

KÂR AMACI GÜTMİYEN İŞLETMELERDE DENETİM: BİR PARADOKS MU?

AUDITING IN NON- PROFIT ORGANIZATIONS: IS IT A PARADOX?

Tuğba Uçma UYSAL*, Ganite KURT**

* Doç. Dr., Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Turizm Fakültesi Öğretim Üyesi ucamtugba@gmail.com

** Prof. Dr., Gazi Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Yüksek Okulu ganite@gazi.edu.tr

ÖZ

Kendileri birer hukuki denetim aracı olarak kurulmuş olan ya da örgütlenen kâr amacı gütmeyen kuruluşlar (dernekler, vakıflar, sivil toplum kuruluşları vb.) açısından bağımsız denetim olgusu bir paradoks mu yoksa bir gereklilik mi sorusu bu çalışmanın temel çıkış noktasını oluşturmaktadır. Kâr amacı gütmeyen işletmelerde 1990'lı yıllarda yaşanan finansal skandallar nedeniyle bu işletmelerdeki finansal raporlama sisteminin sorgulanmasını gerektirmiş ve bu işletmeler açısından hesap verebilirlik olgusunu medya düzeyine taşımıştır. Ancak kâr amacı gütmeyen işletmeler açısından hesap verebilirlik yeni bir kavram değildir. Amerika'da 1973 yılında kurulan Özel Hayırseverlik ve Kamu İhtiyaçları Komisyonu (Commission on Private Philanthropy and Public Needs) gerek yaptığı çalışmalar gerekse de yayınladığı raporlar ile bu tür işletmelerdeki finansal raporlamanın önemine dikkat çekmiştir. Bu doğrultuda çalışmada öncelikle kâr amacı gütmeyen işletmelerdeki denetim açıklanmakta ardından da bu tür işletmelerde bağımsız denetimin gerekliliği tartışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kâr Amacı Gütmeyen İşletmeler, Denetim, Hesap Verebilirlik

Jel Kodları: M40, M42

ABSTRACT

The major starting point of this study is, the question of "Is independent audit phenomenon a paradox or a necessity for non-profit organizations (associations, foundations, NGO's) constituted as judiciary governance organs?" Due to financial scandals involving non-profit organizations occurred in 1990's, the financial reporting system on these organizations questioned and the accountability issue is argued in media level. However accountability for non-profit organizations is not a recent notion. In USA, The Commission on Private Philanthropy and Public Needs founded in 1973, attracted attention to importance of financial reporting for non-profit organizations with their studies and published reports. Accordingly in this study, first audit in non-profit organizations explained and then the necessity of independent audit for non-profit organizations discussed.

Keywords: Nonprofit Organisations, Auditing, Accountability

Jel Codes: M40, M42

1. GİRİŞ

Kendileri birer hukuki denetim aracı olarak kurulmuş olan ya da örgütlenen kâr amacı gütmeyen kuruluşlar (dernekler, vakıflar, sivil toplum kuruluşları vb.) açısından bağımsız denetim olgusu bir paradoks mu yoksa bir gereklilik mi sorusu bu çalışmanın temel çıkış noktasını oluşturmaktadır. Bilindiği gibi ülkemizde 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda 6335 sayılı Kanun'la değişiklik yapılmış ve aynı kanunda 88. maddenin 3. fıkrasında yapılan değişiklikle Kamu Gözetim Kurumu'na tanınan yetkiler artırılmıştır. Bu kapsamda "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartları'nın cüz'ü addolunur." Şeklindeki ifade ile KGK'nın düzenleme yapacağı kuruluşların içerisinde kâr amacı gütmeyen kuruluşlar da sayılmıştır. Yapılan düzenlemeler incelendiğinde kâr amacı gütmeyen kuruluşlar açısından yapılan yasal

düzenlemelerin sayısının azlığı dikkat çekmektedir. Eğer kâr amacı gütmeyen kuruluş bir kamu kuruluşu niteliğinde ise, 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi oluşturulması ve etkin bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Ancak özel kuruluş niteliğinde olan bir kâr amacı gütmeyen kuruluş açısından gerek bağımsız denetim gerekse de iç denetim açısından bir düzenleme yer almamaktadır. Bu noktada bu tür kuruluşlar açısından bağımsız denetimin gerekliliğini sorgulamak ve eleştirel bakış açısı ile durumu değerlendirmek gerekmektedir.

Bilindiği gibi kâr amacı gütmeyen işletmeler ulusal ekonomiler içerisinde büyüyen ve çoğalan bir nitelik taşımaktadır ve bu işletmeler kamu hizmetlerinin daha geniş bir alana yayılması sırasında hükümetlere yardımcı olmaktadır (Kearns, 1994). Bununla birlikte kâr amacı gütmeyen işletmeler ekonomilerin gelişen bir sektörü olmakla beraber toplumun da kritik bir parçasını oluşturmaktadır. Çünkü bu işletmeler bir toplumdaki bireyler için gönüllü olarak faydalar

sağlamakta ve birçok toplumun ayrılmaz parçası halinde işlerlik göstermektedir. Bu noktada bu işletmelerin kamu kaynaklarının toplumun tüm kesimlerine iletilmesine uygun ortamı sağladıkları (Previtt ve Erhun 2011,471) ve birçok alanda hukuki denetimi gönüllü olarak üstlendikleri söylenebilir. Ulusal ekonomiler açısından son derece öneme sahip olan bu işletmelerdeki denetim olgusu da aynı önem ile incelenmesi gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Finansal raporlamanın kalitesi ve denetim raporlarının önemi muhasebe literatüründe en fazla tartışılan konulardır. Özellikle yaşanan muhasebe skandalları sonrasında bağımsız denetime yönelik yapılan yasal düzenlemeler ve yakınsama çalışmaları 21. Yüzyılda en çok üzerinde durulan konuları olmuştur. Benzer durum kâr amacı gütmeyen işletmeler açısından da geçerlidir. Kâr amacı gütmeyen işletmelerde 1990'lı yıllarda yaşanan finansal skandallar nedeniyle bu işletmelerdeki finansal raporlama sisteminin sorgulanmasını gerektirmiş ve bu işletmeler açısından hesap verebilirlik olgusunu medya düzeyine taşımıştır (Keating ve Frumkin 2000). Ancak kâr amacı gütmeyen işletmeler açısından hesap verebilirlik yeni bir kavram değildir (Kearns 1994). Amerika'da 1973 yılında kurulan Özel Hayırseverlik ve Kamu İhtiyaçları Komisyonu (Commission on Private Philanthropy and Public Needs) gerek yaptığı çalışmalar gerekse de yayınladığı raporlar ile bu tür işletmelerdeki finansal raporlamanın önemine dikkat çekmiştir. Bu doğrultuda çalışmada öncelikle kâr amacı gütmeyen işletmelerdeki denetim açıklanmakta ardından da bu tür işletmelerde bağımsız denetimin gerekliliği tartışılmaktadır.

2. KÂR AMACI GÜTMİYEN İŞLETMELERDE DENETİMİN DOĞASI

Bilindiği gibi kâr amacı gütmeyen işletmeler, piyasada ekonomik faaliyette bulunmayan, herhangi bir hükümetin parçası olmayan ancak tek başına toplumsal konularda hükümet politikasında değişimler yaratabilen işletmelerdir. Bu nedenle bireyler ve politik süreçler arasında bir bağlantı kurmakta, belirli konularda geniş kamuoyu dikkatini çekmeyi başarmakta ve hükümetleri değişiklik yapmaya zorlamaktadır (Salamon vd. 2000). Belirtilen görevleri yerine getiren kâr amacı gütmeyen işletmeler son dönemde özellikle gelişmiş ülkelerde büyük ekonomik güç haline dönüşmüştür. Bunu yapılan araştırma sonuçlarından açıkça görmek mümkün olmaktadır. Örneğin Johns Hopkins Rekabetçi Kâr Amacı Gütmeyen Sektör (Johns Hopkins Comparative Non-profit Sector Project) projesi kapsamında yürütülen araştırmada 22 ülke yer almakta ve ABD, İngiltere, Fransa, Almanya ve Japonya'nın dahil olduğu ülkelerde ortalama işgücü piyasasının % 5'i oranında istihdam sağlayan sektör olarak kâr amacı gütmeyen

sektör yer almaktadır. Bu da kâr amacı gütmeyen işletmelerin karma ekonomilerde refah ve kalkınmanın yeni formu olarak tanımlanmasına imkan tanımakta ve artan bir şekilde yeni kamu yönetimi yaklaşımlarının bir parçası olmaktadır. Bu durum aynı zamanda kâr amacı gütmeyen işletmelerin sosyal hesap verebilirlik mekanizmasının bir parçası olarak ifade edilmesine de neden olmaktadır (Anheier 2000, 4-6).

Sosyal hesap verebilirlik mekanizması açısından kritik öneme sahip olan bu işletmelerdeki hesap verebilirliğin en önemli araçlarından biri olan muhasebe bilgi sistemi ve ürettiği raporların incelenmesi bir gerekliliktir. Kâr amacı gütmeyen işletmelerin birçoğunda muhasebe bilgi sistemi zayıftır. Bu işletmelerdeki potansiyel bilgi kullanıcılarının sayısının fazla olması nedeniyle hangi bilgi ulaşılabilir ya da hangisine erişim izni verilmelidir sorularına yanıt vermek de oldukça güçtür. Bu işletmelerdeki finansal bilgi kullanıcılarının birçoğu finansal tabloların nasıl yorumlanacağını da bilmemektedir. Bu durumda bu tür işletmelerde çok az bilgi kullanıcısı bu işletmelerin performans sonuçları ile ilgilenmekte ve bu bilgileri karar alım süreçlerinde kullanmaktadır. Ancak kâr amacı güden işletmelerde olduğu gibi kâr amacı gütmeyen işletmelerde de gelecekte başarı ya da sürdürülebilirlik ya da faaliyetlerin sürekliliği sadece sosyo – ekonomik faaliyetlerin kalitesine değil aynı zamanda muhasebe uygulamalarına ve finansal sonuçların bilgi kullanıcılarına sunulmasına bağlıdır. Bu işletmelerdeki finansal raporlama süreci ve işleyişini anlaşılır kılmak için birinci adım bu işletmelerdeki hesap verebilirliğin artırılması gerektiğidir. Bunun için de finansal raporlama sisteminin altı bileşeni olan örgütsel faaliyetlerin, muhasebe bilgi sisteminin, finansal açıklığın, gözetim ve izlemenin, performans değerlendirmenin, destek ve katılım için karar almanın bu tür işletmelerde hazırlanan finansal raporlama modelinin içerisinde yer alması gerekmektedir. Bu bileşenlerin her biri kâr amacı gütmeyen işletmelerdeki üç temel gruba ayrılan paydaşlara (kâr amacı gütmeyen işletmelerin sunduğu hizmeti kullananlar, bu kuruluşlara destek sağlayanlar ve bu hizmetlerden dolaylı olarak fayda sağlayan kamuoyu) işletme içerisinde yürütülen faaliyetlere ilişkin hesap verebilirliğin artmasına yardımcı olabilecektir (Keating ve Frumkin 2000). Bir işletmedeki denetim sürecini açıklayabilmek için işletmedeki muhasebe bilgi sistemini kullanarak karar alan grupları açıklamak gerekmektedir. Çünkü bir işletmede üretilen finansal bilgilerin doğruluğunu ilgili bilgi kullanıcılarına sunumunu sağlayan mekanizma bağımsız denetimdir (Epstein ve Geiger 1994, Gbadago 2015). Kâr amacı gütmeyen işletmelerde de finansal tablolardaki bilgiyi kullanarak karar alabilecek olan bilgi kullanıcıları ve bu bilgileri kullanma nedenleri aşağıdaki tabloda açıklanmaktadır:

Tablo 1: Kâr Amacı Gütmeyen İşletmelerdeki Bilgi Kullanıcıları

| Bilgi Kullanıcıları | Bilgiyi Kullanma Nedenleri |
|---|--|
| Kâr amacı gütmeyen işletmelere bağlı bulunan kişiler ya da kuruluşlar | Bu tür işletmelere bağlı bulunan ya da bağlı bulunmak isteyen kişi ya da kuruluşlar bu tür işletmelerin finansal tablolarını inceleyerek karar vermektedir. Çünkü katkı sağlayacağı bu kuruluşların sağladıkları fonları hangi araçlarda kullandıklarını öğrenmek amacıyla finansal tablolara ihtiyaç duymaktadır. |
| Müşteriler/Tüketiciler | Kâr amacı gütmeyen işletmelerin verdikleri hizmeti satın alan müşteriler ya da tüketiciler bu hizmeti satın alırken fiyata karşı duyarlıdır. Çok az tüketici bu tür işletmelerin finansal bilgi sistemleri ile ilgili araştırma yapmaktadır. |
| Toplum (Bu işletmelerin verdikleri hizmetten dolayı olarak yararlanan bireyler) | Her ülkede toplumun büyük bir bölümü bu işletmelerin sunmuş olduğu hizmetlerden dolayı olarak fayda sağlamaktadırlar. Bu nedenle toplumsal düzeyde artan farkındalık kâr amacı gütmeyen işletmelerde bağımsız denetim olgusunu yeniden tartışılması gereken bir konu haline dönüştürmüştür. |

Kaynak: Keating ve Frumkin 2000, 7 – 8

Yukarıdaki tablodan da görülebildiği gibi kâr amacı gütmeyen işletmeler çeşitli bilgi kullanıcılarına sahiptirler. Bu tür işletmelerin genellikle küçük, görev odaklı ve nakit akışının sınırlı olması sayılan bilgi kullanıcılarının bu işletmelerde muhasebe bilgi sisteminin sonuçlarına ve denetim raporuna olan ihtiyaç düzeylerini sınırlandırmıştır. Ancak uluslararası anlamda yaşanan muhasebe skandalları bu tür işletmelerdeki bilgi kullanıcılarının da farkındalık düzeylerini arttırmış ve bağımsız denetimin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Örneğin ülkemizde 2004 yılında yayınlanan ve kâr amacı gütmeyen kuruluşların büyük bir kısmını oluşturan derneklere yönelik hazırlanan 5253 Sayılı Dernekler Kanunu kapsamında gerek iç denetim gerekse bağımsız denetime ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

“Derneklere iç denetim esastır. Genel kurul, yönetim kurulu veya denetim kurulu tarafından iç denetim yapılabileceği gibi, bağımsız denetim kuruluşlarına da denetim yaptırılabilir. Genel kurul, yönetim kurulu veya bağımsız denetim kuruluşlarınca denetim yapılmış olması, denetim kurulunun yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. Denetim kurulu; derneğin, tüzüğünde gösterilen amaç

ve amacın gerçekleştirilmesi için sürdürüleceği belirtilen çalışma konuları doğrultusunda faaliyet gösterip göstermediğini, defter, hesap ve kayıtların mevzuata ve dernek tüzüğüne uygun olarak tutulup tutulmadığını, dernek tüzüğünde tespit edilen esas ve usullere göre ve bir yılı geçmeyen aralıklarla denetler ve denetim sonuçlarını bir rapor halinde yönetim kuruluna ve toplandığında genel kurula sunar. Denetim kurulu üyelerinin istemi üzerine, her türlü bilgi, belge ve kayıtların, dernek yetkilileri tarafından gösterilmesi veya verilmesi, yönetim yerleri, müesseseler ve eklentilerine girme isteğinin yerine getirilmesi zorunludur. (5253 Sayılı Dernekler Kanunu Madde 9).”

Denetime duyulan ihtiyacın ulusal anlamda yasal alt yapıya kavuşturulduğunu yukarıda ifade edilen düzenlemede görmek mümkündür. Bu durum uluslararası anlamda yapılan yasal düzenlemeler ile birlikte paralellik göstermektedir. Bağımsız denetimin ulusal anlamda yaygınlaşması ve KOBİ seviyesine taşınması kâr amacı gütmeyen işletmelerde de bağımsız denetim olgusunu işletmenin büyüklüğüne ve nakit akış düzeyine bakılmaksızın bir ihtiyaca dönüştürülmesine olanak sağlayabilecektir. Bu da kâr amacı gütmeyen işletmelerde bağımsız denetim olgusunu paradoks olmaktan çıkarıp bir gerekliliğe dönüştürecektir.

3. KÂR AMACI GÜTMİYEN İŞLETMELERDE DENETİM VE HESAP VEREBİLİRLİK

Küreselleşme olgusu temelinde toplumda yaşanan değişimlere ve bilgi teknolojileri konusundaki gelişmelerin etkisi ile değişen koşullara cevap verme ihtiyacı, işletmelerin kurumsal açıdan yeni davranış biçimleri geliştirmelerine neden olmuştur. Bu durum ülkelerin kurumsal yönetime bakış açılarını belirlediği gibi, işletmelerin de kendi kontrol mekanizmalarının sağlanması açısından önem taşımaktadır. Bahsedilen bu yeni kurumsal olgu, bazı yazarlar açısından duyarlı bir düzenleme, bazıları için işbirlikçi bir kurumsallaşma, bazılarının göre de meta düzenleme olarak adlandırılmaktadır (Hess, 2007: 454). Ancak tüm bunların temelinde kurumsal hesap verebilirlik kavramı yatmaktadır (Kurt vd. 2013). Hesap verebilirlik özünde dürüstlük ile ilgilidir. Kâr amacı gütmeyen sektörde yaşanan skandallar sektörün içerisinde hesap verebilirlik olgusunu bu işletmeler açısından yeniden gündeme getirmiştir. Literatürde hesap verebilirlik, şeffaflık, cevap verebilirlik, uyum ve gereklilik olmak üzere dört bileşenden meydana gelmektedir (Ebrahim 2010). Her bir bileşen örgütün hesap verebilirlik mekanizmasını doğrudan etkilemekte ve finansal bilginin gerçeğe uygun olarak sunumuna katkı yapmaktadır. Kâr amacı gütmeyen işletmeler hesap verebilirlik noktasında birçok faktörden etkilenmektedirler. Bu faktörler ve kâr amacı gütmeyen

işletmeleri etkileme şekilleri aşağıdaki tabloda detaylı olarak açıklanmaktadır.

Tablo 2: Kâr Amacı Gütmeyen İşletmelerde Hesap Verebilirlik

| Etkileyen Faktörler | Etkileme Şekli | Bağımsız Denetimin Artan Önemi |
|-------------------------------------|---|--------------------------------|
| Fonların Hesap Verebilirliği | Kâr amacı gütmeyen işletmelerde toplanan fonların özellikle yaşanan muhasebe skandallarından sonra daha fazla önem kazandığı söylenebilir. Bu tür işletmelerin finansal nitelikteki işlemleri örgüt seviyesinde olduğu kadar makro anlamda da şeffaflığa ihtiyaç duymaktadır. | |
| Kurumsal Yönetim Anlayışı | Örgüt içerisinde yaygınlaşan kurumsal yönetim uygulamaları bu tür işletmelerde gerçekleşen finansal işlemlere ilişkin bilginin örgütün paydaşlarına sunumunu gerekli kılmaktadır. Aynı zamanda kurumsal yönetim anlayışının yaygınlaşması örgüt içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasını gündeme getirmekte ve iç denetim uygulamalarını arttırmaktadır. | |
| Örgütün Performansı | Performans temelli hesap verebilirlik örgütün performans sonuçları ve göstergeleri ile ilgilenmektedir. Kâr amacı güden işletmelerde olduğu gibi kâr amacı gütmeyen işletmeler açısından da örgütün faaliyet sonuçları sürekliliği hakkında bilgiler vermekte ve örgütün tüm paydaşlarının dikkatini çekmektedir. Örgütün performansı örgütün amaçlarına ulaşma düzeyini ve uzun dönemde etkinliğini anlama açısından son derece önem taşımaktadır. | |
| Örgütün Misyonu | Kâr amacı gütmeyen işletmelerin üstlendikleri misyonları örgütün gerçekleştirmeyi hedefledikleri sosyal konular ile doğrudan bağlantılıdır. Bu nedenle bu tür örgütlerde misyon sosyal sorunlar ile ilgilidir ve örgüt seviyesinde bu sorunlara getirilen çözümler ya da değişimler örgütün misyonunu yerine getirme noktasında önem taşımaktadır. | |

Kaynak: Ebrahim 2010 (Yukarıdaki tablo belirtilen kaynaktan uyarlanarak geliştirilmiştir.)

Yukarıdaki tablodan da görülebileceği gibi kâr amacı gütmeyen işletmelerdeki hesap verebilirliği etkileyen faktörler sonuçta bu işletmeler için bağımsız denetime duyulan ihtiyaca bizi ulaştırmaktadır. Bu tür işletmeler gerek bağış yapanların sağladıkları fonların takibi gerekse bu işletmelerde meydana gelen her türlü finansal nitelikteki işlemin paydaşlara gerçeğe uygun olarak sunulduğunun nesnel göstergesi olarak bağımsız denetim raporunu kullanmalıdır. Aynı zamanda kâr amacı güden işletmelerde olduğu gibi kurumsal yönetim anlayışının yaygınlaşması örgüt seviyesinde etkin iç kontrolü gerekli kılmakta ve bu işletmeler açısından iç denetim faaliyetlerinin uygulamalarını arttırmaktadır.

4. SONUÇ

Finansal raporlar, muhasebe kayıt sürecinin bir parçası olarak işletmenin para ile ifade edilebilen ekonomik işlemlerinin sonuçlarının kaydedildiği, sınıflandırıldığı, özetlendiği bilgilerin kullanıcılara sunulmasını sağlayan araçlardır. Muhasebe bilgi sistemi-nin çıktıkları olarak ifade edilen ve her işletmenin finansal dili olarak kabul gören finansal raporların, hem bağımsız denetim hem de iç denetim ve iç kontrol ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü finansal raporlar, işletme sahip veya yöneticilerinin aldıkları kararlar sonucunda işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde ortaya çıkan değişimleri izlemelerine ve görmelerine yardımcı olmaktadır (Yükçü, 2004: 3). Bu nedenle de finansal raporlamanın temel amacını işletmeyle ilgili olan bilgi kullanıcılarına faydalı, doğru ve güvenilir bilgiler

sağlaması gerekmektedir. Bir işletmede etkin bir muhasebe bilgi sisteminin varlığı, işletmelerin uzun dönemde amaçlarına ulaşmada ve kısa dönemde de gerçekleşmiş faaliyetlerinin durumunu görmelerine olanak sağlamaktadır. Ancak gerek finansal raporlama standartlarının gerekse de yasal düzenlemelerin öngördüğü faydalı muhasebe bilgisinin üretilmesinde muhasebe bilgi sisteminin alt sistemlerinin iyi bir şekilde işlenmesi ile sağlanabileceği de bir gerçektir. Bu doğrultuda muhasebenin kendisinden beklenen sorumluluğu/finansal raporlamanın temel amacını yerine getirebilmesi için, işletmelerdeki muhasebe meslek mensuplarına büyük görevler düşmektedir. Başta mesleki yetkinlik olmak üzere, yasalara uygunluk, gelişmeleri takip etmek, mesleki özen ve titizliği göstermek bunlardan birkaçını oluşturmaktadır. Ancak bu noktada muhasebe bilgi sisteminin ürettiği muhasebe bilgisinin bu bilgiyi kullananlar açısından yararlı olabileceği açıktır. Açıklamaların önemi kâr amacı güden işletmelerde olduğu kadar kâr amacı gütmeyen işletmelerde de aynen geçerlidir. Gerek literatürde yer alan çalışmalar gerekse uygulamalar kâr amacı gütmeyen işletmelerde muhasebe bilgi sistemine gereken önemin verilmediğini ya da kâr amacı güden işletmelerdeki önemi taşımadığını göstermektedir. Bu nedenle belirtilen işletmeler açısından denetimin gerekliliğini yeniden tartışmayı zorunlu kılmaktadır. Çünkü bağımsız denetim uygulamaları kâr amacı gütmeyen işletmelerde örgüt performansları ile ilgili en önemli nesnel araçlardır (Privett ve Erhun 2011). Toplumsal anlamda birer hukuki denetim aracı olarak görülen kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda bu nesnel araçların kullanımı, her gerçekleştirdikleri rolleri hem

de var oluş nedenlerini daha iyi açıklamalarına yardımcı olabilecektir. Bu nedenle kâr amacı gütmeyen işletmeler açısından bağımsız denetim olgusu bir paradoks olmaktan çıkıp, bir gerekliliğe dönüşebilecektir.

KAYNAKÇA

1. Anheier, H. K. (2000). Managing non-profit organizations: Towards a new approach (Civil Society Working Paper). London: Centre for Civil Society—LSE.
2. Anheier, H.K. 2010. What kind of nonprofit sector, what kind of society? Comparative policy reflections, Edited by: Hopt, K.J. and Von Hippel, T., In Comparative Corporate Governance of Non-Profit Organizations. New York, NY: Cambridge.
3. Ebrahim, A. (2010). The many faces of nonprofit accountability. Harvard business school working paper (10-069). <http://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=39487>
4. Epstein M. and Geiger M. (1994). Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap. *J. Accountancy*, 177(1): 60-66.
5. Gbadago, F.Y. 2015. Audit expectation gap and MBA accounting students' knowledge on auditor(s)' responsibilities: Evidence from a public university in Kumasi Ashanti Region of Ghana, *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 7(4), pp. 53-61.
6. Hess, David. 2007. Social Reporting and New Governance Regulation: The Prospects of Achieving Corporate Accountability Through Transparency, *Business Ethics Quarterly*, 17 (3), 453-476.
7. Kearns, K. P. 1994. The strategic management of accountability in nonprofit organizations: An analytical framework, *Public Administration Review* 54 (2):185-192.
8. Keating, E. K., and P. Frumkin. 2003. Reengineering nonprofit financial accountability: Toward a more reliable foundation for regulation. *Public Administration Review*, 63 (1), 3-15.
9. Kilby, P. 2006. Accountability for Empowerment: Dilemmas Facing Non-Governmental Organizations, *World Development* Vol. 34, No. 6, pp. 951–963.
10. Kurt, G., Marsap B. and Ucma T. (2013). The Possible Effects of Organization's Corporate Accountability Sense on Continuous Auditing: The Case of ISE 100, *International Journal of Accounting and Financial Reporting (IJAFR)*, Volume: 3, Number: 2, P. 287 - 296.
11. Jegers, M. (2002), The Economics of Non Profit Accounting and Auditing: Suggestions for a Research Agenda. *Annals of Public and Cooperative Economics*, 73: 429–451.
12. Privett, N. And F. Erhun. 2011. Efficient funding: Auditing in the nonprofit sector, *Manufacturing & Service Operations Management*, 13(4), 471 - 488.
13. Salamon, L. M., Hems, L. C. and Chinnock, K. (2000), 'The nonprofit sector: for what and for whom?', Working Papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, No. 37, Johns Hopkins Centre for Civil Society Studies, Baltimore.
14. Yükkü, S. (2004), *Finansal Muhasebe*, İzmir: Birleşik Matbaacılık.
15. <http://www.dernekler.gov.tr/tr/Mevzuat/kanun/5253-Dernekler-Kanunu.aspx>