

Derneklerde İç Denetim ve Mevzuat Uygunluğu: Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Perspektifinden Bir İnceleme*

Nejdet SAĞLAM**

ÖZET

Sivil toplum kuruluşlarının etkinliği, yalnızca faaliyetlerinin kapsamı ile değil; aynı zamanda mali şeffaflık, hesap verebilirlik ve yasalara uyumla da ölçülmektedir. Ancak Türkiye’de birçok dernek, iç denetim süreçlerini ya biçimsel düzeyde yürütmekte ya da uygulamada çeşitli yapısal sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu durum, kamu güvenini zedeleyebilmekte ve derneklerin sürdürülebilirliğini riske atmaktadır. Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de faaliyet gösteren derneklerde iç denetim süreçlerini mevzuata uygunluk ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde analiz ederek, mevcut yapının güçlü ve zayıf yönlerini ortaya koymaktır. Araştırma kapsamında, Türk Medeni Kanunu, Dernekler Kanunu, Dernekler Yönetmeliği ve İçişleri Bakanlığı verileri esas alınarak doküman incelemesi ve nitel içerik analizi yöntemleri kullanılmıştır. Analiz edilen 2023-2024 verileri ışığında, derneklerin %89’unun herhangi bir işleme tabi tutulmadığı; ancak genel kurul toplantılarının tüzüğe aykırı yürütülmesi ve defterlerin usule uygun tutulmaması gibi belirli ihlallerin yüksek oranlarda tekrarlandığı tespit edilmiştir. Bu bulgular, iç denetim raporlarının sıklıkla yüzeysel hazırlandığını ve denetim süreçlerinin etkinliğinde önemli açıklar bulunduğunu göstermektedir. Çalışma, iç denetimin yalnızca yasal bir zorunluluk olarak değil, aynı zamanda şeffaflık, kamu güveni ve kurumsal gelişim açısından stratejik bir araç olarak değerlendirilmesi gerektiğini savunmakta ve bu alanda daha işlevsel, veri odaklı ve hesap verebilirlik temelli yaklaşımların geliştirilmesini önermektedir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Şeffaflık, Sivil Toplum Kuruluşları, Mevzuata Uygunluk, Hesap Verebilirlik

JEL Sınıflandırması: G38, K23, L31

Internal Audit and Regulatory Compliance in Associations: An Evaluation from the Transparency Perspective

ABSTRACT

The effectiveness and sustainability of civil society organizations depend not only on the scope of their activities but also on financial transparency, accountability, and compliance with legal frameworks. However, in Turkey, many associations conduct internal audits merely as a formality or face structural challenges in practice. This study investigates the internal audit processes of associations in Turkey through the lens of legal compliance and transparency. The research is grounded in document analysis, utilizing the Turkish Civil Code, Law of Associations, Regulation on Associations, and official statistics from the Ministry of Interior. Based on data from 2023–2024, the findings reveal that although 89% of associations undergo no official sanctions, recurring issues—such as noncompliance in general assembly meetings and improper recordkeeping—indicate ongoing systemic weaknesses. These insights suggest that internal audit reports are often superficially prepared and fail to ensure effective oversight. The study emphasizes that internal auditing must be redefined as a strategic mechanism for transparency, public confidence, and institutional growth, rather than being viewed solely as a legal requirement.

Keywords: Internal Audit, Transparency, Non-Governmental Organizations, Legal Compliance, Accountability

Jel Classification: G38, K23, L31

* Published by The Journal of Accounting and Finance. This article is published under the Creative Commons Attribution (CC BY 4.0) licence.

Makale Gönderim Tarihi: 22.04.2025, **Makale Kabul Tarihi:** 27.07.2025, **Makale Türü:** Derleme

****Prof. Dr.,** Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, nsaglam@anadolu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-5747-9903

1. GİRİŞ

Sivil toplum, devletten ve özel sektörden bağımsız olarak, bireylerin gönüllü bir şekilde bir araya gelerek ortak amaçlar doğrultusunda faaliyet gösterdiği bir toplumsal alandır. Bu kavram, genellikle vatandaşların kendi inisiyatifleriyle oluşturduğu örgütlenmeleri (dernekler, vakıflar, platformlar vb.) ve bu örgütlenmelerin toplum yararına yönelik çalışmalarını ifade eder. Sivil toplum, bireylerin haklarını savunmalarına, toplumsal sorunlara çözüm üretmelerine ve demokratik süreçlere katılmalarına olanak tanır. Devletle birey arasında bir köprü görevi görerek hem bireysel özgürlükleri güçlendirir hem de toplumu etkileyen konularda farkındalık yaratır.

Sivil toplum kavramı, kökenini Aristoteles'in "politike koinonia" anlayışına kadar götürmektedir. Ancak modern anlamıyla sivil toplumun kurumsallaşması, 20. yüzyılın ikinci yarısında, özellikle 1970'lerin ortalarından itibaren başlamıştır. Küreselleşme süreciyle birlikte, sivil toplum ve onun örgütlü hali olan Sivil Toplum Kuruluşları (STK), hem ulusal hem de uluslararası düzeyde daha etkin bir konuma gelmiştir (Sağlam, 2020:592).

Osmanlı'da bireysel haklara dayalı bir vatandaşlık anlayışının olmaması ve devlet otoritesinin şariat temelli olması nedeniyle Avrupa'daki gibi bir sivil toplum gelişimi yaşanmamıştır. Buna rağmen loncalar, vakıflar ve tarikatlar gibi yapılar sivil toplumun öncülleri olarak kabul edilebilir. Türkiye Cumhuriyeti döneminde ise 1950 sonrası Demokrat Parti'nin iktidarı ile birlikte çok partili rejime geçiş, sivil toplumun gelişmesi açısından bir kırılma noktasıdır.

Denetim, bir organizasyonun, kurumun veya sistemin faaliyetlerinin, işlemlerinin ve süreçlerinin belirli standartlara, kurallara, yasalar veya hedeflere uygunluğunu değerlendirmek amacıyla yapılan sistematik ve bağımsız bir inceleme sürecidir (T.C. İçişleri Bakanlığı, www.siviltoplum.gov.tr, 2023). Genellikle bir yetkili kişi ya da kurul tarafından gerçekleştirilen denetim, şeffaflık, hesap verebilirlik ve doğruluk gibi ilkeleri sağlamayı hedefler (Sağlam vd. 2022). Aynı zamanda, hataları tespit etmek, usulsüzlükleri önlemek, verimliliği artırmak ve güvenilirliği güçlendirmek için etkili bir araç olarak kullanılmaktadır (Ebrahim, 2003).

STK'lar modern toplumun temel aktörlerinden biri haline gelmiş, toplumsal dayanışmanın ve katılımcılığın kurumsal ifadesi olarak önemli roller üstlenmiştir. Bu kuruluşların etkili yönetimi ve denetimi, toplumsal güvenin tesisi ve şeffaflık açısından da büyük önem taşımaktadır.

Bu çalışma, Türkiye'de faaliyet gösteren derneklerde iç denetimin mevzuata uygunluk ve şeffaflık açısından işlevselliğini incelemeyi amaçlamaktadır.

2. SİVİL TOPLUM LİTERATÜR TARAMASI

STK'ların muhasebe uygulamaları, sadece finansal raporlama değil, aynı zamanda sosyal amaçlarının şeffaf bir şekilde sunulması açısından da önemlidir. Ebrahim (2003), raporlama, değerlendirme, katılım ve sosyal denetim gibi hesap verebilirlik araçlarının işlevsel ve stratejik düzeyde nasıl çalıştığını açıklamaktadır. Brody (2006) ile Jordan ve Van Tuijl (2006), STK'larda iç ve dış denetim süreçlerinin, yalnızca idari bir zorunluluk değil, aynı zamanda bağışçı ilişkileri, etki değerlendirme ve organizasyonel meşruiyetin inşasında önemli bir araç olduğunu vurgulamaktadır.

Cordery ve Sinclair (2013), üçüncü sektörde performans ölçümünün hem ekonomik/finansal verimlilik hem de sosyal etki açısından değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Ölçüm sistemlerinin stratejik, katılımcı ve program teorilerine dayalı olarak geliştirilmesi önerilmektedir. Ahrens vd. (2016), gelişim odaklı STK'ların ulusötesi denetimlerinde meşruiyet temelli bir yaklaşım önererek, yalnızca finansal doğruluk değil, aynı zamanda bağlam temelli hesap verebilirliğin dikkate alınması gerektiğini ifade etmektedir. Bu yaklaşım, denetimlerin etkililik açısından da yeniden düzenlenmesi gerektiğine işaret eder.

Toprakçı ve Akçay (2016), Türkiye'de kamu yararına çalışan derneklerin tüzüklerinin, eğitim faaliyetleri kapsamında yönetim ve denetim süreçlerine yeterince yer vermediğini ortaya koymuştur. Bu durum, STK'ların faaliyet denetiminde formalleşmeden uzak kaldığını göstermektedir. Cordery ve Belal (2019), STK muhasebesinin yalnızca yasal raporlamaya değil, aynı zamanda informal hesap verebilirlik mekanizmalarına da odaklanması gerektiğini belirtmektedir.

Naidoo ve Gomez (2020), Güney Afrika'daki STK'larda bağımsız denetim süreçlerinde yaşanan en büyük sorunun, personel yetersizliği ve güvenilir denetim kanıtlarının sağlanamaması olduğunu tespit etmiştir. Sağlam (2020: 591), sivil toplumun modern anlamda kurumsallaşmasının 20. yüzyılın ikinci yarısında başladığını ve küreselleşme ile birlikte STK'ların ulusal ve uluslararası düzeyde etkinliğinin arttığını ifade etmektedir. Sağlam vd. (2022), Türkiye'de iç denetim kurullarının genellikle teknik yetersizlik nedeniyle denetim işlevini kağıt üzerinde yerine getirdiğini, bu sebeple şeffaflık ve hesap verebilirlik hedeflerine ulaşmanın zorlaştığını vurgulamaktadır.

Kravchenko ve Slobodanyk (2021), Ukrayna örneğinde, hibe projelerine yönelik özel denetim ihtiyacına ve bağışçıların süreçteki etkisine dikkat çekmiştir. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Birleşik Krallık gibi ülkelerde sivil toplum kuruluşlarına (STK) yönelik iç ve dış denetim süreçleri, yasal düzenlemeler – örneğin ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board – FASB) tarafından yayımlanan Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar İçin Muhasebe Standartları Derlemesi (Accounting Standards Codification – ASC) 958 ve İngiltere'de Hayır Kuruluşları İçin Tavsiye Edilen Uygulama Beyanı (Statement of Recommended Practice – SORP) – ile; ayrıca Uluslararası Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar Hesap Verebilirlik Sözleşmesi (International Non-Governmental Organizations Accountability Charter – INGO Accountability Charter) gibi gönüllü hesap verebilirlik mekanizmalarıyla çok boyutlu şekilde yürütülmektedir.

Bu doğrultuda, sivil toplum kuruluşlarının (STK) denetimi yalnızca yasal mevzuatla sınırlı kalmamalı; aynı zamanda bağışçı güveni, kamu yararına hizmet ve sosyal sorumluluk gibi ilkeler çerçevesinde yeniden yapılandırılmalıdır. Literatürde, denetim süreçlerinin bağlamdan kopuk olması (Ahrens, Fabel ve Khalifa, 2016), gönüllülük temelli örgütlenmenin finansal yönetimle çatışması (Cordery ve Belal, 2019) ve çoklu paydaş yapısının hesap verebilirliği zorlaştırması (Jordan ve Van Tuijl, 2006) gibi konular öne çıkan başlıklar arasında yer almaktadır. Bu çalışmalar, denetim mekanizmalarının yalnızca teknik veya yasal boyutta değil, aynı zamanda sosyal, yapısal ve örgütsel bağlamda da değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu nedenle, STK'ların denetim sistemlerinin ele alınmasında ilgili literatürün sunduğu perspektiflerin dikkate alınması önem arz

Türkiye'deki STK'ların da benzer yapısal ve işlevsel sorunlarla karşı karşıya olduğu, mevcut hukuki çerçevenin bu kuruluşları etkin biçimde denetleyemediği anlaşılmaktadır. Bu nedenle hem ulusal hem de ulusötesi düzeyde STK muhasebesi ve denetiminin daha kapsayıcı, esnek ve toplumsal amaçlara duyarlı biçimde yeniden ele alınması gereklidir. Özellikle bağışçı güveninin tesisine yönelik denetim mekanizmalarının geliştirilmesi ve bu konuya odaklanan akademik çalışmaların sayısının artırılması büyük önem taşımaktadır.

3. YÖNTEM

Bu çalışma, Türkiye’de derneklerde uygulanan iç denetim süreçlerini hem mevzuata uygunluk hem de kurumsal şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri açısından değerlendirmek amacıyla nitel araştırma yöntemlerinden doküman incelemesi ve nitel içerik analizi tekniklerini temel almaktadır. Araştırmanın birincil veri kaynaklarını; Türkiye Cumhuriyeti mevzuatına ait resmi belgeler (5253 sayılı Dernekler Kanunu, Dernekler Yönetmeliği, 2860 sayılı Yardım Toplama Kanunu), İçişleri Bakanlığı Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü (STİGM) tarafından yayımlanan 2023 ve 2024 yıllarına ait istatistikî veriler ve örnek “Dernek İç Denetim Raporu” formları oluşturmaktadır.

Çalışmada, özellikle 2023–2024 yıllarına ait veriler tercih edilmiştir. Çünkü bu yıllar, COVID-19 sonrası döneme denk gelmesi ve yeni düzenlemelerle birlikte iç denetim uygulamalarında görülen değişimleri yansıtması açısından güncel ve temsili veri sağlamaktadır. Daha önceki yıllara ait bazı verilere sınırlı erişim bulunmakta olup, STİGM tarafından sistematik olarak raporlanan en kapsamlı veriler bu iki yıla aittir. Dolayısıyla, analizlerin güncelliğini ve geçerliliğini sağlamak amacıyla 2023–2024 verileri esas alınmıştır. Ancak ilerleyen çalışmalarda daha geniş zaman aralığına yayılmış verilerle karşılaştırmalı analizlerin yapılması da önerilmektedir.

Ayrıca çalışmada, uluslararası uygulamalarla karşılaştırma yapılabilmesi amacıyla, Amerika Birleşik Devletleri’nde Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara İlişkin Finansal Muhasebe Standartları (Financial Accounting Standards Board Accounting Standards Codification 958 – ASC 958), Birleşik Krallık’ta Tavsiye Edilen Uygulama Beyanı (Statement of Recommended Practice – SORP) ve İsviçre’de Hayır Amaçlı Kuruluşlar için Finansal Raporlama Standardı (Swiss GAAP FER 21) gibi sivil toplum kuruluşlarına özgü muhasebe ve denetim

düzenlemeleri de incelenmiştir. Bu kapsamda hem akademik literatür hem de ilgili ülke uygulama rehberleri taranarak, farklı ülkelerdeki STK denetim yöntemleri analiz edilmiştir.

Bu araştırma yöntemi, benzer şekilde STK denetim süreçlerini inceleyen Cordery ve Belal (2019), Ahrens vd. (2016) ve Naidoo ve Gomez (2020) gibi çalışmalarda da kullanılan doküman analizi ve tematik içerik analizi yaklaşımlarıyla paralellik göstermektedir. Bu ortak metodolojik çerçeve, çalışmanın güvenilirliğini ve literatürle uyumunu artıran bir unsurdur.

Elde edilen tüm dokümanlar, tematik analiz yöntemiyle sistematik biçimde incelenmiş; özellikle raporların yapısı, kapsamı, soru biçimleri, açıklama alanları ve uygulamada karşılaşılan sorunlar temel kategoriler altında sınıflandırılmıştır. Böylece yalnızca normatif uygunluk değil, aynı zamanda uygulamadaki etkililik, şeffaflık düzeyi ve hesap verme kapasitesi gibi kavramlar da değerlendirme sürecine dâhil edilmiştir.

Bu yönetsel çerçeve, Türkiye’deki dernek iç denetim sistemine ilişkin mevcut yapıyı sadece yasal belgelerle sınırlı kalmadan; uygulama sonuçları, uluslararası karşılaştırmalar ve iyi yönetim ilkeleriyle birlikte ele alarak çalışmanın analitik derinliğini ve özgünlüğünü artırmaktadır.

4. DÜNYADA SİVİL TOPLUM KURULUŞLARININ DENETİMİ

STK’ların önemi her geçen yıl artmaktadır. Bazı ülkelerde üçüncü sektör ya da sivil toplum olarak da bilinen kâr amacı gütmeyen sektör, dünyada yaklaşık üç milyon kişiyi istihdam etmekte ve gayri safi yurt içi hasılanın (GSYH) %4 ila %5’i arasında bir katkı sağlamaktadır. Bu sektör; vakıfları, dernekleri ve kâr amacı gütmeyen diğer kuruluşları kapsamaktadır. Kuruluşlar çok çeşitli olup, sosyal yardım kuruluşları, dini ve kültürel kurumlar ile bağış toplayan organizasyonları içermektedir.

Dünyada STK’ların denetimi, ülkelerin yasal sistemlerine, kültürel değerlerine ve sivil toplumun gelişmişlik düzeyine bağlı olarak farklı şekillerde uygulanmaktadır.

ABD ve Avrupa Birliği ülkelerinde, STK’lar genellikle hem iç denetim mekanizmalarıyla hem de dış bağımsız denetimlerle kontrol edilir. İç denetim, kuruluşların kendi yönetim kurulları veya özel denetim komiteleri tarafından yürütülürken, dış denetim

genellikle bağışçıların talepleri, vergi muafiyeti gibi yasal teşvikler veya devlet düzenlemeleri doğrultusunda bağımsız denetim firmaları tarafından gerçekleştirilir. Örneğin, ABD’de Internal Revenue Service (IRS), kâr amacı gütmeyen kuruluşların mali raporlarını düzenli olarak inceleyerek vergisel uygunluğu denetler. Bu süreç, STK’ların şeffaflığını ve kamu yararına çalıştığını garanti altına almayı amaçlar.

Uluslararası düzeyde, büyük STK’lar ve ağlar (örneğin, Oxfam veya Amnesty International) kendi iç denetim standartlarını oluşturarak küresel bir şeffaflık taahhüdünde bulunur. Bu kuruluşlar, faaliyet gösterdikleri ülkelerin yerel yasalarına uymanın yanı sıra, uluslararası standartlara (örneğin, Uluslararası Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar için Hesap Verebilirlik Şartı – International Non-Governmental Organizations (INGO) Accountability Charter –) bağlı kalarak denetim süreçlerini güçlendirir. Bu tür girişimler, bağışçıların güvenliğini korumak, kaynakların etkin kullanımını sağlamak ve küresel ölçekte itibarlarını sürdürmek için kritik öneme sahiptir. Ancak, küresel çapta standart bir sivil toplum denetim modeli bulunmamakta; her ülke ve bölge, kendi ihtiyaçlarına ve siyasi yapısına göre farklı yaklaşımlar benimsemektedir.

Aşağıda STK’lara ait muhasebe ve denetim düzenlemeleri farklı ülkeler için incelenmiştir.

- Amerika Birleşik Devletleri’nde kar amacı gütmeyen kuruluşların (STK’ların) finansal raporlaması, Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar İçin Finansal Muhasebe Standartları (Financial Accounting Standards Board Accounting Standards Codification 958 – FASB ASC 958) çerçevesinde yürütülmektedir. Bu standart, STK’ların mali tablolarını şeffaf ve bağışçı odaklı biçimde sunmalarını amaçlamaktadır. Net varlıklar; bağışçı kısıtlı net varlıklar (net assets with donor restrictions) ve bağışçı kısıtı olmayan net varlıklar (net assets without donor restrictions) olmak üzere iki ana sınıfa ayrılmaktadır. Her bağış, ilgili kullanım amacına göre doğru net varlık sınıfında raporlanmakta; koşullu bağışlar (conditional contributions) ise yalnızca şartlar gerçekleştiğinde gelir olarak kaydedilmektedir. Ayrıca fon bazlı muhasebe (fund-based accounting) sistemi uygulanmakta, her fon ayrı bir muhasebe birimi gibi izlenerek bağışçı taleplerinin karşılandığı güvence altına alınmaktadır.

- ASC 958 kapsamında, STK'lar; finansal durum tablosu (balance sheet), faaliyet tablosu (statement of activities), nakit akım tablosu ve açıklayıcı dipnotlar hazırlamakla yükümlüdür. Ayrıca giderler, “program hizmetleri”, “yönetim ve genel giderler” ile “fon geliştirme giderleri” şeklinde işlevsel olarak sınıflandırılır. Bu yapı, bağışçıların katkılarının nasıl kullanıldığını daha net izlemelerini sağlar. Özellikle büyük ölçekli STK'lar için ayrıntılı raporlama ve güçlü iç kontrol mekanizmaları, mali güvenilirlik açısından büyük önem taşır. ASC 958, ABD'de STK'ların hesap verebilirlik ve sürdürülebilirlik düzeyini artıran temel muhasebe standardıdır.

- Birleşik Krallık'ta, “Statement of Recommended Practice (SORP)” ile STK'ların muhasebe ve raporlama süreçlerine yönelik özel düzenlemeler yapılır. Birleşik Krallık'ta kar amacı gütmeyen kuruluşların finansal raporlama süreçleri, “Statement of Recommended Practice (SORP) for Charities” adı verilen özel bir çerçeve ile düzenlenir. Bu çerçeve, STK'ların finansal tablolarını şeffaf, karşılaştırılabilir ve bağışçı odaklı şekilde sunmalarını amaçlar. SORP, net varlıkları üçe ayırır: Kısıtsız fonlar, bağışçı kısıtlı fonlar ve sermaye fonları (endowment). Her fonun ayrı ayrı izlenmesi ve raporlanması zorunludur. Ayrıca faaliyet gelirleri, bağışlar, yatırım gelirleri gibi tüm gelir türleri ayrıntılı biçimde açıklanmalıdır. SORP kapsamında temel raporlar arasında faaliyet tablosu, bilanço ve dipnotlar yer alır.

- Giderler ise “hayır faaliyetleri”, “kaynak geliştirme” ve “yönetişim” gibi işlevsel sınıflamalara ayrılarak sunulur. Kuruluşun büyüklüğüne göre bağımsız denetim veya bağımsız mali inceleme zorunludur. Ayrıca, yönetişim giderleri, yönetici maaşları, risk yönetimi gibi unsurlar da kamuya açık şekilde raporlanmalıdır. Bu yapı hem mali disiplin hem de bağışçılarla olan güven ilişkisi açısından büyük önem taşır. SORP, Birleşik Krallık'ta sivil toplum kuruluşlarının hesap verebilirliğini artırmak için oluşturulmuş kapsamlı ve bağışçı duyarlılığı yüksek bir raporlama sistemidir.

- Fransa Sayıştayı (Cour des comptes), kamu fonları veya bağışlarla finanse edilen STK'ların denetiminden sorumludur. STK'lar, belirli bir miktarın üzerindeki kamu sübvansiyonları aldıklarında, özel muhasebe kayıtları tutmak ve denetimden geçmek zorundadır. Ayrıca, 2000 yılından itibaren, belirli bir miktarın üzerindeki sübvansiyonlar için kamu otoritesi ile STK arasında, sübvansiyonun amacı ve kullanımı hakkında bir sözleşme

imzalanması gerekmektedir. Ancak, mevcut denetim uygulamaları etkinlikten yoksundur; STK'lar genellikle belirli bir amaç için değil, genel destek şeklinde fonlanmakta ve bu durum, kamu fonlarının kullanımının şeffaflığını azaltmaktadır. Denetim süreçlerinin güçlendirilmesi ve kamu-STK iş birliğinin daha sistematik hale getirilmesi, bu alandaki temel öneriler arasındadır.

- İsviçre'de faaliyet gösteren STK'lar için muhasebe ve denetim uygulamaları, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda düzenlenmiştir. STK'ların muhasebe süreçleri, kuruluşun büyüklüğüne ve faaliyet kapsamına göre farklılık gösterir. Küçük ve orta ölçekli kuruluşlar, gelir-gider ve varlık durumlarını kayıt altına alırken, daha büyük kuruluşlar için bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu ve ek açıklamalar gibi daha kapsamlı finansal raporlamalar gereklidir. İsviçre Muhasebe Standartları (Swiss GAAP FER), özellikle FER 21 standardı, STK'ların finansal tablolarında bağışçı kısıtlamalı fonlar ile serbest fonların ayrı ayrı raporlanmasını ve bu fonların kullanım amaçlarının açıkça belirtilmesini öngörür. Bu yaklaşım, bağışçıların katkılarının doğru ve şeffaf bir şekilde izlenmesini sağlar. Denetim yükümlülükleri, kuruluşun büyüklüğüne bağlı olarak değişir. Belirli eşik değerlerini aşan STK'lar için bağımsız denetim zorunludur. Ayrıca, bağışçılar tarafından talep edilen özel raporlamalar için Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların Veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi ISA 805 , Güvence Denetimleri için Uluslararası Standart ISAE 3000 veya Uluslararası İnceleme Hizmetleri Standardı 4400 – ISRS 4400) gibi uluslararası denetim standartları kullanılabilir. Bu raporlamalar, bağışçıların beklentilerini karşılamak ve fonların doğru kullanımını belgelemek açısından önemlidir.

5. İÇ DENETİM VE MUHASEBE DENETİMİ BAĞLAMINDA ŞEFFAFLIK

İç denetim, yalnızca mevzuat uyumunun sağlanmasına değil, aynı zamanda mali kaynakların etkin ve şeffaf yönetilmesine de katkı sunar. Derneklerin gelir ve gider faaliyetlerinin belgelenmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğu ve mali raporlamanın iç denetim yoluyla kontrolü, muhasebe denetiminin özünü oluşturur. Bu bağlamda iç denetim raporları, sadece mevzuata uyumun değil; aynı zamanda finansal şeffaflığın, bağışçı güveninin ve kamu mali yönetimi ilkeleriyle uyumlu bir hesap verebilirlik mekanizmasının sağlanmasında da kritik bir rol üstlenmektedir (Cordery ve Belal, 2019; Naidoo ve Gomez, 2020).

Uluslararası muhasebe ve denetim standartları bu ilişkiyi açık biçimde tanımlar. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan *Financial Accounting Standards Board Accounting Standards Codification 958* (FASB ASC 958), bağışların koşullu ve koşulsuz ayırımına dayalı olarak fon bazlı muhasebe yapılmasını ve bu doğrultuda şeffaf raporlama sağlanmasını zorunlu kılar. Birleşik Krallık'ta geçerli olan *Statement of Recommended Practice* (SORP), gelir ve giderlerin işlevsel sınıflandırmasını esas alarak finansal tabloların şeffaflığını artırmayı amaçlar. İsviçre'de ise *Swiss Generally Accepted Accounting Principles – Swiss GAAP FER 21*, hayır amaçlı kuruluşların hesaplarının sosyal fayda, kamu yararı ve kaynak kullanımı açısından denetlenebilirliğini esas alır (Swiss GAAP FER, 2021).

Türkiye'de ise “Dernek İç Denetim Raporu” formu, derneklerin mali işleyişlerini değerlendirme açısından önemli bir belge niteliği taşısa da çoğu zaman yüzeysel şekilde doldurulmakta, muhasebe temelli analizler içermemektedir. Oysa bu raporlar, sadece belge kontrolü değil, aynı zamanda mali sürdürülebilirlik, bütçe uygulama sonuçları ve bağış yönetimi gibi muhasebe denetimi alanlarına da ışık tutacak biçimde yapılandırılmalıdır (Sağlam vd., 2022).

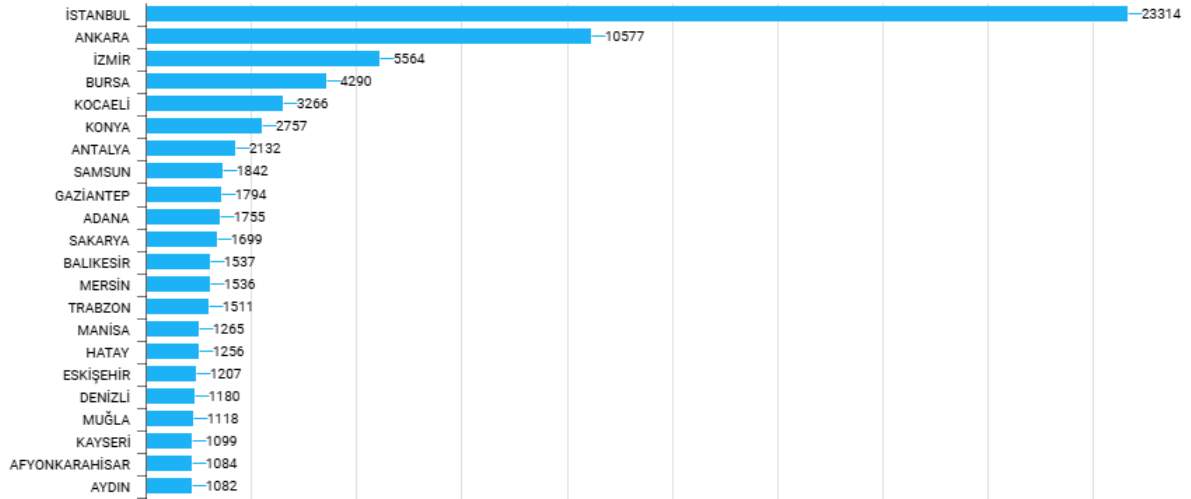
Bu bağlamda, iç denetim süreçlerinin daha işlevsel hale getirilmesi için ulusal uygulamaların uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmesi, denetim kurullarının yetkinliğinin artırılması ve raporlama pratiklerinin şeffaflık odaklı yeniden yapılandırılması gerekmektedir.

6. TÜRKİYE'DE SİVİL TOPLUM KURULUŞLARININ DENETİMİ

Dernekler, belirli bir amacı gerçekleştirmek için bireylerin gönüllü olarak bir araya gelip yasal bir statü altında örgütlendikleri sivil toplum kuruluşlarıdır. Türk Medeni Kanunu'na göre, en az yedi kişiyle bir hedef doğrultusunda birleşmesiyle kurulabilen dernekler, tüzel kişiliğe sahip olur ve faaliyetlerini bir tüzük çerçevesinde yürütür. Dernekler, genellikle sosyal, kültürel, sportif, çevresel veya yardım gibi konularda çalışır.

Türkiye'de 2024 sonu itibarıyla 100.943 dernek faaliyet göstermektedir ve nüfusun yaklaşık %13'ü (10 milyon 35 bin 142 kişi) dernek üyesidir. Bu üyelerin %2,5'i kadın, %10,6'sı

erkektir. Dernekler genelde büyük şehirlerde yoğunlaşmıştır. Aşağıdaki tabloda derneklerin illere göre dağılımı verilmiştir.



Şekil 1. İllere Göre Dernek Sayıları

Kaynak: DERBİS: Sivil Toplumla İlişkiler genel Müdürlüğü

Sivil toplum kuruluşlarının faaliyetlerinin etkin, şeffaf ve güvenilir bir biçimde yürütülmesi, yasal çerçeveye uyumla doğrudan ilişkilidir. Bu bağlamda, Türkiye’de STK denetimiyle ilgili yasal düzenlemeler aşağıda özetlenmiştir:

Yasal Çerçeve

Sivil toplum kuruluşlarının denetimi hem şeffaflığın sağlanması hem de yasalara uygunluğun güvence altına alınması açısından büyük önem taşır. 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 9. maddesi gereğince, derneklerde iç denetim esastır. Genel kurul, yönetim kurulu veya denetim kurulu tarafından iç denetim yapılabileceği gibi, bağımsız denetim kuruluşlarına da denetim yaptırılabilir.

Bu denetimlerin sağlıklı şekilde yürütülebilmesi için derneklerin mali işlemlerini belgeleyen evrakların usulüne uygun olarak düzenlenmesi büyük önem taşımaktadır. Bu kapsamda gelir ve gider belgelerine ilişkin temel kurallar aşağıda sıralanmıştır:

Gelir ve Gider Belgeleri:

- Dernek gelirleri, alındı belgesi ile tahsil edilir.

- Banka aracılığıyla yapılan tahsilatlar için banka dekontu veya hesap özeti geçerli belgedir.
- Giderler ise fatura, perakende satış fişi, serbest meslek makbuzu vb. ile belgelenir.
- 30.000 TL'yi aşan her türlü gelir/gider işlemi bankalar aracılığıyla yapılmak zorundadır.

Bu kurallara uyulmaması durumunda, dernek yöneticilerine idari para cezası uygulanabilir.

STK'larda denetim süreçleri genel olarak iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İç denetim, kuruluşun kendi bünyesinde oluşturduğu denetim kurulları tarafından gerçekleştirilir. Derneklerde bu denetim kurulu, yönetim kurulunun faaliyetlerini ve mali kayıtlarını inceleyerek genel kurula bir denetim raporu sunar. Türkiye'de bu tür denetimler için yaygın olarak kullanılan ve belirli bir standart içeren belge "Dernek İç Denetim Raporu"dur.

Bunun yanı sıra, denetim faaliyetleri sadece iç mekanizmalarla sınırlı değildir; dış denetim de önemli bir denetim türüdür. Dış denetim, İçişleri Bakanlığı'na bağlı Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü veya bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülmektedir. Bu tür denetimler, genellikle yasal zorunluluklar çerçevesinde gerçekleştirilmekte olup, kamu kaynaklarının doğru ve mevzuata uygun biçimde kullanılıp kullanılmadığını denetlemeyi amaçlamaktadır. Özellikle kamu yararına çalışan dernekler, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile ilgili bakanlıkların görüşü doğrultusunda ve Cumhurbaşkanı kararıyla belirlenen kriterlere göre, bağımsız denetime tabi tutulurlar. 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 27. maddesine göre, kamu yararına çalışan derneklerin en az iki yılda bir denetlenmesi zorunludur.

Bu çift yönlü denetim mekanizması, STK'ların hesap verebilirliğini güçlendirmek açısından kritik bir rol oynamaktadır.

7. DERNEK İÇ DENETİM RAPORU

Türkiye'de derneklerin iç denetimi, genellikle denetim kurulları tarafından "Dernek İç Denetim Raporu" formatında gerçekleştirilir. Bu rapor, üyelik işlemlerinden genel kurul toplantılarına, mali kayıtlardan yardım toplama faaliyetlerine kadar geniş bir yelpazede sorular içerir.

7.1. Raporun Yapısı ve Amacı

"Dernek İç Denetim Raporu", derneklerin faaliyetlerini Türk Medeni Kanunu, Dernekler Kanunu ve ilgili yönetmelikler çerçevesinde değerlendirmek için standardize edilmiş bir belgedir. Rapor şu yedi ana bölümden oluşur:

1. Giriş
2. Denetimde İncelenen Hususlar
3. Yardım Toplama Faaliyetleri
4. Mali Bilgi
5. Önceki Denetim
6. Eleştiriler ve Tavsiyeler
7. Sonuç

Her bölüm, derneğin farklı bir yönünü mercek altına alarak hem yönetsel hem de mali süreçlerin mevzuata uygunluğunu sorgular. Sorular genellikle "Evet/Hayır" formatındadır ve yanlarında gerekçelendirme yapılabilecek açıklama sütunları yer alır.

7.2. Denetimde İncelenen Hususlar

Bu bölümde, örneğin üyelik işlemleri başlığında; Türk Medeni Kanunu'nun 64. maddesine uygun olarak üyelik başvurularının yazılı yapıp yapılmadığı, 30 gün içinde karara bağlanıp bağlanmadığı ve sonuçların başvuru sahiplerine bildirilme durumu kontrol edilir.

Genel kurul toplantıları da önemli bir denetim konusudur. Tüzükte belirtilen usule göre çağrı yapılmış mı, en az 15 gün önceden bildirim yapılmış mı, hazirun listesi hazırlanmış mı, toplantı yeter sayısı sağlanmış mı gibi sorular sorulur. Ayrıca;

- Derneğin yurt dışından yardım alıp almadığı,
- Defterlerin düzenli tutulup tutulmadığı,
- Gelir-gider belgelerinin usule uygun düzenlenip düzenlenmediği,
- Harcamaların tüzüğe uygunluğu gibi noktalar da değerlendirilir.

7.3. Yardım Toplama Faaliyetlerinin İncelenmesi

Yardım toplama işlemleri, 2860 sayılı Yardım Toplama Kanunu kapsamında değerlendirilir.

- Yardım toplama izni alınmış mı?
- Faaliyet belirtilen süre içinde yapılmış mı?
- Gelir-gider dengesi kontrol edilmiş mi?

Ayrıca bilet ve makbuzların bastırılması, kayıt defteri tutulması gibi işlemler de bu kapsamda denetlenir.

7.4. Mali Bilgi ve Önceki Denetimlerin Değerlendirilmesi

Bu bölümde, derneğin mali durumu ya işletme hesabı esasına ya da bilanço esasına göre detaylandırılmış şekilde tablo halinde sunulur.

Gelirler, üye ödentileri, Gelirler, üye katkıları, proje destekleri olarak sıralanabilir. Giderler ise, personel ise, personel yönetim giderleri, amaç ve hizmet giderleri gibi kalemlerden oluşur. Bu kalemler üzerinden yıllık gelir-gider dengesi ve mali sürdürülebilirlik değerlendirilir. Derneklerin gelir kaynaklarını ne ölçüde çeşitlendirebildiği ve harcamaların amaçlara uygunluğu önemlidir. Ayrıca önceki dönemlerde yapılan iç denetimlerin sonuçları da aşağıdaki hususlar açısından gözden geçirilir:

- Tespit edilen eksiklikler giderilmiş mi?
- Aynı ihlaller tekrarlanıyor mu?
- Tavsiyelere uyulmuş mu?

Bu alan, derneğin sadece mevzuata uyumunu değil, aynı zamanda öğrenme ve gelişim kapasitesini de gösterir.

Şeffaflık, sadece belge paylaşımı değil; bilgiye erişim, raporlamaların kamuoyuna sunulması ve karar alma süreçlerine paydaş katılımını da içeren çok boyutlu bir ilkedir (Ortega-Rodríguez et al., 2020). İç denetim uygulamaları bu şeffaflık ilkesi ile doğrudan ilişkilidir. Derneklerin faaliyet raporları ve mali tablolarının iç denetim aracılığıyla düzenli olarak kontrol

edilmesi, yönetsel hesap verebilirliği ve dış paydaşların kuruma olan güvenini artırır. Özellikle bağışçıların, devlet kurumlarının ve üyelerin bilgi taleplerine zamanında, şeffaf ve doğru cevap verilebilmesi bu süreçlerin kurumsallaşmış olmasına bağlıdır.

7.5. Eleştiriler, Tavsiyeler ve Sonuç

"Eleştiriler ve Tavsiye Edilen Hususlar" bölümü, denetçilerin denetim sürecindeki gözlemlerini, mevzuata aykırılıkları ve iyileştirme alanlarını açıkça ifade etmelerine olanak tanır. Bu bölüm, iç denetim raporunun gelişim odaklı ve çözüm öneren bir niteliğe sahip olmasını sağlar. Yaygın olarak karşılaşılan eleştiriler arasında genel kurul çağrılarının süresinde yapılmaması, üyelik kayıtlarının eksik ya da usule aykırı tutulması, harcamaların belgelerle desteklenmemesi ve yardım toplama faaliyetleri için gerekli izinlerin alınmaması yer almaktadır (Sağlam, vd., 2022).

Sonuç bölümünde ise denetimin genel değerlendirmesi sunulmakta; varsa suç teşkil eden tespitler belirtilmekte ve bunların ilgili mercilere bildirilmesi önerilmektedir. Bu yapı, denetim raporunun yalnızca bir kontrol aracı olmasının ötesine geçerek hesap verebilirlik ve kurumsal gelişim aracı haline gelmesini sağlar. Raporun iki nüsha halinde hazırlanarak birinin yönetim kuruluna, diğerinin ise genel kurula sunulması zorunluluğu da iç denetimin kurumsal şeffaflığı destekleyen işlevine işaret eder (T.C. İçişleri Bakanlığı, www.siviltoplum.gov.tr, 2023).

7.6. Bulgular ve Tartışma

İçişleri Bakanlığı Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü'nün 2023 yılı verileri, Türkiye'de denetlenen derneklerin %89'unun herhangi bir işleme tabi tutulmadığını, %10,92'sinde ise idari veya adli işlem gerektiren bir durumun bulunduğunu göstermektedir. Bu oran, yüzeysel olarak değerlendirildiğinde genel mevzuata uyumun yüksek olduğunu gösterebilir. Ancak detaylı analiz, bazı ihlallerin sistematik olarak tekrarlandığını ortaya koymaktadır.

Özellikle defter ve kayıtların usulüne uygun tutulmaması (32/d) ve genel kurul toplantılarının tüzüğe aykırı yapılması (32/b) gibi ihlallerin her iki yılda da yüksek oranlarda yer alması, iç denetim mekanizmalarının işlevselliği konusunda soru işaretleri doğurmaktadır.

Bu bulgular, iç denetim raporlarının genellikle formalite gereği düzenlendiğini, içeriğinin yeterince analiz edilmediğini ve mevzuata uygunluğun denetlenmesinde eksiklikler olduğunu göstermektedir.

Tablo 1. 2024 Yılı Derneklere Kesilen İdari Para Cezaları ve Oranları

KANUN MADDESİ	NİTELİĞİ	İDARİ PARA CEZASI VERİLEN DERNEK SAYISI (%)	VERİLEN İDARİ PARA CEZASI MİKTARI (%)
32/a	Derneklere üye olma hakkına kaybeden kişilerin üyelikten silinmemesi	%0,10	%0,04
32/b	Genel kurul toplantılarının kanuna ve dernek tüzüğüne aykırı yapılması	%27,93	%21,72
32/c	Yurtdışından yardımların bankalar aracılığı ile alınmaması	%0,03	%0,43
32/d	Defter ve kayıtların usulüne uygun tutulmaması; yetki belgesiz gelir toplanması	%26,85	%25,88
32/g	Yetkili mercilerden izni olmaksızın, yabancı kâr amacı gütmeyen kuruluşların temsilciliklerinin açılması ve bunlarla iş birliğinde bulunması	%0,07	%0,13
32/h	Matbaalar tarafından basılan alındı belgelerinin bildirilmemesi	%0,07	%0,05
32/ı	Mülki amir tarafından uyarılmasına rağmen, konusu suç teşkil etmeyen hata ve noksanlıkların giderilmemesi	%2,78	%0,69
32/k	Yurt dışından alınan veya yurt dışına yapılan yardımların bildirilmemesi	%5,53	%22,06
32/l	Yıllık beyannamenin verilmemesi, edinilen taşınmazların bildirilmemesi, açılan temsilciliklerin bildirilmemesi,	%1,73	%1,26
32/m	Öğrenci yurdu ve dernek lokallerinin izinsiz açılması	%6,47	%7,00
32/r	Dernek kayıtlarının Türkçe tutulmaması	%0,24	%0,42
32/s	Genel kurul sonuç bildiriminin, dernek organları ile derneğin adres değişikliğinin bildirilmemesi	%21,53	%5,80
32/t	Denetim ile ilgili olarak; bankalar dahil gerçek ve tüzel kişilerden istenilen bilgi ve belgelerin verilmemesi	%0,03	%0,12
32/u	Derneğin 7.000 TL üzerindeki gelir ve giderlerinin bankalar aracılığı ile yapılmaması	%4,61	%3,39
Diğer	2860 sayılı Yardım Toplama Kanununun hükümlerine uyulmaması	%2,03	%11,00

Kaynak: Sivil Toplumla İlişkiler genel Müdürlüğü

2024 yılına ait verilere göre, derneklere en fazla idari para cezası genel kurul usulsüzlükleri (32/b) ve mali kayıt eksiklikleri (32/d) nedeniyle verilmiştir. Bu iki madde, hem

en çok derneği kapsamakta (%27,93 ve %26,85) hem de toplam ceza miktarında yüksek oranlara sahiptir (%21,72 ve %25,88). Bu durum, derneklerin en fazla zorlandığı alanların iç işleyiş ve muhasebe uygulamaları olduğunu göstermektedir.

Öte yandan, yurt dışı yardımların bildirilmemesi (32/k) ve Yardım Toplama Kanunu ihlalleri gibi konular, daha az derneği ilgilendirse de (%5,53 ve %2,03), yüksek ceza oranlarıyla (%22,06 ve %11,00) dikkat çekmektedir. Bu, bazı ihlallerin stratejik öneme sahip olduğu ve ciddi yaptırımlarla karşılandığını ortaya koymaktadır.

Genel olarak tablo, denetim odaklarının özellikle genel kurul süreçleri, kayıt düzeni ve finansal şeffaflık alanlarına yöneltilmesi gerektiğini göstermektedir.

7.7. Değerlendirme

Analiz sonucunda elde edilenler Türkiye’de iç denetim raporlarının hem denetim kurulları hem de kamu kurumları açısından standartlaştırılmış, sonuç odaklı ve gelişime açık bir anlayışla yürütülmediğini göstermektedir. İç denetim süreçleri etkin işletilemediği sürece, şeffaflık ve hesap verebilirlik hedeflerine ulaşmak da zor olacaktır. Bu nedenle denetim sisteminin yalnızca mevcut mevzuatla sınırlı kalmadan, uygulamaya yönelik eğitim, dijital izleme sistemleri ve rehberler ile desteklenmesi büyük önem taşımaktadır.

5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 9. maddesi, iç denetimi dernekler için zorunlu kılmakta; dernek tüzüğünde iç denetimin şekli açıkça belirtilmese dahi bu denetimin yapılması gerektiğini hükme bağlamaktadır. Ancak mevzuatın iç denetimin niteliğine ve içeriğine dair açık standartlar sunmaması, uygulamada bu yükümlülüğün yüzeysel yerine getirilmesine neden olabilmektedir. Bu da raporların denetim kurulları tarafından yalnızca formel bir belge olarak hazırlanmasına ve çoğu zaman tespit edilen eksikliklerin giderilmemesine yol açmaktadır.

Daha önce bahsedildiği üzere Türkiye’de STK’ların denetimi, 5253 sayılı Dernekler Kanunu kapsamında iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmakta ve özellikle iç denetim, dernek denetim kurullarının genel kurula sunduğu “İç Denetim Raporu” aracılığıyla yürütülmektedir. Bu rapor; üyelik işlemleri, genel kurul toplantıları, gelir-gider belgeleri ve yardım toplama faaliyetleri gibi başlıklarda mevzuata uygunluk denetimi yapar. Ayrıca İçişleri Bakanlığı’na bağlı birimler ve kamu kaynakları kullanan kuruluşlar için dış denetim uygulaması da söz

konusudur. Ancak, Türkiye'deki uygulamalar büyük ölçüde usule uygunluk ve belge kontrolüne odaklanmakta; fon bazlı muhasebe, fon kullanım izleme veya faaliyet-temelli gider sınıflaması gibi uluslararası ölçekteki raporlama uygulamaları sistematik şekilde yer almamaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar göre aşağıdaki tabloda Türkiye’de STK’ların finansal raporlama açısından önemli konuları uluslararası karşılaştırmalı olarak yer almaktadır.

Tablo 2. STK Muhasebe ve Denetim Özel Konuları Açıklama

Konu	Açıklama
Muhasebe Sistemi	Türkiye’de genellikle işletme hesabı ya da nakit esaslı sistem uygulanır. Uluslararası sistemlerde fon bazlı, tahakkuk esaslı, kurumsal raporlama geçerlidir.
Gelir Kaynakları	Üyelik aidatları, bağışlar, kamu sübvansiyonları, proje destekleri, sponsorluklar, yatırım gelirleri gibi çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirler
Gelir Tanıma	Türkiye’de tahsilat esasına dayalı uygulama yaygınken, uluslararası uygulamalarda bağışın koşullu/koşulsuz olmasına göre tahakkuk esaslı muhasebeleştirme vardır.
Gider Sınıflaması	Türkiye’de sınırlı düzeyde işlevsel ayırım varken; ABD, UK ve İsviçre gibi ülkelerde giderler “program hizmetleri”, “yönetim” ve “fon geliştirme” olarak sınıflanır.
Fon Takibi	Türkiye’de çoğunlukla toplu izlenmekte; ABD (ASC 958), UK (SORP), İsviçre (FER 21) gibi ülkelerde her fon ayrı fon muhasebesine göre izlenir ve özel raporlama zorunludur.
Raporlama	Türkiye’de faaliyet raporu ve gelir-gider beyannamesi yaygındır; gelişmiş sistemlerde bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve dipnot açıklamaları zorunludur.
Şeffaflık	Türkiye’de kamu yararına çalışan derneklerde denetim zorunluluğu vardır; uluslararası örneklerde ise fon kullanımı, yönetici ücretleri gibi detaylar da açıklanır.
Denetim Türü	Türkiye’de denetim kurulu ve kamu idaresi eliyle yapılırken, diğer ülkelerde bağımsız denetim zorunluluğu büyüklüğe bağlı olarak devreye girer.

Türkiye’de dernek iç denetim sistemleri çoğunlukla belge kontrolü ve yasal uygunlukla sınırlı kalmaktadır. Oysa İsviçre (Swiss GAAP FER 21), İngiltere (Charities SORP) ve ABD (FASB ASC 958) gibi ülkelerde fon bazlı muhasebe sistemleri, koşullu/koşulsuz bağış ayrımı ve giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması gibi uygulamalarla şeffaflık daha yapısal olarak sağlanmaktadır. Türkiye’deki sistemde bu uygulamaların eksikliği, iç denetim raporlarının fonksiyonel analizden ziyade şekli kontrollerle sınırlı kalmasına yol açmaktadır.

8. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Sivil toplumda denetim, sadece yasal bir zorunluluk değil; aynı zamanda şeffaflık, hesap verebilirlik ve kurumsal güvenin temel dayanaklarından biridir. Türkiye’de derneklerin

denetimi, iç denetim kurulları ve kamu denetimi aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Ancak bu süreçlerin etkinliği, büyük ölçüde uygulamada gösterilen özen, denetim kurullarının yetkinliği ve kurumsal bilinçle doğrudan ilişkilidir.

“Dernek İç Denetim Raporu”, iç denetimin şeffaf ve sistematik bir şekilde yürütülmesine katkı sağlayan önemli bir araçtır. Bu rapor sayesinde dernekler:

- Kendi işleyişlerini gözden geçirme,
- Mali ve idari eksikliklerini tespit etme,
- Gelişim fırsatları yaratma imkanına kavuşmaktadır. Ancak bu sürecin etkin işlemesi yalnızca formların doldurulmasıyla değil, aynı zamanda içeriklerinin titizlikle değerlendirilmesi, eksikliklerin gerekçelendirilmesi ve uygulanabilir, gerçekçi tavsiyeler sunulmasıyla mümkündür.

Denetim raporlarının iki nüsha halinde hazırlanarak biri yönetim kuruluna, diğeri genel kurula sunulması; dernek içi hesap verebilirliğin tesisi açısından önem arz etmektedir. Ayrıca suç teşkil eden bulguların ilgili mercilere bildirilmesi, dış denetimin caydırıcılığı ve etkinliğini artırmaktadır.

Türkiye’de STK’ların denetimi halen büyük ölçüde iç denetim kurulları ve İçişleri Bakanlığı’na bağlı idari birimler eliyle yürütülmekte, odak noktası ise ağırlıklı olarak belge kontrolü ve mevzuata uygunlukla sınırlı kalmaktadır. Oysa ABD (ASC 958), Birleşik Krallık (SORP) ve İsviçre (FER 21) gibi ülkelerde fon bazlı muhasebe, bağış türlerine göre ayrıştırma ve giderlerin işlevsel sınıflaması gibi gelişmiş sistemler uygulanarak şeffaflık ve bağışçı güveni ön planda tutulmaktadır. Türkiye’de bu ölçekte detaylı ve stratejik mali raporlama altyapısının henüz gelişmemiş olması, uluslararası karşılaştırmalar açısından dikkate değer bir eksikliktir.

Bu çalışmanın özgünlüğü, Türkiye’deki dernek iç denetim sistemini hem ulusal mevzuat hem de uluslararası uygulamalar ışığında karşılaştırmalı bir yaklaşımla değerlendirmesinden kaynaklanmaktadır. İç denetim raporlarının yapısal ve işlevsel yönlerinin analiz edilmesiyle birlikte, eksikliklere yönelik somut politika önerileri sunulmuştur.

Çalışmanın kısıtları, analiz edilen verilerin 2023 ve 2024 yılları ile sınırlı olmasıdır. Önceki yıllara ait veri erişimi kısıtlı olduğundan uzun dönemli eğilimler değerlendirilememiştir. Ayrıca, uygulayıcıların (denetçiler, dernek yöneticileri) görüşlerine yer verilememesi, nitel derinlik açısından sınırlayıcı bir unsur olabilir.

Literatüre katkısı ise, Türkiye’de STK denetimi konusunda sınırlı olan ampirik ve karşılaştırmalı çalışmalara güncel veri ve uygulama odaklı bir analizle katkı sağlamasıdır. Bu yönüyle hem akademik hem de politika yapıcılar için yol gösterici bir kaynak niteliğindedir.

Sonuç olarak, Türkiye’de sivil toplumun güçlenmesi, derneklerin hem iç hem de dış denetim mekanizmalarını etkin, sistematik ve gelişim odaklı bir anlayışla işletmesine bağlıdır. Denetim süreçleri yalnızca yasal bir zorunluluk değil; güven inşası, toplumsal meşruiyet ve kamu yararına hizmet sunma açısından vazgeçilmez birer araç olarak değerlendirilmelidir.

KAYNAKLAR

- Ahrens, T.- Fabel, F.- Khalifa, R. (2016). “The regulation of cross-border audits of development NPOs: A legitimacy perspective”. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 13(3), 278–303. <https://doi.org/10.1108/QRAM-01-2016-0003>
- Brody, E. (2006). The legal framework for nonprofit organizations in the United States. In W. W. Powell & R. Steinberg (Eds.), *The Nonprofit Sector: A Research Handbook* (2nd ed.), Yale University Press, 243–266.
- Charity Commission for England and Wales - OSCAR - CCNI. (2019). Charities SORP (FRS 102), statement of recommended practice. <https://www.charitysorp.org/> (Erişim tarihi: 22.04.2025)
- Cordery, C.- Belal, A. R. (2019). “NGO Accounting and accountability: Past, present and future”. *Accounting Forum*, 43(1), 1–15. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2019.01.001>
- Cordery, C.- Sinclair, R. (2013). “Measuring performance in the third sector”. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 10(3/4), 196–212. <https://doi.org/10.1108/QRAM-03-2013-0011>
- Ebrahim, A. (2003). Accountability in practice: mechanisms for NGOs. *World Development*, 31(5), 813–829. [https://doi.org/10.1016/S0305-750X\(03\)00014-7](https://doi.org/10.1016/S0305-750X(03)00014-7)
- EXPERTsuisse. (2022). Use of ISA 805, ISAE 3000 and ISRS 4400 in Swiss NGO Audits. <https://www.expertsuisse.ch/> (Erişim tarihi: 22.04.2025)

- FASB. (2016). Presentation of Financial Statements of Not-for-Profit Entities (ASU 2016-14). https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176168231032&acceptedDisclaimer=true (Erişim tarihi: 22.04.2025)
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (2020). ASC 958- Not-for-Profit Entities. <https://asc.fasb.org/> (Erişim tarihi: 22.04.2025)
- INGO Accountability Charter (Accountable Now). (2023). Global standards for CSO accountability. <https://accountablenow.org> (Erişim tarihi: 22.04.2025)
- Jacques, T. (2008, Kasım). The Cour des comptes’ audit of NGOs funded by state budget or donations and working in social fields. EUROSAL, Prague. https://www.nku.cz/assets/konference-seminare/2008/auditing-social-systems/topic3/France_Tenier-Prague.pdf (Erişim tarihi: 22.04.2025)
- Jordan, L.- Van Tuijl, P. (Eds.). (2006). NGO accountability: Politics, principles and innovations. Earthscan.
- Kravchenko, V.- Slobodanyk, Y. (2021). “Audit of non-governmental organizations in Ukraine: Challenges and prospects”. *Oblik i Finansi*, 94, 16–22.
- Naidoo, P.- Gomez, S. E. (2020). “Identifying the external audit challenges in the NGO sector in South Africa”. *South African Journal of Accounting Research*, 22(1), 1–19. <https://doi.org/10.1080/10291954.2020.1724977>
- Sağlam, M. T. (2020). “Türkiye’de sivil toplumun tarihi gelişimi ve sivil toplumun örgütlü yapısı olarak STK’lar”. *Turkish Studies – Social Sciences*, 15(1), 591–610. <https://doi.org/10.29228/TurkishStudies.40685>
- Sağlam, N.- Uyar, S.- Yolcu, M. (2022). Bağımsız denetçinin el kitabı. Ankara.
- Swiss GAAP FER. (2021). FER 21: Accounting for Charitable Non-Profit Organisations. <https://www.fer.ch/standards/fer-21-npo/> (Erişim tarihi: 22.04.2025)
- T.C. İçişleri Bakanlığı Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü. (2023). Dernekler Kanunu (5253 sayılı Kanun) ve Dernekler Yönetmeliği. <https://www.siviltoplum.gov.tr/dernek-ic-denetim-raporu> (Erişim tarihi: 22.04.2025)

