

SENDİKALARDA MALİ RAPORLAMA

Yrd. Doç. Dr. Necdet SAĞLAM

Anadolu Üniversitesi, İİBF,
İşletme Bölümü Muhasebe
Finansman ABD. Öğretim Üyesi

Summary

Nowadays, the non-profit organisations have an important role in economies and public sectors. The annual accounts of non-profit organisations are made to their members, the management, regulatory authorities and general publics.

In this contexts, we have studied "financial reporting in trade unions" with regulation on American Accounting Standards (AICPA) for Trade Unions. We have examined the Turkish Financial Reporting Regulations at trade unions.

At the end of article, we have proposed a general accounting plans for trade unions with adaptation of fund accounting.

GİRİŞ

Kamu yararına çalışan vakıf, sendika ve dernek gibi gönüllü kuruluşlar Amerika ve Avrupa gibi gelişmiş ülkelerde üçüncü sektör olarak ortaya çıkmışlar ve ekonomik yaşamın önemli bir bölümünü kontrol eder hale gelmişlerdir. Bu kuruluşların mali yapıları da oldukça güçlenmiştir ve bu da gönüllü kuruluşların mali yapısının daha iyi izlenmesi gerektiği olgusunu ortaya çıkarmıştır.

Çalışmamızda kar amacı gütmeyen bu kuruluşlardan sendikalarda mali raporlamayı inceleyeceğiz. Türkiye'de sendikacılığın kısa bir tarihçesinden sonra sendikacılıkta mali raporlama üzerinde durulacak ve son olarak Türkiye'deki sendika mali raporlama ele alınarak sonuca ulaşılabilecek ve gerekli öneriler sunulacaktır.

2. SENDİKANIN TANIMI

Yunanca kökenli bir kelime olan sendika şöyle tanımlanır: işçiler ve işverenlerin çalışma ilişkilerinde, ortak ekonomik ve sosyal hak ve menfaatlerini korumak ve geliştirmek için meydana getirdikleri tüzel kişiliğe sahip kuruluşlardır ¹.

Diğer bir tanımla sendika, işçilerin veya işverenlerin ortak ekonomik ve sosyal hak ve yararlarını korumak ve geliştirmek için serbestçe, demokratik esaslara uygun olarak kurulan ve faaliyette bulunan, bağımsız özel tüzel kişiliktir ².

Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi sendikanın unsurları şunlardır:

* Ortak amaç olmalı, (işçilerin yada işverenlerin çalışma ilişkilerinde ortak ekonomik ve sosyal hak ve yararları korumak ve geliştirmek)

* Serbestçe kurulabilmeli, (devlet müdahalesi olmaksızın, bireylerin iradeleri doğrultusunda kurulmalıdır)

* Bağımsız olmalı,

* Demokratik esaslara uygun olmalı ve

* Özel hukuk tüzel kişiliğinin mevcut olmalıdır.

Sendikalar kurucularına göre işçi ve işveren sendikaları olarak ikiye ayrılırlar. Sendikaların bağlı oldukları üst birliğe de konfederasyon denir. Disk, Türk-iş, Hak-iş gibi.

3. TÜRKİYE'DE SENDİKACILIK

3.1 Cumhuriyet Öncesi

Osmanlı imparatorluğunda ilk işçi örgütü 1871 yılında kurulmuş olan Ameleperver Cemiyeti ile, ilk ilkel sendikacılık başlamış ve ikinci meşrutiyetin ilanından sonra dernekçilik akımı içinde işçi örgütlenmeleri artmıştır. Bununla birlikte grev hareketleri de başlamıştır.

Bütün bu gelişmelerden sonra ancak 27 Temmuz 1908 de kabul edilen Tatil-i Esgal Kanunu Muvakkati ile sendikacılık yasal olarak ilk kez düzenlenmiştir.

Bu kanunla kamu hizmeti dışında kalan işçilere sendikalaşma hakkı verilmiştir.

¹ Öner EYRENCİ, Sendikalar Hukuku, Banksis Yayınları No: 3, Cihat Matbaası, İstanbul 1984, s. 19.

² Sendikalar Kanunu, madde 2.

3.2. CUMHURİYET SONRASI

1924 Anayasası'nda derneklerden söz edilirken sendikalardan bahsedilmemiştir. Buna rağmen, işçiler dernek kurma hakkından yararlanarak örgütlenmeye çalışmışlardır.

Uzunca süren tartışmalardan sonra 5 Haziran 1938 tarihinde 3512 sayılı Cemiyetler Kanunu ile işçilerin örgütlenme olanakları ellerinden alınmıştır.

Nihayet, 20 Şubat 1947 tarihinde 5018 sayılı İşçi ve İşveren Sendikası ve Sendika Birlikleri Hakkında Kanun ile sendikacılık alanında önemli bir adım atılmıştır. Bir takım eksikliklere rağmen bu kanun yine de bir başarı olarak görülebilir.

1952 yılında Türkiye İşçi Sendikaları Konfederasyonu (Türk-İş) kurulmuştur. 1959 yılında ise MESS (Türkiye Metal Eşya Sanayicileri Sendikası) kurulmuştur.

Anayasamızda ise, 1960 Anayasası'nın 46. maddesi ile sendika özgürlüğü güvence altına alınmıştır. Bu madde, 1971 yılında değiştirilerek sendika kurma hakkı genişletilmiş ve bağımlı çalışanlara sendika kurma hakkı verilmiştir.

15 Temmuz 1963 tarihinde 5018 sayılı kanun kaldırılarak 274 sayılı Sendikalar Kanunu kabul edilmiştir ve bu kanunla beraber toplu iş sözleşmeleri, grev ve lokavt kanunu da kabul edilmiştir.

1982 anayasasının 51'inci maddesi ile sendikacılık tekrar ele alınmış ve 2821 sayılı 5 Mayıs 1983 tarihinde sendikalar kanunu tekrar düzenlenerek kabul edilmiştir.

Günümüzde sendikalarla ilgili tartışmalar sürmekte, bütün çalışanlara sendika kurma hakkı verilmesi istenmektedir. Özellikle devlet memurlarının sendika üyesi olmaları ile sendikaların Türkiye'deki etkileri artacaktır.

Burada şunu da belirtmek gerekir ki, bir ülkedeki sendikacılığın gelişmişlik düzeylerinin ölçülmesinde bir unsur da sendika ve sendikalı sayısıdır. 1996 sonu itibariyle Türkiye'de 114 işçi ve 55 işveren sendikası, 4 işçi ve 1'de işveren konfederasyonu mevcuttur. 1984-1996 yılları arasında toplam işçi sayısı ve sendikalaşma oranı incelendiğinde; 1984 yılında 2.317.016 işçinin %53.85'i sendikalı iken, 1996 sonu itibariyle 4.111.200 işçinin %66.01'i sendikalı olmuştur ³. Bu da gösteriyor ki,

³ T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Çalışma Alanı İstatistikleri, Ocak 1997, Yayın No: 21, s.100.

Türkiye'de sendikali işçi sayısı artmaktadır.

Bu kadar kişiyi ilgilendiren bir örgütün mali yapısının sağlam olması ve bu örgütteki bilgilerin üyeler ile ilgili taraflara sunulması gerekir.

4. SENDİKALARDA MALİ RAPORLAMA

4.1 Sendikaların Diğer İşletmelerden Farkı:

Kar amacı gütmeyen ile kar amacı güden organizasyonlar arasındaki temel farklardan birisi, örgütün kuruluş amacıdır. Kar amacı güden organizasyonlar kar elde etmek amacıyla kurulurken, kar amacı gütmeyen organizasyonlar ise, üyelerinin veya toplumun sosyal ve diğer ihtiyaçlarını karşılamak için kurulmaktadır. Bu çerçevede sendikalar da, üyelerinin ekonomik ve sosyal menfaatlerini korumak amacıyla kurulurlar ve bu örgütün de kar amacı yoktur.

Kar amacı güden ve gütmeyen organizasyonların mali raporlamasında 5 temel farklılık mevcuttur. Bunlar⁴:

a- Ticari işletmeler mali karakterli kayıtlarını tahakkuk esasına⁵ göre yaparken, kar amacı gütmeyen işletmeler nakit esasına göre kayıtlarını tutarlar.

b- Kar amacı gütmeyen işletmelerde "fon muhasebesi" kullanılır.

c- Sabit varlıkların muhasebeleştirilmesi; ticari işletmelerde sabit kıymetler ve faydalı ömürleri boyunca amortismanına tabi tutulurlar. Kar amacı gütmeyen işletmelerde ise, sabit varlıklar alındıklarında tamamı gider yazılabilir veya aktifleştirilerek zaman içinde amortismanına tabi tutulabilirler.

d- Kar amacı gütmeyen işletmelerde fonlar kendi içinde ayrılırlar ve bu fonlar arasında aktarma yapılabilir. Böyle işlem ticari işletmelerde genelde uygulanmaz.

e- Kar amacı gütmeyen işletmelerde aidat, katkı ve vaat gibi işlemler yer alırken ticari işletmelerde böyle bir işlem olmaz.

Sendikalar kar amacı taşımayan bir işletme, bir organizasyondur. Yani sosyal olarak istenen hizmet ve yardımları kar elde etme amacı olmaksızın sağlayan ekonomik bir varlıktır. Ancak sendikanın kar amacı gütmemesi fonlarını karlı bir şekilde kullanmayacağı anlamına gelmez. Sendika üyelerinden topladığı fonları kuruluş amacına hizmet edecek bir şekilde yasalar çerçevesinde gelir elde edebileceği yatırımlara yatırır.

4 Davut AYDIN, Kar Amacı Güden ve Gütmeyen İşletmelerin Karşılaştırılması, Anadolu Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt X, sayı: 1-2, 1992, s. 242.

5 Tahakkuk esas, tahsilat ve ödemelerin yapılmasına bakılmaksızın hasılatların kazanıldığı, giderlerin katlanıldığı muhasebe döneminde meydana geldiği kabul edilir.

4.2. Sendikalarda Mali Raporlama Gerekliliği

Kar amacı gütmeyen kuruluşlar çağdaş toplumun yapı taşlarından birisidir. Bu kuruluşlar yerel düzeyde, ulusal ve uluslararası düzeyde faaliyet gösterebilmektedirler. Bu nedenle sendikaların mali yapılarının sağlam olması ve çağdaş işletmecilik tekniklerini kullanma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Özellikle, son yıllarda artan dış rekabet karşısında işgücü maliyetlerinin düşürülmesi gündeme gelmiştir. Böylece yeni liberal politikalar uygulanmaya başlanmış ve bu nedenle sendikaların sosyal ücret anlayışı ciddi olarak tartışılmaya başlanmıştır.

İşletmelerin yeni üretim modelleri benimsemeleri işgücünün yapısını ve niteliğini değiştirmektedir. Bu değişim de, sendika üyelerini ve sendikaların geleneksel politikalarını etkilemektedir.

Sürekli yenilenen teknolojiler, işsizliği artırmakta ve sendikalara yeni sorunlar getirmekte; sendikaların üye tabanları daralmakta ve iş güvencesi sağlamak sorun olmaktadır.

Sendikaların dış rekabet, verimlilik yarışı, teknolojik yenilenme gibi konularla ilgilenmeleri istenmekte, hem de işletmenin çıkarını ve çalışanları koruyucu çözümler üretmeleri beklenmektedir. Böylece, sendikaların geleneksel etkinlik alanlarının dışında da bir rol alması istenmektedir.

Bir başka sorun alanı da, hem üretim modellerinin hem de işgücü yapısının değişmesi ile ortaya çıkan "işgücünün esnek kullanımı" olgusudur. İşgücünün esnek kullanımı ile işverenler taşeron işçi çalıştırmaya yönelmekte ve çalışma koşulları bireyselleşmektedir. Bu şekilde sendikaların etki alanları daralmaktadır.

İşte bütün bu sebeplerden⁶ sendikaların mali durumlarını çok iyi takip etmeleri zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Mali kaynaklar çok iyi yönetilmeli ve yerinde kullanılmalıdır. Bunun sağlanması ise, sendikanın iyi bir muhasebe bilgi sistemine sahip olması ile gerçekleştirilebilir.

Bu çerçevede "sendika muhasebesi", genel muhasebe çerçevesinde, sendikadaki mali karakterli işlemleri kaydetmek, sınıflamak, özetlemek suretiyle analiz yaparak ve yorumlayarak ilgili taraflara raporlayan bir bilgi sistemidir.

Sendikalar yıllık mali faaliyetlerine ilişkin bilgileri mali tablolar yardımı ile elde edebilirler. Bu tablolar yardımı ile aşağıdaki bilgilere ulaşılabilir:

- * Finansal olarak yaşayabilme durumlarını görürler,
- * Mali yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini anlarlar,
- * Yöneticilerin değerlendirilmesi yapılabilir ve fonların etkin kullanılıp kullanılmadığı tespit edilebilir.

* Sağlanan hizmetlerin maliyeti belirlenebilir.

⁶ Meryem KORAY, Değişen Bir Dünya ve Sendikalar İçin Bazı Tartışma Noktaları, Mercek, Nisan 1996, sayı: 2, s. 85-86.

Bu bilgilerden yararlanan taraflar ise şunlardır ⁷:

- * Gözetim organları (İlgili bakanlık ve diğer kurumlar)
- * Üst yönetim organları (Genel kurul, Yönetim kurulu vb.)
- * Maddi kaynak sağlayanlar (Bağışta bulunanlar, yardım edenler)
- * Örgütün üyeleri
- * Örgütün tarafları ve kamuoyu

Sendikalar gönüllü bir organizasyondur. Dolayısıyla, organizasyonun üyelerinin sendikaların mali durumunu yakından takip etmeleri doğaldır. Bu sebepten sendikaların mali tablolarını hazırlanırken aşağıdaki noktalara dikkat etmekte yarar vardır ⁸:

- a- Mali tabloların ilgili taraflarca kolay anlaşılır olması gerekir.
- b- Mali tabloları okuyanlar detay içinde boğulmamalıdır.
- c- Mali tablolar örgütün bütün faaliyet ve ilişkilerini kapsayacak şekilde olmalı; iki ve daha fazla fon bu tablolarda sunuluyorsa, fonların birbiriyle ilişkileri açıklanmalıdır.
- d- Mali tablolar karşılaştırmalı olarak sunulmalıdır.
- e- Mali tablolar zaman esasına göre hazırlanmalıdır.

4.3 Fon Muhasebesi Yöntemi

Kar amacı gütmeyen bir organizasyon olarak sendikalar, üyelerinden topladıkları fonları iyi yönetmekle yükümlüdürler. Bu sorumluluk fonların yerli yerinde kullanılmasının sağlanmasıdır. Sendikalarda fonların ayrı ayrı izlenerek, buna göre bir mali raporlama düzeninin oluşturulması gerekir. Bu da, ancak iyi bir muhasebe bilgi sistemi ve fon muhasebesi yardımı ile gerçekleşebilir. Sendikalarda kar amacı gütmeyen işletmelerde uygulanan fon muhasebesi yöntemi uygulanır.

Fon muhasebesi yöntemi fon teorisi üzerine kurulmuştur. Fon teorisi belirli faaliyet ve olayları, muhasebe işlemlerinin temeli olarak kabul eder. Bu yöntemde, fon belirli bir mali işlev veya faaliyete ayrılmış, belirli bir aktif toplamını ve yine aynı işlev faaliyetiyle ilgili yükümlülük ve kısıtlamaları kapsamaktadır. Fon, belirli bir amaca, fonksiyona veya faaliyete göre, işletmenin aktif, pasif, gelir ve giderlerinin bölünmesi, yani aktiflerin belirli bir amaca tahsis edilmesidir. Diğer bir ifade ile fon, belirli bir ekonomik işlev veya faaliyet için ayrılmış, belirli bir aktif toplamını ve aynı işlev ve faaliyet için yükümlük ve kısıtlamaları kapsar ⁹.

⁷ Voluntary Health, Welfare not for Profit Organization, s. 259.

⁸ Malvern J. Gross ve William Warshauer, Financial and Accounting Guide for Non-Profit Organizations, A Ronald Press Publication, 1983, s.5

⁹ Nalan AKDOĞAN, Hamdi AYDIN, Muhasebe Teorileri, Gazi Üniversitesi Yayın No: 98, İİBF Yayın No: 44, Ankara 1987, s.371. Celal KEPEKÇİ, Kar amacı gütmeyen kuruluşlarda muhasebe sisteminin özellikleri, (Eskişehir İ.T.İ.A.

Fon muhasebesi yöntemi, nakit ve diğer mali kaynaklara ait hesapları bunlarla ilişkili borç ve alacaklarla birlikte ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri, belirlenmiş yönetmelikler ve sınırlamalar çerçevesinde bazı amaçlara ve belli faaliyetleri yürütme amacına uygun olarak birbirinden ayrılmış ancak dengeli olarak kayda geçen bağımsız mali ve muhasebe yöntemidir.

Diğer bir ifade ile fon muhasebesi varlıklar, borçlar ve fon dengesinden oluşan ve kendi içinde dengeli hesaplar kümesinden oluşan bir muhasebe kişiliğidir. Mali kaynakların kullanımına getirilen sınırlama ve kısıtlamalara uyulup uyulmadığını kontrol etmek için her fon için ayrı hesap tutan bir muhasebe yöntemidir. Fon muhasebesinde şu eşitlik kullanılır:

$$\text{VARLIKLAR} = \text{BORÇLAR} + \text{FON DENGESİ}$$

AICPA'nın 1978 yılında kabul ettiği 78-10 nolu standartta kar amacı gütmeyen kuruluşlarda kullanılacak fon muhasebesi yönteminde fonlar, sınırlı ve sınırsız olarak ikiye ayrılmıştır.

a) Cari sınırsız fon

Bu fon, organizasyonun ihtiyaçları için sınırsız olarak kullanılan fondur. Yani fon üzerinde herhangi bir kısıtlama yoktur ve örgüt yöneticilerinin yetkileri çerçevesinde kullanılan fondur. Örgütün işlemesi için kullanılır. Günlük faaliyetler bu fondan karşılanır. Örneğin çalışanların maaşı, büro giderleri bu fondan karşılanır.

b) Cari sınırlı fonlar

Bu fonlar, belirli bir amaca tahsis edilen fonlardır ve kaynakları gereğince belirli amaçlar için kullanılabilir. Dolayısıyla, bu fonların kullanımı sınırlandırılmış ve sadece belirli amaçlar için kullanımına izin verilir. Bu nedenle, sınırlı fon adını alırlar.

Sendikalarda bu çerçevede grev ve lokavt fonu kullanılmaktadır.

c) Sabit varlıklar

Binalar, demirbaşlar, arazi ve arsalar ve taşıt araçları da ayrı bir fon olarak düşünülür; ancak bu sabit kıymetler örgütün işlemlerinde kullanılan bir fondur ve buna göre muhasebeleştirilir.

AICPA'nın 78-10 nolu standardına göre sendikacılıkta iki tür fon uygulanır. Bunlar genel fon ve grev ve lokavt fonudur. Bu ayırım, fonların kaynaklarına ve kullanımına göre yapılmaktadır.

Genel fon, sendikanın işleyişini yani, devam etmesini sağlayacak işlemler için kullanılan sınırsız fondur. Grev ve lokavt fonu ise, sadece grev ve lokavt amacıyla oluşturulan sınırlı bir fondur.

4.4. Mali Tablolar

Sendikalarda mali tablolardan genelde bilanço ve gelir-gider ve fonlarda değişim tablosu kullanılır.

Bilançonun aktifinde dönen varlıklar ve sabit varlıklar yer alırken pasifte borçlar ve fon dengesi yer alır. Bütün bilanço kalemleri kendi içinde genel fon ve grev ve lokavt fonu olarak ayrılırlar. AICPA standardına göre bilanço şekli aşağıdaki gibidir ¹⁰.

SENDİKASI 31 12 19X1 TARİHLİ KARŞILAŞTIRMALI BİLANÇOSU

AKTİF	Genel Fon (Sınırsız)	Grev ve Lokavt Fonu (Sınırlı)	31 12 19X1 Toplam	31.12. 19X0 Toplam
	-----	-----	-----	-----
DÖNEN VARLIKLAR				
Kasa ve Bankalar	X	X	XX	XX
Alacaklar	X	X	XX	XX
Yatırımlar	X	X	XX	XX
Üyelerden Alacaklar	X	X	XX	XX
Tah. Et. Faiz Alacak.	X	X	XX	XX
Bağlı Kur. Krediler	X	-	X	X
(-) Şüp. Alacak Kar.	(X)	-	(X)	(X)
Alacaklar Net	X	-	X	X
Peşin Öden. Gider	X	-	X	X
Diğer Döner Varlık	X	-	X	X
TOPLAM DÖNEN VARLIK	XXX	XXX	XXX	XXX
DURAN VARLIKLAR				
Uzun Vadeli Yatırımlar	X	X	XX	XX
Demirbaşlar	XX	-	XX	XX
(-) Birikmiş Amort.	(X)	-	(X)	(X)
Demirbaşlar Net	XX	-	XX	XX
Arazi ve Arsalar	XX	-	XX	XX
Binalar	XX	-	XX	XX
(-) Birikmiş Amort.	(X)	-	(X)	(X)
Binalar Net	XX	-	XX	XX
Taşıtlar	XX	XX	XX	XX
(-) Birikmiş. Amort	(X)	-	(X)	(X)
Taşıtlar Net	XX	-	XX	XX
Diğer Duran Varlıklar	X	-	X	X
DURAN VARLIK TOP.	XXX	X	XXX	XXX
AKTİF TOPLAMI	XXXX	XXX	XXXX	XXXX

¹⁰ AICPA, Audit of certain Nonprofit Organizations s. 162-63, (SOP 78-10).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

PASIF	Genel Fon (Sınırsız)	Grev ve Lokavt Fonu (Sınırlı)	31.12.19X1 Toplam	31.12.19X0 Toplam
YABANCI KAYNAKLAR				
Borçlar	X	-	X	X
Borç Senetleri	X	-	X	X
Bağlı Kuruluş. Borçlar	X	-	X	X
Ödenecek Ücretler	X	-	X	X
Ödenecek vergi ve				
Kesintiler	X	-	X	X
Diğer Borçlar	X	-	X	X
TOPLAM	XXX	XXX	XXX	XXX
FON DENGESİ	XXX	XX	XXXX	XXXX
TOPLAM PASİFLER	---	---	---	--
VE FON DENGESİ	XXX	XXXX	XXXX	XXXX

Gelir- gider ve fonlarda değişim tablosunda gelirlerden giderler düşüldükten sonra fon dengesine ulaşılır. Bu tabloda da bilançoda olduğu gibi kalemler genel ve grev ve lokavt fonu olarak kendi içinde ayrılır. Ayrıca gider-gelir ve fonlarda değişim tablosunda giderler fonksiyonlarına göre ayrılarak gösterilir. Bu gösterişte giderler, sendikalarda program hizmetleri gibi ayrımlara tabi tutulur.

Gelir-gider ve fonlarda değişim tabloları aşağıdaki şekildedir ¹¹.
SENDİKASI 31 12 19X1 GELİR -GİDER VE FONLARDAKİ DEĞİŞİM TABLOSU

	Genel Fon (Sınırsız)	Grev ve Lokavt Fonu (Sınırlı)	31.12.19X1 Toplam	31.12.19X0 Toplam
GELİRLER				
Aidatlar	X	X	XX	XX
Üye Kabul Ücreti	X	-	X	X
Hizmet satışları	X	-	X	X
Kira Geliri	X	-	X	X
Yönetim Ücretleri	X	-	X	X
Faiz Gelirleri	X	X	XX	XX
TOPLAM GELİRLER	XXX	XX	XXX	XXX
GİDERLER				
Program Hizmetleri				
Mahalli Sendikalara				
Grev Yardımı	X	X	XX	XX
Toplantı Giderleri	X	-	X	X
Ofis Hizmetleri				
Organizasyon G.	X	-	X	X
Pazarlık G.	X	-	X	X

¹¹ AICPA, Audit of certain Nonprofit Organizations s. 162-63, (SOP 78-10)

Şikayet G.	X	-	X	X
Toplam Program	-----	-----	-----	-----
Hizmetleri Gideri	XX	X	XX	XX
Yönetim ve Genel Gid.	XX	X	XX	XX
Net Yatırım Gideri (Geliri)	(XX)	-	(XX)	XX
TOPLAM GİDERLER	XX	XX	XXX	XXX
GİDERİ AŞAN GELİR	X	X	XX	XX
DÖNEM BAŞI FON	XX	XX	XXX	XXX
DÖNEM S. FON DENGESİ	XX	XX	XXX	XXX

5. TÜRKİYE'DE SENDİKALARDA MALİ RAPORLAMA

5.1 6 Nisan 1984 Tarihli Tüzükteki Düzenlemeler

Türkiye'de sendikalar yasası çeşitli defalar değiştirilerek 1982 Anayasasından sonra son şeklini almıştır. Bu son şekilden sonra 6-5-1984 tarihinde İşçi ve İşveren Sendika ve Konfederasyonlarının Devletçe Denetlenmesi Esaslarına İlişkin Tüzük yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu tüzükle, sendikalar için tek tip hesap planı getirilmiştir¹². Böylece sendikaların kullanacakları hesaplar belirlenerek, tekdüzelik sağlanmaya çalışılmıştır. Hesap planı üç gruba ayrılmıştır; A-Gelirler, B-Giderler ve C- Diğer Ana Hesaplar ve Sonuç Hesapları. Hesap planının tüzükteki şekli şöyledir:

A- GELİRLER

- 1- Üyelik ve dayanışma aidatı hesabı
- 2- Sosyal Faaliyet Gelirleri hesabı
- 3- Malvarlığı gelirleri hesabı
- 4- Yayın gelirleri hesabı
- 5- Faiz gelirleri hesabı
- 6- Bağış gelirleri hesabı
- 7- Diğer gelirler hesabı

B- GİDERLER

- 1- Personel giderleri hesabı
- 2- Personel ödenek ve yollukları hesabı
- 3- Yönetici giderleri hesabı
- 4- Yönetici ödenek ve yollukları hesabı
- 5- İdari giderler hesabı (haberleşme, kırtasiye, noter, genel kurul vb. giderler)

giderler)

¹² 6 Nisan 1984 tarihli, İşçi ve İşveren Sendika ve Konfederasyonlarının Devletçe Denetlenmesi Esaslarına İlişkin Tüzük, madde.19.

- 6- Aidat giderleri hesabı
- 7- Eğitim giderleri hesabı
- 8- Yatırımlar hesabı
- 9- Kooperatif kredileri hesabı
- 10- Sandık kredileri hesabı

C- DİĞER ANA HESAPLAR VE SONUÇ HESAPLARI

- 1- Kasa hesabı
- 2- Bankalar hesabı
- 3- Fon hesabı (grev ve lokavt yardım fonu)
- 4- Avanslar hesabı
- 5- Peşin ödenen giderler hesabı
- 6- Çeşitli alacaklar hesabı
- 7- Çeşitli borçlar hesabı
- 8- Emanetler hesabı
- 9- Demirbaşlar hesabı
- 10- Sabit değerler hesabı
- 11- Cari yıl gelir gider hesabı
- 12- Birikmiş gelir hesabı
- 13- Birikmiş gider hesabı
- 14- Bilanço devir hesabı

Bu hesapların dışında hesap kullanılması Maliye Bakanlığının iznine tabi tutulmuştur.

Hesapların gruplanmasında vade dikkate alınmamış ve hesapların nasıl işletileceğinden bahsedilmemiştir. Hesap planı sadece kullanılacak hesapların bir listesi şeklindedir.

Ayrıca aktifte yer alan fon hesabından grev ve lokavt fonu kastedilmiş ancak, hesabın nasıl kullanılacağı açıklanmamıştır. Zaten bu hesap uygulamada da kullanılmamaktadır. Pasifte, bilanço devir hesabı adı altında bir hesap kullanılmaktadır. Bu hesabın kullanışı ile ilgili bir takım yanlışlıklar mevcuttur.

Diğer taraftan tip bilanço ve gelir tablosu şekli verilmediği gibi gelir tablosundan da hiç bahsedilmemiştir.

Bu tüzük çerçevesinde Türkiye'de yaygın olarak kullanılmış olan bilanço şekli aşağıda verilmiştir.

Aktif	31 Aralık 19X0 (A)	Sendikası Bilançosu	Pasif
	Kasa		Emanet paralar
	Avanslar		Bilanço devir hesabı
	Demirbaşlar		Çeşitli borçlar
	Sabit değerler		Birikmiş gelirler hesabı
	Bankalar		
	Peşin ödenen gider.		
	Çeşitli alacaklar		

5.2. Sendikaların Denetimi

Sendika ve konfederasyonları denetimini iç denetim ve dış denetim şeklinde inceleyebiliriz.

İç denetim, sendikaların organları aracılığı ile yapılan denetimdir. Denetleme kurulunun ve genel kurulun yaptığı denetim bu anlamda bir denetimdir ¹³). Bu sendika içi bir işlemdir.

Denetim açısından burada üzerinde durulması gereken esas konu dış denetimdir. Dış denetim sendika dışında kamu organlarının ve konfederasyonlarca yapılan denetimdir. Tüzükte denetimin Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca yapılacağı belirtilmiştir. Bu bakanlıklar beraber veya ayrı ayrı denetim yapabilirler.

Denetim idari ve mali denetim şeklinde olacaktır. İdari denetimde mevcut yasalara uyulup uyulmadığı denetlenirken, mali denetimde aşağıdaki konular denetlenir:

* Gelir ve giderlerin denetimi; mevzuata ve kuruluş amaçlarına, harcamaların bütçe esaslarına, genel kurul ve yönetim kurulu kararlarına uyup uymadığının denetimi.

* Yevmiye, envanter ve büyük defterlerin denetimi;

* Gelir makbuzları ve gider evrakının ve bunlara ilişkin kayıtların zamanında yapılıp yapılmadığının denetimi.

* Muhasebe hesap plânına uyulup uyulmadığının denetimi

* Muhasebe ilkelerine uygunluk denetimi (Gelir ve gider kayıtlarının yapılışı)

Denetçilerin denetim raporlarını hazırlayarak ilgili bakanlığa vermeleri gerekir.

¹³ Fevzi ŞAHLANAN, Sendikalar Hukuku, Yılmaz Ajans Matbaacılık Reklamcılık, İstanbul, 1995, s. 279.

Sendikalar kanununa göre sendikaların yapacağı sosyal işler ve yapacağı nakdi yatırımlar ile yardımlar aşağıda sayılmıştır. Denetçilerin denetim sırasında bu işlemleri ayrıntılı bir şekilde incelemesi gerekeceği kanısındayız. Bu işlemler:

- * Üyelere yapılan madli yardımlar
- * Eğitim ve araştırma faaliyetlerine nakdi varlığının %5'ini ayırmak
- * Üyelerinin yardımlaşma sandıkları kurmasına yardımcı olmak (Nakdi varlığının %5'ini kredi olarak verebilir)
- * Kooperatif kurulmasına yardımcı olmak (Kooperatiflere Nakdi varlıklarının %10'na kadar kredi verebilir)
- * Sanayi ve iktisadi yatırımlar yapmak (Nakdi varlıklarının %25'ne kadar yatırım yapabilir.)

Denetçilerin denetim sırasında dikkat etmesi gereken bazı özel durumlar ise şunlardır:

- Uygulama sendikaların vakıf kurdukları görülmektedir ve kuracakları vakıflar için herhangi bir kanuni kısıtlama yapılmamıştır. Bu vakıflara yapılacak yardımlar, kooperatiflere yapılacak yardımlar gibi düşünülebilir.

- Ayrıca sendikalar kanununda sağlanan nakitlerin en geç bir ay içinde sermayesinin %51'inin devlete ait olan bir bankaya yatırılması zorunluluğu vardır. Denetçilerin bu konuyu da incelemeleri gerekir.

Bir görüşe göre, devletin sendikalar üzerinde denetime sahip olması sendikanın grev fonunu bileceği için bu bilgiyi sendikalar üzerinde toplu pazarlık görüşmelerinde ve vb durumlarda bir koz olarak kullanabilir.

5.3 Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ

26-12-1992 tarihli 21447 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilerin uymak zorunda oldukları muhasebe usul ve esasları yer almıştır. Bu teşebbüs ve işletmelerin kamu idare ve müesseselerine ait olması hukuki yapılarının farklılığı, özel kanunlarla kurulmuş olması, vergi muafiyeti ve istisnalardan yararlanmaları bu mecburiyetlerini yerine getirmelerine engel teşkil etmeyecektir. Dolayısıyla sendikalar da bu düzenlemenin kapsamına alınmışlardır. Tebliğde şu konular düzenlenmiştir:

- * Muhasebenin Temel Kavramları
- * Muhasebe Politikalarının Açıklanması

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

- * Mali Tablolar İlkeleri
- * Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması
- *Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi.

Sendikalar, bu tebliğde yer alan muhasebenin temel kavramlarına, muhasebe politikalarının açıklanması ve mali tablo ilkelerine uymakla yükümlüdürler. Bununla beraber mali tabloların düzenlenmesi ve hesap planının uygulanmasında fon muhasebesi yöntemini kullanabilirler.

Bu çerçevede önereceğimiz hesap planı aşağıdaki gibidir:

1.DÖNEN VARLIKLAR

100 KASA HS

- 100 10 Genel Fon Kasası
- 10 001 Türk Lirası
- 10 002 Yabancı Para
- 100 20 Grev ve Lokavt fonu Kasası
- 20 001 Türk Lirası
- 20 002 Yabancı Para

101 ALINAN ÇEKLER

- 101 10 Genel Fon
- 101 20 Grev ve Lokavt Fonu

102 BANKALAR

- 102 10 Genel Fon
- 10 101 Türk Lirası
- 10 102 Yabancı Para
- 102 20 Grev ve Lokavt fonu
- 10 201 Türk Lirası
- 10 202 Yabancı Para

103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)

- 103 10 Genel Fon
- 103 20 Grev ve Lokavt Fonu

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER

- 108 10 Genel Fon
- 108 20 Grev ve Lokavt Fonu

110 HİSSE SENETLERİ

- 110 10 Genel Fon
- 110 20 Grev ve Lokavt Fonu

111 ÖZEL KESİM SENET VE BONOLARI

- 111 10 Genel Fon
- 111 20 Grev ve Lokavt Fonu

113 KAMU KESİM SENET VE BONOLARI

- 112 10 Genel Fon
- 112 20 Grev ve Lokavt Fonu

118 DİĞER MENKUL KIYMETLER

- 118 10 Genel Fon

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

- 118 20 Grev ve Lokavt Fonu
 - 119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
 - 119 10 Genel Fon
 - 119 20 Grev ve Lokavt Fonu
 - 121 ALACAK SENETLERİ
 - 122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU(-)
 - 130 ÜYELERDEN ALACAKLAR
 - 130 10 Genel Fon
 - 130 20 Grev ve Lokavt Fonu
 - 132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
 - 133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
 - 134 10 Genel Fon
 - 134 10 001 Verilen Krediler
 - 135 10 002 Diğer Alacaklar
 - 134 20 Grev ve Lokavt Fonu
 - 134 20 001 Verilen Krediler
 - 135 20 002 Diğer Alacaklar
 - 135 PERSONELDEN ALACAKLAR
 - 135 10 Genel Fon
 - 135 20 Grev ve Lokavt Fonu
 - 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
 - 136 10 Genel Fon
 - 136 10 001 Sendikalardan Alacaklar
 - 136 10 002 Tahakkuk Etmiş Faiz Alacakları
 - 136 10 003 Diğer Alacaklar
 - 136 20 Grev ve Lokavt Fonu
 - 136 20 001 Sendikalardan Alacaklar
 - 136 20 002 Tahakkuk Etmiş Faiz Alacakları
 - 136 20 003 Diğer Alacaklar
 - 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
 - 179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR
 - 180 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER
 - 181 GELİR TAHAKKUKLARI
 - 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR
 - 195 İŞ AVANSLARI
 - 196 PERSONEL AVANSLARI
 - 197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI
 - 198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR
2. DURAN VARLIKLAR
- 240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER
 - 242 İŞTİRAKLER
 - 242 10 Genel Fon
 - 242 20 Grev ve Lokavt Fonu
 - 245 BAĞLI ORTAKLIKLAR

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

- 248 DİĞER MALİ VARLIKLAR
250 ARAZİ VE ARSALAR
250 10 Genel fon
250 20
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ
252 BİNALAR
252 10 Genel fon
252 20
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR
254 TAŞIT ARAÇLARI
254 10 Genel fon
254 20
255 DEMİRBAŞLAR
255 10 Genel fon
255 20
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
259 VERİLEN AVANSLAR
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ
264 ÖZEL MALİYET
267 DİĞER MADDİ OLMAYAN VARLIKLAR
280 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER
281 GELİR TAHAKKUKLARI
- 3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
300 BANKA KREDİLERİ
300 10 Genel fon
300 20 Grev ve Lokavt Fonu
300 30 Alınan depozito ve teminatlar
321 BORÇ SENETLERİ
321 10 Genel fon
321 20 Grev ve Lokavt Fonu
321 30 Alınan depozito ve teminatlar
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
330 DİĞER BORÇLAR
330 10 Genel fon
30 101 Üst kuruluşlara borçlar
30 102 Bağlı kuruluşlara borçlar
30 103 Ödenecek vergi ve yükümlülükler
30 104 Diğer
330 20 Grev ve Lokavt Fonu
339 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
339 10 Genel Fon
339 20 Grev ve Lokavt Fonu

4 UZUN VADELİ BORÇLAR

400 BANKA KREDİLERİ

400 10 Genel Fon

400 20 Grev ve Lokavt Fonu

5. ÖZ KAYNAKLAR VE FON DENGESİ

500 SERMAYE

500 10 Başlangıç sermayesi

522 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

524 DÖNEM BAŞI FON DENGESİ

524 10 Genel fon dengesi

524 20 Grev ve lokavt fonu dengesi

526 DÖNEM SONU FON DENGESİ

526 10 Genel fon dengesi

526 20 Grev ve lokavt fonu dengesi

549 ÖZEL FONLAR

526 10 Genel fon

526 20 Grev ve lokavt fonu

6. GELİRLER

603 ÜYELİK VE DAYANIŞMA AİDATI

610 10 Genel fon dengesi

610 20 Grev ve lokavt fonu dengesi

604 YENİ ÜYE KABUL ÜCRETİ

604 10 Genel fon dengesi

604 20 Grev ve lokavt fonu dengesi

624 HİZMET MALİYETİ (-)

624 10 Genel fon dengesi

624 20 Grev ve lokavt fonu dengesi

633 KİRA GELİRİ

633 10 Genel fon dengesi

633 20 Grev ve lokavt fonu dengesi

634 YAYIN GELİRİ

634 10 Genel fon dengesi

634 20 Grev ve lokavt fonu dengesi

630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

642 FAİZ GELİRLERİ

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR

645 MENKUL KIYMETLER SATIŞ KARI

647 REESKONT FAİZ GELİRİ

649 FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KARLAR

653 KOMİSYON GİDERLERİ

654 KARŞILIK GİDERLERİ

655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI

656 KAMBİYO ZARARLARI

- 657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ
- 660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ
- 661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ
- 679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR
- 692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI
- 640 FAİZ GELİRİ
 - 640 10 Genel fon
 - 640 20 Grev ve lokavt fonu
- 650 BAĞIŞ GELİRİ
 - 640 10 Genel fon
 - 640 20 Grev ve lokavt fonu
- 655 YATIRIM GELİRİ
 - 655 10 Genel fon
 - 655 20 Grev ve lokavt fonu
- 660 DİĞER GELİRLER
 - 660 10 Genel fon
 - 660 20 Grev ve lokavt fonu

7 GİDERLER

- 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
- 740 1 PROGRAM HİZMETLERİ
 - 740 10 Genel fon
 - 740 10 01 İşçi Ücret ve Giderleri
 - 740 10 02 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
 - 740 10 03 Çeşitli Giderler
 - 01 Mahalli sendikalara grev yardımı
 - 02 Toplantı gideri
 - 03 Ofis Hizmetleri Giderleri
 - 04 Organizasyon Giderleri
 - 05 Toplu Pazarlık Giderleri
 - 06 Şikayet Giderleri
 - 07 Eğitim Giderleri
 - 08 Yayın Giderleri
 - 09 Diğer Giderler
 - 740 10 04 Vergi Resim ve Harçlar
 - 740 10 05 Amortisman ve Tükenme Payları
 - 740 10 06 Finansman Giderleri
 - 740 11 Grev ve lokavt fonu
 - 740 11 01 İşçi Ücret ve Giderleri
 - 740 11 02 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
 - 740 11 03 Çeşitli Giderler
 - 01 Mahalli sendikalara grev yardımı
 - 02 Toplantı gideri
 - 03 Ofis Hizmetleri Giderleri
 - 04 Organizasyon Giderleri

- 05 Toplu Pazarlık Giderleri
- 06 Şikayet Giderleri
- 07 Eğitim Giderleri
- 08 Yayın Giderleri
- 09 Diğer Giderler
- 740 20 04 Vergi Resim ve Harçlar
- 740 20 05 Amortisman ve Tükenme Payları
- 740 20 06 Finansman Giderleri
- 740 2 YÖNETİM GİDERLERİ
- 740 20 Genel fon
 - 740 20 01 İşçi Ücret ve Giderleri
 - 740 20 02 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
 - 740 20 03 Çeşitli Giderler
- 740 20 04 Vergi Resim ve Harçlar
- 740 20 05 Amortisman ve Tükenme Payları
- 740 20 06 Finansman Giderleri
- 740 21 Grev ve lokavt fonu
 - 740 21 01 İşçi Ücret ve Giderleri
 - 740 21 02 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
 - 740 21 03 Çeşitli Giderler
- 740 21 04 Vergi Resim ve Harçlar
- 740 21 05 Amortisman ve Tükenme Payları
- 740 21 06 Finansman Giderleri

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye'de sendikaların mali yapılarının daha iyi anlaşılabilmesi ve sendikalar arasında karşılaştırılabilirliğin sağlanması için, fon muhasebesi yöntemine göre tip bilanço ve gelir-gider ve fonlardaki değişim tablosunun oluşturulması ve Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı işletmeler için tek tip hesap planı çerçevesinde yeniden düzenlenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Hesap planında kullanılan fon hesabı çerçevesi genişletilerek fon muhasebesindeki gibi pasifte genel fon dengesi ve grev ve lokavt fonu dengesi kalemlerinde gösterilmesi yararlı olacaktır.

Sendikaların mali denetiminin bakanlıkça değil bağımsız dış denetçilerce yapılması daha uygun olacaktır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

KAYNAKLAR:

AICPA, Audit of certain Nonprofit Organizations s. 162-63, (SOP 78-10)

AYDIN, Davut: Kar Amacı Güden ve Gütmeyen İşletmelerin Karşılaştırılması, Anadolu Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt X, sayı: 1-2, 1992.

AKDOĞAN, Nalan, AYDIN, Hamdi : Muhasebe Teorileri, Gazi Üniversitesi Yayın No: 98, İİBF Yayın No: 44, Ankara 1987.

EYRENCİ, Öner : Sendikalar Hukuku, Banksis Yayınları No: 3, Cihat Matbaası, İstanbul 1984,

KEPEKÇİ, Celal: Kar amacı gütmeyen kuruluşlarda muhasebe sisteminin özellikleri, (Eskişehir İ.T.İ.A. Dergisi, Cilt XVII, Sayı:1, Ocak 1982).

KORAY, Meryem: Değişen Bir Dünya ve Sendikalar İçin Bazı Tartışma Noktaları, Mercek, Nisan 1996, sayı: 2.

Malvern J. Gross ve William Warshauer, Financial and Accounting Guide for Non-Profit Organizations, A Ronald Press Publication, 1983.

Sendikalar Kanunu.

6 Nisan 1984 tarihli, İşçi ve İşveren Sendika ve Konfederasyonlarının Devletce Denetlenmesi Esaslarına İlişkin Tüzük.

ŞAHLANAN, Fevzi: Sendikalar Hukuku, Yılmaz Ajans Matbaacılık Reklamcılık, İstanbul, 1995.

T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Çalışma Alanı İstatistikleri, Ocak 1997, Yayın No: 21, Voluntary Health, Welfare not for Profit Organization.