ayrıca yasal düzenlemeler, iç düzenlemeler, kilit paydaşların talepleri, yaşanan skandallar, medya baskısı ya da bilgi hizmetlerinde meydana gelen gelişmeler de KAGÖ'lerin finansal şeffaflık seviyesini etkilemektedir (Rey-Garcia, vd., 2012:80). Bu çalışmada yukarıda açıklanan faktörler çerçevesinde bu çalışmada incelenen hipotezler oluşturulmuştur.

1.11.1. Fon Yapısı ve Finansal Şeffaflık Arasındaki İlişki

KAGÖ'ler genelde başkalarından elde ettikleri finansal ve finansal olmayan kaynaklarla yaşamlarını devam ettirmektedir. Bu durum çevreleriyle kaynak bağımlılığı ilişkisinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Kaynak bağımlılığı ilişkisinde genelde kuruluşların bazı davranışlarını kaynak sağlayan taraflar bilinçli/bilinçsiz bir biçimde yönlendirmekte ve şekillendirmektedir (Sunar, 2018:30-31). Bu çerçevede KAGÖ'lerin gelir elde etme biçimleri de örgütlerin davranışlarını etkilemektedir (Harris ve Neely,

2018:18). Yapılan araştırmalara göre, kendi kaynakları veya dış kaynaklardan fon olarak faaliyetlerini sürdüren KAG'lerin kamuoyunu aydınlatma veya Şeffaflık seviyeleri arasında bazı farklılıklar tespit edilmiştir (Tinkelman, 1998:381; Xue ve Niue, 2019:315-320; Nie, vd., 2016: 2374; Behn, vd., 2010:6; Zainon, vd., 2014:46). Örneğin bir KAG temel finansal kaynağını bağışlardan elde etmiyorsa, bağışçılara karşı çok düşük seviyede hesap verebilir olabilmektedir (Rose-Ackerman, 1987:810). Yine daha çok dış finansal kaynağa bağımlı olan KAG'ler daha Őeffaftır (Harris ve Neely, 2018:20). Faaliyetlerinin finanse edilmesi tamamen bireysel bağışlar ve daha çok dış bağışçılarının desteğine bağımlı olan KAG'lerin bağışçılarının finansal ve finansal olmayan bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak seviyede bilgi sunmaları beklenir. Ancak faaliyetlerinin büyük kısmını bağışlarla sürdüren bazı KAG'ler, hesap verebilirlik ve Şeffaflık konularında bazen duyarsız kalabilmektedir.

Bağışçılar herhangi bir KAG'ye bağışta bulunurken Şartsız veya Şartlı olmak üzere finansal destek verebilmektedirler (Xue ve Niu, 2019:312). Bu ereve, Çin'de yapılan araştırmalar incelendiğinde, özellikle belirli bir amaca zglenerek yapılan Şartlı bağışlarda, bağışçılarının bu bağışların kullanılma amacına yönelik daha fazla Şeffaflık talep ettikleri, KAG'lerin ise Şartlı bağışın nasıl kullanıldığı ile ilgili gönüllü olarak bilgi açıklama olasılığının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir (Nie, vd., 2016: 2383-2391). Yapılan başka bir çalışmada da finansal Şeffaflık ile Şartlı bağış arasında olumlu ilişki tespit edilmiştir (Xue ve Niu, 2019:320). Dolayısıyla, Kaynak bağımlılığı teorisine göre örgütlerin kişilerden veya kurumlardan elde ettikleri bağış türü, örgütlerin yaptıkları raporlamanın sıklığını, yapısını ve bilgi verme davranışını etkileyebilmektedir.

Zimmerman (1977:136)'nın geliştirdiği hipoteze göre, vergi mükellefleri kamu kurumlarının finansal raporlarını inceleme konusunda çok düşük seviyede motivasyona sahiptirler. Çünkü kişiler kamu kurumlarının finansal raporlarını incelemenin tüm faydalarını elde edemeyeceklerini ve kendilerine bir maliyetinin olduğunu bilmektedirler. Bu durumun benzeri, bireysel bağışçılar için de geçerlidir. Bireysel bağışçılar, KAG'lerin sundukları finansal raporların çok azını inceleme güdüsüne sahiptirler (Calabrese, 2011:74; Tinkelman, 1998:381). Çünkü bağış verdikten sonra maliyet ve fayda analizi çerçevesinde elde ettiği faydaya göre raporları inceleyeceklerdir. Eğer elde edecekleri fayda, yüklendikleri maliyetten yüksek ise finansal raporları inceleyeceklerdir. Öte yandan işletmeler ise halkla ilişkiler ve reklam çerçevesinde bağışta

bulduklarından dolayı verdikleri bağış finansal açıdan daha fazla izleme gereğini duymaktadırlar. Çünkü destek verdikleri örgütlerde meydana gelebilecek bir usulsüzlük kendilerini de etkileyebilmektedir. Bu sebeple, ticari işletmelerden bağış alan örgütler topluma veya bağış aldıkları kuruluşa daha çok bilgi vermekte veya ticari işletmeler örgütlerden daha çok bilgi talep etme yoluna gitmektedirler (Tinkelman, 1998:381). Ayrıca kurumlar profesyonel finansal tablo kullanıcılarıdır. Kurumlar, finansal tabloları değerleyebilecek, inceleyebilecek bilgi, beceri ve deneyime sahiptirler (Verbruggen, vd., 2011:13). Bu durum ise taraflar arasında daha az düzeyde bilgi asimetrisinin oluşmasını sağlamaktadır.

Bireysel veya küçük tutarda bağışta bulunan bağışçılar yardım yapma kararını vermeden önce hayır kurumunun genelde finansal tablolarını incelemeyiz (Gordon ve Khumawala, 1999:51). Çünkü çoğu bireysel bağışçının makul düzeyde muhasebe bilgisine sahip olmaması, sunulan finansal tablolardan yeteri kadar faydalanamamalarına neden olmaktadır. Bu sebeple finansal tabloların basit ve anlaşılabilir bir yöntemle sunulması gereklidir.

Kamu kurumlarından finansal destek almak, herhangi bir muafiyet ve istisnadan yararlanmak için KAGÖ'lerin belirli prosedürleri yerine getirmeleri gerekmektedir. KAGÖ'ler yasal prosedürleri yerine getirirken şeffaflık ilkelerini de kısmen yerine getirebilmektedirler (Verbruggen, vd., 2011:13; Nie, vd., 2016:2374). Bu kapsamda Verbruggen vd., (2011:13), Xue ve Niu (2019:320) yaptıkları çalışmada, kamusal fonla finansal şeffaflık arasında pozitif bir ilişki tespit etmişlerdir. Çünkü kamu kaynaklarını kullanan KAGÖ'lerin veya kuruluşların politik maliyetleri, özel kuruluşlara göre daha yüksektir (Gordon, vd., 2002:240-241). Ancak, sürekli kamu kurumlarından elde ettikleri bağış ve yardımlarla faaliyetlerini sürdüren KAGÖ'ler bir süre sonra kamu kurumlarına benzeyerek daha bürokratik işlemler yapabilmekte ve çevrelerindeki gelişmelere kayıtsız kalabilmektedirler (Nie, vd., 2016:2384).

Aşağıdaki hipotezlerde, araştırma kapsamında olan derneklerin ve vakıfların kaynak elde etme biçimleriyle şeffaflık yapıları arasındaki ilişki test edilmiştir.

Hipotez_{1b}: Kâr amacı gütmeyen örgütlerin kamu kurumlarından elde ettikleri bağış ve yardım ile finansal şeffaflık dereceleri arasında ilişki yoktur.

Hipotez_{2b}: Kâr amacı gütmeyen örgütlerin ticari işletmelerden elde ettikleri bağış

ve yardım ile finansal şeffaflık dereceleri arasında ilişki yoktur.

Hipotez_{3b}: Kâr amacı gütmeyen örgütlerin üye olmayan kişilerden elde ettikleri bağış ve yardım ile finansal şeffaflık derecesi arasında ilişki yoktur.

Hipotez_{4b}: Kâr amacı gütmeyen örgütlerin kuruculardan elde ettikleri bağış ve yardım ile finansal şeffaflık dereceleri arasında ilişki yoktur.

Hipotez_{5b}: Kâr amacı gütmeyen örgütlerin uluslararası kuruluşlardan elde ettikleri bağış ve yardım ile finansal şeffaflık dereceleri arasında ilişki yoktur.

1.11.2. Örgüt Büyüklüğü ve Finansal Şeffaflık Arasındaki İlişki

Politik Maliyet, kuruluşların büyüklüklerinin (elde ettikleri gelir, faaliyet alanları, finansal güçleri ve tanınırlıkları, üye sayıları, gönüllü sayıları) artmasıyla beraber toplumun, devletin ve diğer kişilerin kuruluşlara karşı olan ilgilerinin veya beklentilerinin zamanla artacağını ifade etmektedir (Watts ve Zimmerman, 1978: 115). Yani kuruluşlar büyüdükçe, daha görünür hale gelmektedir. Bu nedenle devlet, medya ve kamuoyu gibi birçok dış paydaş tarafından daha fazla dikkat çeker ve izlenir (Pfeffer ve Salancik, 2003: 136; Carvalho, vd., 2017:2287). Bu sebeple bazı kuruluşlar büyüdükçe kendilerine karşı olan politik maliyeti ve baskıyı azaltmak için şeffaf ve hesap verebilir olmaya çalışmaktadırlar. Bu kapsamda, yapılan çalışmalarda KAGÖ'lerin hacimleri (aktif büyüklükleri, gelir yapıları, gönüllü çalışan kişi sayıları) ile gönüllü şeffaflık arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir (Behn, vd., 2010:6; Saxton ve Guo, 2011:285-286). Benzer şekilde, Galvez- Rodriguez ve diğerlerinin (2012:676) İspanya'da yaptıkları çalışmada, gönüllü sayısı ile finansal şeffaflık arasında anlamlı bir ilişki tespit etmişlerdir. Ayrıca yapılan başka bir çalışmada, hesap verebilirlik açısından büyük KAGÖ'lerle küçük KAGÖ'lerin (finansal ve personel vb.) karşılaştırması yapıldığında, büyük KAGÖ'lerin daha çok hesap verebilir olduğu tespit edilmiştir (Carvalho vd., 2017:2281). Bunun sebebi de belirli bir büyüklüğe sahip olan KAGÖ'lerin daha çok kaynağa ve finansal rapor gerekliliğine sahip olmalarıyla açıklanabilir (Yasmin ve Haniffa, 2017:80). Buna karşın şeffaflık uygun maliyetli değilse, küçük KAGÖ'ler için beklenen faydayı sağlamayabilmektedir (Xue ve Niu, 2019: 314).

Güner (2019:3252), Türkiye'de faaliyet gösteren 280 sivil toplum kuruluşu üzerinde yaptığı çalışmada, aktif büyüklüğü, örgüt yaşı, uluslararası kuruluşlardan fon kullanma, kuruluş türü (vakıf, dernek, sendika vb.), faaliyetlerinin ulusal veya

uluslararası alanda olması ve yönetim kurulu büyüklüğü değişkenleriyle finansal şeffaflık derecesi alanlarında çalışma yapmıştır. Söz konusu yazarın yaptığı çalışmada aktif büyüklük, uluslararası kuruluşlardan fon almanın ve yasal statü finansal şeffaflığı etkilediğini tespit etmiştir.

Belirli bir finansal güce sahip olan (aktif büyüklük, yıllık gelir vb.) KAGÖ'ler profesyonel yönetici çalıştırabilmektedirler (Wymer, 2006:9). Ayrıca, genelde belirli büyüklüğe sahip olan örgütler resmi raporlama veya kamuoyunu aydınlatma sistemlerine sahiptirler (Gray, vd., 2006:334). Bu çerçevede, Harris ve Neely (2018:6), belirli büyüklüğe sahip örgütlerin daha çok profesyonel yönetici istihdam ettikleri için finansal açıdan daha şeffaf olduklarını ifade etmektedirler.

Aşağıdaki hipotezde, KAGÖ'lerin örgütsel büyüklükleri ile derneklerin ve vakıfların finansal şeffaflık seviyesi arasındaki ilişki test edilmiştir.

Hipotez_{6b}: Kâr amacı gütmeyen örgütlerin gelir seviyeleri ile finansal şeffaflık dereceleri arasında ilişki yoktur.

Hipotez_{7b}: Kâr amacı gütmeyen örgütlerin gider seviyeleri ile finansal şeffaflık dereceleri arasında ilişki yoktur

Hipotez_{8b}: Kâr amacı gütmeyen örgütlerin üye sayıları ile finansal şeffaflık dereceleri arasında ilişki yoktur.

Hipotez_{9b}: Kâr amacı gütmeyen örgütlerin çalışan sayıları ile finansal şeffaflık dereceleri arasında bir ilişki yoktur.

Hipotez_{10b}: Kâr amacı gütmeyen örgütlerin gönüllü sayıları ile finansal şeffaflık dereceleri arasında ilişki yoktur.

1.11.3. Örgüt Yaşı ve Finansal Şeffaflık Arasındaki İlişki

Faaliyet süresi belirli bir yaşın üzerinde olan ve yeni kurulan örgütlerin ihtiyaçları birbirinden farklıdır. Yeni kurulan örgütlerin toplum tarafından tanınma, kabul edilme ve meşruiyet gibi sorunları bulunmaktadır. Öte yandan daha önce kurulan kuruluşlar ise itibarlarını korumaya çalışırlar (Deng, vd., 2015:477). Bu kapsamda, Galvez Rodriguez ve diğerleri (2012:678) İspanya'da yaptıkları çalışmada, kuruluş yaşı ile finansal şeffaflık arasında bir ilişki tespit etmemişlerdir. Yine Saxton ve Guo (2011:285-286), Amerika Birleşik Devletleri'nde yaptıkları çalışmada, KAGÖ'lerde örgütsel yaşın dikkate alınması

gereken önemli bir faktör olarak görülse de finansal şeffaflık ile örgütsel yaş arasında anlamlı bir sonuç tespit edilmemiştir. Blouin ve diğerleri (2018:10) yaptıkları benzer bir çalışmada finansal açıklamalarla örgütün faaliyet süresi arasında anlamlı bir ilişki tespit etmemişlerdir. Güner (2019:3245), Türkiye’de sivil toplum kuruluşlarına yönelik olarak yaptığı çalışmada, örgütsel yaşın finansal şeffaflığı etkileyen bir değişken olarak tespit etmemiştir.

Bu bölümde yapılan açıklamalar çerçevesinde aşağıdaki hipotezde örgütlerin faaliyet süreleri ile derneklerin ve vakıfların finansal şeffaflık seviyesi arasındaki ilişki test edilmiştir.

Hipotez_{13b}: Örgütlerin yaşı ile finansal şeffaflık dereceleri arasında ilişki yoktur.

1.11.4. Örgütsel Demografik Özellikler ile Finansal Şeffaflık Arasındaki İlişki

Şeffaflık çok boyutlu bir kavramdır (Lowatcharin ve Menifield, 2015:103). Bu kapsamda KAGÖ’lerin finansal şeffaflık seviyesini etkileyen faktörlerin tespitiyle ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde, KAGÖ’lerin uluslararası alanda faaliyet göstermesi ve uluslararası bağlantılarının olması (Xue ve Niu, 2019), finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesi (Saxton vd., 2012; Zainon vd., 2014; Verbruggen, vd., 2011), KAGÖ’lerin finansal tablolarında oranlar (Behn, vd., 2010; Verbruggen, vd., 2011; Saxton vd., 2012), yönetim kurulunda bağımsız üyenin olması (Saxton, vd., 2010), gönüllü çalışan sayısı (Gálvez Rodriguez, vd., 2012), finansal kaynak elde etme yöntemleri (Gálvez Rodriguez, vd., 2012; Saxton, vd., 2012; Verbruggen, vd., 2011) ile ilgili çalışmaların yapıldığı görülmektedir.

Örgütlerin faaliyetlerinin ulusal veya uluslararası olması ya da örgütlerin uluslararası kuruluşlarla bağlantılarının olması, finansal şeffaflık seviyelerini etkileyebilmektedir (Xue ve Niu, 2019:320). Yapılan başka bir çalışmada ise finansal şeffaflık ile KAGÖ’lerin faaliyetlerinin ulusal ve uluslararası olması arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir (Gálvez Rodriguez, vd., 2012:676). Ancak Güner (2019:3252)’in Türkiye’de yaptığı çalışmada kurumsal büyüklük, uluslararası kuruluşlardan fon kullanma ve kurumsal statüyle finansal şeffaflığı etkileyen değişkenler olarak tespit etmiştir.

Král ve Cuskelly (2017:6), KAGÖ’lerde şeffaflık ile ilgili yapılan çalışmalarını özetleyen literatür Tablo 13’te yer almaktadır. Tablo 13’ten de anlaşılacağı üzere, önceki

çalışmaları doğrulayan ve yanlışlayan bulguların elde edildiği görülmektedir.

Tablo 13: Şeffaflık ile Örgütsel İç ve Dış Faktörler Arasındaki İlişkiye Yönelik Özet Literatür			
Çalışmanın Konusu	Araştırmanın Yapıldığı Ülke	Şeffaflığı Etkileyen İç veya Dış Faktörler	Sonuç
Büyük Kâr amacı Gütmeyen Örgütler (Behn vd., 2010)	Amerika Birleşik Devletleri	Borç/Toplam Varlık Rasyosu	Olumlu
		Bağış/Toplam Gelir Rasyosu	Olumlu
		Ücret/Toplam Gelir Rasyosu	Olumlu
		Yüksek Öğretimde Faaliyette Bulunma	Olumlu
		Toplam Varlıklar	Olumlu
KAGÖ yapılan analizler (Rodríguez, vd., 2012)	İspanya	Boyut (Gönüllü Sayısı)	Olumlu
		Örgütün Yaşı	Olumlu
		Kamu Sübvansiyonları / Toplam Gelir Payı	Olumlu
		Boyut (Yıllık Bütçe)	İlişki yok
		Yasal Biçim (Vakıf veya Dernek)	İlişki yok
		Ulusal ve Uluslararası Düzeyde Faaliyette Bulunma	İlişki yok
		Yönetim Kurulu Üye Sayısı	İlişki yok
		Yönetim Kurulu Faaliyeti (Toplantı Sayısı)	İlişki yok
Kâr Amacı Gütmeyen Sağlık Kuruluşları (Saxton, vd., 2012)	Tayvan	Yönetim Kurulu Üye Sayısı	Olumlu
		Boyut (Toplam Gelir)	Negatif
		Borçlar / Toplam Aktifler Oranı	Negatif
		Dış Yönetim Kurulu Üyelerinin Yüzdesi	Negatif
		Amaç ve Hizmet Giderler / Toplam Giderler	İlişki yok
		Bağımsız Denetim	Olumlu
Hayır Kurumları (Zainon, vd. 2014)	Malezya	Bağımsız Denetim	Olumlu
		Finansal Performans (Gelirler)	Olumlu
		Devlet Yardımları	Olumlu
		Örgütsel Boyut (Toplam Aktifler)	İlişki yok
		Organizasyonel Yaş	İlişki yok
		Yönetim Kurulu (Üye Sayısı)	İlişki yok
Küçük KAGÖ'ler (Burger ve Owens, 2010)	Uganda	Üçüncü Taraf İzleme	Olumlu
		Algılanan Fedakârlık	İlişki yok
		Organizasyonel Yaş	İlişki yok
		Yetki	İlişki yok
		Dini Bağlantı	İlişki yok
Büyük Kâr amacı Gütmeyen Örgütler (Verbruggen vd., 2011)	Belçika	Devlet Sübvansiyonları / Toplam Gelirler Oranı	Olumlu
		Borç / Toplam Aktifler Oranı	Olumlu
		Dış Denetçinin Varlığı	Olumlu

Tablo 13: Şeffaflık ile Örgütsel İç ve Dış Faktörler Arasındaki İlişkiye Yönelik Özet Literatür			
Çalışmanın Konusu	Araştırmanın Yapıldığı Ülke	Şeffaflığı Etkileyen İç veya Dış Faktörler	Sonuç
		Bağlı Kuruluşların Sayısı	Olumlu
		Yönetim Kurulunun Boyutu (Üye Sayısı)	Olumlu
		Bağışlar / Toplam Gelirler Oranı	İlişki yok
		Boyut (Gelir)	İlişki yok

Kaynak: Král ve Cuskelly (2017:6).

KAGÖ'lere finansal destek veren kişiler, bu kuruluşların faaliyetlerini etkin bir şekilde yerine getirip, getirmediğini belirli aralıklarla yayımlanan faaliyet raporları ve finansal tablolar vasıtasıyla kontrol edebilmektedirler (Parsons, 2003:104; Parsons, 2007:190). (Hyndman, 1990:304) bağışçıların bazı finansal bilgileri (yönetim gideri, etkinlik, amaç giderleri vb.) dikkate alarak bağış verme kararını aldıklarını belirtmektedir. KAGÖ'lerin yapılarından dolayı gelirin örgütsel amaç için kullanılma oranı, karar verme sürecinde önemli bir faktördür (Khumawala ve Gordon, 1997:53). Ancak, KAGÖ'lerin misyon amaçlı örgütler olması sebebiyle bağışçılar sadece finansal performansı değil, aynı zamanda örgütlerin finansal olmayan performansını da inceleyerek karar vermektedir (Saxton vd., 2014:1). Bu sebeple, KAGÖ'lerle ilgili doğru bilgilerin paylaşılması ve raporlanması, bağışçılar ile KAGÖ arasında güvenilir ve hesap verilebilir bir ilişkinin kurulması için önemlidir (Zainon, vd. 2011:171).

Harris ve Neely (2018:20), yaptıkları çalışmada, daha güçlü yönetişime, daha iyi performansa ve daha fazla profesyonel personele sahip olma ile kuruluşların şeffaflık yapısı arasında anlamlı ilişki tespit etmişlerdir. Yine Saxton ve diğerlerinin (2014:12) Amerika Birleşik Devletleri'nde 501 (c) (3) kanununa tabi olan dört yüz KAGÖ'nün internet sitesini ve Form 990'daki finansal bilgilerin içeriğini incelemişlerdir. Form 990'da paylaşılan finansal bilgi seviyesiyle kişilerin verdikleri destekler arasında olumlu bir ilişki tespit etmişlerdir. Aynı çalışmada, örgütlerin internet sitelerinde yayınladıkları bilgilerin kapsamı ile örgütlerin elde ettikleri gelir/bağışlar arasında aynı yönlü bir ilişki tespit etmişlerdir. Yine yapılan başka bir çalışmada finansal tablolarda yer alan amaç ve hizmet gideri oranı örgütlerin şeffaflık yapısını da etkilemektedir (Chen, 2016:1606-1607). Öte yandan yapılan başka bir çalışmada ise şeffaflık ile örgütlerin kaynaklarını

etkin kullanmaları arasında herhangi bir ilişki tespit edilmemiştir (Rocha Valencia, vd., 2014:2525).

Tablo 10 kapsamında ve sunulan literatür çerçevesinde geliştirilen hipotezler aşağıdaki gibidir.

Hipotez_{14b}: Örgütlerin faaliyet alanı ile finansal şeffaflık dereceleri arasında ilişki yoktur.

Hipotez_{15b}: Örgütlerin faaliyet bölgeleri ile finansal şeffaflık dereceleri arasında ilişki yoktur.

Hipotez_{16b}: Uluslararası kuruluşlara üyelik ile finansal şeffaflık derecesi arasında ilişki yoktur.

Hipotez_{17b}: Yazılı etik ilkelere sahip olma ile finansal şeffaflık arasında ilişki yoktur.

Hipotez_{18b}: Bağımsız denetim yaptırımları ile KAGÖ'lerin finansal şeffaflık dereceleri arasında ilişki yoktur.

Hipotez₁₉: KAGÖ'lerin kaynak yapısı finansal şeffaflık seviyesini etkilemektedir.

Hipotez₂₀: Kuruluş türü Finansal şeffaflık derecesini etkilemektedir.

1.12. Veri Analiz Yöntemleri

Yapılan anket ve araştırmaya katılan derneklerin ve vakıfların internet sitelerinin içerik analiziyle incelenmesi sonucunda, elde edilen veriler istatistiki analiz teknikleriyle analiz edilmiştir. Verilerin uygunluğunun tespit edilmesinde ve analizinde sosyal bilimler alanında çok yaygın olarak kullanılan, veri çözümlenmeleri IBM SPSS 26 istatistik paket programı kullanılmıştır.

Ortalamalar, standart sapmalar ve frekans analizleri dahil olmak üzere tanımlayıcı istatistik yöntemleri kullanılarak veriler analiz edilmiştir. İlk bölümde tanımlayıcı istatistikler ile ilgili olarak frekans dağılımları sunulmuştur. İkinci bölümde tez araştırma modelinde yer alan değişkenler incelenmiş ve açıklanmıştır. Ölçeklerin geçerlilik ve güvenilirliklerini ölçmek için güvenilirlik analizi yapılmıştır. Değişkenler arasındaki ilişkileri belirlemek ve hipotezleri test etmek için korelasyon ve çok değişkenli regresyon analiz yöntemlerinden faydalanılmıştır. Değişkenler arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesi için çoklu regresyon ve korelasyon analiz yöntemleri kullanılmıştır. Ayrıca, tüm istatistiki analizlerde anlamlılık seviyesi için değerlendirme en

fazla %95 ve %99'a göre yapılmış ve istatistiksel anlamlılık düzeyi için de en fazla $p<0,05$ ve $p<0,01$ 'e göre yorumlama ve değerlendirme yapılmıştır.

2. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZİ

Bu bölüm, araştırma konusu, iki alt bölüm olarak ele alınmıştır. Birinci alt bölümde anketlerden ve derneklerin ve vakıfların internet sitesinin incelenmesi sonucu elde edilen veriler çerçevesine göre derneklerin ve vakıfların kurumsal yapıları ele alınmıştır. İkinci alt bölümde söz konusu kuruluşlardan elde edilen veriler istatistikî paket programıyla analiz edilmiş, hipotezler test edilmiş ve bulgular tartışılmıştır.

2.1. Kâr Amacı Gütmeyen Örgütlerin Kurumsal Özellikleri

Dernek ve vakıfların kurumsal yapılarını ortaya koymak için kuruluş yılı, üye sayısı, gönüllü çalışan sayısı, faaliyet alanı, toplam gelir, internet sitesi sahipliği ve gelir elde etme yöntemleri gibi sorular anket formuna eklenmiştir. Bu bölümde, bu soruların frekans dağılımları açıklanmıştır.

2.1.1. Kuruluş Statüleri

Bu çalışmanın ana kütlesi kamu yararına çalışan dernekler ile vergi muafiyetine sahip vakıflardır. Bu kapsamda, kamu yararına çalışan 384 derneğe ve vergi muafiyetine sahip 281 vakfa e-posta ile anket gönderilmiştir. Gönderilen anketlerden 153 geri dönüş olmuştur. Toplam ana kütlenin %23'ünden geri dönüş olmuştur. Ancak Tablo 14'te de görüldüğü gibi bazı anketlerdeki eksiklikler nedeniyle, 148 anket analizlerde kullanılmaya uygun bulunmuştur. Ankete katılan KAGÖ'lerin %67,5'i dernek ve %32,5'i de vakıftır.

Tablo 14: Kuruluş Statüleri

Kuruluş Statüsü	Sayı	%
Dernek	100	67,5
Vakıf	48	32,5
Toplam	148	100

2.1.2. Katılımcıların Profilleri

Tablo 15'te yer alan bilgilere göre çalışmanın anketini cevaplayan kişilerin dernek ve vakıflardaki görevleri incelendiğinde; %32'sinin denetim kurulu üyesi, %18'inin yönetim kurulu üyesi, %11'inin yönetim kurulu başkanı, %3'ünün yönetim kurulu başkan yardımcısı olduğu görülmektedir. Kalan %36'lık oran da idari faaliyetlerle ilgilenen (mali işler sorumlusu, genel sekreter, vakıf veya dernek müdürü, kurumsal ilişkiler sorumlusu,

vb.) kişilerdir.

Tablo 15: Katılımcıların Dernek veya Vakıftaki Görevleri

Katılımcının Konumu	Sayı	%
Yönetim Kurulu Üyesi	26	18
Denetim Kurulu	47	32
Yönetim Kurulu Başkanı	16	11
Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı	5	3
Genel Sekreter	11	7
İdari Personel	28	19
Mali İşler Sorumlusu	15	10
Toplam	148	100

Derneklerin veya vakıfların idari işlerinde çalışan bazı kişiler, ankette çalıştıkları kuruluşun finansal yapısıyla ilgili soruların yer alması sebebiyle, derneğin veya vakfın üst düzey yöneticilerden izin almak suretiyle anketteki soruları cevaplayabileceklerini ifade etmişlerdir. Bazı dernek veya vakıf çalışanları üst düzey yöneticilerden izin almak suretiyle anketi cevaplamışlardır. Ancak bazı dernek ve vakıf yöneticileri söz konusu sebepler dolayısıyla, anketi cevaplamamışlar ve çalışanların da anketi cevaplamasına izin vermemişlerdir. Oysaki, kamu kaynaklarını doğrudan veya dolaylı kullanan kamu yararına çalışan derneklerin ve vakıfların mali açıdan daha şeffaf olmaları gereklidir.

2.1.3. Kuruluş Yılı

KAGÖ'lerin şeffaflık yapısı araştırılırken, incelenen hususlardan biri de kuruluşun faaliyet gösterme süresidir (Güner, 2019; Deng, vd., 2015; Galvez-Rodriguez, vd., 2012; Saxton ve Guo, 2011; Blouin, vd., 2018). Bu çerçevede, anket formuna kuruluş yılı ile ilgili soru eklenmiştir. Tablo 16'ya göre, araştırmaya katılan derneklerin ve vakıfların %33,8'inin kuruluş ömrünün 50 seneden fazla olduğu görülmektedir. Kalan %66,2'sinin kuruluş ömürlerinin 50 yıldan az olduğu görülmektedir.

Tablo 16: Dernek veya Vakfınızın Kuruluş Yılı

Kuruluş Yılı	Sayı	%
2009-2018	4	2,7
1999-2008	13	8,8
1989-1998	31	20,9
1979-1988	20	13,5
1969-1978	30	20,3
1959-1968	19	12,8
1949-1958	10	6,8
Öncesi -1948	21	14,2
Toplam	148	100,0

2.1.4. Faaliyet Alanı

Araştırmaya dahil olan derneklerin ve vakıfların faaliyet alanlarına göre dağılımları Tablo 17’de sunulmuştur. Buna göre, araştırmaya katılan derneklerin ve vakıfların %31,1’i eğitim, %29,7’si sağlık, %16,2’si yardımlaşma ve dayanışma, %23’lük bölüm de diğer alanlarda faaliyet göstermektedirler.

Tablo 17: Faaliyet Alanı

Faaliyet Alanı	Sayı	%
Eğitim	46	31,1
Sağlık	44	29,7
Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma	24	16,2
Mesleki Dayanışma	10	6,8
Kültür	9	6,1
Çevre ve Doğal Hayat	5	3,4
Spor	3	2,0
Sosyo-Politik	3	2,0
Kadın Hakları	3	2,0
Dini Alan	1	0,7
Toplam	148	100

2.1.5. Çalışan Personel Durumu

KAGÖ’lerin yöneticilerinin büyük bir kısmı zamanlarının önemli bölümünü mesleklerine ayırmaktadır. Dolayısıyla KAGÖ’lerde tam zamanlı çalışan istihdam edilmemesi hem idame sorunlarına yol açmakta hem de KAGÖ’lerin profesyonelleşmemelerine sebep olmaktadır (Yeğen, vd. 2010:134). Ayrıca, KAGÖ’lerin tam zamanlı personel istihdam etmemeleri, bu kuruluşların kurumsallaşmalarını engelleyen faktörlerdendir. Bunun yanında, ücretli personel çalıştırabilecek ekonomik güce sahip olan dernek ve vakıflar, rutin örgütsel faaliyetlerini bu kişiler aracılığıyla gerçekleştirmeleri sebebiyle, bu tür KAGÖ’lerde yönetim kurulu üyeleri günlük işlerden daha çok stratejik kararlarla ve faaliyetlerle uğraşmalarına neden olmaktadır (Banger, 2011:21).

KAGÖ’lerin kurumsal yapısı hakkında fikir sahibi olmak için incelenmesi gereken diğer önemli değişkenlerden biri de dernek veya vakıfların profesyonel çalışan istihdam etmeleridir (Tosun, vd., 2012:67). Bu kapsamda anket formuna tam zamanlı veya yarı zamanlı personel çalıştırıp çalıştırmadıkları sorusu eklenmiş ve elde edilen veriler Tablo 18’de sunulmuştur. Buna göre araştırmaya katılan KAGÖ’lerin yaklaşık üçte ikisinde (%70,9) ücretli personel istihdam edilmektedir. Diğer kalan yaklaşık üçte

birinde de (%29,1) ücretli çalışan istihdam edilmemektedir.

Tablo 18: Tam Zamanlı Çalışan Sayısı

Kişi Sayısı	Sayı	%
0 Kişi	43	29,1
1-5 Kişi	53	35,8
6-10 Kişi	8	5,4
11-15 Kişi	5	3,4
16-20 Kişi	7	4,7
21 ve Üzeri Kişi	32	21,6
Toplam	148	100,0

2.1.6. Gönüllü Çalışan Kişi Sayısı

KAGÖ'lerin kurumsal yapısı incelenirken, dikkate alınan değişkenlerden biri de örgütsel idari faaliyetlerin gerçekleşmesinde gönüllü çalışan personel sayısıdır (Tosun, vd., 2012:65). Tablo 19'dan da anlaşılacağı üzere, anketi cevaplayan KAGÖ'lerin yaklaşık %17,6'sında gönüllü çalışanlarının olmadığı, kalan %82,4'ünde ise birden fazla gönüllü çalışanları olduğu görülmektedir.

Tablo 19: Gönüllü Çalışan Sayısı

Gönüllü Çalışan Kişi Sayısı	n	%
0 Kişi	26	17,6
1-10	31	20,9
11-20 Kişi	30	20,3
21-50 Kişi	22	14,9
51-100 Kişi	5	3,4
101-200 Kişi	6	4,1
201-500 Kişi	6	4,1
501-1000 Kişi	5	3,4
1001 ve Üzeri	17	11,5
Toplam	148	100,0

2.1.7. Üye Sayısı

Tablo 20'ye göre anketi cevaplayan derneklerin veya vakıfların %80,4'ünün düşük üye yapısına ve kalan %19,6'lık kısımda ise yüksek üye yapısına sahip oldukları görülmektedir.

Tablo 20: Derneğin veya Vakfın Üye Sayısı

Üye Sayısı (Kişi)	n	%
0-20 Kişi	14	9,5
21-40 Kişi	25	16,9
41-60 Kişi	18	12,2
61-80 Kişi	11	7,4
81-100 Kişi	10	6,8
101-120 Kişi	5	3,4
121-200 Kişi	10	6,8
201-500 Kişi	15	10,1
501-1000 Kişi	11	7,4
1000 ve üzeri Kişi	29	19,6
Toplam	148	100,0

2.1.8. Gelirleri

Derneklerin veya vakıfların elde ettikleri gelir miktarının büyüklüğü, örgütsel iş yapma kapasitelerini, kurumsal yapılarını ve finansal şeffaflık seviyelerini etkileyebilmektedir. Tablo 21’de araştırma kapsamında olan derneklerin ve vakıfların 2018 yılı gelirleri sunulmuştur.

Tablo 21: Kuruluşun 2018 Geliri

2018 Yılındaki Geliri	n	%
0-20.000	12	8,1
20.001-40.000	13	8,8
40.001-60.000	12	8,1
60.001-250.000	23	15,6
250.001-1.000.000	26	17,6
1.000.001-2.000.000	12	8,1
2.000.000-3.000.000	11	7,4
3.000.001-5.000.000	4	2,7
5.000.001 ve Üzeri	35	23,6
Toplam	148	100,0

Dernekler veya vakıflar KAGÖ’lerin kendi iç kaynaklarıyla (ticari faaliyetler, finansman geliri ve gayrimenkul geliri) ve dış kaynaklardan (bağış) gelir elde ederek faaliyetlerini sürdürmektedirler. Tablo 22’den de görüleceği üzere, araştırmaya katılan

derneklerin ve vakıfların üçte biri (%32,4) kendi iç kaynaklarından gelir elde ederken, kalan üçte ikilik (%67,6) kısmı da dış kaynaklardan gelir elde etmektedir.

Tablo 22: En Çok Gelir Elde Edilen Kaynak

	n	%
Üye Olmayan Kişilerin Yaptıkları Bağış ve Yardımlar	30	20,3
Üyelerin Yaptıkları Bağış veya Yardımlar	25	16,9
Ticari Faaliyetler	19	12,8
Şirketlerin Yaptıkları Bağış ve Yardımlar	16	10,8
Devletin Yaptığı Bağış ve Yardımlar	16	10,8
Gayrimenkul Geliri	15	10,1
Finansman Geliri	14	9,5
Sivil Toplum Örgütlerinin Yaptıkları Bağış ve Yardımlar	8	5,4
Kurucularının Yaptıkları Bağış ve Yardımlar	5	3,4
TOPLAM	148	100,0

Derneklerin veya vakıfların faaliyetlerini sürdürmeleri ve karşılaşılabilecekleri riskleri düşürmeleri için çok sayıda kaynaktan gelir elde etmeleri ve kaynak çeşitliliği sağlamaları gereklidir. Bu kapsamda elde edilen veriler incelendiğinde, Tablo 23'e göre dernek veya vakıfların çok sayıda kaynaktan gelir elde ettikleri görülmektedir.

Tablo 23: Kuruluşun Gelir Türü

Gelir Türü	Sayı	%
Kurucularının Yaptıkları Bağış ve Yardımlar	96	
Üyelerin Yaptıkları Bağış veya Yardımlar	135	
Üye Olmayan Kişilerin Yaptıkları Bağış ve Yardımlar	127	
Şirketlerin Yaptıkları Bağış ve Yardımlar	91	
Sivil Toplum Örgütlerinin Yaptıkları Bağış ve Yardımlar	58	
Ticari Faaliyetler	65	
Devletin Yaptığı Bağış ve Yardımlar	23	
Gayrimenkul Kira Geliri	71	
Uluslararası Kuruluşların Yaptıkları Bağış ve Yardımlar	41	
Finansman Geliri	101	
Devletin Yaptığı Bağış ve Yardımlar	6	

2.1.9. Giderler

Dernekler veya vakıflar elde ettikleri gelirleri ve finansal kaynakları, “amaç ve hizmet giderleri”, “yönetim giderleri” ve “bağış toplama gideri” olarak kullanmaktadırlar. Dernekler ve vakıflar, elde ettikleri kısıtlı geliri bu üç kalem arasında dağıtmak suretiyle etkili ve verimli bir şekilde kullanarak kuruluş amaçlarını gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Derneklerin veya vakıfların 2018 yılı gider miktarı Tablo 24'te gösterilmektedir.

Tablo 24: Kuruluşun 2018 Gider Tutarı

Gider (TL)	n	%
0-20.000	16	10,8
20.001-40.000	12	8,1
40.001-60.000	11	7,4
60.001-250.000	23	15,6
250.001-1.000.000	26	17,6
1.000.001-2.000.000	15	10,1
2.000.000-3.000.000	6	4,1
3.000.001-5.000.000	5	3,4
5.000.001 ve Üzeri	34	23,0
Toplam	148	100,0

2.1.10. Faaliyet Bölgesi

Tablo 25'e göre çalışmaya katılan derneklerin veya vakıfların 37'si yerel alanda, 15'i bölgesel, 76'sı Türkiye geneli, 20'si Türkiye Geneli ve Uluslararası alanda faaliyet göstermektedir.

Tablo 25: Kuruluşun Faaliyet Bölgesi

Faaliyet Bölgesi	n	%
Yerel	37	25
Bölgesel	15	10
Türkiye Geneli	76	51
Türkiye Geneli +Uluslararası	20	14
Toplam	148	100%

2.1.11. İnternet Sitesinin Varlığı

KAGÖ'ler internet sitelerinde paylaştıkları bilgiler ile kuruluşun meşruluğunu sağlama (Rawlins, 2009; Saxton, vd., 2014), paydaşlar arasında güven oluşturma, paydaşların finansal destek verme kararlarını olumlu bir şekilde etkileme (Tinkelman, 1998; Gandía, 2011; Trussel ve Parsons, 2007) gibi roller oynayabilmektedir. Ayrıca son dönemde yapılan çalışmalar incelendiğinde, KAGÖ'lerin resmi internet sitelerinin içeriği genelde örgütsel ve finansal şeffaflık kapsamında değerlendirilmiştir (Güner, 2019; Lee ve Joseph, 2013; Gálvez Rodriguez, vd., 2012; Saxton ve Guo, 2011; Saxton, vd., 2014). Çünkü internet sistemi vasıtasıyla paydaşlar bilgileri daha hızlı ve kolay elde edebilmekte ve kuruluşlar misyonları, faaliyetleri ilgili bilgileri paydaşlarına daha uygun maliyetle ve kolay bir şekilde açıklayabilmektedirler (Lee ve Joseph, 2013:2218).

Şeffaflığın temelinde örgütsel faaliyetler ve kararlarla ilgili bilgilerin tam

zamanında ve belirli ilkeler çerçevesinde paylaşılması ilkesi bulunmaktadır. Bu kapsamda günümüzde örgütsel bilgilerin tam zamanında paylaşılması ancak internet sistemi vasıtasıyla daha hızlı, kolay ve uygun maliyetle olmaktadır. Dolayısıyla günümüzde şeffaflığın en önemli göstergelerinden biri de kuruluşların güncel bir internet sitesine sahip olmasıdır. Bu çerçevede araştırma kapsamında olan derneklerin internet sitesi sahipliği finansal şeffaflık açısından incelendiğinde, sadece 237 derneğin internet sitesinin olduğu, 147 derneğin internet sitesinin olmadığı tespit edilmiştir. Derneklerin, internet sitesine sahip olmamasının nedeni, çok düşük mali bütçeye ve düzgün işlemeyen bir kurumsal yapıya sahip olmalarıyla açıklanabilir.

2019 yılında, vergi muafiyetine sahip 281 vakıf bulunmaktadır. Yapılan incelemeler sonucunda bu vakıflardan 43'ünün internet sitesinin olmadığı, 238 vakfın internet sitesinin olduğu tespit edilmiştir. Öte yandan İnternet sitesine sahip olan 238 vakıftan sadece 41'inin finansal tablolarını internet sitelerinde yayımladıkları tespit edilmiştir. Türkiye genelinde faaliyet gösteren ve belirli bir büyüklüğe sahip olan bazı vakıfların mali tablolarını ve faaliyet raporlarını yayımladıkları görülmektedir.

Tablo 26: Finansal Şeffaflık ile Kuruluş Türü Değişkenine Ait t Testi Sonuçları

	Kuruluşun Türü	n	X	Standart Sapma	Standart Hata	t	p
Finansal Şeffaflık	Dernek	100	2,7600	4,17089	,41709	-4,072	0,000
	Vakıf	48	5,8542	4,64020	,66976		

Tablo 26'da derneklerin ve vakıfların finansal açıdan şeffaflık dereceleri karşılaştırılmıştır. Tablo 26 incelendiğinde, araştırma kapsamında olan derneklerin ve vakıfların finansal şeffaflık seviyesi arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir [t(146)=-4,072, p=0,00<.05]. Başka bir deyişle, kuruluş türünün finansal şeffaflık üzerinde etkisinin olduğu söylenebilir. Ayrıca Tablo 26'ya göre, derneklerin (X =2,760), vakıfların da (X =5,8542) finansal şeffaflık seviyesi ortalamalarının birbirlerinden farklı olduğu görülmektedir. Finansal şeffaflık açısından vakıfların derneklere nazaran daha iyi durumda oldukları görülmektedir.

Vakıflar Genel Müdürlüğü, İçişleri Bakanlığı Sivil Toplum İlişkileri Müdürlüğü yetkilileri, vakıf ve dernek yöneticileriyle yapılan görüşmede, Türkiye'deki KAGÖ'lerin önemli bir bölümünün finansal ve insan kaynağı sıkıntısı çektiğini belirtmişlerdir. Kaynak sıkıntısı çeken ve düşük bütçeye sahip olan KAGÖ'ler, genelde şeffaflık kapsamında, yapılan raporlamayı bir maliyet ve gereksiz bir kaynak tüketimi olarak kabul

etmektedirler. Bu sebeple daha çok maliyet gerektirmeyen sözlü yöntemlerle paydaşlarını bilgilendirdiklerini ve paydaşların talebi üzerine bilgileri paylaştıklarını ifade etmişlerdir.

2.1.12. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik Yapısı

KAGÖ'lerin uluslararası kuruluşlara olan üyelikleri, şeffaflık seviyelerini etkileyebilmektedir (Xue ve Niu, 2019, Gálvez Rodriguez, vd., 2012; Güner, 2019). Bu kapsamda, çalışmaya katılan derneklerden ve vakıflardan elde edilen veriler incelendiğinde, 60 dernek ve vakfın uluslararası kuruluşla üyeliği bulunuyorken, 88 dernek ve vakfın ise herhangi bir uluslararası kuruluşla üyeliğinin olmadığı belirlenmiştir.

2.1.13. Genel Kurul Toplantısı

Bir derneğin veya vakfın kurumsallaşma seviyesini ortaya koyan, şeffaflık veya hesap verilebilirlik seviyesi hakkında fikir veren önemli değişkenlerden biri de bu kuruluşların yönetim yapısıdır. Bu kapsamda, derneklerin ve vakıfların genel kurulun, yönetim ve denetim kurullarının etkin bir şekilde çalışması, kuruluşların kurumsallaşmasının önemli göstergelerindendir (Yeğen, vd. 2010:100). Bu kapsamda, Tablo 27'de sunulan ve araştırmada elde edilen verilere göre, KAGÖ'lerin %51,5'i genel kurullarını ve mütevelli heyetlerini ilk çağrıda toplayamamaktadır. Bu sebeple genel kurulların işlevsiz olmasına ve dernekler ile vakıfların şeffaf örgüt yapısına sahip olmamasına da yol açmaktadır.

Tablo 27: Genel Kurulun İlk Çağrıda Toplanma Durumu

	n	%
Evet	72	48,65
Hayır	76	51,35
Toplam	148	100

Derneklerde ve vakıflarda yönetim kurulundan hesap sormanın en önemli mecralarından biri de genel kuruldur. Kuruluşların finansal şeffaflık kapsamında sundukları raporların anlamlı olabilmesi için öncelikle paydaşların raporlara yeteri ilgiyi göstermesi ve geri bildirimde bulunması gerekir. Ancak şeffaflık bu çerçevede anlamlılık kazanmaktadır. Geri bildirim olmadığı takdirde etkisiz bir bilgi yayılımı ve yapılan harcamalar da gereksiz olmaktadır.

2.1.14. Bağımsız Denetim

Kuruluşların paylaştıkları muhasebe ve muhasebe dışı (yönetişim ve faaliyetler) bilgilerin doğru ve güvenilir olması günümüzde çok önemli hale gelmiştir. Bu sebeple

kuruluşlar muhasebe ve muhasebe dışı raporlarının ve bilgilerinin güvenilirliğini ve doğruluğunu artırmak için, bağımsız denetim hizmeti almaktadırlar. KAGÖ'ler de raporlarına olan güveni artırmak, yönetim kurulu üyeleri de mali durum ve faaliyetler açısından aklanmak ve bağımsız denetim raporlarını halkla ilişkiler amacıyla kullanmak için bağımsız denetim hizmeti alabilmektedirler. Bu kapsamda, Keating ve Frumkin (2003)'e göre denetim kaynakların veriliş amaçları doğrultusunda kullanılması için KAGÖ'leri hesap verebilir hale getirmenin önemli bir yoludur demektedir.

Tablo 28: Bağımsız Denetim

Bağımsız Denetim	n	%
Evet	67	45,3
Hayır	81	54,7
Toplam	148	100,0

Seri 1 Numaralı Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğe göre, vergi muafiyeti tanınan vakıfların, bilanço ve gelir gider tabloları, kesin bütçeleri, yıllık faaliyet raporları YMM tarafından muhasebe uygulama genel tebliği ve diğer düzenlemeler çerçevesinde denetlenmekte ve raporları tasdik edilmektedir. Öte yandan kamu yararına çalışan dernekler için böyle bir düzenleme bulunmamaktadır. Tablo 28 incelendiğinde, 67 KAGÖ bağımsız denetim yaptırmakta, 81 KAGÖ bağımsız denetim yaptırmamaktadır. Araştırmaya dahil olan vakıfların tamamı yasal nedenlerden dolayı YMM'lerden uygunluk denetim hizmeti almaktayken, derneklerin çok az kısmı bağımsız denetim hizmeti almaktadır.

2.1.15. İktisadi İşletmeye Sahip Olma

KAGÖ'ler ya iç kaynaklardan (finansman geliri, gayrimenkul geliri, iktisadi işletme) ya da dış kaynaklardan (bağış, vb.) finansal ve finansal olmayan kaynaklar elde ederek faaliyetlerini sürdürmektedirler. KAGÖ'lerin kendi iç kaynaklarıyla faaliyetlerini sürdürmelerinin ilk göstergelerinden biri de iktisadi işletme sahibi olmalarıdır. Bu husus KAGÖ'lerin bazı davranışlarını ve şeffaflık yaklaşımlarını belirleyebilmektedir. Örneğin daha çok kendi kaynaklarıyla faaliyetlerini sürdüren derneklerin ve vakıfların iç hesap verebilirlik kapsamında iç paydaşlara yönelik raporlama yapmaları beklenen bir durumdur. Öte yandan dış kaynaklardan gelir elde ederek faaliyetlerini sürdüren KAGÖ'ler dış paydaşlara yönelik raporlama yapmaları beklenir.

Tablo 29: İktisadi İşletme Sahipliği

İktisadi İşletme Sahipliği	n	%
Evvet	63	42,6
Hayır	85	57,4
Toplam	148	100

Tablo 29’da sunulan verilere göre, araştırmaya katılan derneklerin ve vakıfların %42,6’sının iktisadi işletmeye sahip olduğu, %57,4’ünün iktisadi işletmeye sahip olmadığı görölmektedir. İktisadi işletmeye sahiplik, dernek ve vakıfların finansal açıdan kısmi bağımsızlıkları için önemli bir değişken olarak görölebilir.

3. HİPOTEZLERİN TEST EDİLMESİ

Kuruluşların finansal şeffaflık seviyesi ve davranışı iç çevre (çalışan yapısı, üyeler, gönüllüler, vb.) ve dış çevre (yasal düzenlemeler, bağışçılar, kaynak sağlayıcılar, vb.) değişkenleri tarafından belirlenmektedir. Bu çalışmada iç ve dış çevre değişkenlerinden hareket edilerek derneklerin ve vakıfların finansal şeffaflık yapıları ile ilgili hipotezler geliştirilmiştir. Bu bölümde KAGÖ’lerin fon yapısı, örgüt büyüklüğü, örgütsel demografik değişkenleriyle finansal şeffaflık arasındaki ilişkiyi tespit etmeye yönelik analizler yapılmış ve literatüre göre oluşturulan hipotezler test edilmiştir.

3.1. Şeffaflık Endeksinin Analiz Sonuçları

Anketi cevaplayan derneklerin ve vakıfların internet sitelerinde sundukları finansal tabloların ve finansal bilgilerin içerik analiziyle incelenmesi sonucu, Tablo 30’daki finansal şeffaflık değeri hesaplanmıştır. Tablo 30’daki bulgulara göre, vergi muafiyetine sahip olan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklerin “Finansal Şeffaflık Değerinin “%29” olduğu görölmektedir.

Tablo 30: Şeffaflık Endeksi Tablosu

		Maksimum Değer	Minimum Değer	Ortalama Şeffaflık
	FİNANSAL BİLGİLER	13	0	0,290769
1	Bağış ve yardım yapma yöntemleri ile ilgili bilgi ve açıklamalar (finansal katkı yapma prosedürü)	1	0	0,57
2	Derneğinizin veya vakfınızın karşılaştırmalı bilançosu halka açık mı?	1	0	0,41
3	Derneğinizin veya vakfınızın karşılaştırmalı gelir tablosu halka açık mı?	1	0	0,41
4	Giderler amaç ve hizmet giderleri, yönetim ve diğer gider şeklinde sınıflandırılmış mı?	1	0	0,37
5	Gider politikası herkese açık mı?	1	0	0,18
6	Gelirler fonksiyonel açıdan sınıflandırılmış mı?	1	0	0,36
7	Giderler çeşit esasına göre sınıflandırılmış mı?	1	0	0,20
8	Gelirler çeşit esasına göre sınıflandırılmış mı?	1	0	0,19
9	Bağımsız denetim raporu	1	0	0,19
10	Gerçekleşen faaliyetler ile ilgili mali bilgiler halka açık mı?	1	0	0,19
11	Yönetim kurulu üyelerinin maaşları hakkında bilgiler halka açık mı?	1	0	0,18
12	Dernek veya vakıf bütçesi halka açık mı?	1	0	0,16
13	Kurumun finansal raporlarının uzman kişiler tarafından hazırlandığına dair bilgi?	1	0	0,37
	Finansal Şeffaflık Puanı			0,290769

Tablo 30'a göre, söz konusu derneklerin ve vakıfların çok düşük seviyede finansal bilgilerini internet sitelerinde yayımladıkları görülmektedir. Finansal bilgilerin daha çok örgütsel sır bilgi olarak kabul edilmekte olduğu görülmektedir. Benzer sonuçlar, Deng ve diğerleri (2015:487) Çin'de yaptıkları çalışmada, çoğu KAGÖ'nün muhasebe dışı bilgilerini internet sitelerinde paylaşımlarına rağmen, finansal bilgilerini yayımlama seviyelerinin daha düşük olduğunu tespit etmişlerdir. Yine Gürel (2019:3250)'in Türkiye'de yaptığı benzer bir araştırmada da KAGÖ'lerin finansal şeffaflık seviyesini %19 olarak hesaplamıştır.

Araştırmada yer alan derneklerin ve vakıfların internet sitelerinde yayımladıkları finansal tablolar ve bilgiler içerik analiziyle incelenmiştir. Buna göre bazı derneklerin ve vakıfların internet sitelerinde yayımladıkları gelir tablolarının, Tablo 6'daki gelir tablosu formatına uygun olmadığı görülmüştür. Bu kuruluşların internet sitelerinde yayımladıkları gelir tablolarının 1 Seri Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde

işletmeler için düzenlenen gelir tablosu formatına uygun olduğu tespit edilmiştir. Derneklerin ve vakıfların faaliyet yapılarının ve amaçlarının işletmelerden farklı olmasından dolayı bu kuruluşların hazırladıkları finansal tabloların içerikleri de farklıdır. Örneğin, dernek ve vakıfların gelir tablolarında, “Amaca Yönelik Giderler”, “Genel Yönetim Giderleri” ve “Personel Gideri” gibi hesaplar önemlidir. Ticari işletmelerin gelir tablolarında bu tür hesaplar bulunmamaktadır. Bu sebeple derneklerin ve vakıfların internet sitelerinde yayımladıkları finansal tablolarda, söz konusu finansal hesapların olmaması, derneklerin ve vakıfların gerçek finansal performansının ölçülmesini ve finansal tablolarının karşılaştırılmasını zorlaştırmaktadır.

3.2. Fon Yapısı ve Finansal Şeffaflık Arasındaki İlişki

KAGÖ’ler iç (ticari, gayrimenkul, faiz) ve dış (bağış ve yardımlar) kaynakları kullanarak, amaçlarını gerçekleştirmeye çalışan kuruluşlardır. Kuruluş amaçlarını dışsal kaynaklarla gerçekleştirmeye çalışan KAGÖ’ler, şeffaflık ve hesap verilebilirliği; örgütsel amaçların gerçekleştirilmesinde ve finansal kaynakların sürdürülebilirliğinin sağlanmasında bir araç olarak kullanılmaktadırlar (Kobirate, 2019). Çünkü KAGÖ’lerin en önemli sorunu, faaliyetlerini sürdürülebilmeleri için ihtiyaç duydukları kaynakların elde edilmesi ve bu kaynakların sürdürülebilirliğinin sağlanmasıdır (Pfeffer ve Salancik, 2003:2). İhtiyaç duyulan kaynakların elde edilmesi ve sürdürülebilirliğinin sağlanması için KAGÖ’ler, Kaynak Bağımlılığı Teorisine ve Kurumsal Teoriye göre, kaynak sağlayıcıların beklentilerini ve taleplerini dikkate almak zorunda kalabilmektedirler. Bu çerçevede, KAGÖ’ler elde ettikleri kaynakların kullanımı, örgütsel ve finansal sorumluluklarıyla ilgili bazı bilgileri şeffaflık kapsamında paydaşlarıyla paylaşmaktadırlar.

Bu bölümde, KAGÖ’lerin fon kaynaklarıyla (kamu kurumlarından, uluslararası kuruluşlardan, üye olmayan kişilerden, kuruculardan ve şirketlerden finansal destek alma ve ticari faaliyet sürdürme) finansal şeffaflık seviyesi arasındaki ilişkiyi belirlemeye yönelik geliştirilen hipotezler test edilmiştir.

3.2.1. Kamu Kurumlarından Fon Elde Etme Finansal Şeffaflık Yapısı

Kamu kurumları yasal düzenlemeler çerçevesinde, doğrudan ve dolaylı olarak KAGÖ’lere finansal destek verebilmekte veya KAGÖ’ler kamu kurumlarıyla bazı alanlarda ortak projeler gerçekleştirebilmektedirler.

Tablo 31: Kamu Kurumlarından Yardım ve Bağış Alma Sıklığı

	n	%
Hiçbir Zaman	90	62
Nadiren	15	10
Ara Sıra	14	10
Genellikle	3	2
Her Zaman	23	16
Toplam	145	100

Araştırma kapsamında olan derneklerin ve vakıfların kamu kurumlarından finansal destek alma sıklıkları ile ilgili bulgular Tablo 31’de yer almaktadır. Buna göre araştırma kapsamında olan derneklerin ve vakıfların çok büyük bir kısmı kamu kurumlarından bağış ve yardım almamaktadır.

Tablo 32: Kamu Kurumlarından Destek Alınması ile Finansal Şeffaflık İlişkisi

		Finansal Şeffaflık	Kamu Kurumlarından Yardım veya Bağış Alma
Finansal Şeffaflık	Pearson Korelasyon	1	-,048
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)		,569
	N	148	145
Kamu Kurumlarından Yardım veya Bağış Alma	Pearson Korelasyon	-,048	1
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)	,569	
	N	145	145

Tablo 32’ye göre, KAGÖ’lerin kamu kurumlarından bağış ve yardım alma sıklığıyla finansal şeffaflık değeri arasındaki ilişkinin anlamlılık seviyesi, ($p=0,569>0,05$) olarak hesaplanmıştır. Bu iki değişken arasındaki ilişkinin anlamlılık seviyesi ($p=0,569>0,05$) olduğundan dolayı “ H_1 : Kamu kurumlarından destek alma sıklığıyla finansal şeffaflık derecesi arasında ilişki yoktur.” hipotezi kabul edilmiştir. Diğer bir ifade ile yapılan analiz sonucuna göre, kamu kurumlarından destek alma sıklığıyla finansal şeffaflık derecesi arasında korelasyon olmadığı görülmektedir.

3.2.2. Şirketlerden Fon Elde Eden Örgütlerin Şeffaflık Anlayışı

Şirketler, kurumsal sosyal sorumluluk kapsamında pazarlama ve halkla ilişkiler çerçevesinde KAGÖ’lere destek vermektedirler (Bikmen ve Meydanoğlu, 2006:79; Bali, 2000; Wehmeier ve Raaz, 2012:338). Şirketler KAGÖ’lere halkla ilişkiler ve pazarlama faaliyetleri kapsamında verdikleri finansal destekle, kamuoyunda kendileriyle ilgili olumlu bir izlenim yaratmaya, kamuoyundaki imajlarını düzeltmeye çalışmaktadırlar (Bali, 2000). Dolayısıyla şirketler salt hayırseverlik anlayışı veya maddi bir beklenti içerisine girmeden KAGÖ’lere finansal destek vermemektedirler.

Şirketlerin uzman insan kaynağına (muhasibe, yönetim, vb.) sahip olmalarından

dolayı, KAGÖ'lere verdikleri finansal kaynağın kullanım durumunu denetleme ve KAGÖ'lerin faaliyetlerinin toplumsal norm ve değerlere uygunluğunu daha profesyonel bir şekilde takip edebilmektedirler.

Araştırma kapsamında olan derneklerin ve vakıfların şirketlerden bağış ve yardım alma sıklıkları Tablo 33'e sunulmuştur. Buna göre araştırma kapsamında olan kuruluşların büyük bir kısmı şirketlerden bağış ve yardım almaktadır.

Tablo 33: Şirketlerden Bağış ve Yardım alma Sıklığı

	n	%
Hiçbir Zaman	20	13,5
Nadiren	14	9,5
Ara Sıra	42	28,4
Genellikle	21	14,2
Her Zaman	50	33,8
Toplam	147	100

Tablo 34'ten de anlaşılacağı üzere, finansal şeffaflık ile şirketlerden bağış ve yardım alma sıklığı arasındaki ilişkinin anlamlılık düzeyi ($p=0,000<0,01$) olarak hesaplanmıştır. Bu sebeple "*H₂ KAGÖ'lerin finansal şeffaflık dereceleri ile şirketlerden bağış ve yardım alma sıklıkları arasında ilişki vardır.*" hipotezi kabul edilmiştir. Bu iki değişken arasında %99 güven aralığında ve ($r=0,524$) ilişki seviyesinde anlamlı orta düzeyde pozitif bir ilişki tespit edilmiştir.

Tablo 34: Finansal Şeffaflık ve Şirketlerden Destek Alma İlişkisi

		Finansal Şeffaflık	Şirketlerden Bağış veya Yardım Alma
Finansal Şeffaflık	Pearson Korelasyonu	1	,524**
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)		,000
	N	148	147
Şirketlerden Bağış veya Yardım Alma	Pearson Korelasyonu	,524**	1
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)	,000	
	N	147	147

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed). P=0,01

Belirli bir kurumsal büyüklüğe (aktife, gelire) sahip olan işletmeler bazı kriterler çerçevesinde KAGÖ'lere finansal destek vermektedirler. Örneğin, şirketler toplumsal meşruiyeti yüksek, tanınırlığı fazla ve belirli bir düzeyin üstünde iş yapma kapasitesine sahip olan KAGÖ'lere finansal destek vermektedirler. Dolayısıyla bu tür KAGÖ'lerin finansal açıdan daha şeffaf olmaları beklenebilir.

3.2.3. Üye Olmayan Kişilerden Fon Elde Eden Örgütlerin Şeffaflık Anlayışı

Üye olmayan kişilerden bağış ve yardım alan ve toplumun tamamını hedef alan KAGÖ'ler ile hedef kitlesi daha az olan KAGÖ'lerin kurumsal yapıları birbirlerinden farklı ve daha dar bir kesimden bağış alan KAGÖ'lerin finansal güçleri daha kısıtlı olabilmektedir. Ayrıca hedef kitlesi daha dar olan KAGÖ'lerin, tanıtım ve pazarlama faaliyetlerine daha düşük miktarda kaynak aktardıkları ifade edilebilir. Öte yandan daha geniş bir kesimden finansal destek almayı hedefleyen KAGÖ'ler finansal şeffaflığı ve hesap verebilirliği; pazarlama ve halkla ilişkiler kapsamında bir araç olarak kullanabilmektedirler (Kobirate, 2019).

Üye olmayan kişilerden bağış ve yardım alma sıklığı ile ilgili bulgular Tablo 35'te yer almaktadır.

Tablo 35: Üye Olmayan Kişilerden Yardım ve Bağış Alma

	n	%
Hiçbir Zaman	9	6,1
Nadiren	13	8,8
Ara Sıra	21	14,2
Genellikle	26	17,6
Her Zaman	78	52,7
Toplam	147	100

Tablo 36'ya göre, KAGÖ'lerin üye olmayan kişilerden bağış ve yardım alma sıklığıyla finansal şeffaflık arasında, anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir ($p=0,00<0,01$). Bu sebeple, " H_3 : KAGÖ'lerin finansal şeffaflık dereceleri ile üye olmayan kişilerden bağış ve yardım alma sıklıkları arasında ilişki bulunmaktadır" hipotezi kabul edilmiştir. Bu iki değişken arasında ($r=0,340$) değerinde pozitif orta düzeyde anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir.

Tablo 36: Üye Olmayan Kişilerden Destek ve Finansal Şeffaflık İlişkisi

		Finansal Şeffaflık	Üye Olmayan Kişilerden Yardım veya Bağış Alma
Finansal Şeffaflık	Pearson Korelasyon	1	,340**
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)		,000
	N	148	147
Üye Olmayan Kişilerden Yardım veya Bağış Alma	Pearson Korelasyon	,340**	1
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)	,000	
	N	147	147

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

3.2.4. Üyelerden ve Kurucu Üyelerden Fon Elde Eden Örgütlerin Finansal Şeffaflık Anlayışı

Belirli kişilerle özdeşleşmiş veya kişilerin hakimiyetinde olan dernekler ve vakıflarda kişiler hem derneği veya vakfı yönetmekte hem de derneğe veya vakfa faaliyetlerini sürdürmesi için finansal destek vermektedirler. Bu sebeple, bu tür dernek ve vakıflarda kurumsallaşma ve şeffaflık düzeyi kurucuların veya yönetim kurulu üyelerinin yaklaşımına veya bakış açısına göre uygulanmaktadır. Aile işletmelerinde olduğu gibi bu tür derneklerde ve vakıflarda şeffaflık ve kurumsallaşma seviyesinin genelde daha düşük olduğu ifade edilebilir. Çünkü bu tür derneklerde ve vakıflarda kurumsallaşma ve şeffaflık düzeyinin daha düşük olmasının sebebi, bu kişilerin kuruluşun yönetiminde görev almalarından dolayı, finansal kaynakların kullanımı ve örgütsel bütün süreçler hakkında bilgi sahibi olmasıyla açıklanabilir. Bu kapsamda vakıflar ve derneklerin internet siteleri incelendiğinde, belirli bir kişiyle özdeşleşen, sadece belirli bir gruptan destek alan vakıf ve derneklerle ilgili internette çok düşük seviyede finansal bilgi elde edilmiştir. Çünkü, bu tür kuruluşlarda bilgilendirme ve hesap verebilirlik fon kaynağı sağlayan kişilere karşı daha çok bir sorumluluk olarak görülmektedir.

Tablo 37’de kuruculardan bağış ve yardım alma sıklığı sonuçları yer almaktadır. Bu kapsamda, araştırmaya dahil olan derneklerin ve vakıfların büyük bir kısmının kurucularından destek aldıkları görülmektedir.

Tablo 37: Kuruculardan Bağış ve Yardım Alma

	n	%
Hiçbir Zaman	30	20,3
Nadiren	10	6,8
Ara Sıra	25	16,9
Genellikle	30	20,3
Her Zaman	49	33,1
Toplam	144	97,3

Tablo 38’de KAGÖ’lerin kurucularından bağış ve yardım alma sıklığıyla finansal şeffaflığa ait korelasyon analiz sonuçları yer almaktadır. Buna göre, ($p=0,00<0,01$) anlamlılık seviyesinde, değişkenler arasında anlamlı ilişki olduğu görülmektedir. Bu sebeple, “*H₄: finansal şeffaflık ile kuruculardan bağış ve yardım alma arasında ilişki vardır*” hipotezi kabul edilmiştir. Değişkenler arasında ($r=0,276$) seviyesinde ve çok zayıf düzeyde ilişki olduğu görülmektedir.

Tablo 38: Kuruculardan Bağış ve Yardım Alma ile Finansal Şeffaflık

		Finansal Şeffaflık	Kuruculardan Bağış veya Yardım Alma
Finansal Şeffaflık	Pearson Korelasyon	1	,276**
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)		,001
	N	148	144
Kuruculardan Bağış veya Yardım Alma.	Pearson Korelasyon	,276**	1
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)	,001	
	N	144	144

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

3.2.5. Uluslararası Kuruluşlardan Destek Alan Örgütlerin Şeffaflık Anlayışı

Dernekler ve vakıflar uluslararası kuruluşlardan gelir elde edebilmektedirler. Uluslararası kuruluşlar, herhangi bir KAGÖ'ye finansal destek vermeden önce KAGÖ'nün belirli koşulları yerine getirmesini talep edebilmekte ve bazı bilgileri paylaşımlarını gerekli kılabilmektedirler (Güner, 2019;3249). Bu durum, derneklerin ve vakıfların kurumsal yapısını, şeffaflık ve hesap verebilirlik davranışlarını etkileyebilmektedir. Ayrıca uluslararası kuruluşlar kurumsal ve teknik kapasitesi yeterli düzeyde olmayan dernek ve vakıflara genelde destek vermemektedirler. Bu kapsamda KAGÖ'ler, Avrupa Birliği projelerini almak ve yüksek miktardaki mali bütçeleri yönetecek idari ve finansman kapasiteleri olduğunu göstermek için (Yabancı dil ve mali konularda uzman) tam zamanlı personeller istihdam etmeye başlamışlardır (SOM, 2020).

Tablo 39: Uluslararası Kuruluşlardan Bağış ve Yardım Alma

	n	%
Hiçbir Zaman	88	59,5
Nadiren	9	6,1
Ara Sıra	19	12,8
Genellikle	9	6,1
Her Zaman	21	14,2
Toplam	146	98,6

Tablo 39'da uluslararası kuruluşlardan bağış ve yardım alma sıklığıyla ilgili bulgular sunulmuştur. Buna göre derneklerin ve vakıfların yarısından çoğu uluslararası kuruluşlardan bağış veya yardım almamaktadır

Tablo 40: Uluslararası Kuruluşlardan Finansal Destek Alma ve Finansal Şeffaflık İlişkisi

		Finansal Şeffaflık	Uluslararası Kuruluşlardan Bağış veya Yardım Alma
Finansal Şeffaflık	Pearson Korelasyon	1	,675**
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)		,000
	N	148	146
Uluslararası Kuruluşlardan Bağış veya Yardım Alma	Pearson Korelasyon	,675**	1
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)	,000	
	N	146	146

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Tablo 40’ta finansal şeffaflık ile uluslararası kuruluşlardan bağış ve yardım alma sıklığı arasındaki ilişkinin anlamlılık seviyesi ($p=0,00<0,01$) olarak hesaplanmıştır. Buna göre, “*H₅: KAGÖ’lerin finansal şeffaflık dereceleriyle uluslararası kuruluşlardan bağış ve yardım alma sıklıkları arasında ilişki vardır.*” hipotezi kabul edilmiştir. Uluslararası kuruluşlardan bağış ve yardım alma sıklığıyla finansal şeffaflık arasında ve ($r=0,675$) değerinde pozitif güçlü düzeyde anlamlı bir ilişki hesaplanmıştır.

3.3. Örgüt Büyüklüğü ve Finansal Şeffaflık Arasındaki İlişki

Bu bölümde, KAGÖ’lerin sahip oldukları üye sayısı, örgütlerde çalışan gönüllü sayısı, gelir ve giderleri ile KAGÖ’lerin finansal şeffaflık seviyeleri arasındaki ilişki analiz edilmiştir.

3.3.1. Elde Edilen Gelir ve Yapılan Gider Büyüklüğü

Örgütlerin finansal kapasiteleri arttıkça gerçekleştirebilecekleri faaliyet sayısı ve kuruluş amaçlarını gerçekleştirme güçleri de artmaktadır. Ayrıca daha büyük finansal bütçeye ve gelire sahip olan dernekler ve vakıflar elde ettikleri geliri, kuruluş amaçları dışında finansal ve finansal olmayan raporlama, tanıtım ve halkla ilişkiler gibi örgütsel destekleyici faaliyetler için de kullanabilmektedirler. Öte yandan, daha düşük bütçeye sahip olan dernekler ve vakıflar elde ettikleri kısıtlı geliri, kuruluş amaçları ve genel giderler için kullanmaya çalışmaktadırlar (Mitchell, 2014:25). Dolayısıyla, şeffaflık, pazarlama ve halkla ilişkiler gibi destekleyici faaliyetlere daha düşük düzeyde finansal kaynak aktarmaktadırlar.

Tablo 41: Şeffaflık ve Gelir İlişkisi

		Finansal Şeffaflık	Gelir
Finansal Şeffaflık	Pearson Korelasyon	1	,680**
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)		,000
	N	148	148
Gelir	Pearson Korelasyon	,680**	1
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)	,000	
	N	148	148

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Tablo 41’de araştırma kapsamında olan derneklerden ve vakıflardan elde edilen bulgular incelendiğinde, finansal şeffaflık ile derneklerin ve vakıfların 2018 yılında elde ettikleri gelir miktarı arasındaki ilişkinin anlamlılık seviyesi ($p=0,00<0,01$) olarak hesaplanmıştır. Bu sebeple, “ H_6 : KAGÖ’lerin finansal şeffaflık dereceleriyle ile gelir seviyeleri arasında ilişki var” hipotezi kabul edilmiştir. Gelir miktarı ve finansal şeffaflık arasında ve ($r=0,680$) değerinde çok güçlü pozitif düzeyde anlamlı bir ilişki belirlenmiştir. Tablo 41’deki sonuçlarına göre, KAGÖ’lerin elde ettikleri gelir arttıkça, örgütlerin esas faaliyetleri dışında destekleyici faaliyetlere, yani kurumsallaşmaya ve şeffaflığa daha çok finansal kaynak ayırdığını ifade edilebiliriz.

Tablo 42’de araştırma kapsamında olan derneklerin ve vakıfların finansal şeffaflık seviyesiyle 2018 gider seviyesi arasındaki ilişki incelenmiştir. Tablo 42’ye göre, finansal şeffaflık ile gider arasında anlamlı bir ilişki hesaplanmıştır ($p=0,00<0,01$). Bu sebeple, “ H_7 : KAGÖ’lerin finansal şeffaflık dereceleriyle gider seviyeleri arasında ilişki bulunmaktadır” hipotezi kabul edilmiştir. Finansal şeffaflık ile gider seviyesi arasında, ($r=0,690$) değerinde güçlü ve pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. Bu kapsamda, yapılan gider arttığında araştırma kapsamında olan derneklerin ve vakıfların finansal şeffaflık seviyeleri de artmaktadır.

Tablo 42: Şeffaflık ve Gider İlişkisi

		Finansal Şeffaflık	Gider
Finansal Şeffaflık	Pearson Korelasyon	1	,690**
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)		,000
	N	148	148
Gider	Pearson Korelasyon	,690**	1
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)	,000	
	N	148	148

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

3.3.2. Üye ve Gönüllü Çalışan Sayısı

KAGÖ'lerin şeffaflık yapısıyla ilgili bilgi edinebilmek için incelenmesi gereken değişkenlerden biri de KAGÖ'lerin üye sayısı veya KAGÖ'lerde gönüllü çalışan kişilerin sayısıdır (Gálvez Rodriguez, vd., 2012).

3.3.3. Üye Sayısı

Derneklerin ve vakıfların üye sayısı kuruluşun finansal şeffaflık seviyesi veya kurumsal yapısı hakkında önemli fikirler verebilmektedir. Düşük veya yüksek sayıda üyeye sahip olan örgütlerin bazı davranışları birbirlerinden farklılık gösterebilmektedir (Yeğen, 2010:98).

Tablo 43: Şeffaflık ve Üye Sayısı İlişkisi

	Finansal Şeffaflık	Üye Sayısı
Finansal Şeffaflık	Pearson Korelasyon	,149
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)	,071
	N	148
Üye Sayısı	Pearson Korelasyon	,149
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)	,071
	N	148

Tablo 43'te yer alan bulgulara göre, finansal şeffaflık seviyesiyle üye sayısı arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmemiştir ($p=0,064>0,05$). Bu kapsamda " H_0 : KAGÖ'lerin üye sayısı ile finansal şeffaflık dereceleri arasında ilişki yoktur" hipotezi kabul edilmiştir. Elde edilen bulguya göre, derneğin ve vakfın üye sayısı ile finansal şeffaflık seviyesi arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığı görülmektedir. KAGÖ'lerin yöneticileriyle yapılan görüşmede, yöneticiler dernek ve vakıfların daha çok gayri resmi yöntemlerle (sözlü) ve bazı iletişim (sms, whatsapp, e-posta, vb.) kaynakları ile üyelerini bilgilendirdiklerini ve söz konusu araçlarla bilgileri ve raporları paylaştıklarını ifade etmişlerdir.

3.3.4. İstihdam Edilen Çalışan Sayısı

KAGÖ'ler, kamu kurumları ve işletmeler gibi faaliyetlerini sürdürebilmeleri için insan kaynağına ihtiyaç duymaktadırlar. KAGÖ'lerin faaliyetlerini ücret almadan gönüllü ve ücretli çalışan kişiler yerine getirmektedir. KAGÖ'lerde tam zamanlı ve gönüllü çalışan oranı KAGÖ'lerin kurumsallaşma, şeffaflık ve iş yapma seviyelerini etkileyebilmektedir.

Tablo 44: Tam Zamanlı Çalışan ve Şeffaflık İlişkisi

		Finansal Şeffaflık	Profesyonel Çalışan Sayısı
Finansal Şeffaflık	Pearson Korelasyon	1	,687**
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)		,000
	N	148	148
Profesyonel Çalışan Sayısı	Pearson Korelasyon	,687**	1
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)	,000	
	N	148	148

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Tablo 44’te finansal şeffaflık ile tam zamanlı personel çalıştırma arasındaki ilişkinin analiz sonucu yer almaktadır. Buna göre, finansal şeffaflık ile KAGÖ’lerde tam zamanlı personel çalıştırma arasında %99 güven aralığında ($p=0,00<0,01$) anlamlı ilişki hesaplanmıştır. Bu sebeple, “ H_9 : KAGÖ’lerin tam zamanlı personel çalıştırmaları ile finansal şeffaflık seviyesi arasında ilişki vardır” hipotezi kabul edilmiştir. Finansal şeffaflık ile tam zamanlı personel çalıştırma arasında, ($r=0,666$) değerinde yüksek düzeyde pozitif bir ilişki olduğu görülmektedir. Yani, tam zamanlı personel çalıştırma KAGÖ’lerin finansal şeffaflık seviyesini olumlu yönde etkilemektedir.

3.3.5. Gönüllü Çalışan Sayısı

KAGÖ’lerin şeffaflık yapısını etkileyen değişkenlerden biri de gönüllü çalışan sayısıdır. Bu bölümde, KAGÖ’lerde gönüllü çalışan sayısı ile finansal şeffaflık arasındaki ilişkinin analiz sonuçları Tablo 45’te sunulmuştur. Buna göre gönüllü çalışan sayısı ile finansal şeffaflık değeri değişkenleri arasında %99 güvenirlilik aralığında ve ($p=0,00<0,01$) anlamlılık seviyesinde anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Bu sebeple, “ H_{10} : Gönüllü çalışan sayısı ile finansal şeffaflık arasında ilişki vardır.” hipotezi kabul edilmiş ve iki değişken arasında ($r=0,395$) orta düzeyde ve pozitif bir ilişki tespit edilmiştir.

Tablo 45: Şeffaflık ve Gönüllü Çalışan Sayısı İlişkisi

		Finansal Şeffaflık	Gönüllü Çalışan Sayısı
Finansal Şeffaflık	Pearson Korelasyon	1	,425**
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)		,000
	N	148	148
Gönüllü çalışan sayısı	Pearson Korelasyon	,425**	1
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)	,000	
	N	148	148

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

3.3.6. Kurumsal Yaş ve Finansal Şeffaflık Seviyesi Arasındaki İlişki

Kısa süre önce kurulup faaliyet göstermeye başlayan örgütlerle çok uzun süre önce kurulup faaliyette bulunan örgütlerin kurumsal davranışları ve finansal şeffaflık seviyeleri arasında bazı farklılıklar olabilmektedir (Güner, 2019; Deng, vd., 2015; Galvez Rodrigez, vd., 2012; Saxton ve Guo, 2011; Blouin, vd., 2018). Örneğin yeni kurulan örgütlerin tanınma ve toplumsal meşruiyet elde etme gibi sorunları bulunmaktadır. Bu durum ise KAGÖ'lerin finansal şeffaflık seviyelerini ve yaklaşımlarını etkileyebilmektedir.

Tablo 46'da yer alan analiz sonucuna göre, finansal şeffaflık ile örgütün yaşı arasındaki ilişkinin anlamlılık seviyesi, ($p=0,013<0,05$) olarak hesaplanmıştır. Bu sebeple, “ H_{11} : KAGÖ'lerin kurumsal yaşı ile finansal şeffaflık dereceleri arasında ilişki vardır” hipotezi kabul edilmiştir. Bu kapsamda, elde edilen analiz sonuçlarına göre, örgütün yaşı ile finansal şeffaflık arasında ($r=-0,204$) orta düzeyde ve negatif bir ilişki tespit edilmiştir.

Tablo 46: Finansal Şeffaflık ve Kurumsal Yaş İlişkisi

		Finansal Şeffaflık	Kuruluş Yılı
Finansal Şeffaflık	Pearson Korelasyon	1	-,204*
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)		,013
	N	148	148
Kuruluş Yılı	Pearson Korelasyon	-,204*	1
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)	,013	
	N	148	148

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

3.4. Örgütsel Demografik Özellikler ile Finansal Şeffaflık İlişkisi

Bu bölümde, örgütlerin demografik ve temel bilgileriyle finansal şeffaflık arasındaki ilişki tespit edilmeye çalışılmaktadır.

3.4.1. Örgütün Faaliyet Alanı ve Şeffaflık Arasındaki İlişki

Tablo 47'ye göre, incelenen dernek ve vakıfların çalışma alanı ile finansal şeffaflık seviyesi arasındaki ilişki ($p=0,688>0,05$) olduğundan dolayı, değişkenler arasında herhangi anlamlı bir ilişki tespit edilmemiştir. Bu sebeple, “ H_{12} : KAGÖ'lerin çalışma alanı ile finansal şeffaflık dereceleri arasında ilişki yoktur” hipotezi kabul edilmiştir. Yani, derneklerin veya vakıfların eğitim, sağlık vb. alanlarda faaliyet göstermeleriyle finansal şeffaflık seviyesi arasında ilişki olmadığı görülmektedir.

Tablo 47: Kuruluşun Çalışma Alanı

		Finansal Şeffaflık	Kuruluşun Çalışma Alanı
Finansal Şeffaflık	Pearson Korelasyon	1	-,033
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)		,688
	N	148	148
Kuruluşun Çalışma Alanı	Pearson Korelasyon	-,033	1
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)	,688	
	N	148	148

3.4.2. Faaliyet Bölgesi ve Şeffaflık Arasındaki İlişki

Kamu yararına çalışan dernekler ve vergi muafiyetine sahip olan vakıflar yerel, ulusal veya uluslararası düzeyde faaliyet gösterebilmektedirler. KAGÖ'lerin uluslararası alanda veya sadece dar bir ölçekte faaliyet göstermeleri KAGÖ'lerin finansal şeffaflık seviyelerini ve kurumsallaşma anlayışlarını etkileyebilmektedir.

Araştırma kapsamında olan kuruluşların faaliyet bölgesinin genişliğiyle şeffaflık arasındaki ilişkinin analiz sonuçları Tablo 48'de yer almaktadır. Yapılan analize göre, derneklerin veya vakıfların faaliyet bölgesinin genişliğiyle finansal şeffaflık arasında %99 güvenirlilik aralığında ve ($p=0,00<0,01$) anlamlılık seviyesinde anlamlı ilişki belirlenmiştir. Bu sebeple " H_{13} : KAGÖ'lerin faaliyet bölgesi ile finansal şeffaflık dereceleri arasında ilişki bulunmaktadır" hipotezi kabul edilmiştir. Finansal şeffaflık ile faaliyet bölgesi seviyesi arasında ($r=0,360$) ilişki seviyesinde orta düzeyde anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmektedir.

Tablo 48: Faaliyet Bölgesi ve Şeffaflık İlişkisi

		Finansal Şeffaflık	Faaliyet Bölgesi
Finansal Şeffaflık	Pearson Korelasyon	1	,360**
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)		,000
	N	148	148
Faaliyet Bölgesi	Pearson Korelasyon	,360**	1
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)	,000	
	N	148	148

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Tablo 48'de KAGÖ'lerin faaliyet bölgesi genişliği ile finansal şeffaflık seviyesi arasında aynı yönlü ilişki bulunmaktadır. Buna göre KAGÖ'lerin faaliyet bölgesinin artması finansal şeffaflık seviyesini olumlu yönde etkilemektedir. Yani daha dar yerel düzeyde faaliyet gösteren veya dar bir kesime hizmet eden KAGÖ'lerin finansal şeffaflık seviyesi daha düşüktür. Öte yandan uluslararası düzeyde faaliyet gösteren veya Türkiye genelinde faaliyet gösteren örgütlerin finansal şeffaflık seviyesi daha üst düzeydedir.

3.4.3. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik

KAGÖ'lerin uluslararası kuruluşlara üyelik için başvurmaları durumunda ve üyeliğin devamında uluslararası kuruluşlar, KAGÖ'lerin bazı kriterleri yerine getirmesini talep edebilmektedirler. KAGÖ'lerin uluslararası kuruluşlara olan üyelikleri, finansal şeffaflık seviyelerini etkileyebilmektedir (Xue ve Niu, 2019, Gálvez Rodriguez, vd., 2012; Güner, 2019).

Tablo 49: Şeffaflık ve Uluslararası Kuruluşlarla İlişkisi

		Finansal Şeffaflık	Uluslararası Kuruluşa Üyelik
Finansal Şeffaflık	Pearson Korelasyon	1	,598**
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)		,000
	N	148	148
Uluslararası Kuruluşa Üyelik	Pearson Korelasyon	,598**	1
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)	,000	
	N	148	148

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

KAGÖ'lerin uluslararası kuruluşlara üyelikleri ile finansal şeffaflık seviyeleri arasındaki korelasyon analizi sonuçları Tablo 49'da yer almaktadır. Buna göre uluslararası kuruluşa üye olma ile finansal şeffaflık arasında %99 güvenirlilik seviyesinde ve ($p=0,00<0,01$) anlamlılık seviyesinde, değişkenler arasında ($r=0,598$) oranında orta düzeyde anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmektedir. Bu kapsamda, "*H₁₄: KAGÖ'lerin uluslararası kuruluşlara üye olmalarıyla finansal şeffaflık dereceleri arasında ilişki vardır.*" hipotezi kabul edilmiştir.

3.4.4. Yazılı Etik İlkelerine Sahip Olma

Dernek ve vakıfların esas sözleşmelerinde genelde faaliyetlerini yönlendiren bütün ilkeler ve kurallar yer almayabilmektedir. Bu çerçevede dernekler ve vakıflar bazı ek düzenlemeler yapmak suretiyle faaliyetlerine ve kurumsal yapılarına yön vermektedirler. Örgütlerin geliştirdikleri düzenlemelerden biri de etik ilkelerdir. Bu bölümde incelenen kuruluşların finansal şeffaflık seviyeleriyle etik ilkelere sahip olma arasındaki ilişki incelenecektir.

Tablo 50: Etik İlkelere Sahip Olma ve Finansal Şeffaflık İlişkisi

		Finansal Şeffaflık	Etik İlkelere Sahip Olma
Finansal Şeffaflık	Pearson Korelasyon	1	,356**
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)		,000
	N	148	148
Etik İlkelere Sahip Olma	Pearson Korelasyon	,356**	1
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)	,000	
	N	148	148

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Derneklerin ve vakıfların finansal şeffaflık seviyeleri ile yazılı etik ilkelere sahip olma arasındaki ilişkiyi analiz etmek için; Point Biserial Correlation yöntemi kullanılmıştır. Tablo 50'ye göre, değişkenler arasındaki ilişki ($p=0,00<0,01$) olduğundan dolayı istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Bu kapsamda, "*H₁₅: KAGÖ'lerin yazılı etik ilkelere sahip olmalarıyla finansal şeffaflık derecesi arasında ilişki vardır.*" hipotezi kabul edilmiştir. Finansal şeffaflık ile etik ilkelere sahip olma arasında orta düzeyde ($r=0,356$) anlamlı bir ilişki hesaplanmıştır.

3.4.5. Bağımsız Denetim

KAGÖ'ler kendilerine olan güveni artırmak, muhasebe ve muhasebe dışı faaliyetler açısından aklanmak ve bağımsız denetim raporlarını halkla ilişkiler çalışmasında kullanmak amacıyla bağımsız denetim hizmeti alabilmektedirler. Bu amaçlar çerçevesinde KAGÖ'ler bağımsız denetimden geçmiş, finansal ve finansal olmayan raporlarını kamuoyuyla paylaşabilmektedirler.

Tablo 51 : Bağımsız Denetim Finansal Şeffaflık İlişkisi

		Finansal Şeffaflık	Bağımsız Denetim
Finansal Şeffaflık	Pearson Korelasyon	1	,513**
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)		,000
	N	148	148
Bağımsız Denetim	Pearson Korelasyon	,513**	1
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)	,000	
	N	148	148

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Çalışmaya katılan derneklerden ve vakıflardan elde edilen bağımsız denetim ile ilgili verilerin analizinde Point Biserial Correlation (nokta çift serili korelasyon= $r_{çift}$) yöntemi kullanılmıştır. Tablo 51'den de anlaşılacağı üzere, finansal şeffaflık seviyesiyle bağımsız denetim arasındaki ilişkinin anlamlılık seviyesi ($p=0,00<0,01$) olduğundan dolayı, değişkenler arasındaki ilişki istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Bu kapsamda "*H₁₆: KAGÖ'lerin finansal şeffaflık dereceleriyle bağımsız denetim yapturmaları arasında ilişki vardır*" hipotezi kabul edilmiştir. Değişkenler arasında ($r=0,513$) ilişki düzeyinde pozitif ve orta düzeyde anlamlı bir ilişkinin olduğu

görülmektedir.

4. ARAŞTIRMA MODELİ

KAGÖ'lerin finansal şeffaflık seviyesini etkileyen iç ve dış değişkenleri tespit etmek için çoklu regresyon analizi yapılmıştır. Bu kapsamda değişkenlerin tamamı modele sokulmuş, değişkenler arasında herhangi doğrusal ilişki olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Tablo 52'den de görüleceği üzere "Gider Miktarı", "Profesyonel Çalışan Sayısı" arasında 0,812, "Gider Miktarı" ile "Gelir Miktarı" arasında 0,984, "Gelir Miktarı" ile "Profesyonel Çalışan Sayısı" arasında 0,805 oranında korelasyon olduğu görülmektedir. Literatürde iki değişken arasında 0,8'den yüksek oranda korelasyon olması durumunda değişkenler arasında doğrusal ilişki olduğu kabul edilmekte ve 0,8'den fazla oranda korelasyon olan değişkenlerden birinin modelden çıkarılması gereklidir (Berry, vd., 1985:50). Tablo 52'ye göre, gelir miktarı, gider miktarı ve çalışan sayısı değişkenleri arasında 0,8'den çok yüksek oranda korelasyon olmasından dolayı bu değişkenler arasında doğrusal ilişki bulunmaktadır. Bu sebeple gider ve profesyonel çalışan sayısı değişkenleri modelden çıkarılmıştır.

Tablo 52:Bağımsız Değişkenler Arası Doğrusal Korelasyon

		Gider Miktarı	Profesyonel Çalışan Sayısı	Gelir
Gider Miktarı	Pearson Korelasyon	1	,812**	,984**
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)		,000	,000
	N	148	148	148
Profesyonel Çalışan Sayısı	Pearson Korelasyon	,812**	1	,805**
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)	,000		,000
	N	148	148	148
Gelir	Pearson Korelasyon	,984**	,805**	1
	Anlamlılık Düzeyi (İki Yönlü)	,000	,000	
	N	148	148	148

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Tablo 53'te araştırma modelinde yer alan değişkenler arasında 0,8'den yüksek oranda korelasyon ilişkisi olup olmadığı test edilmiştir. Buna göre Tablo 53'ten de görüleceği üzere değişkenler arasında 0,10 ile 0,7 değişen oranlarda anlamlı korelasyon ilişkisi bulunmaktadır. Değişkenler arasında 0,8'den yüksek oranda korelasyon olmaması ve çoklu regresyon analizinin diğer koşullarının sağlanması sebebiyle çoklu regresyon analizi yapılmaya başlanmıştır.

Tablo 53:Bağımsız Değişkenler Korelasyon Analizi

	KS	KY	GCS	US	GE	CA	FB	İK	BDE	Eİ	KKY	UOD	UKY	ŞY	KUY	UKÜ
KS	1															
KY	-,426**	1														
GCS	0,111	-,203*	1													
US	-,387**	0,123	,222**	1												
GE	,521**	-,281**	,488**	0,131	1											
CA	-,236**	0,037	0,141	0,120	-0,069	1										
FB	0,086	-0,129	,417**	,294**	,519**	0,065	1									
İK	-,279**	0,113	-,170*	-,187*	-,420**	-0,017	-,245**	1								
BDE	-,675**	,335**	-,268**	0,070	-,685**	0,147	-,322**	,452**	1							
Eİ	-,284**	,189*	-,260**	-,196*	-,532**	-0,023	-,488**	,350**	,410**	1						
KKY	-0,086	0,156	0,118	-0,156	-0,138	0,129	-,225**	0,015	0,098	,275**	1					
UOD	0,077	-0,064	,369**	-0,137	,199*	0,117	0,080	0,095	-,165*	-0,076	,298**	1				
UKY	,320**	-,241**	,589**	0,062	,565**	0,121	,393**	-,340**	-,488**	-,353**	0,138	,399**	1			
ŞY	,272**	-,170*	,505**	0,001	,480**	-0,017	,210*	-,195*	-,368**	-,264**	,163*	,589**	,546**	1		
KUY	,288**	-,229**	,386**	-0,161	,344**	-0,072	,166*	-0,065	-,270**	-,276**	-0,121	,431**	,369**	,625**	1	
UKÜ	-,192*	0,140	-,447**	-0,132	-,525**	-0,158	-,484**	,319**	,383**	,362**	0,005	-,291**	-,731**	-,494**	-,309**	1

Finansal şeffaflık ile derneklerin ve vakıfların iç ve dış faktörleri arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere çoklu regresyon analizi yapılmıştır. Analiz sonuçları Tablo 54’te yer almaktadır.

Tablo 54 : Finansal Şeffaflık Modeli Tablosu

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1,170	3,717		,315	,753
Kuruluşun Statüsü (KS)	-,607	,868	-,065	-,699	,486
Kuruluş Yılı (KY)	-,084	,138	-,037	-,613	,541
Gönüllü Çalışan Sayısı (GCS)	-,098	,130	-,057	-,752	,454
Üye Sayısı (US)	,044	,096	,032	,460	,646
Gelir (GE)	,455	,098	,437	4,636	,000
Çalışma Alanı (CA)	-,104	,105	-,056	-,983	,327
Faaliyet Bölgesi (FB)	-,202	,313	-,047	-,646	,520
İktisadi İşletme Sahipliği (İK)	,184	,585	,021	,314	,754
Bağımsız Denetim (BDE)	-,644	,797	-,073	-,808	,420
Yazılı Etik İlkeye Sahip Olma (Eİ)	,713	,716	,069	,996	,321
Kamu Kurumlarından Destek (KKY)	-,344	,193	-,117	-1,787	,076
Üye olmayanlardan Destek (UOD)	,462	,263	,130	1,758	,081
Uluslararası kuruluşlardan Destek (UKY)	,929	,274	,317	3,389	,001
Şirketlerden Destek (SY)	,486	,281	,154	1,731	,086
Kurucularından Destek (KUY)	-,480	,220	-,166	-2,187	,031
Uluslararası kuruluş üyelik (UKU)	-1,462	,756	-,163	-1,933	,055

Tablo 54 incelendiğinde bağımlı değişkeni açıklayan üç bağımsız değişken olduğu görülmektedir. Bunlar “Gelir”, “Uluslararası Kuruluşlardan destek alma” ve “Derneğin veya vakfın kurucularından bağış veya yardım alma” değişkenleridir. Bu değişkenlerin anlamlılık düzeyleri istatistiksel olarak anlamlı ($p=0,00$ ve $p<0,05$) hesaplanmıştır. Gelir bağımsız değişkeni finansal şeffaflık bağımlı değişkenini olumlu ve anlamlı olarak etkilemektedir ($\beta=0,437$, $t(126)= 4,636$, $p< 0,05$, $pr^2= 0,145924$). Yine Uluslararası Kuruluşlardan Destek alma sıklığı bağımsız değişkeni finansal şeffaflık bağımlı değişkenini olumlu ve anlamlı olarak etkilemektedir ($\beta=0,317$, $t(126)=3,389$, $p< 0,05$, $pr^2= 0,083521$). Öte yandan Kuruculardan destek alma sıklığı bağımsız değişkeni finansal şeffaflık bağımlı değişkenini olumsuz ve anlamlı olarak etkilemektedir ($\beta=-0,166$, $t(126)=-2,187$, $p< 0,05$, $pr^2= 0,036481$). Araştırmaya eklenen diğer bağımsız değişkenler finansal şeffaflığı anlamlı olarak etkilememektedir.

Tablo 55'ten de görüleceği üzere ve yapılan test sonucunda bağımlı değişken (finansal şeffaflık) ile bağımsız değişkenler (Gelir ve Uluslararası Kuruluşlardan Destek Alma Sıklığı, Derneğin veya Vakfın Kurucularından Bağış veya Yardım Sıklığı) arasında yüksek seviyede korelasyon tespit edilmiştir (R=0,810). R değerinin yüksek olması bağımlı ve bağımsız değişkenler arasında yüksek oranda bir ilişkinin olduğunu göstermektedir. R değerinden belirlilik katsayısı (R²) 0,657 hesaplanmıştır. R² değeri bağımlı değişkendeki değişimin % kaçının bağımsız değişkenler tarafından açıklandığını ifade etmektedir. Buna göre; gelir ve uluslararası kuruluşlardan destek alma sıklığı, derneğin veya vakfın kurucularından bağış veya yardım alma sıklığı, finansal şeffaflığın %65,7'sini açıklayabilmektedir. Geriye kalan %34,3'lük finansal şeffaflıktaki değişim, modele eklenecek diğer değişkenler tarafından açıklanmaktadır. Bu üç değişken ile modelin anlamlılığı ve geçerliliği açıklanmaktadır. Modelin genellenabilirliğini gösteren düzeltilmiş R² değeri ise 0,613 olarak hesaplanmıştır. Buna göre bağımsız değişkenler finansal şeffaflık değerinin %61,3'ünü açıklayabilmektedir. Yani model örneklem yerine evrenden üretilmiş olsaydı toplam değişikliğin %61,3'ünü açıklıyor olacaktı.

Tablo 55: Araştırma Modelinin Özeti

R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
				R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
,810 ^a	,657	,613	2,75259	,657	15,066	16	126	,000	1,777

R²'nin anlamlılığının testi için ANOVA sonuçları değerlendirilmiş ve regresyon sonucu anlamlı olduğu görülmüştür. Tablo 56'da yer alan çoklu regresyon analizi sonuçlarına göre regresyon modeli, (F(16, 126)= 15,066 p<0,01) değeri hesaplanmış ve kurulan regresyon denklemi anlamlıdır.

Tablo 56: Anova Sonuçları

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	1826,418	16	114,151	15,066	,000 ^b
Residual	954,673	126	7,577		
Total	2781,091	142			

Daha önce yapılan korelasyon analizinde ise, çok sayıda değişken ile finansal şeffaflık arasında ilişki bulunmaktaydı. Ancak yapılan korelasyon analiziyle değişkenler arasında ilişki olmasına rağmen, finansal şeffaflığı tek başına belirleyen veya etkileyen faktör ortaya çıkmamaktadır. Her bir değişkenin diğer faktörlerle beraber değerlendirilmesi ve anlamlandırılması (yorumlanması) gerekir. Finansal şeffaflık

modelinden anlaşılacağı üzere, bağımsız denetim modelde yer almamaktadır. Örneğin Araştırma kapsamında olan vakıflara, Seri 1 Numaralı Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğe göre YMM uygunluk denetimi yapılmaktadır. Öte yandan, araştırma kapsamında olan vakıfların çok azı mali bilgilerini internet siteleri vasıtasıyla kamuoyuyla paylaşmaktadır. Bu sebeple, SPSS 26 Paket programı ile yapılan hesaplamalarda bağımsız denetim değişkeni modelde anlamlı bulunmamıştır.

Daha önce yapılan araştırmalar incelendiğinde, bu araştırmanın bulgularını destekleyen ve desteklemeyen bazı çalışmaların olduğu görülmektedir. Bu anlamda Güner'in (2019) yaptığı çalışmada finansal şeffaflığı "kurumsal büyüklük", "uluslararası kaynaklardan fon kullanma" ve "STK türü" değişkenlerinin anlamlı olarak etkilediğini tespit etmiştir. Ancak söz konusu çalışmada kurumsal yaş, faaliyet bölgesi değişkenlerinin finansal şeffaflığı anlamlı olarak etkilemediğini de belirlemiştir. Behn ve diğerleri (2010:6) tarafından yapılan çalışmada ise, büyük kuruluşların, daha çok dış kaynak kullanan ve daha fazla borca sahip olan kuruluşların denetlenmiş finansal tablolarını paylaşma olasılıklarının daha yüksek olduğunu belirlemişlerdir. Deng ve diğerleri (2015:484) Çin'de yaptıkları çalışmada finansal şeffaflık ile elde edilen bağış arasında anlamlı ilişki tespit etmişlerdir. Galvez Rodriguez ve diğerleri (2016:70-71) tarafından İspanya'da yapılan çalışmada ise finansal şeffaflık ile gönüllü sayısı ve kamusal fon arasında anlamlı ve aynı yönlü ilişki tespit etmiştir. Ayrıca söz konusu bağımsız değişkenlerin finansal şeffaflığı etkilediğini tespit etmişlerdir. Öte yandan kurumsal yaş, yasal statü, uluslararasılaşma, yönetim yapısı ve yönetim faaliyetleri ile finansal şeffaflık arasında anlamlı bir ilişki tespit etmemişlerdir. Yine yapılan başka bir çalışmada Saxton ve diğerleri (2012:1063) kurum ne kadar küçük, daha düşük borç / varlık oranına ve daha fazla üyeye sahip daha büyük kurullar tarafından yönetilen kuruluşların finansal bilgilerini gönüllü olarak açıklama olasılıklarının daha yüksek olduğunu belirlemişlerdir. Ancak bağımsız denetimin finansal bilgi açıklama seviyesini anlamlı olarak etkilemediğini tespit etmişlerdir. Xue ve Niu (2019:319) yaptıkları çalışmada bağımsız denetim, kurumsal yaş, uluslararası fon, toplam dış kaynak gelir oranı, toplam aktif büyüklük ve faaliyet bölgesinin genişliği değişkenlerinin finansal şeffaflığı anlamlı olarak etkilediğini tespit etmişlerdir.

SONUÇ

Vakıflar Genel Müdürlüğü ve İçişleri Bakanlığı Sosyal İşler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan raporlardan oluşturulan Tablo 11'deki verilere göre, Türkiye'de dernekler ve vakıflar 2020 yılında yaklaşık 54 Milyar Türk lirası gelir elde etmişlerdir. Ancak Türkiye'de derneklerin ve vakıfların çok büyük bir kısmının pratikte muhasebe kayıtlarını tam anlamıyla tutmadıkları, bazı giderlerini ve gelirlerini muhasebe kayıtlarına tam olarak yansıtmadıkları düşünüldüğünde, Tablo 11'de yer alan gelir miktarının, derneklerin ve vakıfların gerçek gelir miktarını göstermekten uzak olduğu ifade edilebilir. Yine bunlarla birlikte, Türkiye'de ve dünyada KAGÖ'lerin finansal güçlerinin, aktif büyüklüklerinin, sayılarının önemli düzeyde artması ve KAGÖ'lerde vekalet teorisi gereği finansal kaynak sağlayan kesimle KAGÖ'leri yöneten tarafın birbirlerinden ayrışması sebebiyle KAGÖ'lerde yaşanan bazı usulsüzlüklerle birlikte KAGÖ'ler daha fazla dikkat çekmeye ve faaliyetleriyle ilgili eleştiriler artmaya başlamıştır. Bu sebeple finansal şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi konular KAGÖ'lerde daha fazla gündeme gelmeye başlamıştır.

KAGÖ'ler ya zorunlu düzenlemeler ya da gönüllü ilkeler çerçevesinde finansal ve finansal olmayan bilgilerini kamuoyu ile paylaşmaktadır. Türkiye'de yasal düzenlemelerin bu konuda yetersiz olması veya var olan yasal düzenlemelerin tam olarak uygulanmaması sebebiyle KAGÖ'ler genelde gönüllü ilkeler çerçevesinde finansal ve finansal olmayan bilgilerini paydaşlarıyla paylaşmaktadırlar.

KAGÖ'ler, faaliyetlerini sürdürebilmek ve ihtiyaç duydukları kaynakları sürekli elde edebilmek için meşruluklarını sağlayacak yöntemlere başvurumaktadırlar. KAGÖ'ler tarafından başvuru yöntemlerinden biri de şeffaflıktır. Çünkü Vekalet Teorisi gereği kendilerine emanet edilen kamusal kaynakları kullanan KAGÖ'ler, kaynakları etkili ve verimli bir şekilde misyonları doğrultusunda kullandıklarını, ahlaki, idari ve finansal sorumlulukları ile ilgili şeffaflık yoluyla paydaşlarına bilgi vermektedirler.

Vekalet teorisinin gereği olarak, günümüzde çoğu kuruluştaki aynî ve nakdî yardım yapanlar ile bu kuruluşları yönetenler genelde birbirinden farklı kişilerdir. Yönetimde yer alan tarafın, yönetimde yer almayan tarafa yanlış bilgi vermek veya yönetimde yer almayan tarafın verdiği finansal kaynakların örgütsel amaçlar dışında kullanılabileceğine yönelik şüpheler ve KAGÖ'lerde yaşanan bazı usulsüzlüklerle birlikte paydaşlar,

gerçekleştirilen faaliyetlerin ve finansal işlemlerin teyit edilmesi için KAGÖ'lerden daha fazla bilgi talep etmeye başlamıştır.

KAGÖ'lerin yöneticileri bazen kendi menfaatleri doğrultusunda finansal ve finansal olmayan raporlar hazırlayabilmektedirler. Bu sebeple şeffaflık kapsamında paylaşılan bilgilerin ve raporların faydalı olabilmesi için öncelikle, raporlar ve bilgiler evrensel kural ve yaklaşımlarla tarafsız ölçütlere göre hazırlanmalıdır.

Amerika Birleşik Devletleri, Çin Halk Cumhuriyeti, İngiltere, İspanya ve Türkiye'de faaliyette bulunan KAGÖ'lerin finansal şeffaflığı ile ilgili farklı içerikte yasal düzenlemelerin olduğu görülmektedir. Örneğin Çin, Türkiye ve İngiltere'de kamu kurumlarının internet sitelerinde KAGÖ'lerin finansal ve finansal olmayan bilgilerinin yayımlanmasına yönelik yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri'nde ise, bu konuda yasal düzenleme olmasına rağmen bilgilerin paylaşılacağı iletişim araçları konusunda KAGÖ'ler serbest bırakılmıştır.

Bu çalışmada, Türkiye'de kamu yararına çalışan derneklerin ve vergi muafiyetine sahip olan vakıfların finansal şeffaflıkları araştırılmıştır. Araştırma kapsamında olan kuruluşlara yönelik gerçekleştirilen anketten ve anketi cevaplayan kuruluşların internet sitelerinin incelenmesiyle elde edilen veriler kullanılarak, derneklerin ve vakıfların finansal şeffaflık değeri hesaplanmıştır. Hesaplanan finansal şeffaflık değeriyle, derneklerin ve vakıfların kaynak yapısı, örgütsel büyüklük (gelir, gider, üye sayısı, personel sayısı, vb.), örgütsel demografik (bağımsız denetim) özelliklerle finansal şeffaflık arasındaki ilişki incelenmiştir. Araştırma modeli çerçevesinde finansal şeffaflık değerini etkileyen değişkenler tespit edilmiştir.

Kamu yararına çalışan dernekler ve vergi muafiyetine sahip olan vakıflar vergisel ve diğer bazı kamusal ayrıcalıklara sahiplerdir. Ayrıca bu tür kuruluşlar faaliyetlerini sürdürmeleri için kaynakları toplumdan elde etmektedirler. Dolayısıyla bu tür derneklerin veya vakıfların kullandıkları kaynaklar kamu malı niteliğindedir. Bu sebeple, KAGÖ'ler tarafından alınan bağışların, yardımların ve finansal kaynakların şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerine uygun, etkili ve verimli kullanılmaları gereklidir.

Günümüzde KAGÖ'lerin veya kuruluşların resmi internet sitelerinin içerikleri genelde örgütsel ve finansal şeffaflık kapsamında değerlendirilmektedir. Bu kapsamda KAGÖ'lerin internet sitelerinde kurumsal yapıları, finansal tabloları, gelir elde etme

yöntemleri, bütçeleri vb. finansal ve finansal olmayan konular ile ilgili bilgiler sunmaları beklenir. Ancak Türkiye’de KAGÖ’lerin çoğunun finansal kaynak ve insan kaynağı yetersizliği sorunu, kuruluşlarda şeffaflık ve hesap verebilirlik kültürünün olmaması ve paydaşların raporlara ilgi göstermemesi gibi nedenlerle şeffaflık ve hesap verilebilirlik gereksiz bir maliyet olarak görülmektedir. Bu kapsamda, araştırmaya katılan derneklerden ve vakıflardan elde edilen verilere göre, derneklerin ve vakıfların finansal şeffaflık değerinin ortalamasının %29 olduğu görülmektedir. Yani, araştırma kapsamında olan derneklerin ve vakıfların finansal bilgileri paylaşma konusunda isteksiz davrandıkları görülmektedir.

Belirli bir düzeyin üstünde gelir ve gidere, personel ve üye sayısına sahip olan KAGÖ’lerin kamuoyunda kendileri hakkındaki önyargıyı azaltmak ve politik maliyeti düşürmek için şeffaflığa ve hesap verebilirliğe önem verdiklerini ifade edebiliriz. Bu anlamda yapılan analizlerde tam zamanlı personel sayısı, gelir, gider büyüklüğü ile finansal şeffaflık arasında çok güçlü düzeyde anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Öte yandan finansal şeffaflık ile gönüllü sayısı arasında orta düzeyde anlamlı ilişki saptanmıştır. Ancak üye sayısı ile finansal şeffaflık arasında herhangi bir ilişki tespit edilmemiştir. Örgütlerin finansal kaynak ve insan kaynağı kapasitesi ne kadar güçlü ise finansal şeffaflık yapılarının da o kadar güçlü olduğunu ifade edilebiliriz.

Vergisel ve diğer bazı kamusal ayrıcalıklara sahip olan vakıflar ve derneklerin finansal ve faaliyet raporlarını kamuoyuna açıklamaları söz konusu ayrıcalıklara sahip olmayan derneklere ve vakıflara göre daha çok beklenir. Ancak elde edilen veriler incelendiğinde kamu kurumlarından destek alan çok az sayıda dernek ve vakfın finansal raporlarını kamuoyuyla paylaştıkları görülmektedir. Elde edilen veriler analiz edildiğinde, kamu kurumlarından destek alma sıklığıyla finansal şeffaflık arasında herhangi anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

Finansal şeffaflık ile kuruluşlardan (ticari işletmelerden ve uluslararası kuruluşlardan) bağış ve yardım alma sıklığı arasında önemli düzeyde anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Bu durum kuruluşların kurumsal sosyal sorumluluk çerçevesinde halkla ilişkiler amacıyla finansal destek verdikleri KAGÖ’lerin, finansal kaynağı amacı çerçevesinde kullanıp kullanmadığını değerlendirebilecek yetkinlikte insan kaynağına sahip olmalarıyla açıklanabilir. Öte yandan bireysel bağışçılardan bağış ve yardım alma

ile finansal şeffaflık arasında çok az düzeyde anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Çünkü, KAGÖ'lerle paydaşları arasındaki ilişki daha çok kişiler arasındaki ilişkiye dayanırken, ticari işletmeler ile paydaşları arasındaki ilişki rasyonel ilişkiye dayanmaktadır. Bu kapsamda, şirketlerden ve uluslararası kuruluşlardan destek alan veya herhangi bir uluslararası kuruluşu üye olan dernek ve vakıfların finansal şeffaflık seviyesi arasında çok üst düzeyde anlamlı pozitif bir ilişkinin olduğu görülmektedir.

Kamu yararına çalışan derneklerin ve vergi muafiyetine sahip olan vakıfların faaliyet bölgesinin (yerel, bölgesel, Türkiye ve uluslararası alanda faaliyet göstermesi) artmasıyla finansal şeffaflık arasında çok güçlü anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmektedir. Öte yandan, derneklerin ve vakıfların faaliyet alanıyla finansal şeffaflık arasında herhangi anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

Araştırmaya katılan derneklerin ve vakıfların bağımsız denetim yaptırılmaları, uluslararası kuruluşlara üye olmaları, yazılı etik ilkelere sahip olmaları ile finansal şeffaflık arasında güçlü düzeyde anlamlı pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. Öte yandan, Örgütsel yaş ile finansal şeffaflık arasında çok düşük seviyede negatif anlamlı bir ilişki saptanmıştır.

Araştırmaya katılan derneklerin ve vakıfların finansal şeffaflık düzeylerini etkileyen faktörlerin belirlenmesi amacıyla yapılan çoklu regresyon analizine göre, derneklerin ve vakıfların finansal şeffaflık yapısını gelir ve uluslararası kuruluşlardan destek alma durumu anlamlı ve olumlu bir şekilde etkilemektedir. Öte yandan kurucularından destek alma da finansal şeffaflığı anlamlı negatif bir şekilde etkilemektedir. Araştırma kapsamında incelenen diğer değişkenlerin finansal şeffaflığı anlamlı bir şekilde etkilemediği görülmektedir.

Yukarıda açıklanan ve elde edilen veriler ışığında incelenen KAGÖ'lerde finansal şeffaflık düzeyinin çok düşük olduğu görülmektedir. KAGÖ'lerde finansal şeffaflık seviyesinin artırılması için aşağıdaki öneriler sunulabilir:

1. ABD'de, İngiltere ve İspanya gibi ülkelerdeki örneklerden de görüleceği üzere, vergi muafiyetine sahip veya diğer bazı kamu kaynaklarından faydalanan kuruluşların kamu kaynaklarını kullandıkları kabul edilmektedir. Bu sebeple bu kuruluşların finansal işlemlerinde topluma karşı daha fazla hesap verebilir ve şeffaf olmaları gerekliliği kabul edilmektedir. Bu ülkelerde

söz konusu statülere sahip olan KAGÖ'lerin finansal yapılarıyla ilgili kamuoyunu bilgilendirecek bazı yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Türkiye'de KAGÖ'lerin hesap verilebilirlik ve şeffaflığına yönelik ayrıntılı yasal bir düzenleme bulunmamakta ve bu konuda var olan yasal düzenlemeler tam olarak uygulanmamaktadır. Türkiye'de kamuoyunun KAGÖ'lerin finansal durumu ve kurumsal yapısıyla ilgili bilgileri en düşük maliyetle ve kolay yöntemlerle elde etmesini sağlamak, KAGÖ'lerin kurumsal yapısını güçlendirmek ve finansal şeffaflıklarını sağlamak amacıyla uluslararası standartlarla uyumlu bazı yasal ve kurumsal düzenlemelerin yapılması gereklidir. KAGÖ'lerin bazı internet siteleri vasıtasıyla iç denetim sistemi, bilgilendirme, etik ilkeler, kurulları, finansal ve kurumsal yapısıyla ilgili bilgiler kamuoyu ile paylaşılmalıdır.

2. Türkiye'de KAGÖ'lerin son dönemde finansal güçleri ve faaliyetlerinin topluma olan etkileri artmış ve bu kuruluşlar daha fazla gündeme gelmeye başlamışlardır. Ancak kurumsallaşma, şeffaflık, hesap verebilirlik gibi bazı konularda sorunları bulunmaktadır. Bu sorunların çözümü için kamu kaynaklarını kullanan KAGÖ'lere yönelik iç ve dış denetim ve uluslararası standartlara uygun ilkelerin düzenlenmesi gereklidir.
3. KAGÖ'lerin finansal şeffaflığı, hesap verebilirlikleri ve finansal sürdürülebilirlikleri ilerleyen yıllarda daha da önemli hale gelecektir. Paydaşların bu kuruluşların finansal raporlarını incelemesini sağlayacak bazı teşviklerin ortaya konulması gereklidir.
4. Şeffaflık paydaşların bazı kurumsal bilgilere erişimiyle ilgilidir. Bilginin yayımlanmış olması şeffaflığın sağlanması için yeterli değildir. Bilginin yayımlanma amacına uygun, erişilebilir, zamanında açıklanmış olması, doğru ve eksiksiz ve diğer ilkeleri de içerecek şekilde yayımlanmış olması gerekmektedir. Türkiye'de ABD ve İngiltere'de olduğu gibi bazı internet siteleri vasıtasıyla düzenli ve sistemli olarak KAGÖ'lerin finansal raporlarının kamuoyuyla paylaşılması için bazı özel iletişim araçlarının geliştirilmesi gereklidir.

5. Gelecekte Türkiye’de KAGÖ’lerin finansal şeffaflık seviyesi ile ilgili olarak nitel ve nicel yöntemlerle, kamu kurumlarından, özel veri tabanlarından elde edilecek verilerle ve KAGÖ’lerin yöneticileriyle görüşmeler yapılarak bu çalışmaya benzer bazı araştırmalar yapılabilir. KAGÖ’lerde iç ve dış denetimin yapısı, şeffaflık raporlarının içeriği ve finansal raporların sunum ilkelerine uygunluğu ile ilgili başka akademik çalışmalar yapılabilir.

KAYNAKLAR

- AçıkAçık Derneği. (2019). <http://acikblog.org/ipucu/10-adimda-nasil-bilincli-bagisci-olunur/>, (Erişim Tarihi:05.03.2019).
- AKGÜN, S. B. & Bilgihan, T. B. (2011). Avrupa Birliği'nde STK'ların Rolü, *Türk İdare Dergisi*, C. 470, ss. 9-24.
- Aksoy T. (2018). Zamanın Ruhu Şeffaflık İstiyor, <https://www.temelaksoy.com/zamanin-ruhu-seffaflik-istiyor/>, (Erişim Tarihi:19.02.2018)
- Altunışık, R., Coşkun R., Yıldırım E., & Bayraktaroğlu, S. (2001). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri: SPSS Uygulamalı*, Sakarya: Sakarya Kitabevi.
- Anheier, H. K. (2005). *Nonprofit Organizations: Theory, Management, Policy*. First Publ, Taylor & Francis or Routledge.
- Arslan, N. T. (2004). Kâr Amaçsız Örgütler ve Stratejik Yönetim, *C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi Aralık*, C. 28, S. 2, ss. 155-172.
- Arvidson, M. (2014). Evidence And Transparency in The Open Public Services Reform: Perspectives for the Third Sector, *TSRC Informing Civil Society, Third Sector Research Centre Working Paper 117*.
- Ball, C. (2009). What Is Transparency?, *Public Integrity*, C. 11, S. 4, ss. 293-308.
- Banger, G. (2011), *Sivil Toplum Örgütleri İçin Yönetişim Rehberi*.
- Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun, 7/8/2003 Tarihli, 4962 Sayılı Resmî Gazete.
- Behn, B. K., Devries, D. D., Lin, J. (2010). The Determinants of Transparency in Nonprofit Organizations: An Exploratory Study, *Advances in Accounting*, C. 26, S. 1, ss. 6-12.
- Belediye Gelirleri Kanunu, 26.5.1981 Tarihli, 2464 Sayılı Resmî Gazete.
- Belediye Kanunu, 13/7/2005 Tarihli ,5393 Sayılı Resmî Gazete.
- Berman, E. M. (2006). *Performance and Public and Nonprofit Productivity in Organizations*, M.E.Sharpe. Second Edi, M.E.Sharpe.
- Berry, W. D. & Feldman S. (1985). *Multiple Regression in Practice*, (No. 50). SAGE.
- Bikmen, F., Meydanoğlu, Z. M. (2006). *Türkiye'de Sivil Toplum: Bir Değişim Süreci Uluslararası Sivil Toplum Endeksi Projesi Türkiye Ülke Raporu*, İstanbul: TÜSEV Yayınları.
- Blouin, M. C., Lee R. L. & Erickson, G. S. (2018). The Impact of Online Financial Disclosure and Donations in Nonprofits, *Journal of Nonprofit and Public Sector Marketing*, C. 30, S. 3, Routledge, ss. 1-16.

- Boardsource, <https://boardsource.org>, (Erişim Tarihi:25.02.2017).
- Boateng, A., Akamavi, R. K. & Ndoro G. (2016). Measuring Performance of Non-Profit Organisations: Evidence from Large Charities, *Business Ethics*, C. 25, S. 1, ss. 59-74.
- Boétie, É. D. (2014). *Gönüllü Kulluk Üzerine Söylev*, ed. Mehmet Ali Ağaoğlu, Ankara: İmge Yayınevi.
- Borgia, F. (2005). Corporate Governance & Transparency Role of Disclosure: How Prevent New Financial Scandals and Crimes?, *Washington D.C.*, 1-59.
- Boztepe Taşkiran, H. (2015). *Halkla İlişkiler Perspektifinden Sivil Toplum*, ed. Emel Karayel Bilbil, İstanbul: Pales Yayınları.
- Brinkerhoff, J. M. (2001). Government-Nonprofit Partnership: A Defining Framework. *Public Administration and Development*, 22(1), 19-30.
- Brody, E. (2001). Accountability and Public Trust. In *The State of America's Nonprofit Sector*, edited by Lester Salomon, Washington, ss.471-498.
- Brown, W. A. (2005). Exploring the Association Between Board and Organizational Performance in Nonprofit Organizations, *Nonprofit Management and Leadership*, C. 15, S. 3, ss. 317-39.
- Burger R. & Owens T. (2010). Promoting Transparency in the NGO Sector: Examining the Availability and Reliability of Self-Reported Data, *World Development*, C. 38, S. 9, ss. 1263-1277.
- Cabedo, J. D., Fuertes-Fuertes I., Maset-Llaudes A. and Tirado-Beltrán, J. M. (2018). Improving And Measuring Transparency in NGOs: A Disclosure Index for Activities and Projects, *Nonprofit Management and Leadership*, C. 28, S. 3, ss. 329-348.
- Calabrese, T. D. (2011). Public Mandates, Market Monitoring, and Nonprofit Financial Disclosures, *Journal of Accounting and Public Policy*, C. 30, S. 1, ss. 71-88.
- Callen, J. L. (1994). Money Donations, Volunteering and Organizational Efficiency, *Journal of Productivity Analysis*, C. 5, S. 3, ss. 215-228.
- Cameron, K. S. & Whetten, D. A. (1983). *A Comparison of Multiple Models*, Newyork: Academic Press.
- Carvalho, A. O., Rodrigues, L. L. & Branco M. C. (2017). Factors Influencing Voluntary Disclosure in the Annual Reports of Portuguese Foundations, *Voluntas*, C. 28, S. 5, ss. 2278-2231.
- Cengiz, E. & Kırkbir F. (2007). Kâr Amacı Gütmeyen Kurumlarda Müşteri Memnuniyeti ve Hizmet Kalitesi İlişkisi: Karadeniz Bölgesi Örneği, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 21, S. 1, ss. 263-285.

- Charity Commission for England and Wales, www.gov.uk, (Erişim Tarihi, 12.01.2022).
- Charity Navigator, www.charitynavigator.org, (Erişim Tarihi:07.09.2020).
- Chen, Q. (2016). Director Monitoring of Expense Misreporting in Nonprofit Organizations: The Effects of Expense Disclosure Transparency, Donor Evaluation Focus and Organization Performance, *Contemporary Accounting Research*, C. 33, S. 4, ss. 1601-1624.
- Christensen, A. L. & Mohr, R. M. (2003). Not-for-Profit Annual Reports: What do Museum Managers Communicate?, *Financial Accountability and Management*, C. 19, S. 2, ss. 139-158.
- Costa, E., Ramus, T. & Andraeus M. (2011). Accountability as a Managerial Tool in Non-Profit Organizations: Evidence from Italian CSVs, *Voluntas*, C. 22, S. 3, ss. 470-493.
- The Council on Foundations,
<https://cof.org/sites/default/files/China%20Note%20July%202021%20final%5B5838%5D.pdf>, (Erişim Tarihi, 12.12.2021).
- Coy, D. & Dixon, K. (2004). The Public Accountability Index: Crafting a Parametric Disclosure Index for Annual Reports, *British Accounting Review*, C. 36, S. 1, ss. 79-106.
- Cummings, L., Dyball, M. & Chen J. (Jin Hua). (2010). Voluntary Disclosures as a Mechanism for Defining Entity Status in Australian Not-for-Profit Organisations, *Australian Accounting Review*, C. 20, S. 2, ss. 154-164.
- Çarkoğlu A. & Aytaç S. E. (2016). *Türkiye 'de Bireysel Bağışçılık ve Hayırseverlik*, İstanbul: TÜSEV Yayınları.
- Çiftçi C. (2010). *Sivil Toplum: Kökenler, Örgütlenme ve Çalışma Yaklaşımları (Sivil Toplum Kuruluşları İçin)*, <http://yayin.gap.gov.tr/pdf-view/web/index.php?Dosya=7151ef6e92>.
- Dainelli, F., Manetti, G. & Sibilio, B. (2013). Web-Based Accountability Practices in Non-profit Organizations: The Case of National Museums, *Voluntas*, C. 24, S. 3, ss. 649-665.
- Deng, G., Lu S. & Huang C.-C. (2015). Transparency of Grassroots Human Service Organizations in China: Does Transparency Affect Donation and Grants?, *Human Service Organizations: Management, Leadership & Governance*, C. 39, S. 5, ss. 475-491.
- Dernekler Kanunu, 4.11.2004 Tarihli, 5253 Sayılı Resmî Gazete.
- Dernekler Yönetmeliği, 31/3/2005 Tarihli, 25772 Sayılı Resmî Gazete.

- Devlet Denetleme Kurulu (2010). Kamuya Yararlı Dernek Statüsünün İrdelenmesi ile Kamuya Yararlı Derneklerle İlgili Yürütülen İş ve İşlemlerin Değerlendirilmesi, (24.08.2017).
- Dhaliwal, D. S. (1980). Improving the Quality of Corporate Financial Disclosure, *Accounting and Business Research*, C. 10, S. 40, ss. 385-91.
- Dimaggio, P. J. & Powell, W. W. (1991). *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, The University of Chicago Press.
- Dimaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields, *American Sociological Review*, C. 48, S. 2, ss. 147-160.
- Dinçer, M. (1996). *Çevre Gönüllü Kuruluşları*. Ankara: Türkiye Çevre Vakfı Yayınları.
- Drucker, P. F. (1993). *Kapitalist Ötesi Toplum*, Çeviren Belkıs Çorakçı, Ankara, İnkılap Kitabevi.
- Drucker, P. F. (2001). *Management Challenges for the 21st Century*, HarperCollins Publishers, 2001.
- Durmuş, A. H. (2015). Kar Amaçsız Kuruluşlarda Duran Varlık Edinimlerinin Muhasebeleştirilmesi, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Dergisi*, C. 27, ss. 1-16.
- Dye, R. (1990). Mandatory Versus Voluntary Disclosures: The Cases of Financial and Real Externalities, *Accounting Review*, C. 65, S. 1, ss. 1-24.
- Ebrahim, A. (2003). Making Sense of Accountability: Conceptual Perspectives for Northern and Southern Nonprofits, *Nonprofit Management and Leadership*, C. 14, S. 2, ss. 191-212.
- Ebrahim, A. and Weisband, E. (2007). *Global Accountabilities Participation, Pluralism and Public Ethics*, Cambridge University Press.
- Ertuğrul, F. (2008). Paydaş Teorisi ve İşletmelerin Paydaşları ile İlişkilerinin Yönetimi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 31, ss. 199-223.
- FASB. (1993). Statement of Financial Accounting Standards No. 117.
- FASB. (1980). Statement of Financial Accounting Concepts No. 4: Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations.
- Felix, R., Gaynor, G., Pevzner, M. & Williams, J. L. (2017). Societal Trust and The Economic Behavior of Nonprofit Organizations, *Advances in Accounting*, C. 39, ss. 1-11.
- Financial Accounting Standards Board. (2008). *Statement of Financial Accounting Concepts No. 4: Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*.

- Fox, J. (2007). The Uncertain Relationship Between Transparency and Accountability, *Development in Practice*, C. 17, S. 4-5, ss. 663-671.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Massachusetts: Pitman Publishing Inc.
- Freeman, R. E., Wicks, Andrew C. & Parmar B. (2004). Stakeholder Theory and 'The Corporate Objective Revisited', *Organization Science*, C. 15, S. 3, ss. 364-69.
- Froelich, K. A. (1999). Diversification of Revenue Strategies: Evolving Resource Dependence in Nonprofit Organizations, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, C. 28, S. 3, ss. 246-268.
- Gálvez Rodríguez, M. D. M., Caba Pérez, C. & Godoy, M. L. (2016). NGOS Efficiency and Transparency Policy: The Colombian Case, *Innovar*, C. 26, S. 60, ss. 67-82.
- Gálvez Rodríguez, M. D. M., Caba Pérez, M. C. & Godoy, M. L. (2012). Determining Factors in Online Transparency of NGOs: A Spanish Case Study, *Voluntas*, C. 23, S. 3, ss. 661-683.
- Gandía, J. L. (2011). Internet Disclosure by Nonprofit Organizations: Empirical Evidence of Nongovernmental Organizations for Development in Spain, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, C. 40, S. 1, ss. 57-78.
- Gandía, J. L. & Archidona, M. C. (2008). Determinants of Web Site Information by Spanish City Councils, *Online Information Review*, C. 32, S. 1, ss. 35-57.
- Garsten C. & Montoya, M. L. (2008). *Transparency in a New Global Order: Unveiling Organizational Visions*, Edward Elgar.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019). <https://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-muafiyeti-taninan-vakiflarin-listesi>, (Erişim Tarihi:03.02.2019)
- Gelir Vergisi Kanunu. 06.1.1961 Tarihli, 193 Sayılı Resmî Gazete.
- Gordon, T. P., Khumawala, S. B., Kraut, M. & Neely, D. G. (2010). Five Dimensions of Effectiveness for Nonprofit Annual Reports, *Nonprofit Management and Leadership*, C. 21, S. 2, ss. 209-228.
- Gordon, T. P. & Khumawala S. B. (1999). The Demand for Not-for-Profit Financial Statements: A Model of Individual Giving, *Journal of Accounting Literature*, C. 18, ss. 31-56.
- Gordon T., Fischer, M., Malone, D. & Tower, G. (2002). A Comparative Empirical Examination of extent of Disclosure by Private and Public Colleges and Universities in the United States, *Journal of Accounting and Public Policy*, C. 21, S. 3, ss. 235-275.

- Gray, R., Bebbington, J. & Collison, D. (2006). NGOs, Civil Society and Accountability: Making the People Accountable to Capital, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, C. 19, S. 3, ss. 319-348.
- Gray, S. J. & Kang, H. (2014). Accounting Transparency and International Standard Setting, *The Oxford Handbook of Economic and Institutional Transparency*, ed. Jens Forssbäck, Lars Oxelheim, Oxford: Oxford University Press Inc., ss. 456-477.
- Greenfield, J. M. (2013). Right of Donors, *Nonprofit Fundraising Strategy*, ed. Janice Gow Pettey, Hoboken, NJ, USA: John Wiley & Sons, Inc.
- Greenlee, J., Fischer, M., Gordon, T. P. & Gordon, E. K. (2007). An Investigation of Fraud in Nonprofit Organizations: Occurrences and Deterrents, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, C. 36, S. 4, ss. 676-694.
- Grimmelikhuijsen, S. G. & Welch, E. W. (2012). Developing and Testing a Theoretical Framework for Computer-Mediated Transparency of Local Governments, *Public Administration Review*, C. 72, S. 4, ss. 562-572.
- Guidestar (2018), <https://learn.guidestar.org/hubfs/Docs/2019-GuideStar-Profile-Standard.pdf>, (Erişim Tarihi:25.02.2018)
- Gündüz U., Erdoğan P. & Hatipoğlu, Y. (2016). *Türkiye Şeffaflık Sistemi Analizi*, Uluslararası Şeffaflık Derneği.
- Güner, M. F. & Memiş, M. Ü. (2008). Sivil Toplum Kuruluşlarında Muhasebe Şeffaflığı, *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, C. 23, S. 271, ss. 7-28.
- Güner, M. F. (2019). Üçüncü Sektörde Finansal Şeffaflık Sorunu: Türkiye'deki Sivil Toplum Kuruluşlarının Şeffaflık Düzeylerinin İncelenmesi, *İşletme Araştırmalar Dergisi*, C. 11, S. 4, ss. 3245-3255.
- Hair, J. F., Ortinau, D. J. & Harrison, D. E. (2009). *Essentials of marketing research*, Newyork: McGraw-Hill Irwin,
- Han, B. C. (2017). *Şeffaflık Toplumu*, Çev. Haluk Barışçan, İstanbul, Metis Yayınları.
- Hansmann, H. (1987). Economic Theories of Nonprofit Organizations, *The nonprofit sector: Research handbook*, Yale University Press, ss. 27-42.
- Harris, E. E. & Neely, D. (2018). Determinants and Consequences of Nonprofit Transparency, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 1-26.
- Hofmann, M. A. & Mcswain, D. (2013). Financial Disclosure Management in the Nonprofit Sector: A Framework for Past and Future Research, *Journal of Accounting Literature*, C. 32, S. 1, Korea Institute of Oriental Medicine, ss. 61-87.
- Hyndman, N. (1991). Contributors To Charities? a Comparison of Their Information Needs and the Perceptions of Such by the Providers of Information, *Financial Accountability and Management*, C. 7, S. 2, ss. 69-82.

- Hyndman, N. (1990). Charity Accounting? An Empricial Study of The Information Needs of Contributors to UK Fund Raising Charities, *Financial Accountability and Management*, C. 6, S. 4, ss. 295-307.
- Hyndman, N. & Mcconville, D. (2016). Transparency in Reporting on Charities' Efficiency: A Framework for Analysis, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 45(4), 844-865.
- Iatridis, G. & Dalla, K. (2011). The impact of IFRS Implementation on Greek Listed Companies: An Industrial Sector and Stock Market Index Analysis. *International Journal of Managerial Finance*, 7(3), 284-303.
- Independent Sector, Strengthening Transparency Governance Accountability of Charitable Organizations. (2005). http://www.neh.gov/files/divisions/fedstate/panel_final_report.pdf.,(Erişim Tarihi:25.06.2017).
- Internal Revenue Service, <https://www.irs.gov/charities-non-profits/exempt-organization-public-disclosure-and-availability-requirements#:~:text=Tax%2Dexempt%20organizations%20must%20make,requirements%20for%20tax%2Dexempt%20organizations.>., (Erişim Tarihi, 10.12.2021).
- Jahansoozi, J. (2007). Organization-Public Relationships: An Exploration of the Sundre Petroleum Operators Group, *Public Relations Review*, C. 33, S. 4, ss. 398-406.
- Jensen, M. C. (1994). Self-Interest, Altruism, Incentives and Agency Theory, *Journal Of Applied Corporate Finance*, C. 7, S. 2, Ss. 40-45.
- Kamu Taşınmazları Üzerinde Eğitim ve Yurt Faaliyetleri İçin Üst Hakkı Tesis Edilmesi, 21.07.2017 Tarihli, 30532 Sayılı Resmî Gazete.
- Kang, S. & Norton, H. E. (2004). Nonprofit Organizations' Use of the World Wide Web: Are They Sufficiently Fulfilling Organizational Goals?, *Public Relations Review*, C. 30, S. 3, ss. 279-284.
- Kaplan, R. S. (2001). Strategic Leadership and Management in Nonprofit Organizations: Theory and Practice., *Non-profit Management and Leadership*, C. 11, S. 3, ss. 353-370.
- Karasar, N. (2010). *Bilimsel Araştırma Yöntemi*. 21. Basım, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Kazıcı, Z. (1985). *İslâmî ve Sosyal Açıdan Vakıflar*, İstanbul: Marifet Yayınları.
- Keating, E. K. & Frumkin, P. (2003). Nonprofit Reengineering Toward Accountability: A Financial More Reliable Foundation for Regulation, *Reengineering Nonprofit Financial*, C. 63, S. 1, ss. 3-15.
- Khumawala, S. B. & Gordon, T. P. (1997). Bridging the Credibility of GAAP: Individual Donors and the New Accounting Standards for Nonprofit Organizations, *American Accounting Association Accounting Horizons*, C. 11, S. 3, ss. 45-68.

- KOBİRATE. (2022). <https://www.kobirate.com.tr/Sivil-Toplum-Kuruluslarinin-Kurumsal-Yonetim-Uyum-Derecelendirme-Metodolojisi>, (Erişim Tarihi, 12.07.2017).
- Král, P. & Cuskelly, G. (2018). A Model of Transparency: Determinants and Implications of Transparency for National Sport Organizations, *European Sport Management Quarterly*, C. 18, S. 2, ss. 237-262.
- Kranacher, M. J., Riley, R. & Wells, J. T. (2010). *Forensic Accounting and Fraud Examination*, John Wiley&Sons, USA.
- Krishnan, R., Yetman, M. H. & Yetman, R. J. (2006). Expense Misreporting in Nonprofit Organizations, C. 81, S. 2, ss. 399-420.
- Kundeliene, K. & Leitoniene, S. (2015). Business Information Transparency: Causes and Evaluation Possibilities, *Procedia- Social and Behavioral Sciences*, C. 213, ss. 340-344.
- Lee, R. L. & Joseph, R. C. (2013). An Examination of Web Disclosure and Organizational Transparency, *Computers in Human Behavior*, C. 29, S. 6, ss. 2218-24.
- Ling, Q. & Gordon Neely, D. (2013). Charitable Ratings and Financial Reporting Quality: Evidence from the Human Service Sector, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, C. 25, S. 1, ss. 69-90.
- Lowatcharin, G. & Menifield, C. E. (2015). Determinants of Internet-enabled Transparency at the Local Level, *State and Local Government Review*, C. 47, S. 2, ss. 102-115.
- Lu, S., Deng, G., Huang C.-C. & Mengli Chen (2018). External Environmental Change and Transparency in Grassroots Organizations in China, *Nonprofit Management and Leadership*, C. 28, S. 4, ss. 539-552.
- Maclean, R. (2011). Internal Transparency, *Environmental Quality Management*, C. 21, S. 1, ss. 103-10.
- Malatesta, D. & Smith, C. R. (2014). Lessons from Resource Dependence Theory for Contemporary Public and Nonprofit Management, *Public Administration Review*, C. 74, S. 1, ss. 14-25.
- McGann, J. & Johnstone, M. (2005). The Power Shift and the NGO Credibility Crisis, *The Brown Journal of World Affairs*, C. 11, S. 2, ss. 159-172.
- McLeish, B. (2011). *Successful Marketing Strategies for Nonprofit Organizations*, *Successful Marketing Strategies for Nonprofit Organizations*, 2. Edition, Wiley.
- Medeni Kanun, 22.11.2001 Tarihli, 4721 Sayılı Resmî Gazete.
- Meydanoğlu, Z. & Zıvalı, B. (2017). *CIVICUS Uluslararası Sivil Toplum Endeksi Projesi (STEP) II Türkiye Yan Raporları: Türkiye' de Sivil Toplum Kuruluşları ve Hesapverebilirlik Zeynep Meydanoğlu, Bilal Zivali Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı (TÜSEV), TÜSEV.*

- Meyer, H. D. & Rowan, B. (1991). Institutional Analysis and the Study of Education, *The New Institutionalism in Education*.
- Mitchell, G. E. (2014). Creating a Philanthropic Marketplace through Accounting, Disclosure, and Intermediation, *Public Performance & Management Review*, 38:1, ss. 23-47.
- Mihaltan, D. C., Vitan, D. & Cucui, G. (2015). Analysing the Financial Effectiveness of the Nonprofits. Case Study on Health Nonprofits, *Procedia Economics and Finance*, C. 26, S. 15, ss. 367-374.
- Moore, M. H. (2000), Managing for Value: Organizational Strategy in for-Profit, Nonprofit, and Governmental Organizations, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, C. 29, S. 1, ss. 183-204.
- Murtaza, N. (2012). Putting The Lasts First: The Case for Community-Focused and Peer-Managed Ngo Accountability Mechanisms, *Voluntas*, C. 23, S. 1, ss. 109-125.
- Nair, R., Muttakin, M. Khan, A., Subramaniam, Nava & Somanath, V.S. (2019). Corporate Social Responsibility Disclosure and Financial Transparency: Evidence from India, *Pacific Basin Finance Journal*, C. 56, S. June, ss. 330-351.
- Nakip, M. (2006). *Pazarlama Araştırmaları- Teknikler ve (SPSS Destekli) Uygulamalar*. 2. Basım, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Nie, L., Liu, H. K. & Cheng, W. (2016). Exploring Factors that Influence Voluntary Disclosure by Chinese Foundations, *Voluntas*, C. 27, S. 5, Springer US, ss. 2374-2400.
- Onay, A. (2003). Kurumsal Sosyal Sorumluluk, *Kurgu Dergisi*, C. 20, Ss. 101-109.
- Oster S. M. (1995). *Strategic Management for Nonprofit Organizations Theory and Cases*, Oxford University Press Inc.
- Oyman, M. (2013). *Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlar İçin Pazarlama*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Özdemir, S. (2004). Kar Gütmeyen Kuruluşlar ve Sosyal Refah'ın Sağlanmasında Artan Rolü, *Sosyal Siyaset Konferansları*, C. 48, ss. 129-161.
- Özhabeş, H. (2013). *Sivil Toplum Kuruluşları İçin İyi Yönetişim ve Öz Düzenleme Modelleri: Sivil Toplumda Hesap Verebilirlik, Şeffaflık Ve Kalite Yönetim Modelleri Araştırma Raporu*, TACSO Türkiye Ofisi.
- Panda, B. & Leepsa, N. M. (2017). Agency Theory: Review of Theory and Evidence on Problems and Perspectives, *Indian Journal of Corporate Governance*, C. 10, S. 1, ss. 74-95.
- Parsons, L. M. (2007). Voluntary Disclosures on Contributions to Not-For-Profit Organizations, *Behavioral Research in Accounting*, C. 19, ss. 179-196.

- Parsons, L. M. (2003). Is Accounting Information from Nonprofit Organizations Useful to Donors? A Review of Charitable Giving and Value-Relevance, *Journal of Accounting Literature*, C. 22, ss. 104-129.
- Pasquier, M. & Villeneuve, J. P. (2007). Organizational Barriers to Transparency: A Typology and Analysis of Organizational Behaviour Tending to Prevent or Restrict Access to Information, *International Review of Administrative Sciences*, C. 73, S. 1, ss. 147-162.
- Perrow, C. (1989). A society of organizations, *Theory and Society*, C. 20, S. 6, ss. 725-762.
- Pfeffer, J. & Salancik, G. R. (2003). *The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective*, NY: Harper and Row Publishers, Stanford California: Stanford University Press, 2003.
- Poroy Arsoy, A. (2008). Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 10, S. 2, ss. 17-35.
- Rawlins, B. (2009). Give The Emperor a Mirror: Toward Developing A Stakeholder Measurement of Organizational Transparency, *Journal of Public Relations Research*, ss. 71-99.
- Regulations for the Management of Foundations, <http://www.asianlii.org/cn/legis/cen/laws/rftmof425/>, (Erişim Tarihi, 12.01.2022).
- Rey-Garcia, M., Martin-Cavanna, J. & Alvarez-Gonzalez, L. I. (2012). Assessing and Advancing Foundation Transparency: Corporate Foundations as a Case Study, *The Foundation Review*, C. 4, S. 3, ss. 77-89.
- Reynolds, N., Diamantopoulos, A. & Schlegelmilch, B. (1993). Pre-Testing in Questionnaire Design: A Review of the Literature and Suggestions for Further Research, *Market Research Society. Journal.*, C. 35, S. 2, ss. 1-11.
- Ritchie, W. J. & Kolodinsky, R. W. (2003). Nonprofit Organization Financial Performance Measurement: An Evaluation of New and Existing Financial Performance Measures, *Nonprofit Management & Leadership*, C. 13, S. 4, ss. 367-381.
- Robbins, W. A. & Austin, K. R. (1986). Disclosure Quality in Governmental Financial Reports: An Assessment of the Appropriateness of a Compound Measure, *Journal of Accounting Research*, C. 24, S. 2, ss. 412-421.
- Rocha Valencia, L. A., Queiruga, D. & González-Benito, J. (2014). Relationship Between Transparency and Efficiency in the Allocation of Funds in Nongovernmental Development Organizations, *Voluntas*, C. 26, S. 6, ss. 2517-2535.
- Rose-Ackerman, S. (1987). Ideals versus Dollars: Donors, Charity Managers, and Government Grants, *Journal of Political Economy*, C. 95, S. 4, ss. 810-823.

- Sáez-Martín, A., López-Hernandez, A. M. & Caba-Perez, C. (2017). Access to Public Information: A Scientometric Study of Legal Versus Voluntary Transparency in The Public Sector, *Scientometrics*, C. 113, S. 3, ss. 1697-1720.
- Salamon, L. M. & Anheier, H. K. (1992). In Search of the Non-Profit Sector: in Search of Definitions, *Voluntas*, C. 3, S. 2, ss. 125-151.
- Salamon, L. M. & Anheier, H. K. (1998). Social Origins of Civil Society: Explaining the Nonprofit Sector Cross-Nationally, *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations* 9, 213–248.
- Sargeant, A. & Lee, S. (2002). Improving Public Trust in the Voluntary Sector: An Empirical Analysis, *Journal of Nonprofit and Voluntary Sector*, C. 7, S. 1, ss. 68-83.
- Saxton, G. D. & Guo, C. (2011). Accountability Online: Understanding the Web-Based Accountability Practices of Nonprofit Organizations, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, C. 40, S. 2, ss. 270-295.
- Saxton, G. D., Kuo, J. S. & Ho, Y. C. (2012). The Determinants of Voluntary Financial Disclosure by Nonprofit Organizations, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, C. 41, S. 6, ss. 1051-1071.
- Saxton, G. D., Neely, D. G. & Guo, C. (2014). Web Disclosure and the Market for Charitable Contributions, *Journal of Accounting and Public Policy*, C. 33, S. 2, ss. 1-18.
- Schiopoiu Burlea, A. & Popa, I. (2013). Legitimacy Theory, *Encyclopedia of Corporate Social Responsibility*, ed. Samuel O. Idowu vd., Berlin, Heidelberg: Springer Berlin Heidelberg, C. 21, ss. 1579-1584.
- Schnackenberg, A. K. & Tomlinson, E. C. (2016). Organizational Transparency: A New Perspective on Managing Trust in Organization-Stakeholder Relationships, *Journal of Management*, C. 42, S. 7, ss. 1784-1810.
- Sekman, M. (2013) Yeni Çağın Yükselen Değeri: Şeffaflık, <https://www.kigem.com/yeni-cagin-yukselen-degeri-seffaflik.html>, (Erişim Tarihi, 12.07.2017).
- Sermaye Piyasası Kurulu. (2005). Kurumsal Yönetim İlkeleri.
- Seville, M. A. (1987). Accounting and Information About Voluntary Health and Welfare, C. 3, S. 4, ss. 367-381.
- Sivil Toplumla İlişkiler Müdürlüğü. (2022a). <https://www.siviltoplum.gov.tr/yillara-gore-faal-dernek-sayilari> (Erişim Tarihi:07.08.2022a).
- Sivil Toplumla İlişkiler Müdürlüğü. (2022b). <https://www.siviltoplum.gov.tr/derneklere-ait-gelir-toplamlari>, (Erişim Tarihi:07.08.2022).

- Sivil Toplumla İlişkiler Müdürlüğü. (2022c). <https://www.siviltoplum.gov.tr/illere-gore-derneklerdeki-calisan-sayilari>, (Erişim Tarihi:07.02.2021).
- Sivil Toplumla İlişkiler Müdürlüğü. (2022d). <https://derbis.dernekler.gov.tr/IstatistikDerneklerWeb/NevilereGoreDernekVeUyesayisi>, (Erişim Tarihi:07.08.2022).
- Sloan, M. F. (2009). The Effects of Nonprofit Accountability Ratings on Donor Behavior, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, C. 38, S. 2, ss. 220-36.
- SOM, <http://som.eu.com/tr/icerik/115-t%C3%BCrkiye-sivil%20toplum-fon/>, (Erişim Tarihi:07.01.2020).
- Stiglitz E.J. (1999). On Liberty, the Right to Know, and Public Discourse: The Role of Transparency in Public Life, *Oxford Amnesty Lecture*, 1999, 1-32, https://www8.gsb.columbia.edu/faculty/jstiglitz/sites/jstiglitz/files/2001_On_Liberty_the_Right_to_Know_and_Public.pdf. (Erişim Tarihi:07.04.2020)
- Striebing, C. (2017). Professionalization and Voluntary Transparency Practices in Nonprofit Organizations, *Nonprofit Management and Leadership*, C. 28, S. 1, ss. 65-83.
- Suchman M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches, *The Academy of Management Review*, C. 20, S. 3, ss. 571-611.
- Sunar, L. (2018). *Türkiye 'de İslami STK'ların Kurumsal Yapı ve Faaliyetlerinin Değişimi*. Kurumsal Y, İstanbul: İlke Yayınları.
- Şahin, H. (2013). *Bireysel ve Kurumsal Bağışçılar için Yasal ve Vergisel Düzenlemeler Rehberi*, TÜSEV Yayınları.
- Şahin, H. & Ersen, B. E. (2018). *Vakıf ve Dernekleri İlgilendiren Vergi Uygulamaları ve Kamu Yararı Statüsü Mevcut Durum ve Öneriler*, İstanbul: TÜSEV Yayınları.
- TDK, <http://sozluk.gov.tr>, (Erişim Tarihi:06.07.2016)
- The China Foundation Center. (2022). <https://chinadevelopmentbrief.org/ngos/china-foundation-center/>, (Erişim Tarihi, 12.01.2022).
- Tinkelman, D. (1998). Differences in Sensitivity of Financial Statement Users to Joint Cost Allocations: The Case of Nonprofit Organizations, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, C. 13, S. 4, ss. 377-393.
- Tinkelman, D. P. (2015). *Introductory Accounting: a Measurement Approach for Managers*, Newyork: Taylor and Francis.
- Toepler S. & Anheier, H. (2004). Organisational Theory and Nonprofit Management: An Overview. In: A. Zimmer and E. Priller, eds. *Future of Civil Society: Making Central European Nonprofit-Organisations Work*. Wiesbaden: VS Verlag, ss. 253–270.

- Topcu, M. K. & Korkmaz, G. (2015). Entegre Raporlama: Kavramsal Bir İnceleme, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 30, S. 1, ss. 1-22.
- Erdoğan, Tosun, G., Kurt, H. & İnce, G. B. (2012). *İzmir Sivil Toplum Araştırması*, İzmir: İzmir Kalkınma Ajansı.
- Transparency Act 19/2013, of 9 December, on Transparency, Access to Public Information, and Good Governance, https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/AdministracionElectronica/Act-19-2013_on_transparency_access_to_public_information_and_good_governance.pdf, (Erişim Tarihi, 21.01.2022).
- Tremblay-Boire, J. & Prakash, A. (2014). Accountability.org: Online Disclosures by U.S. Nonprofits, *Voluntas*, C. 26, S. 2, ss. 693-719.
- Trussel, J. (2003). Assessing Potential Accounting Manipulation: The Financial Characteristics of Charitable Organizations with Higher-than-Expected Program-Spending Ratios, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, C. 32, S. 4, ss. 616-634.
- Trussel, J. M. & Parsons, L. M. (2007). Financial Reporting Factors Affecting Donations to Charitable Organizations, *Advances in Accounting*, C. 23, ss. 263-285.
- Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (2005). *Kurumsal Yönetim Derneği Ekonomik İşbirliği Ve Kalkınma Örgütü Kurumsal Yönetim İlkeleri*.
- Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği ‘Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında’ Sivil Toplum Kuruluşları (2014). http://tkyd.org/files/downloads/faaliyet_alanlari/yayinlarimiz/tkyd_yayinlari/stk_yonetim_rehberi.pdf, 2014. (Erişim Tarihi:07.02.2016).
- Türkiye Cumhuriyeti Başbakanlık. (2013). Kalkınma sürecinde sivil toplum kuruluşları 11. kalkınma planı özel ihtisas komisyonu raporu. Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018,
- TÜSEV (2020), Dernekler İçin Kamu Yararı Ve Vakıflar İçin Vergi Muafiyeti Statüleri, [https://www.tusev.org.tr/usrfiles/images/DerneklericinKamuYarariVakiflaricinVergiMuafiyetiBilgiNotu\(1\).pdf](https://www.tusev.org.tr/usrfiles/images/DerneklericinKamuYarariVakiflaricinVergiMuafiyetiBilgiNotu(1).pdf), (Erişim Tarihi, 12.01.2018).
- Uluslararası Şeffaflık Derneği, <https://seffaflik.org/>,(Erişim Tarihi, 12.01.2018).
- Uçma Uysal, T. & Kurt, G. (2016). Kar Amacı Gütmeyen İşletmelerde Denetim: Bir Paradoks Mu?, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 21, S. 5, ss. 1555-1559.
- Uzun, A. K. (2016). Ekonomik Kalkınmada Şeffaflığın Artırılması İçin Bir Öneri: Sivil Toplumun Geliştirilmesi, *Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Dergisi*, C. 30, ss. 48-51.

- Vaccaro, A. & Madsen, P. (2009). Corporate Dynamic Transparency: The new ICT-Driven Ethics? *Ethics and Information Technology*, 11, 113-122.
- Vakıflar Genel Müdürlüğü. (2021), <https://www.vgm.gov.tr/kurumsal/tarihce/vakif-deyimleri-ve-terimleri-sozlugu#dic26> . (Erişim Tarihi:07.04.2021).
- Vakıflar Genel Müdürlüğü. (2022). <http://www.vgm.gov.tr/> (Erişim Tarihi:07.04.2022).
- Vakıflar Kanunu, 5/6/1935 Tarihli, 2762 sayılı Resmî Gazete.
- Vakıflar Kanunu, 27/2/2008 Tarihli, 5737 sayılı Resmî Gazete.
- Vakil, A. C. (1997). Confronting the classification problem: Toward a taxonomy of NGOs, *World Development*, C. 25, S. 12, ss. 2057-70.
- Verbruggen, S., Christiaens, J. & Milis, K. (2011). Can Resource Dependence and Coercive Isomorphism Explain Nonprofit Organizations' Compliance With Reporting Standards?, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, C. 40, S. 1, ss. 5-32.
- Waters, R., D. (2011). Increasing Fundraising Efficiency through Evaluation: Applying Communication Theory to the Nonprofit Organization- Donor Relationship, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, C. 40, S. 3, ss. 458-475.
- Wehmeier, S. & Raaz, O. (2012). Transparency Matters: The concept of Organizational Transparency in the Academic Discourse, *Public Relations Inquiry*, C. 1, S. 3, ss. 337-366.
- Wymer W., Knowles, P. & Gomes, R. (2006). *Nonprofit Marketing: Marketing Management for Charitable and Nongovernmental Organizations*, California: Sage Publications.
- Xue, Q. & Niu, Y. (2019). Governance and Transparency of the Chinese Charity Foundations, *Asian Review of Accounting*, C. 27, S. 2, ss. 307-327.
- Yasmin, S. & Haniffa, R. (2017). Accountability and Narrative Disclosure by Muslim Charity Organisations in the UK, *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, C. 8, S. 1, ss. 70-86.
- Yasmin, S., Haniffa, R. & Hudaib, M. (2014). Communicated Accountability by Faith-Based Charity Organisations, *Journal of Business Ethics*, C. 122, S. 1, ss. 103-123.
- Yediyıldız, B. (1982). *İslam Ansiklopedisi*, Vakıf Maddesi, İstanbul.
- Yeğen, M., Keyman, E. F., Tol, Uğraş Ulaş & Çalışkan, M. A. (2010). *Türkiye'de Gönüllü Kuruluşlarda Sivil Toplum Kültürü*, Yaşama Dair Vakfı.
- Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurt Hizmetleri Kanunu, 22/8/1961Tarihli, 3687 Sayılı Resmî Gazete.

- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review* 53, no. 1, 112–134.
- Zainon, S., Atan, R. & Wah, Y. B. (2014). An Empirical Study on The Determinants of Information Disclosure of Malaysian Non-Profit Organizations, *Asian Review of Accounting*, C. 22, S. 1, ss. 35-55.
- Zainon, S., Atan, R., Wah, Y. B. & Nam, R. Y. T. (2011). Institutional donors' expectation of information from the Non-Profit Organizations (NPOs) reporting: A pilot survey, *International NGO Journal*, C. 6, S. 8, ss. 170-180.
- Zietlow, J., Hankin, J. A., Seidner, A. & O'Brien, T. (2018). *Financial Management for Nonprofit Organizations: Policies and Practices, 3rd Edition*, John Wiley & Sons, Inc.
- Zimmerman, J. L. (1997). The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives, *Journal of Accounting Research*, C. 15, ss. 107-144.

EKLER

EK-1: ANKET

KAR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE FİNANSAL ŞEFFAFLAŞMA

Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde yürütülmekte olan “Kâr Amacı Gütmeyen Örgütlere Finansal Şeffaflaşma” adlı doktora tezine veri toplamak amacıyla bu anketi gerçekleştirmekteyiz. Soruların hepsinin cevaplanması ortalama 5 dakika sürmektedir. Sorulara vereceğiniz yanıtlarda doğru ya da yanlış şeklinde bir değerlendirme yapılmayacaktır. Araştırmacıların sizden beklentisi sorulara kendi düşünceleriniz doğrultusunda samimi yanıtlar vermenizdir. Aktaracağınız tüm bilgi ve görüşler bilimsel gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilecektir. Sağlıklı bir akademik değerlendirme yapabilmemiz için lütfen bu anketteki tüm soruları cevaplamanızı rica ediyoruz. İlginiz ve katkılarınız için çok teşekkür ederiz.

Vedat DEMİRKOL
Bursa Uludağ Üniversitesi
Doktora Öğrencisi
vedatdemirkol@yahoo.com

1-BÖLÜM KURUMSAL BİLGİLER

1-Kuruluşunuz hangi statüdedir?

-Dernek (1)

-Vakıf (2)

2- Dernek veya Vakfınızın Adı:

3- Dernek veya Vakıftaki pozisyonunuz.

- | | |
|-----------------------------------|-----|
| Yönetim Kurulu Başkanı | (1) |
| Denetim Kurulu Üyesi | (2) |
| Yönetim Kurulu Üyesi | (3) |
| Yönetim Kurulu Başkanı Yardımcısı | (4) |
| Diğerleri (yazınız) | (5) |

4-Dernek veya Vakfınızın Kuruluş Yılı:

5- Dernek veya Vakfınızda yaklaşık kaç kişi tam zamanlı olarak çalışmaktadır.

6- Dernek veya Vakfınızda yaklaşık kaç kişi gönüllü (ücret almadan) olarak çalışmaktadır.

7- Dernek veya Vakfınızın Üye Sayısı yaklaşık kaç kişidir?

8- Kuruluşunuzun, 2018 yılındaki toplam giderleri yaklaşık ne kadardı?

9- Kuruluşunuzun, 2018 yılındaki toplam geliri yaklaşık ne kadardı?

10- Kuruluşunuzun çalışma alanı aşağıdaki kategorilerden hangisine en çok uymaktadır.

1.Eğitim, 2.Kültür, 3.Sağlık, 4. Din, 5. Yardımlaşma ve Dayanışma, 6. Spor,
7. Mesleki Dayanışma, 8. Çevre ve Doğal Hayat, 9. Sosyo-Politik, 10. Kadın

11-Derneğinizin veya Vakfınızın hizmet verdiği hizmet Bölgesi

[1] Yerel [2] Bölgesel [3]- Türkiye Geneli [4]Türkiye +Uluslararası

12: Kuruluşunuzun iktisadi işletmesi var mı?

[1] Evet [2] Hayır

13- Kuruluşunuzdan bilgiyi periyodik olarak talep edenler, hangi kanallar aracılığıyla bilgi edinmektedir.

[1] İnternet sitesi
[2] Yıllık faaliyet raporları
[3] Sözlü bilgi talebiyle,
[4] Yazılı talep
[5] Genel Kurulda
[6] Diğer (yazınız)

14-Derneğinizin veya vakfınızın mali tabloları ve dipnotları bağımsız denetim şirketleri tarafından denetlenmekte midir?

[1] Evet [2] Hayır

15. Derneğinizin veya vakfınızın herhangi bir uluslararası kuruluşa üyeliği var mı?

[1] Evet [2] Hayır

16- Derneğinizin veya vakfınızın resmi/yazılı etik ilkeleri var mı?

[1] Evet [2] Hayır

17. Bu bölümde derneklerin veya vakıfların bağış veya yardım alma sıklıkları tespit edilmeye çalışılmaktadır. Bu bölümdeki soruları dikkatlice inceleyerek her ifade için en uygun gelen kutucuğu işaretleyiniz.

	Hiçbir Zaman	Nadiren	Ara Sıra	Genellikle	Her Zaman
1. Kamu kurumlarından maddi yardım veya bağış alınmaktadır					
2. Üye olmayan kişilerden yardım veya bağış alınmaktadır.					
3. Uluslararası kuruluşlardan bağış veya yardım alınmaktadır.					
4. Şirketlerden bağış veya yardım alınmaktadır.					
5. Derneğin veya vakfın kurucularından bağış veya yardım alınmaktadır.					

En Çok Gelir Elde Edilen Kaynak

	Hiçbir Zaman	Nadiren	Ara Sıra	Genellikle	Her Zaman
Üye Olmayan Kişilerin Yaptıkları Bağış ve Yardımlar					
Üyelerin Yaptıkları Bağış veya Yardımlar					
Ticari Faaliyetler					
Şirketlerin Yaptıkları Bağış ve Yardımlar					
Devletin Yaptığı Bağış ve Yardımlar					
Gayrimenkul Geliri					
Finansman Geliri					
Sivil Toplum Örgütlerinin Yaptıkları Bağış ve Yardımlar					
Kurucularının Yaptıkları Bağış ve Yardımlar					

Anket sona ermiştir. Zamanınız ve desteğiniz için çok teşekkürler. Yorumlarınızı ve eleştirilerinizi aşağıda kutucuğa yazabilirsiniz

EK-2: FİNANSAL ŞEFFAFLIK ENDEKSİ

Bu bölümde, çalışmaya katılan derneklerin veya vakıfların resmi internet sitesinde şeffaflık kapsamında yayınlanan bilgiler tespit edilmeye çalışılmaktadır. Eğer, ankette cevap veren Derneğin veya vakfın internet sitesinde bilgiler yayınlanıyorsa "1" değeri verilmiş, yayınlanmıyorsa "0" değeri verilmiş ve finansal şeffaflık endeksi hesaplanmaya çalışılmıştır..

	Maximum Değer	Minimum Değer
1. FİNANSAL BİLGİLER		
Bağış ve yardım yapma yöntemleri ile ilgili bilgi ve açıklamalar	1	0
Derneğinizi veya vakfınızın karşılaştırmalı bilançosu halka açık mı?	1	0
Derneğinizi veya vakfınızın karşılaştırmalı gelir tablosu halka açık mı?	1	0
Giderler amaç ve hizmet giderleri, yönetim ve diğer gideri şeklinde sınıflandırılmış mı?	1	0
Gider politikası herkese açık mı?	1	0
Gelirler fonksiyonel açıdan bir şekilde sınıflandırılmış mı?	1	0
Giderler çeşit esasına göre sınıflandırılmış mı?	1	0
Gelirler çeşit esasına göre sınıflandırılmış mı?	1	0
Bağımsız denetim raporu	1	0
Gerçekleşen faaliyetler ile ilgili mali bilgiler halka açık mı?	1	0
Yönetim kurulu üyelerinin maaşları hakkında bilgi halka açık mı?	1	0
Dernek veya vakıf bütçesi halka açık mı?	1	0
Kurumun finansal raporlarının uzman kişiler tarafından hazırlandığına dair bilgi? (Veya kurumun muhasebe yetkinliği hakkında bilgi?)	1	0

ÖZGEÇMİŞ

Adı-Soyadı	VEDAT DEMİRKOL		
Doğum Yeri ve Yılı			
Bildiği Yabancı Diller	İNGİLİZCE		
Eğitim Durumu	Başlama- Bitirme Yılı		Kurum Adı
Lise	1998	2001	İstanbul Eyüp Refhan Tümer Lisesi
Lisans	2002	2007	Ufuk Üniversitesi
Yüksek Lisans	2010	2011	Yalova Üniversitesi
Doktora	2012	2020	Uludağ Üniversitesi
Çalıştığı Kurum (lar)	Başlama - Ayrılma Yılı		Çalışılan Kurumun Adı
1.	2009	-	Yalova Üniversitesi
Üye Olduğu Bilimsel ve Meslekî Kuruluşlar	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası		
Katıldığı Proje ve Toplantılar			
Yayımlar:	<p>Demirkol, V.& Kızıl, C. "Covid-19 Sürecinin Denetim Üzerindeki Etkisi" Editör: Onur Özdemir ve Semra Boğa, Gazi Kitabevi, Ankara, Türkiye, Eylül 2021, ISBN: 978-625-7530-97-2, 2021, ss.137-161.</p> <p>Topcu N., & Demirkol V., (2021). "COVID-19) Pandemi Sürecinin Muhasebe Meslek Elemanları Üzerindeki Etkisi: Yalova Örneği", <i>Journal of Academic Value Studies</i>, 7(3), 2021.</p> <p>Topcu N. & Demirkol, V. (2021). Sermaye Şirketlerinde Sermaye Artırım İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi, <i>Muhasebe ve Finansman Dergisi</i>, 2021 ss.137-146.</p> <p>Topcu, N. & Demirkol, V. (2021). COVID-19 Pandemi Sürecinin Muhasebe Meslek Elemanları Üzerindeki Etkisi: Yalova Örneği, 2. Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Kongresi, Bişkek, 9-11 Haziran.</p>		
Diğer:			
İletişim (e-posta):			
		Tarih İmza	18.08.2022
		Adı-Soyadı	Vedat DEMİRKOL