

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

SİYASETİN FİNANSMANI
VE SİYASİ PARTİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Pınar OKAN

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Beyhan MARŞAP

Ankara – 2007

ONAY

Pınar OKAN tarafından hazırlanan “Siyasetin Finansmanı ve Siyasi Partilerde Finansal Raporlama” başlıklı bu çalışma 06/08/2007 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oy birliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Anabilim, Muhasebe-Finansman Bilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

İmza

.....
Doç. Dr. Beyhan MARŞAP (Danışman)

İmza

.....
Doç. Dr. Yıldız AKBULUT

İmza

.....
Doç. Dr. İbrahim YÜNGÜL

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasında, siyasi partilerin hangi kaynaklardan gelir elde ettikleri ve söz konusu gelirleri nerelerde kullandıkları araştırılmıştır. Ayrıca siyasetteki şeffaflığın artırılabilmesi amacıyla partilerin ne tür finansal raporlar hazırlamaları gerektiği vurgulanmıştır. Çeşitli ülkelerdeki durum incelenmiş ve Türkiye için önerilerde bulunulmuştur.

Tez çalışması boyunca bana yol gösteren ve ortaya atılan kavramların değerlendirilmesinde büyük katkıları bulunan tez danışman hocam sayın Doç. Dr. Beyhan MARŞAP'A; çalışma süresince bana her türlü desteği veren sayın Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA, Prof. Dr. Nevzat AYPEK ve Doç. Dr. Ganite KURT'a sonsuz teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Ayrıca, tez çalışması süresince beni sürekli destekleyen ve yüreklendiren aileme ve tezi yazarken fikirlerinden yararlandığım Arş. Gör. Soner GÖKTEN'e teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

SAYFA

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
KISALTMALAR.....	vi
TABLolar DİZİNİ.....	viii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	ix
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SİYASETİN FİNANSMANI

1. SİYASETİN FİNANSMANI KAVRAMI.....	3
1.1. Seçim Kampanyasının Finansmanı.....	7
1.1.1. Seçim Harcamaları ve Diğer Giderler.....	8
1.1.2. Siyasi Partilerin Gelirleri.....	10
1.2. Siyasetin Finansmanı Açısından Kaynakların Sınıflandırılması.....	11
1.2.1. Doğrudan ve Dolaylı Fonlama.....	12
1.2.2. Devlet Yardımları ve Kişi/Kuruluş Katkıları.....	13
1.2.3. Yumuşak Para ve Sert Para	17
2. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE SİYASİ PARTİ FİNANSMANI.....	19
2.1. İngiltere’de Siyasi Parti Finansmanı.....	19
2.1.1. İngiltere’deki Siyasi Parti Finansmanının Gelişimi.....	19
2.1.2. Bağışlar.....	26
2.1.3. Borçlar.....	27
2.1.4. Raporlama.....	28
2.2. ABD’de Siyasi Parti Finansmanı.....	29
2.2.1. ABD’deki Siyasi Parti Finansmanının Gelişimi.....	29

2.2.2. Bağışlar.....	34
2.2.3. Raporlama.....	36
2.2.4. Denetim.....	37
2.3. Fransa’da Siyasi Parti Finansmanı.....	37
2.3.1. Fransa’da Siyasi Parti Finansmanının Gelişimi.....	38
2.3.2. Mali Vekil Atama.....	40
2.3.3. Gelirler.....	42
2.3.4. Raporlama.....	45
2.3.5. Denetim.....	45
2.4. Türkiye’de Siyasi Parti Finansmanı.....	46
2.4.1. Türkiye’de Siyasi Parti Finansmanının Gelişimi.....	46
2.4.2. Gelirler.....	48
2.4.3. Raporlama.....	55
2.4.4. Denetim.....	56

İKİNCİ BÖLÜM

KAR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE FİNANSAL RAPORLAMA

1. KAR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE MUHASEBE.....	58
1.1. Kar Amacı Gütmeyen Örgütlerde Mali Yönetim.....	59
1.2. Muhasebeleştirme Esası.....	61
1.2.1. Nakit Esası.....	62
1.2.2. Tahakkuk Esası.....	63
1.2.3. Nakit Esası ile Tahakkuk Esasının Birlikte Uygulanması.....	64
1.2.3.1. Uyarlanmış Nakit Esası.....	64
1.2.3.2. Uyarlanmış Tahakkuk Esası.....	65
2. KAR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE TEMEL FİNANSAL TABLOLAR.....	66
2.1. Finansal Durum Tablosu	67
2.1.1. Varlıklar.....	73

2.1.2. Yabancı Kaynaklar.....	77
2.1.3. Öz Kaynaklar.....	80
2.2. Gelir-Gider Tablosu (Faaliyet Tablosu).....	83
2.2.1. Gelirler.....	84
2.2.2. Giderler.....	85
2.2.3. Kazanç, Kayıp ve Yeniden Sınıflandırma.....	87
2.2.4. Gelir-Gider Tablosu Çeşitleri.....	88
2.3. Nakit Akım Tablosu.....	94
3. KAR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERE YAPILAN KATKILARIN ÖZELLİKLERİ.....	100
3.1. Katkıların Kaydedilme Zamanı.....	100
3.2. Raporlamada Konulan Kısıtlamaların Bağışlar Üzerindeki Etkilerinin Göz Önünde Bulundurulması.....	103
3.3. Katkı Sağlayanlar Tarafından Verilen Hizmetlerin Muhasebeleştirilmesi.....	104
3.4. Nakit Olmayan Diğer Katkıların Muhasebeleştirilmesi.....	105
3.5. Kar Amacı Gütmeyen Bir Örgütten Diğerine Geçirilen Katkıların Durumu.....	106
4. TÜRKİYE'DE KAR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERE İLİŞKİN MEVCUT FİNANSAL RAPORLAMA.....	107

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DEKİ SİYASİ PARTİLER İÇİN ÖNERİLEN FİNANSAL RAPORLAMA

1. TÜRKİYE'DEKİ MEVCUT DURUM VE ÖNERİLER.....	115
2. SİYASİ PARTİLER İÇİN ÖNERİLEN FİNANSAL TABLOLAR.....	124
2.1. Finansal Durum Tablosu.....	124
2.2. Gelir-Gider Tablosu.....	130
2.3. Nakit Akım Tablosu.....	134
SONUÇ.....	137
KAYNAKÇA.....	138
ÖZET.....	143
ABSTRACT.....	144

KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
AKP	:Adalet ve Kalkınma Partisi
ANAP	:Anavatan Partisi
APB	:Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Principles Board)
AR-GE	:Araştırma-Geliştirme
CHP	:Cumhuriyet Halk Partisi
DSP	:Demokratik Sol Parti
DYP	:Doğru Yol Partisi
FAS	:Finansal Muhasebe Standartları (Financial Accounting Standards)
FASB	:Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)
FEC	:Federal Seçim Komisyonu (Federal Election Commission)
FECA	:Federal Seçim Komisyonu Kanunu (Federal Election Commission Act)
FİFO	:İlk Giren – İlk Çıkar (First In – First Out)
GAAP	:Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles)
KAGÖR	:Kar Amacı Gütmeyen Örgüt
LİFO	:Son Giren – İlk Çıkar (Last In – First Out)
Ltd.	:Limited
Md.	:Madde
MHP	:Milliyetçi Hareket Partisi
PAC	:Siyasi Eylem Komitesi (Political Activity Committee)
s.	: Sayfa
SFAS	:Finansal Muhasebe Standartları Raporu (Statements of Financial Accounting Standards)
SP	: Saadet Partisi
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
Şti.	: Şirketi

T.B.M.M.	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
UK	: United Kingdom
US	: United States
v.b.	: ve benzeri
VGM	: Vakıflar Genel Müdürlüğü
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YSK	: Yüksek Seçim Kurulu
YTL	: Yeni Türk Lirası
\$	: Amerikan Doları
£	: İngiliz Poundu

TABLolar DİZİNİ

- Tablo 1. Ülkelerin Siyasi Partilerle İlgili Çıkardıkları Kanunlarının Tarihleri
- Tablo 2. Ülkeler İtibariyle Siyasi Partilere Yapılan Devlet Yardımları
- Tablo 3. Üç Aylık Dönemler ve Son Teslim Tarihleri
- Tablo 4. ABD'deki Bağış Limitleri
- Tablo 5. Kısıtlanmış Öz Kaynaklar
- Tablo 6. Faaliyet İşlemleri
- Tablo 7. Yatırım İşlemleri
- Tablo 8. Finansman İşlemleri
- Tablo 9. İki Hesap Planı Arasındaki Farklar

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. Doğrudan ve Dolaylı Fonlama Ayrımı

Şekil 2. Devlet Yardımı ve Kişi/Kuruluş Katkısı

Şekil 3. Öz Kaynaklar

GİRİŞ

Üyelik türleri, örgüt yapıları, fon elde etme durumları ve yaptıkları faaliyetler bakımından birbirlerinden farklılaşan siyasi partiler, kişisel isteklerin veya halka ait düşüncelerin dışı vurumunu sağlayan birer araç görevindedirler. Gelişmiş ya da gelişmekte olan bir ülkede, uygulanan rejim ne olursa olsun tüm siyasi partilerin karşı karşıya oldukları ortak bir sorun mevcuttur. Söz konusu sorun, aktiviteleri gerçekleştirmek için gerekli olan finansal kaynakların nasıl bulunacağıdır.

Paranın, siyasi partilere fon sağlamadaki rolü çok tartışılan bir konudur. Pek çok ülke siyasi partilerin finansmanı konusunda çok sayıda skandalla karşı karşıya kalmış; bu nedenle de tüm dünyada siyasetin finansmanı konusunda reformlar gerçekleştirilmiştir. Demokratik sisteme olan güvenin artırılmasının en önemli yolu siyasetin finansmanının bir düzene sokulması ve seçim kampanyalarındaki giderlerin denetlenmesidir. Adaylara yapılacak doğrudan fonlama yerine dolaylı fonlamanın söz konusu olması ve yumuşak paranın ortadan kaldırılıp yerine sert paranın geçmesi siyasetteki yolsuzluğun ortadan kalkmasında büyük önem taşımaktadır. Bu sayede seçime katılan adaylar arasında bir nevi eşitlik de sağlanmış olacaktır.

Siyasetteki yozlaşmanın önlenmesi için şeffaflığın sağlanması gereklidir. Bu nedenle birer kar amacı gütmeyen örgüt olan siyasi partilerin hazırladıkları mali raporların önemi daha da artmaktadır. Partilerin finansman kaynaklarıyla ilgili bilgilerin detaylı ve doğru bir şekilde raporlanması gereklidir. Türkiye'deki siyasi partilerin mevcut durumda hazırladıkları mali tablolar yetersiz kalmaktadır. Partilerin yapıları gereği kar elde etmek gibi bir durumları bulunmadığından, ticari işletmelerin hazırladıkları finansal tablolardan farklı bir sistemi benimseyip raporlama yapmalarında yarar vardır.

Tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel olarak siyasetin finansmanı kavramı açıklanmış ve İngiltere, Amerika, Fransa ve Türkiye'deki mevcut siyasi sistem hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümde, kar amacı gütmeyen örgütlerin dünyada hangi standartlara göre ve ne şekilde finansal raporlama yaptıkları incelenmiştir. Son bölüm olan üçüncü bölümde ise, Türkiye'deki siyasi partiler için mali raporlama sistemi hakkında öneride bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

SIYASETİN FİNANSMANI

1. SIYASETİN FİNANSMANI KAVRAMI

Demokrasinin merkezi olarak kabul edilen siyasi partiler arasındaki rekabet, demokratikleşme sürecinde önemli bir yere sahiptir. Siyasi rekabetin gerçekleşmesinde paranın kilit rolü olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Dolayısıyla siyasetin finansmanının şeffaf bir şekilde gerçekleştirilmesi konusu önem taşımaktadır. Partiler, söz konusu rekabette başarılı olabilmek amacıyla çeşitli propagandalar yapmaktadırlar. Tüm bu faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için sermayeye ihtiyaç vardır. Çoğu zaman partilerin yasal yollardan elde ettikleri finansman kaynakları yeterli olamadığından, partiler yasalar tarafından uygun görülen kaynaklar dışındaki yollara başvurarak da gelir elde edebilmektedirler. Nasıl ki ticari işletmelerin amacı kar maksimizasyonu ise, siyasi partilerin amacının da çıkar maksimizasyonu olduğunu unutmamak gerekir. Çıkar maksimizasyonu, siyasette yozlaşmanın ortaya çıkmasının sebepleri arasında gösterilebilir. Söz konusu yozlaşmanın ortadan kalkması için siyasetin finansmanında şeffaflığın sağlanması gerekmektedir. Paranın ve çıkarın siyaseti yozlaştırmaması ve seçimlere katılan adaylar arasında eşitlik sağlanması demokratik ülkeler için zaruridir.

Demokrasinin vazgeçilmez bir parçası olan siyasi partileri; Siyasi Partiler Kanunu'nun 3. maddesinde vurgulandığı gibi; Anayasa ve kanunlara uygun olarak; milletvekili ve mahalli idareler seçimleri yoluyla, tüzük ve programlarında belirlenen görüşleri doğrultusunda çalışmaları ve açık propagandaları ile milli iradenin oluşmasını sağlayarak demokratik bir devlet ve toplum düzeni içinde ülkenin çağdaş medeniyet seviyesine ulaşması amacını güden ve ülke çapında faaliyet göstermek üzere teşkilatlanmış tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar olarak tanımlamak mümkündür. Parti kurmak, onu

çalıştırmak, seçimlerde aday gösterebilmek ve çeşitli faaliyetlerde bulunup, yapılması gereken görevleri yerine getirebilmek için paraya ihtiyaç vardır. Bu nedenle siyasi partilerin ve adayların seçim harcamalarının olağanüstü boyutlara ulaştığını söylemek mümkündür.

Dünyadaki bütün partiler, yerel ve genel seçim kampanyalarının yürütülmesi, parti etkinlikleri için gayrimenkul satın alınması veya kiralanması, parti çalışmalarında görevlendirilecek iş gücü istihdamının yapılması ile parti politikalarının topluma duyurulması ile geliştirilmesi amacıyla yapılan yayınlar ve araştırma giderlerini karşılamak üzere devletten ve gerçek kişilerden farklı şekillerde finansman yardımı almaktadırlar (Öztürk, 2006:73). Seçim propagandaları için gerekli olan bu finansman kaynaklarını sağlayamayan partiler ve adaylar ise çoğu zaman seçimlerde başarılı olamamaktadırlar.

Pek çok ülke bu finansman kaynaklarının neler olabileceğini, çeşitli düzenlemelerle belirlemişlerdir. Bununla birlikte düzenlemelerde yer almamasına karşın yasal olmadığı halde finansman amacıyla başvuru kaynaklar da söz konusu olabilmektedir. Sistemin kayıtdışı işlemesinin ve mali raporlamada şeffaflığın sağlanamamasının da en büyük nedeni bu tür fonlardır. Bu finansman kaynaklarının sisteme dahil edilişi ile kayıtdışılığın önlenilebileceği düşünülmektedir (Lesperance, 2001:19).

Politikacılar, iktidara gelebilmek ya da bir sonraki seçimlerde de iktidarda kalabilmek amacıyla kendilerine finansman kaynağı sağlayarak uzun vadede çıkar elde etme amacıyla olan kişi ya da kuruluşların sermayelerinden yararlanabilirler. Bu kaynakların elde edilme şekli ve hizmet olarak seçimler sonrası bağış yapanlara geri dönüşü, siyasete ve demokrasiye olan güveni azaltacaktır. Bu da siyasette yozlaşmanın söz konusu olduğunun en önemli göstergesidir.

Günümüzde en yaygın olarak bilinen yozlaşma türleri; rüşvet, zimmet, siyasal kayırmacılık (patronaj), adam kayırmacılık [nepotizm (akraba) ve kronizm (eş, dost, hemşeri)], hizmet kayırmacılığı ve oy satın alma (logrolling), lobicilik, rant kollama, kamu sırlarını sızdırma ve vurgunculuk, gönül yapma (suvasyon) ve politik dalavere biçimlerinde gündeme gelmektedir (Aktan, 1999:30).

Tüm bu yozlaşma türlerinin temelinde, mali raporlara yansıtılmayan finansman kalemlerinin etkisi söz konusu olabilmektedir. Örneğin, desteklediği adaya sponsor olan işadamlarının seçim sırasında verdikleri katkılar siyasi partilerin mali raporlarında gösterilemez ise işadamı ile aday arasındaki ilişki kamuoyu tarafından bilinemeyecektir. Bu durumda aday, milletvekili olduktan sonra işadamına borçlu olduğundan onun ekonomik menfaatlerini sağlamak adına usulsüzlüklere başvurabilir. Buna karşın, işadamlarının sağladığı katkı mali raporlarda gözükürse işadamına sağlanacak menfaatlerin önüne geçilebilir. Buna göre kullanım amacını belirlemek suretiyle işadamı partiye katkı sağlayacak, bu katkı partinin mali raporlarında şeffaf olarak gözükecek ve işadamı bu katkı paralelinde usulsüz yollara dayalı menfaat elde etmeyi beklemeyecektir. Zira, işadamlarının sağladığı katkı kamuoyu tarafından bilineceğinden kendisine yönelik bir kayırma girişimine kamuoyunun duyarlı olduğu ülkelerde hemen tepki gelecektir. Kısacası mali raporlamada şeffaflık yozlaşmayı önleyecek ve demokrasinin güçlenmesini sağlayacak en önemli noktadır.

Pek çok ülke; siyasal partiler ve seçimlere katılan adaylar arasında eşitlik sağlanması, paranın ve çıkarın siyaseti yozlaştırmaması, demokrasi açısından olduğu kadar siyasal ve toplumsal ahlak yönlerinden de son derece zararlı olan harcama yarışının olanaklar ölçüsünde denetlenmesi için yasalar çıkarmış, siyasal partilerin gelir ve giderleriyle, seçim kampanyasına katılan adayların gelir ve giderlerine sınırlamalar getirmişler, denetleme

mekanizmaları kurmuşlar, yasaya uymayanlar için yaptırımlar öngörmüşlerdir (Tacar, 1997:3). Bu amaçla yasa çıkaran ülkelerden bazıları ve yasa tarihleri aşağıdaki gibidir. Tablo 1’de belirtilmiş olan pek çok ülke, söz konusu tarihlerden önce de siyasete bir düzen getirebilmek amacıyla yasa çıkarmıştır. Fakat aşağıdaki tarihler, ülkelerin mevcut kanunlarını düzene sokarak ve geliştirerek oluşturmuş oldukları ve yürürlükte bulunan yasaların çıkarıldığı tarihlerdir.

Tablo 1. Ülkelerin Siyasi Partilerle İlgili Çıkardıkları Kanunlarının Tarihleri

İsveç	1966
Danimarka	1966
Almanya	1967
Finlandiya	1969
İngiltere	1970
İtalya	1974
Amerika	1974
Avusturya	1975
Portekiz	1976
Türkiye	1983
Yunanistan	1984
Belçika	1985
İspanya	1985
Fransa	1988

Kaynak: Pulat Tacar, Siyasetin Finansmanı, Doruk Yayıncılık, Ankara, 1997, s.3.

Çalışmada, seçim kampanyasında yapılan harcamalara ilişkin finansman boyutunun ayrıca incelenmesi gerekli görülmüştür. Bunun temel nedeni, siyasi partilerin toplam gelir ve giderlerinde yüksek hacimli değişimlerin seçim dönemlerinde yaşanıyor olmasıdır. Finansman ve raporlamada ortaya çıkan yolsuzlukların büyük kısmının seçim dönemlerindeki faaliyetlerin şeffaf bir şekilde kaydedilmemesinden kaynaklandığını söylemek mümkündür. Kısacası siyasetin finansmanında yaşanan yolsuzluklar seçim dönemlerinde su yüzüne çıkmaktadır (Burnell ve Ware, 1998:3).

1.1. Seçim Kampanyasının Finansmanı

Siyasetin finansmanı kavramı, hem siyasal etkinliklerde bulunmak üzere siyasi partilere ve adaylara sağlanan bağış gibi parasal destekleri, hem de kaynağı ile birlikte bu etkinliklerde yapılan giderlerin amaç ve araçlarını ve bunların şeklini kapsamaktadır (Öztürk, 2006:82).

Seçim kampanyalarının finansmanındaki yolsuzluk incelendiğinde bunun üç şekilde gerçekleştiği söylenebilir. Bunlar:

- i. Seçim kampanyalarında gerekli olan kaynakların, katkıda bulunanlar tarafından sağlanması ve sonradan seçimlerin kazanılması ile katkıda bulunanların istekleri doğrultusunda çeşitli faaliyetlerde bulunulması,
- ii. Seçimlerde başarılı olabilmek amacıyla, siyasi partiler tarafından devlet kaynaklarının (finansal, telekomünikasyon ve insan kaynakları gibi) suistimal edilmesi,
- iii. Rüşvet ve adam kayırma şeklinde gerçekleşmesidir.

Siyasi partilerin gelir kaynaklarını şeffaf bir şekilde kamuoyuna açıklamaları, mevcut yasa ve uygulamalardaki noksanlıklara çözümler bulunması, devlet yardımlarının hakça dağıtılması, seçim harcamalarına sınır

getirilmesi ve en önemlisi, etkin bir denetimin sağlanması ile siyasi yolsuzluklar önlenabilir. Bu sayede siyasi partilere olan güven de artacaktır.

Seçim kampanyaları sırasında siyasi partiler tarafından elde edilen ve harcanan kaynaklar “seçim kampanyası finansmanı”nın içeriğini oluşturur. Bu konuda hem siyasi partiler tarafından kaynak elde edilerek sağlanan gelirler hem de partiler tarafından mevcut kaynaklar tüketilerek yapılan harcamaların üzerinde durmakta fayda vardır. Bir siyasi partinin gelirleri ve giderleri incelenerek, hem seçim kampanyası finansmanı hem de yolsuzluk yapılıp yapılmadığı hakkında bilgi sahibi olunabilir.

1.1.1. Seçim Harcamaları ve Diğer Giderler

Seçim harcamalarını; seçimlerde siyasi partiyi başarılı bir duruma getirebilmek ya da diğer partilerin seçimlerde başarılı olma ihtimalini azaltmak amacıyla siyasi partiler tarafından yapılan harcamaların tümü şeklinde tanımlamak mümkündür (Reed, 2005:40). Genel olarak seçim kampanyası harcamaları aşağıda belirtilen şekilde sınıflandırılabilir:

- i. *Reklam ve propoganda giderleri:* Televizyon, radyo, gazete ve dergilerde yapılan siyasi reklamlar ile afişler ve posterler için yapılan harcamalar reklam giderlerini oluşturmaktadır. Logo, rozet, poster, şapka, gömlek gibi promosyon ürünleri için yapılan harcamalar ise propoganda giderlerini oluşturur. Pek çok ülkede partilerin seçim harcamalarındaki reklam ve propoganda giderlerinin, payı önemli bir tutara ulaşabilmektedir.
- ii. *Faaliyet ve yönetim giderleri:* Seçim için kullanılacak ofis alanlarının kira bedelleri, su, elektrik giderleri, telefon, faks, internet gibi haberleşme giderleri, kırtasiye malzemesi, mobilya, bilgisayar gibi ofis donanımları için yapılan harcamalar ile çalışanların maaşları faaliyet ve yönetim giderlerini oluşturmaktadır.

- iii. *Anket ve pazar araştırması giderleri:* Partiler için seçmenlerin düşüncelerini öğrenmek büyük önem taşır. Bu nedenle de yapılan anketlerin ve pazar araştırmalarının seçim harcamalarında önemli bir yeri bulunmaktadır.
- iv. *Miting düzenlemek ve seçmenlerle direkt temas sağlanması amacıyla yapılan giderler:* Medya gücünün yetersiz olması ya da televizyon ve radyolarda siyasi reklam yapılmasının yasaklanmış veya sınırlandırılmış olması gibi durumlarda mitingler düzenlemek ya da seçmenlerle direkt temasa geçmek faydalı olabilmektedir. Bu yöntem genelde az gelişmiş ülkelerde uygulanıyor olsa da, gelişmiş pek çok ülkede de bu tür faaliyetlere rastlamak mümkündür. Bunun temel nedeni, partilerin ve adayların halkla iç içe olduklarını gösterme çabalarıdır. Bu amaçla konserler, gösteriler dahi hazırlanmaktadır.
- v. *Ekonomik değeri olan varlıkların ve hizmetlerin seçmenlere dağıtılması sonucu oluşan giderler:* Seçim kampanyaları sırasında siyasi partiler, seçmenlerin desteğini toplayarak oy potansiyellerini arttırabilmek amacıyla belli kişilere ücretsiz olarak çeşitli ürünler vermekte ve hizmet sağlamaktadır. Bunlara örnek olarak, maddi durumları iyi olmayan insanların yaşadığı semtlere gidilerek yapılan yiyecek yardımları gösterilebilir. Bu çeşit faaliyetler, promosyon amacıyla şapka, kalem ya da rozet dağıtımı ile karıştırılmamalıdır.

Kampanyalar için yapılan giderlerin gerçek tutarlarını bilmek olanaklı değildir. Zira harcamalara sınırlama getiren ülkelerde gerçek rakamların açıklanması, kanuna karşı hile yapıldığının kabulü anlamına gelecektir. Bu nedenle partiler ve adaylar gelir ve giderlerini hep az gösterirler (Tacar, 1997:8). Partilere yapılan bağışların ancak bir kısmı parti muhasibi tarafından kaydedilir.

Hem giderleri hem de gelirleri inceleme, siyasi partilerin finansmanı hakkında bilgi vereceğinden yolsuzluğun önlenmesine yardımcı olabilecektir. Bu nedenle giderlerin ve gelirlerin etkili bir şekilde incelenmesi önem taşır.

İncelenen seçim kampanyası harcamalarının yolsuzluğun ortaya çıkmasını sağlayıp, yolsuzluğu çeşitli şekillerde azaltılabileceğini söylemek mümkündür. Örneğin; siyasi partinin gelir ve giderleri karşılaştırılarak yolsuzluk olup olmadığı ortaya çıkarılabilir. Eğer yapılmış olan harcamalar, gelirleri geçiyorsa partinin gelirlerini doğru bir şekilde açıklamadığı iddia edebilir. Ayrıca yapılan harcamalar incelenerek, üçüncü kişilerin parti adına yaptıkları ve kayıtlara geçmemiş olan gizli bağışlar da ortaya çıkarılabilir.

1.1.2. Siyasi Partilerin Gelirleri

Siyasi partilerin elde ettikleri pek çok farklı türde kaynak, seçim kampanyası geliri olarak nitelendirilmektedir. Bu kaynaklar ülkeden ülkeye farklılık gösterir. Örneğin, bir ülkede siyasi partilerin borçlanma yoluna gitmesi yasaklanmışken; başka bir ülkede ise ticari faaliyetlerde bulunmasına izin verilmektedir. Ülkeden ülkeye değişen bu gelir kaynaklarının detayına girmeden, genel olarak siyasi partilerin gelirlerini aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür:

- i. Bağışlar (katkılar),
- ii. Alınan borçlar,
- iii. Üyelik ücretleri ve aidatları,
- iv. Parti tarafından organize edilen faaliyetler sonucunda elde edilen gelirler,
- v. Yapılan ticari faaliyetler sonucunda elde edilen gelirler,
- vi. Partilerin ellerinde bulunan varlıklarını işletmeleri sonucunda elde ettikleri gelirler ve
- vii. Devlet yardımları.

Yukarıda belirtilen gelir kaynaklarından üyelik ücretleri ve aidatlar, parti tarafından organize edilen faaliyetler sonucunda elde edilen gelirler ve partilerin ellerinde bulunan varlıklarını işletmeleri veya ticari faaliyette bulunmaları sonucunda elde ettikleri gelirler iç finansman kaynaklarıdır.

Partiye yapılan bağışları, devlet yardımlarını ve üçüncü kişilerden elde edilen borçları ise dış finansman kaynakları olarak nitelendirmek mümkündür.

Gelirleri incelemek her hangi bir yolsuzluk yapıp yapılmadığını ortaya koyacaktır. Gelirleri incelemenin iki yolu mevcuttur. Bunlardan ilki; siyasi partilerin şeffaf davranarak gelirlerini doğru bir şekilde beyan edip etmediklerini kontrol etmek için bunlara katkıda bulunanların yapmış oldukları kayıtları incelemektir. Bu açıdan, siyasi partilerin kendilerine katkıda bulunanları açıklama zorunluluğunun bulunması çok büyük bir önem taşımaktadır. Bu sayede, katkıda bulunanların gerçekte var olup olmadıkları da incelenmiş olur. Böyle bir araştırmanın yapılmasının temel nedeni, siyasi partilerin yasal olmayan şekillerde elde ettikleri bağışları, gerçek olmayan kişi veya kuruluşlardan sağlanmış gibi göstererek yolsuzluğa başvuruyor olmalarıdır.

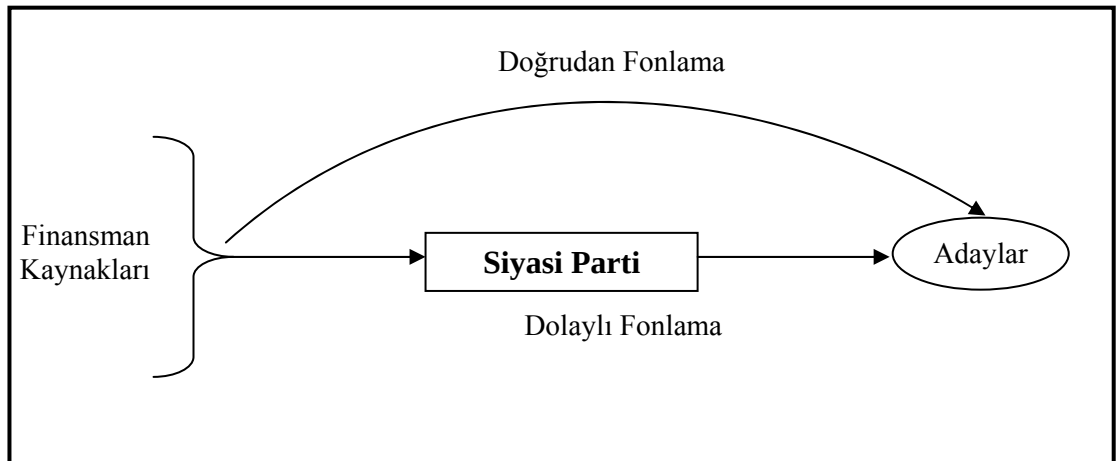
Gelirleri incelemenin ikinci yolu ise; seçilen siyasi partinin almış olduğu politik kararları delil olarak kullanmaktır. Bu sayede partinin aldığı kararlarda kendisine katkıda bulunanların amaçlarını gözetip gözetmediği ortaya çıkarılabilir. Bunun sağlanabilmesi için katkıda bulunanların kimler olduğunun ve bunların nelerden ve ne şekilde fayda sağladıklarının biliniyor olması gerekmektedir. Gelirleri incelemenin bu yolunda, gerekli bilgilerin toplanabilmesi için mülakat yoluna başvurulabilir.

1.2. Siyasetin Finansmanı Açısından Kaynakların Sınıflandırılması

Siyasi partiler, kendilerine doğrudan fonlama sağlayabilecekleri gibi dolaylı fonlama yoluyla da kaynak elde edebilmektedirler. Elde ettikleri söz konusu kaynakları devletten ya da özel kişi veya kuruluşlardan sağlarlar. Bu fonlar yumuşak para şeklinde olabileceği gibi sert para şeklinde de olabilmektedir.

1.2.1. Doğrudan ve Dolaylı Fonlama

Siyasetin finansmanı özellikle seçim kampanyası dönemlerinde önemini artıran bir kavramdır. Siyasetin finansmanını dolaylı ve doğrudan fonlama olmak üzere iki farklı şekilde sağlamak mümkündür. Dolaylı fonlama siyasi partilere yapılan katkı fonlarının parti üzerinden adaylara aktarılmasını ifade ederken, doğrudan fonlama adaylara direkt olarak aktarılan fonları ifade etmektedir. Bu açıdan finansman kaynakları da dolaylı finansman kaynağı ve doğrudan finansman kaynağı şeklinde ayrılabilir.



Şekil 1. Doğrudan ve Dolaylı Fonlama Ayrımı

Şekil 1’den de görülebileceği gibi, dolaylı fonlamada adaylara aktarılan para resmi olarak siyasi parti kayıtlarına girmekte ve parti merkezli dağıtıma tabi tutulmaktadır. Buna karşın doğrudan fonlamada, direkt olarak fonlayan ile aday arasında bir ilişki söz konusudur. Diğer taraftan Amerika Birleşik Devletleri tarafından hukuksal olarak geliştirilmiş olan ve *yumuşak para* (soft money) ve *sert para* (hard money) olarak ifade edilen kuramlar da uluslararası literatürde yer bulmuştur (Wikipedia, Campaign Finance in US, Erişim: 24.12.2006). Yumuşak para doğrudan aktarılan fonları ifade ederken, sert para dolaylı olarak aktarılan fonları ifade etmektedir.

Sert para, yasalar çerçevesinde kayıtlara yansıyan ve şeffaflığı yüksek olan fonlardır. Dolaylı fonlama sistemi bu bağlamda şeffaflığı sağlamaktadır. Buna karşın yumuşak para net olarak kayıtlara alınamamaktadır. Zira doğrudan fonlama tamamen katkı sağlayan ile katkı alan arasındaki ilişkiye dayanır. Siyasetin finansmanında söz konusu olabilecek usulsüzlüklerin yumuşak paranın varlığına bağlı olduğunu söylemek yanlış olmaz. Bu sebeple de çoğu ülke yumuşak parayı yasaklamıştır. Ancak, yumuşak paranın varlığı yok edilemediğinden siyasetin finansmanında yasal olmayan yollardan kaynak elde edilmesinin önüne geçilemediği söylenebilir. Yumuşak paranın kontrolü için, her kişi ve kuruluşun bankada bulunan fonlarının transferine ilişkin detaylı inceleme gerçekleştirilmesi gereklidir. Fakat maliyet ve zaman kısıtları açısından bu inceleme mümkün olmayabilir.

1.2.2. Devlet Yardımları ve Kişi/Kuruluş Katkıları

İlk olarak 1959 yılında Almanya’da yapılan Hazine yardımlarının, (Williams, 2000:17) siyasi partiler için çeşitli avantajları bulunduğu gibi dezavantajları da söz konusudur. Demokrasinin tam olarak işlemediği ülkelerde devlet yardımlarının büyük önem taşıdığını söylemek mümkündür.

Devlet yardımlarının avantajları arasında ilk olarak, yapılan bu yardımlar sayesinde siyasette fırsat eşitliği ve adalet sağlandığı söylenebilir. Çünkü, partilere yapılan devlet yardımı oy oranı gibi objektifliği sorgulanamayacak bir kriter temelinde gerçekleştirilmektedir. Bir başka deyişle, devlet yardımı halkın istediği şekilde gerçekleşir. Zaten, iktidar kelimesi finansman boyutunda değerlendirildiğinde, halk tarafından ülke kaynaklarının yönetim yetkisinin devri anlamına gelmektedir.

Devlet yardımlarının dezavantajları genelde yardımların doğrudan merkeze yapıldığı durumlarda söz konusudur. Bu bağlamda teşkilatlara kullanılacak miktarlar merkez kararına bırakılmıştır. Bu durum parti merkezlerinin yüksek oy aldıkları bölgelerdeki teşkilatlarına, daha fazla fon

transferi yapmalarına neden olabilir. Beraberinde fon transferinden fazla pay alan teşkilatlarda herhangi bir mali sıkıntı yaşanmadığından usulsüzlük ile karşılaşılmazken, diğer teşkilatlar meclise girmenin veya iktidar olmanın avantajlarını usulsüz olarak kullanarak kendilerine fon temin etme yoluna gidebilmektedirler.

Siyasi partiler açısından önemli bir yere sahip olan bir diğer finansman kaynağı ise kişi ya da kuruluşlar tarafından yapılan katkılardır. Söz konusu katkılardan bir kısmı mali raporlamaya yansıtılmayarak sponsorluk adı altında fon transferleri şeklinde de yapılabilmektedir. Fon transferini yapan kişi veya kuruluş, katkı sağladığı partiden menfaatlerini korumasını isteyebilmekte bu da siyasetin yozlaşmasına neden olabilmektedir. Bu gibi durumların önlenmesi amacıyla kişi veya kuruluşların partilere katkı sağlamalarına katı kısıtlamaların getirilmiş olması durumunda, devlet yardımları partilerin neredeyse tek geçim kaynağı haline gelmektedir. Bu nedenle, siyasetin finansmanında iki uç noktayı oluşturan devlet yardımı ile kişi/kuruluş katkılarının arasında, ideal bir noktanın seçilmesi daha olumlu sonuçlar verebilecektir. Bu sayede siyasi partiler hem devlet yardımlarını hem de kişi ve kuruluş katkılarını kullanabileceklerdir.



Şekil 2. Devlet Yardımı ve Kişi/Kuruluş Katkısı

Devlet yardımı, mali raporlamada tamamen şeffaf olarak gösterilmesi sağlanabilen tek unsurdur. Ancak devlet yardımının toplam finansmandaki oranının artması demokrasi açısından o denli kötüdür. Çünkü siyasi partileri

fikirleri yaşatır ve o fikirlerin doğruluğuna halk karar verir. O halde partiyi finansal olarak desteklemesi gereken de halktır. Ayrıca devlet yardımları da tek başlarına yeterli olamamaktadır.

Kişi ve kuruluş katkıları demokrasi için olması gerekendir. Burada ise sorun bu katkıların şeffaf bir şekilde mali raporlamada gösterilmesinde yaşanılmaktadır. Şayet bu katkılar, mali raporlarda gösterilebilir ve denetlenebilirse, en demokratik siyasi parti finanslama şekli olacaktır. Katkıların şeffaf olarak denetlenemediği ve mali raporlara yansıtılmadığı durumlarda, partilerin siyasi kimlikleri doğrultusunda kendilerine yasal olmayan fon akışları yarattıklarını söylemek mümkündür.

Siyasi partiler açısından yadsınamayacak bir önem taşıyan devlet yardımlarından ne şekilde ve kimler tarafından yararlanıldığı çeşitli ülkeler itibarıyla aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 2. Ülkeler İtibariyle Siyasi Partilere Yapılan Devlet Yardımları

Ülke	Partilere Devlet Yardımı	Seçimlerde Devlet Desteği	
		YARARLANAN	ÖLÇÜT
Almanya	Oy yüzdesi	Partiler	Oy yüzdesi
Avusturya	Oy yüzdesi ve sandalye sayısı	Partiler	Oy yüzdesi
Danimarka	Temsilci sayısı ve oy yüzdesi	Partiler ve adaylar	Oy sayısı
Finlandiya	Sandalye sayısı	Partiler	Sandalye sayısı
Fransa	1/2 eşit, 1/2 sandalye sayısı	Adaylar	Eşit olarak
İngiltere	Sandalye ve oy sayısı	-	-
İrlanda	Oy yüzdesi	Adaylar	Oy yüzdesi
İspanya	1/3 temsilci sayısı ve 2/3 oy yüzdesi	Partiler	Temsilci sayısı ve oy yüzdesi
İsveç	1/4 tüm partilere oy yüzdesine göre ve 3/4 sandalye sayısı	-	-
İtalya	Yüzde 2 eşit, yüzde 75 sandalye sayısı ve yüzde 23 oy yüzdesi	Partiler	1/5 eşit ve 4/5 sandalye sayısı
Portekiz	Oy sayısı	Partiler	Oy sayısı
Türkiye	Oy yüzdesi	Partiler	Oy yüzdesi
Yunanistan	1/10 eşit kalanı oy yüzdesi	Partiler	1/10 eşit kalanı oy yüzdesi

Kaynak: Ömer Faruk Gençkaya, Siyasetin Finansmanı, Sınırlamalar ve Denetim: Karşılaştırmalı Uygulamalar, Panorama Dergisi, Sayı 11, Nisan 2005.

Bu çalışmada siyasi parti finansmanına bu denli değinilmesinin nedeni, mali raporlamada şeffaflık sağlanabilmesinde, finansman boyutlarının değerlendirilmesidir. Devlet yardımları şeffaf olarak mali raporlamada yer alırken, diğer katkı kalemlerinde bu durumun sağlandığını söylemek zordur. Siyasetin finansmanında devlet yardımı ile diğer katkıların toplam finansman miktarı içerisindeki oranlarının belirlenmesi, mali raporlamada şeffaflığı ve paralelinde demokrasinin gelişimini etkileyen önemli konulardandır.

1.2.3. Yumuşak Para ve Sert Para

Devlet yardımları ve yasalarla çerçevesi çizilmiş olan bağışlar sert para olarak nitelendirilir (Bauer, 2004:8). Zira yasalar, ilgili finansman kaynaklarının dolaylı fonlama olgusuna dayalı olarak transferini öngörmektedir. Kişi veya kuruluşların bağış hariç direkt adaylara yapılan katkıları ise yumuşak para olarak nitelendirilir ve bu çoğu ülkede yasaklanmıştır.

Toplam fon içerisinde sert para oranı artıkça siyasetin finansmanındaki şeffaflığın artacağı ortadadır. Çünkü, bu sayede fon transferleri kayıt altına alınabilmektedir. Ancak yukarıda belirtildiği gibi dolaylı finansman kaynakları (sert para) siyasi partiler için yeterli olamamakta, bu sebeple de partiler doğrudan finansman kaynaklarına (yumuşak para) başvurabilmektedir (Wikipedia, Soft Money, Erişim: 05.01.2007).

Şeffaflık, fon transferlerinin mali raporlara ne oranda yansıtıldığı ile ilgilidir. Ancak kişisel çıkar ve menfaatler ile yasalardaki kısıtlamalar yumuşak paranın varlığının artmasına neden olabilmektedir. Şayet bütün fon transferleri mali raporlara yansıtılabilse, şeffaflık tam anlamıyla sağlanmış olacaktır.

Devlet yardımı miktarları veya bağış limitlerinin artırılması durumunda partilerin de harcamalarını artırmaları beklenir. Çünkü, mevcut olan siyasi

rekabet içerisinde başarılı olabilmenin yollarından biri de yeterli ölçüde propaganda harcaması yapmaktır (Bauer, 2004:132). Ancak devlet yardımları bütün partiler için artacağından, rekabetçi üstünlük yaratabilmek adına partiler yine doğrudan finansman kaynaklarına başvurma yolunu tercih edebilirler. Siyasi partiler herhangi bir yatırım ve kar amacı gütmeyenlerinden, sağladıkları kaynakları o ölçüde harcarlar. Bir başka deyişle uzun dönemde siyasi partilerin harcamaları gelirlerine eşittir. Dolayısıyla sert paranın artırılması şeffaflığın sağlanmasında bir çözüm olamamaktadır. Bu durumda; siyasi partilerin harcama isteklerinin sonsuz ve elde edilen kısıtlı gelire bağımlı olduğu varsayılabilir.

Yumuşak para denetiminin sıkı bir şekilde yapılması şeffaflık için bir çözüm olamamaktadır. Çünkü, seçim süreci içerisinde doğrudan finansmana başvuran bir adaya yapılan fon transferi izinin sürülmesi ve ortaya çıkartılması uzun zaman ve yüksek maliyete neden olacaktır.

Devlet yardımlarının ve bağış limitlerinin artırılması veya esnekleştirilmesi siyasi partilerin yumuşak para arayışları azaltılabilecektir. Bir başka deyişle yumuşak paranın tamamen yasaklanması yoluna gidilirse sert para, partilerin harcamalarına yetecek oranda artırılmalıdır. Ancak siyasi partilerin harcama istekleri sınırsız olduğundan; yumuşak paranın yasaklanması önemli bir çözüm getiremeyecektir. Bu bağlamda sert paranın toplam fon içerisindeki oranının artırılması ile belli bir noktaya kadar şeffaflığı artıracağı, sonrasında ise azaltacağı varsayılabilir. Çünkü yumuşak paranın tamamen yasaklanması ile partilerin elde ettikleri gelirler toplamında oluşacak azalış, dolaylı finansman kaynaklarının artırılması ile karşılanamayacaktır. Gelir artışına bağlı olarak harcamalarını artıran partiler ise önceki durumdan daha fazla yumuşak para arayışına girecektir.

Mali raporlamada şeffaflığın sağlanabilmesi için tek çözüm, katkılara ilişkin kısıtlamaların ortadan kaldırılmasıdır. Bu sayede bütün fon transferleri açık olarak mali raporlara yansıtılabilecektir.

Bölümün takip edilen kısımlarında Amerika, İngiltere, Fransa ve Türkiye’de siyasetin finansmanına ilişkin süreçler incelenmiştir. İlgili incelemele, yumuşak para, sert para, şeffaflık ve siyasette yozlaşma kavramları açısından ele alınmıştır. Siyasetin finansman şekli ile siyasi partilerin mali raporlarının şeffaflığı arasındaki ilişkinin net olarak anlaşılabilmesi çalışmanın ilerleyen bölümleri için önem arz etmektedir.

2. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE SİYASİ PARTİ FİNANSMANI

Siyasi parti finansmanı ülkeden ülkeye farklılık göstermekte olan bir konudur. Her ülke kendine göre doğru ve uygun olan finansman şeklini benimsemiştir. Bu nedenle söz konusu farklılıkları daha net bir şekilde ortaya koyabilmek amacıyla İngiltere, Fransa, Amerika ve Türkiye’deki siyaset finansmanı detaylı bir şekilde incelenmiştir .

2.1. İngiltere’de Siyasi Parti Finansmanı

2.1.1. İngiltere’deki Siyasi Parti Finansmanının Gelişimi

Pinto-Duschinsky, İngiltere’deki siyasetin finansmanı üzerine yaptığı çalışmada, siyasi parti finansmanının gelişimini üç evrede incelemiştir. Bunlar; aristokratik dönem, plutokratik dönem ve modern dönemdir. (Gunlicks, 2000:124)

Aristokratik Dönem:

Bu dönemin temeli, 19. yüzyılın ilk yarısında canlanmaya başlayan modern parti aktiviteleri ile atılmıştır. 19. yüzyıldaki seçimlerde yüksek derecelerde yozlaşma gerçekleşmiş, rüşvet verme ve alma durumları söz konusu olmuştur. Bu dönemde siyasi partiler, kaynaklarının bir kısmını merkezi parti fonlarından sağlamışlardır. Fakat gerekli olan büyük miktarlardaki paraların soylular yönetimi üyelerinde, yani aristokratlarda

bulunuyor olması nedeniyle, kaynakların büyük çoğunluğu onlardan sağlanmıştır. Tüm bunlar sonucunda da siyasette yozlaşma ve rüşvet engellenemez bir hal almıştır. 1867 yılındaki Reform Kanunu (Reform Act) ve gizli oylamayı ortaya çıkaran 1872 yılındaki Gizli Oylama Kanunu (Ballot Act) ile seçim eylemleri baskı altına alınmıştır (Wikipedia, Political Parties in UK, Erişim:10.01.2007)

Plutokratik Dönem:

Bu dönemde hem Liberal Parti hem de Muhafazakar Parti, gerekli olan fon ihtiyacını sağlayabilmek için alternatifler aramaya başlamıştır. Artık aristokrasi siyasette iyi bir finansman kaynağı olmaktan çıkmıştır. Bunun nedenlerinde biri, 1870 sonrasında tarımsal ürünlerin fiyatlarındaki düşüş ile büyük toprak sahiplerinin gelirlerinin de düşmesi; diğeri ise, koltuk sahibi olabilmek için önceleri büyük miktarlarda para harcamakta olan aristokratların, sonradan bu harcamaları azaltmış olmalarıdır (Williams, 2000:17). Yapılan çalışmalar sonrasında, aristoklardan sağlanan fonlara alternatif olarak işadamlarından sağlanan kaynaklar söz konusu olmuştur. Fakat işadamlarının kendi çıkarlarını fazlaca düşünmeleri ve partilere sağladıkları her türlü katkı karşılığında kendi menfaatlerine uygun düşecek bir karşılık bekliyor olmaları, bu tür finansman kaynağının istenilen sonucu vermediğini ortaya çıkarmıştır.

Modern Dönem:

Modern dönemin temelini, sendika fonlamaları oluşturmuştur. O dönemde çalışan kesimin de Parlamento'da yer alması amaçlanarak ilk başlarda bireysel olan adaylar, sonradan birleştirilerek İşçi Partisi'nin oluşturulması sağlanmıştır. 1880'lerde sendikalar ikiye ayrılmış ve bir kısmı Liberal Parti tarafından desteklenirken; diğeri ise Muhafazakarlar'dan ve Liberaller'den ayrı bir parti kurabilmek amacını gütmüştür.

1900'lerde Sendika Kongresi tarafından İşçi Temsil Komitesi oluşturulmuştur. Sonradan Bağımsız İşçi Partisi'nin finansal kaynaklarının %74'lük gibi bir kısmı sendikalar tarafından karşılanır hale gelmiştir. Sendikaların siyasetteki etkinliğinin son derece artması üzerine, sendikaların gücünü azaltmak amacıyla Osborne Kararı çıkarılmıştır. Kararın çıkarılmasından itibaren bir yıl içinde 25 sendikanın siyasi faaliyetleri kısıtlanmıştır. Yine de Osborne Kararı'nın İşçi Partisi'ne verdiği zararın çok az olduğunu söylemek mümkündür. 1913 yılında çıkarılan Sendika Kanunu (Trade Union Act) ile de belli şartlar sağlandığı takdirde sendikalara politik bağışlar yapabilme yetkisi verilmiştir (Gunlicks, 2000:129).

1920'lerde ve 1930'larda Muhafazakar Parti tarafından kurumsal fonlamaya yönelik çok sayıda çalışma yapılmıştır. Bu sayede bireysel fonlamadan kurumsal fonlamaya geçiş olmuş ve şirketlerden siyasi partilerin finansal kaynak arayışına destek vermeleri beklenmiştir. Bunun temel nedenlerinden ilki, pek çok aile işletmesinin bu dönemde şirket halinde ortaya çıkmış olması iken ikinci neden, İşçi Partisi'nin varlığının işletmeler için tehlike oluşturuyor olmasıdır. Aynı zamanda o dönemdeki artan işsizlik, sendika üyelerinin sayısında da bir azalma yaratmıştır.

1927 yılında siyasi partilerin finansmanına ilişkin yeni bir yasa çıkarılmış olsa da, bunlar İşçi Partisi'nin önünü kesememiştir. 1979 yılına kadar siyasi partilerin, hem İşçi Partisi'nin önerdiği gibi sendikalar tarafından fon sağlamaları hem de Muhafazakarlar'ın önerdiği gibi partilerin şirketler tarafından fon elde etmeleri durumu kabul edilmiştir. 1979 yılına gelindiğinde Muhafazakarlar başa geçmiş durumdadır (Wikipedia, Political Parties in UK, Erişim: 10.01.2007). Bu dönemde de her ne kadar sendikalara karşı pek çok kanun konulmuş olsa da, tüm bunlar sendikaların politikada aktif olmalarını engelleyememiştir.

1990'lara gelindiğinde tüm önemli siyasi partilerin kurumsal gelirleri dalgalanmalarla karşı karşıya kalmıştır. Ayrıca siyasi partiler, gelirlerinin

sürekli olmadığının farkına varmışlar ve bu yüzden de kendilerine yeni finansal kaynak arayışına girişmişlerdir.

Parti Finansmanının Mevcut Sistemi:

1990'lı yıllara gelindiğinde, hem Muhafazakarlar'ın hem de İşçi Partisi'nin siyasi partilere finansman sağlama yönünde geleneksel yöntemlerden daha farklı ve gelişmiş tekniklere yöneldikleri görülmektedir (Gunlicks, 2000:146). Şirketlerin yaptıkları politik bağışlar karşılığında ekonomik faydalarını da sorgular hale gelmeleri demokratik sürece tehdit unsuru oluşturmaya başlamıştır. Aynı zamanda şirket hisse yapısındaki değişiklikler sonucunda çok uluslu şirketler ortaya çıkması yeni bir tehdit haline gelmiştir.

1980'lerden itibaren sendikalardan sağlanan merkezi gelirlerin oranları azalmaya başlamıştır. Bunun yerini finansal hizmetler, satışlar, konferanslar gibi ticari faaliyetlerden sağlanan gelirler almıştır (Williams, 2000:19). Bu yıllarda bireylerden elde edilen bağışların, şirketlerden sağlananları geçtiği göze çarpmaktadır. Ayrıca yurtdışındaki bireylerden elde edilen bağışlarda da çok büyük miktarda artış gözlenmiştir. Tüm bunlara rağmen örneğin Muhafazakar Parti, çok sayıda finansal zorluklarla karşılaşmış ve bunun sonucunda da borçlanma yoluna gitmiştir.

İngiltere'deki siyasi partiler gelişen devlet desteği sisteminden de yararlanmışlardır. Günümüzde partilere, devlete ait binaların serbest kullanım hakkı, parti konferanslarında devlet güvenliği, ayrıca daha büyük partiler için televizyon ve radyolarda serbest yayın yapma imkanı sağlanmaktadır. Fakat tüm bunlar katı kurallara bağlanmıştır.

Yapılan pek çok çalışma sonucunda İngiltere'deki parti finansmanı bir sisteme oturtulmuştur. Genel olarak İngiltere'deki siyasi partilerin finansman şekilleri diğer demokrasilerle aynı olmasına rağmen, iki temel farklılık söz

konusudur. Bunlardan ilki, yavaş yavaş gelişmiş olmakla birlikte yine de düşük kalan devlet desteğidir. İkincisi ise, siyasi partilerin girişimci olmaya başlamaları ve bireylerin parti fonlamasında çok önemli yer tutmalarıdır.

Yozlaşma ve İngiliz Parti Finansmanı:

Siyasi partilerin yaşayabilmeleri ve çeşitli faaliyetlerde bulunabilmeleri için yeterli gelirlerinin ve kaynaklarının olması gerekir. Bu nedenle parti üyelerinden yeterli finansal destek alınamıyor ya da yapılan yatırımdan yeterli gelir sağlanamıyorsa siyasi partilerin daha başka kaynaklara ihtiyaçları var demektir. Bu nedenle de partilerin kendilerine gerekli olan finansmanı sağlayabilecek alternatif yollar bulmaları gerekmektedir. Hiç bir partinin bütün gerekli finansman kaynaklarını sadece üyelerinden elde edemeyeceğini unutmamak gerekir.

İngiltere'deki siyasi partiler istedikleri herhangi bir kaynaktan, diledikleri kadar fon sağlayabilmiş ve genelde elde ettikleri bu bağışların kimler tarafından yapıldığını gizli tutmaya çalışmışlardır. Partilerin bu davranışları çeşitli tartışmalara neden olmuş ve hatta politik gücün ve itibarın satın alındığını düşünenler bile olmuştur. Bu tartışmalar, parti finansmanındaki doğruluğun sağladığı güveni zayıflatan çok sayıdaki olayı gün yüzüne çıkarmıştır. Bu nedenle de 1990'larda güvenilmez, şüpheli kaynaklardan ve yabancıların yapmış olduğu bağışlardan elde edilen gelirler üzerinde dikkatle durulmuştur (Ewing and Ghaleigh, 2005:17) .

İngiliz Parti Finansmanını İyileştirmek İçin Yapılan Girişimler:

İngiltere'de parti finansmanı ile ilgili olarak çıkarılan temel yasa, 1883 yılındaki Yozlaşma ve Yasadışı Uygulamalar Kanunu'dur. Bu yasadaki amaç, rüşveti yasaklayarak ve yerel kampanya harcamalarına sınırlamalar getirerek, yerel politik yozlaşmaları ortadan kaldırmaya çalışmaktır. Bu kanun, şu an İngiltere'deki mevcut parti ve seçim finansmanı ile ilgili yasanın

temelini oluşturmaktadır. 1970'lerden itibaren İngiltere'deki siyasetin finansman sisteminin kontrol altında ve periyodik incelemelere tabi olduğunu söylemek mümkündür. (Legislationline, Erişim:24.03.2007)

1974'te siyasi partilerin devlet yardımı almalarının avantaj ve dezavantajlarına yönelik bir araştırma yapılmasına karar verilmiş ve 1976 yılında Siyasi Partilere Finansal Yardım Komitesi kurulmuştur. Bunların yayınladığı raporda; devletin siyasi partilere verdiği sübvansiyonların tereddüt yaratmakta olduğundan bahsedilmiştir. Çünkü siyasi partiler devlet desteği aldığı sürece, halkla bütünleşmede azalma olacaktır (Wikipedia, Political Parties in UK, Erişim:10.01.2007). Ayrıca, üyelik ücretlerinin ve geleneksel fon sağlama metodlarının yetersiz kaldığı ve bu nedenle de partilerin gereken verimlilikte olamadıkları ve gerekli aktiviteleri yapamadıkları üzerinde durulmuştur. Tüm bu sorunların üstesinden gelebilmek için Komite, merkezi parti örgütlerine yıllık bağışta bulunmayı teklif etmiştir. 1977 yılında siyasi partilere devlet yardımıyla bulunacağı kabul edilmiş, fakat 1979 yılındaki seçimlerden önce İşçi Partisi tarafından buna bir yön verilmediğinden, 1979 yılında başa geçen Muhafazakarlar devlet tarafından siyasi partilere yardımda bulunulmasını reddetmiş ve böylece söz konusu yardım gerçekleşmemiştir.

Günümüzde İngiltere'de seçimlerde partilere nakdi devlet yardımı yapılmamaktadır. Hükümetin posta kolaylıkları, radyo ve televizyonda ücretsiz propaganda imkanı sağlaması gibi aynı yardımlar yapması söz konusudur. Adayların seçim harcamalarına üst sınır konulmuş olmakla birlikte, siyasi partilerin seçim kampanyalarında yapacakları harcamalar için böyle bir şey söz konusu değildir. Yasalarda, yerel düzeyde adayların yapacakları harcamalara önemli sınırlamalar getirirken, çok daha masraflı olan genel düzeydeki seçim kampanyaları için herhangi bir harcama limiti söz konusu değildir. 1987 ve 1992 genel seçimlerinde yapılan harcamalar yerel düzeyde yapılan harcamaların iki katına ulaşmış durumdadır. Yerel seçimler üç farklı düzeyde kontrol altında tutulmaktadır (Yıldız, 1996:21):

- i. Belirli türdeki kampanyaların yasa dışı sayılması,
- ii. Adayların kendi seçim bölgesinde yapacağı harcamalara üst sınır konması,
- iii. Adayın seçilmesini sağlayacak faaliyetler için adayın kendisi ve seçim temsilcisi dışında kimsenin nakdi harcama yapamaması şeklindedir.

Her ne kadar adayın yapacağı seçim harcamaları kontrol altına alınmaya çalışılsa da, yine de çeşitli problemler ortaya çıkmaktadır. Bu sorunların nedenleri; mali sınırlamaların seçim kampanyası süresi ile sınırlı olması ve yalnızca aday başına yapılan harcamaların esas alınarak parti genel merkezlerinin yaptıkları harcamaların dışarıda bırakılmasıdır.

İngiliz Parlamentosu; Lordlar Kamarası ve Avam Kamarası'ndan oluşmaktadır. Avam Kamarası her ne kadar Lordlar Kamarası'nın altında bulunsa da, ondan çok daha baskın olduğunu söylemek mümkündür. Avam Kamarası, demokratik bir şekilde seçilen ve Parlamento'nun üyeleri olarak adlandırılan 646 üyeden oluşmaktadır. (Wikipedia, Political Parties in UK, Erişim: 10.01.2007)

İngiltere'de siyasi partilerin elde ettikleri finans kaynakları partilerin niteliklerine göre farklılık göstermektedir. İngiltere'nin önemli partilerden biri olan İşçi Partisi, sendika üyelerinin bu partiye üye olmaları sonucunda işçi sınıfını temsil eder bir hal almıştır. Böylece parti, üyelerinden aldığı aidatlara ek olarak bazı sendika üyelerinin verdiği siyasi katkılarla da finanse edilir hale gelmiştir. Bu nedenle, İşçi Partisi'nin finansmanı açısından sendikaların önemi büyüktür.

Muhafazakar Parti'nin finansman şekli incelendiğinde net bir sonuca varılamamaktadır. Parti'nin en önemli gelir kaynağı, iş çevrelerinden aldığı bağışlardır. Önceleri çok büyük miktarlarda olan bu bağışlar günümüzde

azalma gösterse de yine de parti hala büyük ölçüde bu bağışlarla ayakta durmaktadır.

2.1.2. Bağışlar

İster para şeklinde ya da ürün veya hizmet şeklinde olsun, siyasi partiler aldıkları tüm bağışları Seçim Komisyonu'na bildirmek durumundadırlar. 5.000£'un üzerinde, parti genel merkezine yapılan bağışlar ile birimlerinden herhangi birine yapılan 1.000£'un üzerindeki bağışların bildirilmesi gerekmektedir. Partiler mutlaka bağışın değeri ile bağışı yapanın adını, adresini ve diğer gerekli bilgileri belirtmelidir (Electoral Commission, Erişim:25.02.2007).

Aşağıda belirtilmiş olanların değeri 200£'dan fazla ise bunlar bağış olarak kabul edilir (Electoral Commission, Erişim:25.02.2007):

- i. Para veya çeşitli mülkler; nakit, fotokopi makinesi şeklindedir.
- ii. Partiye sponsorluk sağlanması;
 - Partinin hazırlayacağı ve kendisine fayda sağlayacak etkinliklere sponsor olunması; örneğin yıllık konferans yemeği,
 - Parti için doküman hazırlanmasında sponsor olunması; örneğin kitapçık ya da broşür hazırlanması,
 - Parti için gerekli olan araştırmaların yapılmasını üstlenmek için sponsor olunması şeklindedir.
- iii. Üyelik ücretleri; bir şirketin partiye üye olmak için aylık 20.000£, bireyin ise 500£ ödemesi gerekmektedir.
- iv. Parti tarafından ortaya çıkarılan harcamaların ödenmesi; örneğin aylık kira bedelinin ödenmesi şeklindedir.

- v. Ticari amaçla olmamak üzere partiye mülk, hizmet veya ustalık sağlanması; örneğin yeni bir gereç alırken %50 indirim yapılması veya parti için ücretsiz çalışacak eleman bulunması şeklindedir.

Siyasi partinin yaptığı bir hizmetin karşılığı olarak aldığı bedel, bu hizmeti sağlamak için gerekli pazar fiyatına eşitse söz konusu hizmet bağış sayılmaz. Eğer pazar fiyatından fazla ise bağış olarak kabul edilir. Partinin sağladığı hizmet sonucunda elde ettiği gelirin pazar fiyatından fazla olup olmadığını anlayabilmek için parti, üç farklı yerden fiyat alıp bu üçünün ortalamasını alabilir. Alınan ortalama ile partiye yaptığı hizmet karşılığında verilen bedel arasındaki farka bakılmaktadır.

Alınan bağış, izin verilmeyen bir yerden elde edildiyse 30 gün içerisinde iade edilmesi gerekmektedir. Bu süre zarfında geri verilmez ise, parti ya para cezasına çarptırılır ya da sorumluları 1 yıla kadar hapis istemi ile yargılanır (Electoral Commission, Erişim:25.02.2007).

2.1.3. Borçlar

Siyasi partiler nakit, açık kredi veya ipoteği geri ödeme garantisi verme gibi farklı şekillerde borçlanabilmektedirler. Söz konusu borçlar ve diğer çeşitli kredi anlaşmaları mutlaka raporlanmalıdır. Siyasi partiler borç verenlerin adlarını, adreslerini ve onlarla ilgili diğer bilgileri belirtmek durumundadırlar. Ayrıca borcun değeri hakkında da bilgi verilmelidir. Borçlardaki değişimlerin, siyasi partiler tarafından raporlanması zorunlu kılınmıştır.

Alınan borçların kanunlar tarafından izin verilen yerlerden elde edilmesi gerekmektedir. Bağışlarda olduğu gibi, borçlanmaların izinsiz yerlerden elde edilmesi durumunda, borçların 30 günlük bir süre zarfında geri iade edilmesi gibi bir durum söz konusu değildir. Bu nedenle siyasi partiler, borç alacakları kişi ya da kuruluş ile ilgili her şeyi incelemeli ve ona göre bir

karara varılmalıdır. Alınmaması gereken bir yerden borç alınması durumunda, siyasi parti faiziyle birlikte almış olduğu borcu geri ödemelidir (Electoral Commission, Erişim:25.02.2007).

2.1.4. Raporlama

İngiltere'deki siyasi partilerin, kendilerine yapılan bağışları ve aldıkları borçları üç aylık dönemlerde (üç aylık dönemin bitiminde gelen ayın sonuna kadar) Seçim Komisyonu'na rapor etmeleri zorunludur. Üç aylık dönemler ve son teslim tarihleri aşağıda belirtilmiştir durumdadır:

Tablo 3. Üç Aylık Dönemler ve Son Teslim Tarihleri

3 AYLIK DÖNEMLER	SON TESLİM TARİHİ
Ocak - Mart	30 Nisan
Nisan - Haziran	30 Temmuz
Temmuz - Eylül	30 Ekim
Ekim - Aralık	30 Ocak

Kaynak: <http://www.electoralcommission.org.uk>, Erişim: 25.02.2007.

Komisyon bu bağışları ve borçları kendi internet sitesinde yayınlamaktadır. Siyasi partiler bağışları ve borçları ancak belli kaynaklardan geliyorsa kabul edebilirler. İzin verilen bu kaynaklar aşağıdaki gibidir (Electoral Commission, Erişim:25.02.2007):

- i. İngiliz seçim kütüğünde kayıtlı olan bireyler,
- ii. Avrupa Birliği'ne dahil edilmiş ve İngiltere'de faaliyetlerini gerçekleştirmekte olan İngiliz şirketleri,
- iii. Büyük Britanya'daki siyasi partiler,
- iv. İngiltere'deki sendikalar,
- v. İngiltere'deki inşaat kuruluşları,
- vi. İngiltere'deki sınırlı sorumluluğa sahip ortaklıklar,
- vii. İngiltere'deki yardımlaşma dernekleri,

viii. Faaliyetlerini İngiltere’de gerçekleştiren organize olmamış ortaklıklardır.

İngiliz parlamento genel seçimleri sırasında siyasi partiler, borçlarını ve bağışlarını haftalık raporlar şeklinde beyan etmek zorundadırlar. Eğer seçimlerde partinin herhangi bir aday olmayacaksa siyasi partiler kendilerini bu zorunluluktan muaf tutabilirler. Eğer partiler raporlanacak herhangi bir bağış ya da borç almadı ise her üç ayda bir sıfır gelir gösteren bir rapor hazırlamak zorundadırlar. Siyasi parti dört raporlama döneminde de sıfır gelir elde ettiyse, bağış ya da borç ile gelir elde edinceye kadar raporlama yapması gerekmemektedir.

2.2. ABD’de Siyasi Parti Finansmanı

2.2.1. ABD’deki Siyasi Parti Finansmanının Gelişimi

ABD’de partilerin, kişisel ya da kurumsal çıkarlar için kullanılmaya başlanması üzerine, bu konu ile ilgili yasal düzenlemelere gidilmesi gerektiği anlaşılmış ve kişilerin zarar yaratan bencilliklerini engellemek amacıyla yeni bir yönetim sistemi geliştirilmesine karar verilmiştir. Her hangi bir tarafın gücünün diğerlerinden daha fazla olmasını önlemek amacıyla da otorite, kurumlarla hükümet içindeki birimler arasında paylaştırılmıştır. Bu durum birbirleriyle çatışan fikirlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu şiddetli anlaşmazlıkların sonucunda kurucular, halkın yararına olacak cumhuriyetçi hükümeti kurmaya karar vermişlerdir.

İlk başlarda partiler, cumhuriyetçi hükümete karşı bir tehdit olarak düşünülmüştür. Bu durumun en önemli nedeni; partilerin genel yararlardan ziyade kısmi yararları ön planda tutmuş olmalarıdır. Partiler başka grupların zararına olarak bir grubun menfaati için çalışmışlardır. Bunlar arasında en tehlikeli kesim ise partizanlar olmuştur. Onlar kendi çıkarlarını başkalarının

çıkarlarının çok daha fazla üzerinde tutmak için çaba sarfetmişlerdir (Wikipedia, Campaign Finance in US, Erişim: 24.12.2006).

Tüm bu ve benzeri nedenlerden dolayı, ABD siyaset tarihinde partilere duyulan güvensizlik sık sık gerçekleşen bir durum haline gelmiştir. Yapılan reformlar ile de, hükümeti ve seçimlerdeki partileri zayıflatan bir süreç başlatmıştır.

Seçim kampanyalarının finansmanı meselesi ABD’de ancak uzun süren bir siyasi-hukuki süreç içinde belirginliğe kavuşturulabilmiştir. Yirminci yüzyılda siyasi partilerdeki mevcut yozlaşmayı önlemek ve gerçekleştirilen seçim kampanyaların finansmanına bir düzen getirebilmek amacıyla çeşitli yasalar oluşturulmuştur.

1904 yılında Başkan Theodore Roosevelt, seçim kampanyaları finansmanını bir düzene sokabilmek için bu konuda reform yapılması gerektiğini belirtmiş ve siyasi amaçlar nedeniyle yapılan şirket yardımlarını yasaklamak için kanun çıkarma yoluna gitmiştir. Bunun üzerine 1907 yılında şirket yardımlarını yasaklayan Tillman Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanun ile, şirketlerden ve bankalardan her hangi bir şekilde hibe alınmasına yasak getirilmiştir. 1920’lerde Teapot Dome Skandalı’nın patlak vermesi ile, iş hayatının etkisini politikadan temizlemek için pek çok girişim yapılmaya başlanmıştır. Ortaya çıkan skandallar sonucunda rüşveti önlemek amacıyla, iş aleminden siyaseti arındırmak için 1920 ile 1966 yılları arasında çok sayıda çalışma gerçekleştirilmiş ve çıkarılan yasa ile kampanya komitelerine verilen hibelere sınır getirilmiştir. Aynı zamanda adaylar, kendi bilgileri ve izinleri ile yapılmış olan harcamaları raporlayarak kamuya açıklamak durumunda kalmışlardır. Bu sayede yapılan suistimaller engellenmeye çalışılmıştır (Williams, 2000:42).

1970’lere kadar adaylar, az sayıdaki zenginlerin bağışlarıyla seçim kampanyalarını yürütmüşlerdir. Bu zenginler çoğu defa bir şirketi veya onları

kullanan özel çıkar kesimlerini temsil etmiş ve dolayısıyla cömert nakdi katkıların karşılığı, siyasi nüfuz temini olarak ortaya çıkmıştır. Rüşvet de bu finansman şeklinin kaçınılmaz sonuçları arasında yer almıştır (Yıldız, 1996:28).

Federal Seçim Kampanyası Kanunu (FECA), seçim maliyetlerindeki büyük dalgalanmalar sonucu, federal seçim kampanyasına yapılan yardımları ifşa etmek amacıyla 1971 yılında çıkarılmıştır (FEC, Erişim: 26.02.2007). Bu dönemde siyasi partilere yapılan katkılar çok büyük miktarlarda gerçekleşmiştir. Bu yasa ile hem kampanya harcamaları ile adayların ve onların ailelerinin yaptığı masrafları hem de partilere yapılan büyük oranlardaki bağışları belli sınırlarda tutabilmek amaçlanmıştır. 1971 yılında Amerikan Kongresi, FECA ile getirilen reform hareketlerini pekiştirmek amacıyla hem adaylardan hem de siyasi partilerden açıklayıcı bilgiler istemiştir. Ancak, merkezi bir idare otoritesinin olmayışı kampanya finansman kanununun tam olarak uygulanmasını engellemiştir.

1972 yılındaki başkanlık seçimlerinde ortaya çıkan finansal suistimaller sonucunda Amerikan Kongresi, 1974 yılında kanunları uygulamak, açıklamaları kolaylaştırmak ve kamu fonlama programını idare etmek maksadıyla bağımsız bir kurum olan Federal Seçim Komisyonu'nu (FEC) kurmuştur. FEC, 1975 yılında faaliyete başlamış ve 1976 yılı başkanlık seçimlerindeki fonlamayı idare etmiştir. Kısaca, 1971 yılında kanunun esas şartlarının belirlendiğini; 1974 yılında ise kanunda çeşitli değişikliklere gidildiğini söylemek mümkündür (Wikipedia, FEC, Erişim: 28.03.2007).

Kampanya harcamalarının ve hesap kayıtlarının beyanı, medyadaki reklamların etkisi ve şahsi servetin nüfuzu konularının çözümü amaçlanarak FECA tarafından aşağıda belirtilen üç temel problemin sonuca kavuşturulması planlanmıştır (Yıldız, 1996:28):

- i. Adayın ya da ailesinin harcayabileceği para miktarını sınırlamak suretiyle aşırı zenginlerin, adayları satın almalarını önlemek,
- ii. Medyada propaganda için yapılan harcamaları sınırlamak,
- iii. Hesap kayıtlarının ve adayların seçilmek için yaptıkları harcamaların beyanıyla ilgili yükümlülükleri sıkılaştırmak suretiyle kampanya için kullanılan paranın kaynaklarını ve kullanım şekillerini belirlemektir.

Oluşturulan bu yasal düzenlemeler, organize güçlerin parti finansmanına katılmasını engelliyor gibi görünse de aslında pek de başarılı olamamışlardır. Şirketler, üst düzey yöneticilerine verdikleri maaşları arttırarak, onların siyasi partilere bireysel katkılarda bulunmalarını sağlamıştır. Bu nedenle, organize güçlerin siyasi parti finansmanındaki etkilerini ortadan kaldırılamadığını söylemek mümkündür (Wikipedia, Campaign Finance, Erişim: 09.03.2007).

Seçim finansmanı kanunu, bağışları sınırlamış ve yapılan harcama ve katkıların açıklanmasını zorunlu kılmıştır. Tüm bu düzenlemelere rağmen yine de siyasetin finansmanındaki yozlaşma tam anlamıyla önlenememiş ve parti ile ilgili grupların yapmış olduğu çok büyük miktarlardaki katkıların önüne geçilememiştir.

1974 yılında Federal Seçim Kampanyası Kanunu'nda yapılan değişiklik ile getirilen yenilikler şu şekilde özetlenebilir (Wikipedia, FECA, Erişim:14.03.2007):

- i. Adayların, kampanya harcamalarının ve yardımlarının kaynağını açıklama zorunluluğu vardır.
- ii. Federal Seçim Komisyonu (FEC) kurulmuştur.
- iii. Devlet tarafından yapılan destekleri kabul edenlerin kampanya harcamalarına yasal limitler getirilmiştir.
- iv. Hem bireylerin hem de kuruluşların yapacakları kampanya yardımlarına yasal sınırlamalar getirilmiştir.

v. Aşağıda maddeler halinde sıralanmış olanlar tarafından, direkt olarak yapılan kampanya yardımları yasaklanmıştır.

- Şirketler, işçi örgütleri ve milli bankalar
- Hükümete iş yapan müteahhitler
- Yabancı Milliler (Foreign Nationals)
- 100\$ üzerinde yapılan nakit yardımlar
- Başka bir şahsın adına yapılan yardımlar

1974 sonrasında FECA'nın serbest konuşma hakkını engellediği ve seçimlerde küçük partilerin başkan adaylarına karşı ayrımcılık yaptığı gerekçesiyle pek çok dava açılmış ve bu davalar sonucunda Yüksek Mahkeme, finans reformu yasasını zayıflatan kararlar almıştır. Seçim kampanyası sırasında şahsi ve ailevi harcamalara bir sınır getirilmiş ve 5.000\$'ın üzerine çıkılmaması karara bağlanmıştır. Fakat sonradan, inançları ifade edebilme hakkının bu inançlar için para harcayabilme hakkını da kapsadığı görüşünü öne süren mahkeme, 5.000\$'lık sınırı serbest konuşma hakkının kullanılmasına aykırı bularak iptal etmiştir. Mahkeme kararıyla bağımsız bir grup, adayın kampanyasıyla doğrudan ilişkili olmadığı sürece istediği kadar harcama yapabilir hale gelmiştir (Williams, 2000:49).

Yapılan bu değişiklik ile; şirketler, özel çıkar grupları ve ideolojik gruplar tarafından “siyasi eylem komiteleri” oluşturulmuştur. Bu komiteler, sınırsız harcama yapabilmıştır. Siyasi eylem komitelerinin sayısı 1972 yılında 113 iken, 1988 yılına gelindiğinde bu sayı 4200'e ulaşmıştır (Opensecrets, PAC, Erişim: 28.03.2007). Sonuçta yasanın amaçladığının aksine, özel çıkarlar seçimlerin finansmanında esaslı bir rol oynamakla kalmayıp; bunu daha açık, örgütlü ve düzenli bir şekilde gerçekleştirme imkanına kavuşmuşlardır.

1976 yılında yasada değişikliğe gidilerek, kişilerin siyasi eylem komitelerine ve ulusal düzeydeki siyasi partilere yaptıkları bağışlara

sınırlamalar getirilmiş ve bir örgütün ya da şirketin kurabileceği siyasi eylem komitelerinin çeşitliliği ve bunların fon sağlama güçleri kısıtlanmıştır. Sağlanan gelirlerin kaynakları ve kullanım şekli için beyan şartı getirilmiş ve bütün harcamalar hukuki denetim kapsamına alınmıştır.

1978 yılında çıkarılan Ahlak Yasası, Kongre üyelerinin mal varlıklarının ayrıntılı olarak açıklamasını öngörmüştür. Yüksek hakimler, başkan ve başkan yardımcısı, bakanlar ve yüksek dereceli memurlar da mal varlıklarını açıklamak zorunda kalmışlardır (Tacar, 1997:60-61).

2.2.2. Bağışlar

Amerika Birleşik Devletleri'ndeki kampanya finansmanı federal, eyalet ve bölgesel düzeylerdeki seçim kampanyalarının finansmanını kapsamaktadır. Federal düzeydeki kampanya fonlarının en önemli kaynağı bireylerdir; ikinci sırada ise siyasi eylem komiteleri bulunmaktadır. Her iki gruptan olan yardımlar da sınırlıdır. Yasal olarak kabul edilen yardımlar, “sert para” şeklinde nitelendirilen regüle edilmiş yardımlardır. Bir adayın kampanyasına şirketler ve sendikalar tarafından direkt olarak yapılan yardımlar ise yasaklanmış durumdadır.

Demokratik ve Cumhuriyetçi başkan adayları, seçim kampanyalarında devlet fonlamasından yararlanabilmektedirler. Devlet fonlarından yararlanabilmek için yerine getirilmesi gereken belli başlı uygunluk şartları bulunmaktadır.

Eyalet makamları ile yerel makamlara yerleşebilmek için birbirleriyle sürekli bir yarış halinde olanlar kendi görev bölgelerindeki yasalar çerçevesinde işlem görmektedirler. Eyaletlerin yarısından çoğu belli miktarlardaki şirket yardımlarına müsaade etmektedir. Bazı eyaletlerde bireyler tarafından yapılan yardımlara sınırlamalar getirilmiş; bazılarında ise

bu konuda her hangi bir sınırlama söz konusu değildir. Mevcut eyalet kuralları hem eyalet hem de bölgesel makam yarışlarında geçerli olmaktadır.

2002 yılı öncesinde, “Bipartisan Kampanya Reform Kanunu” kabul edilmeden önce, siyasi partiler birbirinden farklı amaçları gerçekleştirebilmek için regüle edilmemiş yumuşak parayı kullanabilmiştir. Örneğin, bu paraları kullanarak, bir adayı yüceltmek ya da rakip adayı eleştirmek amacıyla çeşitli reklamlar yapabilmişlerdir. 1976 yılında yargıtay kararı ile adaylara yapılan yardım limitleri anayasal olarak da ele alınmaya başlanmış; 1970’lerin başında ise siyasi partilerin de isteği üzerine FEC tarafından yumuşak paranın toplantılardaki ve siyasi reklamlardaki kullanımı genişletilmiştir. Böylece seçimlerde yapılan yardımlardaki ve harcamalardaki yumuşak para miktarı büyük ölçüde artmıştır (Bauer, 2004:8).

Seçim kampanyalarının finansmanına yönelik reform yapılması, bu konudaki kanunlarda her hangi bir değişikliğe gidilmeden yıllarca tartışılan bir konu olmuştur. Özellikle 1992 ve 2000 yılları arasında pek çok başkan adayının bu konu üzerinde durması sonucunda partilerin yumuşak parayı kullanmalarını yasaklama yoluna gidilmiş ve yumuşak para nedeniyle siyasi sürecin bozulmasına ilişkin kamu algılaması, 2002 yılında önemli değişiklikleri içeren “Bipartisan Kampanya Reform Kanunu”nun çıkmasına neden olmuştur. Bu kanun ile siyasi partilerin yumuşak parayı kullanmaları yasaklanmıştır (Bauer, 2004:105).

Kurumlar ve işçi organizasyonları, federal seçimlerle ilgili yardım ve harcama yapamamaktadır. Ancak, siyasi eylem komiteleri kurabilirler. Bu komiteler, belli kişilerden yardım sağlayabilmektedirler. Siyasi eylem komitelerinin topladıkları fonlar, hem federal adayları hem de politik komiteleri desteklemek amacıyla kullanılabilir. Siyasi eylem komitelerinin aday komitelere yapabileceği maksimum yardım miktarı 5.000\$’dır (Wikipedia, PAC, Erişim:27.03.2007). Kurum ve işçi organizasyonlarının kaynaklarını, açıkça bir federal adayın seçilmesi için veya direkt olarak adaylara ya da

partilere yardım olarak vermeleri yasaklanmışsa da siyasi eylem komiteleri aracılığıyla, dolaylı olarak bir yardım söz konusu olmaktadır. Ayrıca ABD'deki eyaletlerin yarısından çoğu, söz konusu eyalet ve yerel seçimlerde şirketlerin belli miktarlardaki direkt yardımlarına izin vermektedir. Siyasi parti komiteleri, belli limitler çerçevesinde federal adaya direkt olarak bir fon yardımı yapabilmektedirler. Aşağıdaki tabloda ABD'deki bağış limitleri verilmiştir.

Tablo 4. ABD'deki Bağış Limitleri

	Her seçim İçin Adaya Yapılan	Her Yıl Ulusal Parti Komitesine Yapılan	Her Yıl Eyalet ve Yerel Parti Komitelerine Yapılan	Her Yıl Siyasi Eylem Komitelerine Yapılan	Özel Limitler
Bireyler	2.300\$	28.500\$	10.000\$	5.000 \$	Her Yıl İçin 108.200\$
Ulusal Parti Komitesi	5.000\$	Limit Yok	Limit Yok	5.000 \$	Her Seçim Döneminde 39.900\$
Eyalet ve Yerel Parti Komiteleri	5.000\$	Limit Yok	Limit Yok	5.000 \$	Limit Yok
Siyasi Faaliyet Komitesi (5 veya daha fazla adaya katkıda bulunan)	5.000\$	15.000\$	5.000\$	5.000 \$	Limit Yok
Siyasi Faaliyet Komitesi (5'den daha az adaya katkıda bulunan)	2.300\$	28.500\$	10.000\$	5.000 \$	Limit Yok

Kaynak: <http://www.fec.gov/pdf/colagui.pdf>, Erişim: 25.03.2007.

2.2.3. Raporlama

Federal düzeydeki kampanya finansman kanunu aday komitelerine, siyasi eylem komitelerine ve parti komitelerine topladıkları ve harcadıkları paraları periodik olarak raporlama mecburiyeti getirmiştir. Bu bağlamda federal aday komiteleri, kendilerine yardım eden siyasi parti komitelerini ya da siyasi eylem komitelerini açıklamak ve seçimler için kendilerine 200\$'dan

fazla para bağışlayan kişilerin isimlerini, mesleklerini ve adreslerini belirtmek mecburiyetindedirler (FEC, Law, Erişim:04.04.2007). Benzer raporlama gerekliliği eyalet ve yerel adaylar ile parti komiteleri için de birçok eyalette mevcuttur. Bunlara ilaveten, her düzeydeki politik komitelerin elektronik olarak kampanya finans çizelgelerini tutma mecburiyeti bulunmaktadır. Özellikle bir adayın seçilmesini müdafaa eden reklamlarda fonlama kaynağını açıklaması gerekmektedir. Her hangi bir adayın kampanya komitesinde, komite veznedarının isminin de açıklanması mecburidir.

2.2.4. Denetim

Federal seçimlere katılan adaylar, seçim kampanyaları giderlerinin hesabını vermek zorundadırlar. Adaylar, ön seçimler ya da genel seçimler için bir seçim komitesi oluştururlar. Kampanyanın gelir ve gider hesapları, bu komite tarafından tutulur. Gelir ve giderlerin denetimi iki büyük partinin verdiği üyelerden oluşan komisyonlar tarafından yapılmaktadır. Bu komisyonlar, ceza kovuşturması saklı kalmak şartıyla para cezaları verme yetkisine de sahiptirler. Her Eyalet hesaplarını Federal Seçim Komisyonu'na verir. Komite son derece güçlüdür; hem hesapları denetler, hem de bir yargı organı gibi tanık dinleyebilir, soruşturma açabilir, hapis ya da para cezaları verebilir (Tacar, 1997:59).

2.3. Fransa'da Siyasi Parti Finansmanı

Siyasi partilerin gelire ihtiyaç duymalarının belki de en önemli nedeni; seçime giren adayların ve partilerin seçmene tanıtılması sırasında yapılan harcamaları karşılayabilmektir. Özellikle Fransa'da çok büyük boyutlarda ortaya çıkan finansman ihtiyacı, kişi ve kuruluşlara yöneltilen yolsuzluk suçlamalarını da kısmen açıklamaktadır. Partiler ve adaylar hem inanılmaz miktarlara ulaşan seçim harcamalarının gerçek miktarını hem de onları finanse etmek için kullandıkları sahte faturalar, uydurma dernekler, yerel ya da ulusal düzeyde ihale işleri alan firmaların parti veya kişilere verdiği

rüşvetler gibi yasal olmayan araçları gizleme yolunu seçmektedirler (Yıldız, 1996:25).

Siyaset-para ilişkisinden kaynaklanan yolsuzlukların ortaya çıkması ve buna bağlı hükümet krizlerinin birçok ülkeyi sarsması konuya olan ilgiyi arttırırken, eski Doğu Bloğu ülkeleri yeniden yapılanma döneminde önceden tedbirlerini alarak siyasi partiler ve seçim yasalarında siyasetin finansmanını ayrıntılı olarak düzenlemişlerdir (Öztürk, 2006:149). Diğer pek çok ülkede olduğu gibi Fransa’da da hem seçim harcamalarının denetlenmesi hem de parti finansmanının bir düzene sokulması konusunda pek çok yasal düzenlemeye gidilmiştir.

2.3.1. Fransa’da Siyasi Parti Finansmanının Gelişimi

Fransa’da 1988 yılından bu yana, siyasi partilerin finansmanı için yasal bir çerçeve oluşturabilmek amacıyla çok sayıda kanun çıkarılmıştır. Hepsinin de ortak dört amacı bulunmaktadır. Bunlar; (i)partilere sağlanan fonların büyük bir kısmının halkın cebinden çıktığını ispatlamak, (ii)parti hesaplarının şeffaflığını arttırmak, (iii)özel işletmeler tarafından yapılan büyük miktarlardaki katkıları yasaklamak, (iv)seçim kampanyası harcamalarına belli bir sınır koymaktır.

Fransa’da seçim harcamaları ile ilgili 11 Mart 1988 tarihli ve 227–88 sayılı kanun ile ilk kapsamlı ve önemli adım atılmış ve siyasi partiler ile grupların seçim harcamalarına üst sınır getirilmiştir. Her ne kadar söz konusu kanun yetersiz kalmış olsa da, yasal boşlukların açığa çıkarılmasına yardımcı olmuştur. Sonradan bu kanunu da güncelleştiren ikinci bir kanun çıkarılmıştır. 90–55 sayılı ve 15 Ocak 1990 tarihli kanun ile yerel ve Avrupa parlamentosu seçimlerinin seçim harcamalarına sınır konulmuş, yaptırımları ağırlaştırılmış ve fazla harcamayı teşvik eden bazı kampanya şekilleri yasaklanmıştır. Çıkarılan ikinci kanunun önemli özelliği, belli sınırlar ve şartlar içerisinde özel kişilerin partilere açıktan, şeffaf olarak bağış yapmasına imkan tanımasıdır

(Öztürk, 2006:152). Her ne kadar bu konuda yasal düzenlemelere gidilmiş olursa da tam bir sonuca ulaşıldığını söylemek mümkün değildir.

Çıkarılan ilk kanunun uygulanmasıyla ortaya çıkan yolsuzluğa yol açan yasal boşluklar, toplumu rahatsız etmiş ve sonuçta cumhurbaşkanı hükümetten, aynı anda üç önemli hedefe ulaşmayı öngören, yapılması demokratik sistemin sağlıklı işleyebilmesi için kaçınılmaz görünen ve siyasi hayatın finansmanında şeffaflığın sağlanmasına yönelik olacak; harcamaların azaltılması, gelirlerin şeffaflaştırılması ile bu iki konuda meydana gelebilecek ihlallerin, yaptırımlarının ağırlaştırılması amacıyla yasal yönden daha ileri adımların atılmasını istemiştir (Öztürk, 2006:154). Bu üç unsur daha detaylı incelemekte fayda bulunmaktadır.

i. *Harcamaları Azaltmak*: Fransa'da siyasi partiler ve adaylar, seçim süreçlerinde sırf seçimleri kazanabilmek ve bir yerlere gelebilmek amacıyla ellerinden gelen çabayı göstermişlerdir. Rakiplerinden bir adım da olsa ileride olabilmek için bütün kozlarını ortaya sürmüşler, bu durumda da adaylar arasında büyük bir rekabet ortaya çıkmıştır. Bu rekabette başarılı olabilmek için de mali güçlerini ellerinden geldiği kadar arttırmaya çalışmışlardır. Bu rekabet öyle bir hal almıştır ki finanse edilme gücü olmayan kişiler baştan yarışta saf dışı kalmıştır. Büyük miktarlarda para harcadığı halde seçimlerde başarısız olanlar da olmuştur. Fakat seçimleri kazananların harcadıkları paraların az olmadığı da kesindir. İşte tüm bu nedenlerden dolayı yapılan yasal düzenlemelere seçim harcamalarına etkili bir biçimde tavan konularak başlanmıştır (PBS, Erişim: 12.01.2007).

ii. *Gelirlerin Şeffaflığı*: 11 Mart 1988 tarihinde çıkarılan yasa ile siyasi partilere yapılması öngörülen yardım ilk olarak 1989 yılında gerçekleştirilmiştir. Buna göre mevcut siyasi partilere elde ettikleri oy sayıları hesaplanarak hazine yardımı yapılması öngörülmüştür. Yapılan bu devlet yardımı partilerin harcamalarıyla sınırlı tutulmuştur. Fakat sonradan hazine yardımının uygun bir seviyeye getirilmesi amacıyla

bütçeye ek gelir sağlanması sorunu ortaya çıkmıştır. Bunun üzerine hazine tarafından siyasi partilere yapılan yardımların eksik kalan kısımlarının özel kuruluşlar ya da kişiler tarafından, belirlenen tavan sınırı aşmamak kaydıyla yapılmasına izin verilmiştir. Bağış alan ve verenin kimliğinin açık olması ve yapılan katkının belirtilmesi yapılan düzenlemeler arasında yer almıştır. Bu yasa ile getirilen bir başka yenilik de hesap tutma yükümlülüğüdür. Bu sayede hem gelirlerde hem de giderlerde şeffaflık sağlanmış olacaktır.

iii. *Siyasi Yozlaşmaya Karşı Yaptırımların Ağırlaştırılması*: Fransa’da seçim harcamalarının denetlenmesi yönünde çıkarılan yasanın sağladığı durumlardan birisi de, yasaya aykırı davranışların cezalandırılmasına yönelik yaptırımların arttırılmasıdır. Hem seçim kampanyalarına yönelik yapılan harcamaların tamamını düzenleyici hükümlerin yasaya konmuş olması hem de bu hükümlere uymayanların ağır yaptırımlarla cezalandırılıyor olmaları Fransa’daki mevcut siyasi sisteme bir düzen getirmiştir. Yasa hükümlerinin arasında şeffaflığın sağlanmasına yönelik özellikle seçim harcamalarının tavanıyla ilgili hükümlerin çokluğu, sadece bağış toplamaya yönelik seçim şirketlerinin kurulması ve denetimle ilgili “Siyasi Hayatın Finansmanı ve Kampanya Hesapları Milli Komisyonu”nun oluşturulması yükümlülükleri yer almaktadır.

2.3.2. Mali Vekil Atama

Fransa’daki seçim yasasının 52–4. maddesi hükümleri uyarınca seçime katılan her adayın bir mali vekil seçme yetkisi vardır. Söz konusu mali vekil ya bir mali müşavir ya da finansman şirketi olabilmektedir. Adayın aynı anda her ikisi ile birlikte çalışması söz konusu değildir. Mali vekil birçok başka adayla ortaklaşa çalışmamakta ve seçim ayının ilk gününden önceki bir yıl boyunca kampanya finansmanına ayrılan gelirleri toplayıp harcamaları düzenlemektedir.

Şeffaflık mali vekilin faaliyetlerinin açıklığı ve kontrolü ile sağlanmaktadır. Mali vekil kampanya harcamaları için bağış toplamakta, gelir ve giderlerin bilançosunu düzenlemektedir. Mali vekil, aday ve seçim kampanyası finansmanına katılan üçüncü kişiler arasında zorunlu bir aracıdır. Aday adına açılan banka veya posta hesabındaki bütün gelirler ve giderlerin gösterilmesi gerekmektedir. Banka veya posta hesabının başlığında vekilin unvanı belirtilir ve banka veya posta hesabı cari hesaptır. Bu hesaptan işlem yapmaya sadece mali müşavir yetkilidir. Hiç kimseye, özellikle adayın kendisi dahil, hesabı kullanmak için vekalet verilemez. Mali vekil banka veya posta hesabıyla bağışları, kişisel gelirleri ve siyasi parti veya grubun katkısını veya ticari nitelik taşıyan gelirlerini tahsil eder (Öztürk, 2006:186).

Seçime katılan adaylara, kampanya hesaplarına bağış toplamak amacıyla vekil tayin etme hakları olduğu gibi, siyasi parti veya grupların da mali vekil seçme hakları mevcuttur. Siyasi partilere mali vekil aracılığıyla bağış yapılmasını düzenleyen 88–227 sayılı yasa, harcamaların şeffaflığı ile ilgili çıkarılan ilk kapsamlı kanundur.

Yukarıda da belirtildiği gibi seçime katılan adaylar veya siyasi parti ve gruplar kendilerine mali vekil olarak ya bir mali müşavir ya da bir finansman şirketi seçerek seçim kampanyalarının finansmanına bağış toplamak amacıyla çalışabilmektedirler. Mali müşavir gerçek kişiden oluşurken; finansman şirketi ise iki veya daha çok kişinin ortaklaşa hareketiyle oluşmaktadır. 88–227 sayılı kanunun 11 ve 11–1. maddelerinde ele alınan yükümlülöklere göre finansman şirketi bağılı bulunduğu parti tarafından seçilerek atanır. Aynı zamanda şirketin faaliyeti bir siyasi partinin finansman şirketi olmasıyla sınırlıdır ve finansman şirketi olma onayını Siyasi Finansman ve Kampanya Hesabı Milli Komisyonu tarafından alan bir şirketin faaliyet yapacağı seçim bölgesinin tanımını ve kabul edilecek bütün bağışların orada toplanması için tek bir banka veya posta hesabı açma mukavelesini içermelidir (Gunlicks, 2000:158).

2.3.3. Gelirler

Hazine tarafından siyasi partilere yapılan yardımların yetersizliği dolayısıyla, partilerin belli bir üst sınıra kadar seçim kampanyasında kullanılmak üzere gerçek kişilerden katkı sağlamalarına yasalar tarafından izin verilmiştir. Belirtilmiş olan üst sınırın aşılması halinde duruma göre kazanılmış bir seçim kaybedilmiş olarak ilan edilebilmektedir. Tüm bu bağışların elde edilmesinde ve harcanmasında şeffaflığın önemi özellikle vurgulanmaktadır (Ambafrance, Erişim: 27.02.2007).

Adaylara ve siyasi partiler ya da gruplara hem gerçek kişiler hem de devlet tarafından yapılan çeşitli bağış ve yardımların dışında partiler, üyelerinden aldıkları aidatlarla da kendilerine finansman sağlamaktadırlar. Adaylar, kendilerine yasalar tarafından izin verilen bağışları gerçek kişilerden toplamak amacıyla basın yoluyla ilan verebilirler. Devlettten alınan bağışlarda ise, seçime giren adayların yardım almaları bazı şartlara bağlanmış; bunlar için belli bir harcama tavanı getirilmiştir. Adayların kampanya hesabının “Siyasi Finansman ve Kampanya Hesapları Milli Komisyonu” tarafından onanması sonucunda adaylara hazine yardımı verilebilir. Aynı zamanda adayın mal varlığı bildirimi verme yükümlülüğü var ise, aday tarafından mal varlığı durumunu gösteren beyanın verilmesi şartı ile hazine tarafından gerekli yardım yapılır. Seçim yasasının 52–11–1. maddesinde ele alındığı üzere, hazine yardımının en yüksek miktarı, uygulanan seçim harcamaları tavanının %50’sidir ve bu ödeme kampanya hesaplarında belirtilen ve adayların kişisel katkılarıyla karşılanan harcamalar toplamını aşamaz.

Siyasi partiler veya gruplar dışındaki hükmi şahsiyetler, bir adayın seçim kampanyası hesabına, hangi şekil altında olursa olsun, ne ona bağış vererek ne de ona gelir, hizmet veya mevcut uygulamalar dışında düşük fiyatlarla doğrudan veya dolaylı olarak diğer imkanlar sağlayarak katılabilirler. Aynı şekilde seçimlere katılan hiçbir adayın dolaylı veya dolaysız, yabancı

hükmi şahsiyetin veya yabancı bir devletin malzeme veya maddi katkısını, sarfiyatını ne amaçla olursa olsun kabul etmesi yasaktır (Öztürk, 2006:178).

Bir partiye veya gruba verilen üyelik aidatları bağış olarak adlandırılmamaktadır. Bu aidatlar, siyasi partilerin belirlediği şartlara ve miktara göre tahsil edilmeli ve aidatın miktarı yasanın belirlediği tavanı aşmamalıdır.

Seçim harcamalarının üst sınırları Ekonomik Araştırmalar ve Ulusal İstatistik Enstitüsü'nün hayat pahalılığı ile ilgili ortaya koyduğu rakamlar temel alınarak her üç yılda bir güncelleştirilmektedir. İhtiyaç duyuldukça da, Danıştay tarafından alınan bir kararla mevcut yasanın uygulanmasında çeşitli değişiklikler yapılabilir.

Adayın seçim kampanyasının finansmanı için sağlanan gelirler aşağıda belirtilmiştir. Bunlar (Gunlick, 2000:165):

- i. Adayın kişisel gelirleri,
- ii. Kendisini destekleyen siyasi parti veya grupların adayın seçim kampanyasına doğrudan bağışladığı nakdi yardımlar,
- iii. Mali vekil tarafından sağlanan bağışlar,
- iv. Gerçek kişiler tarafından karşılanan harcamalar,
- v. Usulüne uygun diğer yardımlardır.

Seçim kampanyası giderlerini ise aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Gunlick, 2000:165):

- i. Afiş bastırma ücretleri,
- ii. Politika konularıyla ilgili bir adayın kitabının promosyon giderleri,
- iii. Adayın yanında yer alan ve tanıtımını yapan kurum ve kuruluşlara ve adaya puan kazandıracak seçim bölgesinin önemli kişilerine yapılan bağışlar,

- iv. Mali müşavirlik ücretleri,
- v. Adayın lehine yapılan ve seçmenin önceliklerini araştıran anket ücretleri,
- vi. Adayın doğrudan veya dolaylı yoldan yararlandığı hizmet alımlarının ücretleri,
- vii. Propaganda malzemelerinin dağıtım ücretleri gibi giderlerden oluşmaktadır.

Adayın veya aday listesinin ve siyasi partilerin seçim kampanyalarının finansmanı amacıyla onların finansman şirketi veya mali müşavirine yaptığı her bağış için makbuz alan gerçek kişilere kampanyanın şeffaflığının sağlanması amacıyla gelirlerinden vergi indirimi hakkı verilmektedir. Ayrıca siyasi partilere verilen üyelik aidatları da, ilgili partinin mali vekili aracılığıyla verilmesi kaydıyla, vergi yasasında 1995 yılında yapılan değişiklik sonucu gelirleri vergi indirimi kapsamına girmiştir. Vergi indirimi, nevi bağış şeklindedir. Çünkü, partilere sağlanan mali kaynaklarda, vergi indirimi hakkı doğuran aidatların tahsili, vergi yasasının 200. maddesi ile belirtilen tavan sınırının içinde yer almaktadır. (Öztürk, 2006:205)

Seçim yasasındaki hükümlere uymayan adaylara ve siyasi parti veya gruplara çeşitli ceza ve yaptırımlar öngörülmektedir. 11 Mart 1988 tarihli kanunun 11-4. maddesi hükümlerine aykırı olarak bağış kabul eden veya verenler, para ve hapis cezası veya bu ikisinden biriyle cezalandırılırlar. Seçim kampanyalarında bağışta bulunan kişi ya da kuruluşlar, seçim yasasının 52-8. ve 11 Mart 1988 tarihli kanunun 11-4. maddesinde belirtilen hükümlere aykırı olarak bağış yapmaları halinde cezalandırılmaktadırlar.

Seçim harcamalarındaki artışın sınırlandırılması gerektiği düşüncesiyle, seçimlerde belirlenen sürelerde, kitle iletişim araçlarının seçim propagandası amacıyla kullanılması adaylara yasaklanmıştır. Ayrıca, Fransa'da devlet yardımı alan siyasi partilerin hesapları resmi gazetede yayınlanmaktadır.

2.3.4. Raporlama

Fransa'da seçimlere katılan adaylar ve siyasi partiler, kendilerine yardımda bulunan gerçek ve hükmi şahısların isimlerini ve onlardan aldıkları yardımın miktarını ilgili raporlarda eksiksiz bir şekilde açıklamakla yükümlüdürler. Adayların, doğrudan ya da dolaylı olarak yararlandıkları avantajların ve hizmetlerin tutarını tam olarak bilememeleri durumunda, tahmini de olsa bir değerlendirme yapıp raporlarla açıklamak zorundadırlar. Ayrıca, seçimleri kazananlar seçimleri izleyen iki ay içerisinde kampanya hesaplarını Siyasal Partilerin ve Seçimlerin Finansmanı Ulusal Komitesi'ne vermek durumundadırlar (Tacar, 1997:60-65).

2.3.5. Denetim

Fransız Seçim Kanunu'nda belirtilen hükümler gereği yerel, bölgesel ve genel seçimlerin bütün harcamaları Siyasi Finansman ve Kampanya Hesapları Milli Komisyonu tarafından denetlenmekte ve inceleme sonucu yasaya aykırı durumlar söz konusu olduğunda çeşitli yaptırımlar uygulanmaktadır. Söz konusu yaptırımlar incelendiğinde bunların, ağır yaptırımlar olduğu göze çarpar. Örneğin; kampanya hesaplarını, yasanın 52–12. maddesinde belirtilen süre ve şartlarda teslim etmeyen ve hesabı inceleme sonrası haklı olarak reddedilen kişiler seçilmemiş ilan edilebilmektedirler. Buradan da anlaşılacağı üzere, Fransa'da seçim finansmanının kurallara uygun şekilde yapılmasına büyük önem verilmektedir. Tüm bunların başlıca nedeni, hem seçim harcamalarının denetiminin aksatılmamasını sağlamak hem de özellikle seçimlere yakın zamanlarda ortaya çıkan yolsuzlukları önlemektir.

Fransa'da uzun tartışmalar sonucu mal varlıklarının bildirim ve denetimi zorunlu hale getirilmiş ve bu konuyla ilgili denetimi yapacak Mal Varlığı Bildirimlerini İnceleme Komisyonu oluşturulmuştur. Bu sayede siyasette şeffaflığın sağlanması adına önemli bir adım daha atılmıştır.

Fransa’da her düzeyde görev yapan yetkililer için mal varlığı bildirimi verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Milletvekillerinin, hükümet üyelerinin, Avrupa Parlamentosu’ndaki temsilcilerin, taşra yönetimlerinde ve kamu kuruluşlarında önemli görevlerde bulunan İdari Meclis Konsey başkanlarının, genel müdürlerin, genel müdür yardımcılarının ve diğer önemli görevlerde bulunanların mal varlıklarını beyan etmeleri gerekmektedir.

29 Ocak 1993 tarihli ve 93–122 sayılı yasa ile kamuda çalışan ve devlet ihalelerindeki yolsuzlukları araştırmak ve ekonomik hayatın şeffaflığını gerçekleştirmek amacıyla da, Adalet Bakanlığı nezdinde bir merkez oluşturulmuştur. Bu merkez her alandaki yolsuzlukları ve yasalara aykırı davranışları, özellikle ticari alanın finansmanının şeffaflığının ortaya konması amacıyla görev yapmaktadır. Bu düzenlemede ihalelerdeki fırsat eşitliği veya şirketlerin ihaleye katılımındaki ehliyetleri ile yolsuzluklar da ele alındığından, siyasetin finansmanını gerçekleştiren gerçek kişilerin faaliyetlerinin kontrolü de siyasetin finansmanının şeffaflığını ilgilendirmektedir. Söz konusu kanun, siyasi partilerin seçim kampanyalarının finansmanı ile ilgili değişiklikleri içeren kanunla beraber kabul edilmiştir. (Öztürk, 2006:229)

2.4. Türkiye’de Siyasi Parti Finansmanı

2.4.1. Türkiye’de Siyasi Parti Finansmanının Gelişimi

1923 yılında kurulan Türkiye Cumhuriyeti’nin çok partili hayata geçişinin zaman aldığını söylemek mümkündür. 9 Eylül 1923’te Mustafa Kemal tarafından kurulmuş olan Cumhuriyet Halk Partisi, Türkiye Cumhuriyeti’nin ilk siyasi partisidir. Atatürk döneminde çok partili hayata geçiş çalışmaları olmuşsa da başarı sağlanamamış ve kurulan siyasi partilerin ömrü kısa sürmüştür.

Muhalefet partisi olarak 17 Kasım 1924 tarihinde kurulan Terakkiperver Cumhuriyet Fırkası, Türkiye Cumhuriyeti’nin ikinci siyasi

partisidir. Fakat ömrü fazla sürmemiş ve 5 Haziran 1925'te kapatılmıştır. Daha sonra Serbest Cumhuriyet Fırkası Atatürk'ün istek ve onayıyla, dönemin Paris Büyükelçisi Fethi Okyar'ın başkanlığında, hükümeti sarsmayacak bir muhalefet partisi oluşturmak amacıyla 12 Ağustos 1930'da kurulmuş fakat o da 17 Kasım 1930 tarihinde kapatılmıştır. Sonradan 1945 yılında Demokrat Parti'nin kurulması ve 1946 seçimlerinde muhalefet partisi olarak meclise girmesi ile birlikte çok partili hayata resmen geçilmiştir (Çavdar, 2000: 45-52).

Siyasi partiler, demokrasinin gereği olarak toplumun genel beklentilerine cevap vermek üzere siyasi hayata girmişlerdir. Zamanla, partilerle ilgili çeşitli yasal düzenlemelerin yapılması gerekli hale gelmiş; bu nedenle de siyasetin yozlaşmasını önlemek, finansmanını etkin bir şekilde denetleyebilmek, siyaseti bir düzene sokabilmek ve halkın siyasi partilere olan güvenini arttırabilmek amacıyla çeşitli yasalar çıkarılmıştır.

Siyasi partilerin gelir kaynaklarına ilişkin maddelerin de yer aldığı 22 Nisan 1983 tarihli 2820 sayılı Siyasi Partiler Yasası, 24 Nisan 1983 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanun'un 2. maddesinde de belirtildiği üzere, bu Kanun siyasi partilerin kurulmaları, teşkilatlanmaları, faaliyetleri, görev, yetki ve sorumlulukları, gelir ve giderleri, denetlenmeleri, kapanma ve kapatılmalarıyla ilgili hükümleri kapsamaktadır.

Siyasi Partiler Kanunu'na ek olarak 1982 Anayasası'nın 68. ve 69. maddelerinde de siyasi partilerle ilgili genel esaslar belirtilmiştir. 68. maddede parti kurma, partilere girme ve partilerden ayrılma ile ilgili hükümler; 69. maddede ise siyasi partilerin uyacakları esaslar belirlenmiş durumdadır.

Siyasi partilerin finansmanına dolaylı bir katkı sağlayan radyo ve televizyon yayınları, partilerin propaganda araçlarından en önemlisi konumundadır. Bu nedenle Türkiye Cumhuriyeti'nde Siyasetin Devletçe Finansmanı konusunda ilk düzenleme bu alanda yapılmıştır. Radyodan siyasi

partilere konuşma hakkı verilmesinin tarihi, çok partili dönemin ilk yıllarına kadar gitmektedir. İlk kez 24 Mayıs 1949 tarihli Basın Yayın ve Turizm Genel Müdürlüğü Yasası ile radyoların seçim kampanyalarında kullanılması kabul edilmiştir (Avcı, 1999:156). Sonradan yapılan yasal düzenlemeler ile kimi zaman siyasi partilerin radyo ve televizyonlardan yararlanma hakları yasaklanırken; sonradan yapılan düzenlemeler ile partilere yeniden radyo ve televizyon ile propaganda yapabilme imkanı tanınmıştır. Seçimlerin Temel Hükümleri ve Seçmen Kütükleri Hakkında Kanun'un 52. maddesinde de belirtildiği üzere özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak koşuluyla, seçime katılan siyasi partiler, oy verme gününden önceki 7. günden itibaren oy verme gününden önceki gün saat 18.00'e kadar radyo ve televizyonlarda propaganda yapabilmektedirler. Partiler radyo ve televizyonlarda, hoparlörle, el ilanı dağıtarak, duvar ilanları ve afişlerle propaganda yapabilmektedirler. Fakat bunların tümü için belli sınırlamalar ve düzenlemeler mevcuttur.

2.4.2. Gelirler

Siyasi partilerin hayatlarını devam ettirebilmek ve çeşitli faaliyetlerde bulunabilmek amacıyla gelir kaynaklarına ihtiyaçları bulunmaktadır. Siyasi Partiler Yasası'nın 61. maddesinde de belirtildiği üzere siyasi partiler aşağıda belirtilen gelirleri elde edebilirler:

- i. Parti üyelerinden alınacak giriş aidatı ile üyelik aidatı: Parti üyelerinden alınacak giriş aidatının miktarı ile üyelik aidatının alt ve üst sınırları parti tüzüğünde gösterilmektedir. Siyasi Partiler Yasası'nın 62. maddesinde bu konuda hükümler bulunmaktadır. Her üye, aylık ya da yıllık olarak üyelik aidatı ödemeyi partiye girişinde kabul etmek durumundadırlar.
- ii. Parti milletvekillerinden alınacak milletvekilliği aidatı: Siyasi Partiler Yasası'nın 63. maddesi uyarınca bir siyasi partiye mensup milletvekillerinin, ne miktar aidat ödeyeceği ve bu suretle toplanan paraların grup faaliyetlerine ve parti merkezine hangi miktarlarda

ayrılacağı, Türkiye Büyük Millet Meclisi parti grubu kararıyla belli edilir. Ancak bu miktarın tutarı milletvekili ödeneğinin bir aylık tutarını geçemez. Grubu olmayan milletvekillerinin ödeyeceği aidat, yukarıda belirtilen miktarın yarısını geçmemek kaydıyla merkez karar ve yönetim kurulunca tespit edilir.

- iii. Milletvekili, belediye başkanlığı, belediye meclis üyeliği ve il genel meclis üyeliği aday adaylarından alınacak özel aidat: Milletvekili aday adaylarından alınacak özel aidat, milletvekili ödeneğinin net bir aylık tutarını aşmamak kaydıyla parti iç yönetmeliklerinde gösterileceği Siyasi Partiler Yasası'nın 64. maddesinde belirtilmektedir.
- iv. Parti bayrağı, flaması, rozeti ve benzeri rumuzların satışından sağlanacak gelirler
- v. Parti yayınlarının satış bedelleri
- vi. Üye kimlik kartlarının ve parti defter, makbuz ve kağıtlarının sağlanması karşılığında alınacak paralar
- vii. Partice tertiplenen balo, eğlence ve konser faaliyetlerinden sağlanacak gelirler
- viii. Parti mal varlığından elde edilecek gelirler
- ix. Bağışlar: Siyasi Partiler Yasası'nın 66. maddesinde belirtildiği üzere, genel ve katma bütçeli dairelerle mahalli idareler ve muhtarlıklar, kamu iktisadi teşebbüsleri, özel kanunla veya özel kanunla verilen yetkiye dayanılarak kurulmuş bankalar ve diğer kuruluşlar, kamu iktisadi teşebbüsü sayılmamakla beraber ödenmiş sermayesinin bir kısmı devlete veya yukarıda belirtilen kurum, idare, teşebbüs, banka veya kuruluşlara ait müesseseler, siyasi partilere, hiçbir surette taşınır veya taşınmaz mal veya nakit veya haklar bağışlayamaz ve bu gibi mal veya hakların kullanılmasını bedelsiz olarak bırakamazlar; bağlı oldukları kanun hükümleri dışında siyasi partilere aynı hakların devrine dair tasarruflarda bulunamazlar. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, işçi ve işveren sendikaları ile bunların üst kuruluşları, dernekler, vakıflar ve kooperatifler özel kanunlarda yer alan hükümlere

uymak koşuluyla siyasi partilere maddi yardım ve bağışta bulunabilirler.

Belirtilenler dışında kalan gerçek ve tüzel kişilerin her birinin bir siyasi partiye aynı yıl içerisinde 19,550,24 YTL'den fazla kıymette aynı veya nakdi bağışta bulunulması veya yayınları kullandırması yasaktır. Bağışların belli bir belgeye dayandırılması gerekmektedir. Belgeye dayandırılmayanlar kabul edilmez.

Siyasi partiler yabancı devletlerden, uluslar arası kuruluşlardan, yabancı uyruklu kişiler ile yabancı ülkelerdeki dernek, grup ve kurumlardan herhangi bir surette aynı veya nakdi yardım ve bağış alamazlar. Bu Kanun hükümlerine aykırı olarak bağış kabul ettiği, mal veya gelir edindiği, Anayasa Mahkemesince tespit edilen siyasi partilerin, bu yolla elde ettikleri gelirlerin tamamının, Kanun'da belirtilen miktarlardan fazla gelirlerle, taşınmaz malların kanuni miktarı geçen kısmının karşılığının Hazineye irad kaydedilmesine, taşınmaz malların ise Hazine adına tapuya tesciline karar verilir. Siyasi Partiler Yasası'nın 116. maddesi uyarınca, bu madde hükümlerine aykırı olarak bağışta bulunan kimse veya bağışı kabul eden parti sorumlusu, altı aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Ayrıca yabancı devletler, milletlerarası kuruluşlar veya yabancı gerçek veya tüzel kişilerden yardım ve bağış kabul edenler, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadırlar.

- x. Devlet tarafından yapılan yardımlar: Yüksek Seçim Kurulu'nca son milletvekili genel seçimlerine katılma hakkı tanınan ve 2839 sayılı Milletvekili Seçim Kanunu'nun 33. maddesindeki genel barajı (%10) aşmış bulunan siyasi partilere her yıl Hazine'den ödenmek üzere o yılki genel bütçe gelirleri "B Cetveli" toplamının beşbinde ikisi oranında ödenek mali yıl için ayrılır. Siyasi Partiler Kanunu'nun 122. maddesinin ek 1. maddesinde belirtildiği üzere, bu ödenek devlet yardımı yapılacak siyasi partiler arasında, o siyasi partinin genel seçim

sonrasında, Yüksek Seçim Kurulu'nca ilan edilen T.B.M.M. sandalye sayısına bölünerek her yıl ödenir. Bu ödemelerin o yılki genel bütçe kanununun yürürlüğe girmesini takiben on gün içinde tamamlanması zorunludur. Ancak genel barajı aşan siyasi partilere yapılacak yardım miktarı, genel barajı aşmamış olsaydı genel seçimlerde aldığı oy oranına göre alabileceği yardımdan az olmamaktadır.

Bu yardım sadece parti ihtiyaçları veya parti çalışmalarında kullanılır. Milletvekili genel seçimlerinde toplam geçerli oyların %7'sinden fazlasını alan siyasi partilere de devlet yardımı yapılır. Bu yardım en az devlet yardımı alan siyasi partinin almış olduğu yardım ve genel seçimlerde aldığı toplam geçerli oy esas alınarak kazandıkları oyla orantılı olarak yapılır. Bunun için her yıl Maliye Bakanlığı bütçesine yeterli ödenek verilir. Belirtilen ek maddede öngörülen yardım miktarları; bu yardımdan faydalanabilecek siyasi partilere, milletvekili genel seçimlerinin yapılacağı yıl üç katı, mahalli idareler genel seçim yılı için iki katı olarak ödenir. Her iki seçim aynı yıl içerisinde yapıldığında bu ödemenin miktarı üç katı geçemez.

Parti mal varlığından (kira geliri, faiz geliri v.b.) elde edilen gelirler hariç olmak üzere, diğer kaynaklardan elde edilen gelirlerden vergi, resim ve harç alınmamaktadır. Siyasi Partiler Yasası'nın 67. maddesinde belirtildiği üzere siyasi partiler ticari faaliyette bulunamazlar, kredi veya borç alamazlar. Ancak genel ve katma bütçeli dairelerle mahalli idareler ve muhtarlıklar, kamu iktisadi teşebbüsleri, özel kanunla veya özel kanunla verilen yetkiye dayanılarak kurulmuş bankalar ve diğer kuruluşlar, kamu iktisadi teşebbüsü sayılmamakla beraber ödenmiş sermayesinin bir kısmı Devlete veya yukarıda belirtilen kurum, idare, teşebbüs, banka veya kuruluşlara ait müesseseler ve yabancı devletler, uluslar arası kuruluşlar, yabancı uyruklu kişiler ile yabancı ülkelerdeki dernek, grup ve kurumlar dışında kalan gerçek ve tüzel kişilerden kredili veya ipotek karşılığı mal satın alabilirler. Kanun'un 67. maddesi hükmüne aykırı olarak siyasi partilere sağlanan kredi veya

borçlar üzerine Anayasa Mahkemesi kararıyla Hazine tarafından el konulur, kredi veya borcu verene karşı Hazine hiçbir yükümlülük altına girmez. Siyasi Partiler Yasası'nın 116. maddesi uyarınca bu maddedeki hükümlere aykırı olarak kredi veya borç veren veya alanlar ile bu kredi veya borcu alan veya veren parti sorumlusu altı aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Siyasi partilerin ikametleri ile amaç ve faaliyetleri için gerekli olanlardan başka taşınmaz mal edinmelerinin yasak olduğu Siyasi Partiler Kanunu'nun 68. maddesinde vurgulanmaktadır. Aynı zamanda partiler, amaçları içinde olmak şartıyla sahip oldukları taşınmaz mallardan gelir sağlayabilmektedirler. Yasa'nın bu maddesinde belirtilen esaslara aykırı olarak bir siyasi partinin taşınmaz mallara sahip olduğu anlaşılırsa, Anayasa Mahkemesi'nin kararıyla ve bu mahkemenin göstereceği süre içerisinde siyasi parti tarafından bu malların paraya çevrilmesi yoluna gidilmektedir.

Siyasi Partiler Kanunu'nun 69. maddesinde belirtildiği üzere bir siyasi partinin bütün gelirleri, o siyasi partinin tüzel kişiliği adına elde edilir. Siyasi partilerin genel merkezlerinin ve teşkilat kademelerinin gelirleri, parti merkez karar ve yönetim kurulunca bastırılan makbuzlar karşılığında alınmaktadır. Sağlanan gelirin türü ve miktarıyla, gelirin sağlandığı kimsenin adı, soyadı ve adresi, makbuzu düzenleyenin sıfatı, adı, soyadı ve imzası makbuzda ve dip koçanlarda yer alır. Kanun tarafından belirtilen esaslara aykırı olarak bir siyasi partinin yasak olan kaynaklardan gelir sağladığı anlaşılırsa, Anayasa Mahkemesi kararıyla bu gelir Hazine'ye irad kaydedilir. Belgelendirilmesi gerektiği halde belgelendirilmeyen parti giderleri miktarınca parti malvarlığı, Anayasa Mahkemesi kararıyla Hazine'ye irad kaydedilir.

Siyasi Parti Kanunu'nun 70. maddesinde de belirtildiği üzere, siyasi partilerin giderleri amaçlarına aykırı olamaz. Bir siyasi partinin bütün giderleri, o siyasi parti tüzel kişiliği adına yapılır. Yapılan bütün harcamaların yetkili organ veya merciin kararına dayanması şarttır. Giderlere ait belgeleri saklama süresi, özel kanunlarda gösterilen daha uzun süreye ilişkin hükümler

saklı kalmak üzere, kesin hesabın Anayasa Mahkemesinin ilk inceleme kararının ilgili partiye bildirilme tarihinden itibaren beş yıldır. Parti teşkilatı bağlı bulunduğu üst kademeye, gelir ve giderleri hakkında parti tüzüğünde gösterilen sürede hesap vermekle yükümlüdür. Bu süre altı aydan fazla olamaz. Siyasi Parti Yasası'nın 72. maddesinde siyasi partilerin üyelerine ve diğer gerçek ve tüzel kişilerine hiçbir şekilde borç veremeyecekleri belirtilmiş durumdadır.

Türkiye'de siyasi partilerin en önemli gelir kaynaklarının devlet yardımları ve bağışlar olduğunu söylemek mümkündür. Üye aidatları ile parti bayrağı, flaması, rozeti ve benzeri rumuzların satışından sağlanan gelirler partilerin finansmanında düşük rol oynamaktadırlar. Bu nedenle de siyasi partiler kendilerine yapılacak bağışların mümkün olduğunca fazla olmasını ümit ederler. Fakat denetimin sağlanarak siyasetteki yozlaşmayı önlemek amacıyla yapılan yasal düzenlemeler ile hem katkıda bulunmasına izin verilen kişi ve kuruluşların hem de devletin yaptığı bağışlara sınırlamalar getirilmiştir.

3 Kasım 2002 tarihinde yapılan erken genel seçimler için hazırlanan ve 55-60 milyon YTL'sinin YSK'ye seçim harcamaları için verildiği bildirilen 150 milyon YTL'lik ek bütçeden, 85-90 milyon YTL'sinin partilere yardım olarak dağıtıldığı ve buna göre siyasi partilerden DSP'ye 19,249,000 YTL, MHP'ye 15,596,000 YTL, ANAP'a 11,469,000 YTL, DYP'ye 10,419,000 YTL, CHP, SP ve AKP'ye 7,555,000 YTL olmak üzere 79,401,000 YTL yardım yapıldığı ileri sürülmektedir (Öztürk, 2006:133).

Ocak 2007'de 108 milyon YTL Hazine yardımı yapılan beş siyasi partinin, 14 Mayıs 2007 tarihine kadar alacakları seçim yardımları; AKP'ye 94,1 milyon YTL, CHP'ye 53,2 milyon YTL, DYP'ye 26,2 milyon YTL, MHP'ye 22,9 milyon YTL, Genç Parti'ye ise 19,9 milyon YTL şeklindedir (Cafesiyaset, Erişim: 12.05.2007).

Partilerin gelir ve gider kayıtlarının kamuya duyurulması ile ilgili olarak ülkemizde mevcut olan durumu şu şekilde özetlemek mümkündür (Susmuş, 2002: 242-243):

- i. Türkiye’de mevcut kanunlar çerçevesinde siyasi partilerin elde etmiş olduğu gelirler ile katlandıkları giderler, partilerin seçim dönemlerinde yaptıkları harcamalar, mali nitelikli işlemleri ilgilendiren parti kayıtları kamuoyuna duyurulmamaktadır.
- ii. Anayasa Mahkemesi’nce yapılan denetim sonuçları da aynı şekilde kamuya duyurulmamakta, bir bakıma seçmenler, kişiler, vatandaşlar, partilerin gelir ve giderleri hakkında hiçbir şekilde bilgi alamamaktadırlar.
- iii. Siyasi partilerin seçim dönemindeki harcamalarına ilişkin herhangi bir sınırlama veya tavan bulunmamaktadır.
- iv. Seçimlere katılacak olan adayların yapacağı harcamalara ilişkin olarak da herhangi bir sınırlama veya tavan bulunmadığı için denetlenememektedir.
- v. Seçilenlerin mal varlıkları görevde kaldığı süreler içerisinde düzenli olarak kamuya duyurulmamaktadır.
- vi. Siyasi parti kayıtlarının tutulmasında muhasebe meslek mensuplarından yararlanma zorunluluğu bulunmamaktadır.
- vii. Siyasi partilerin olağan ve seçim dönemlerindeki faaliyetlerini izleyebilecek “Etik Kurulu” bulunmamaktadır.
- viii. Siyasi partilere yapılan devlet yardımları da aynı şekilde kamuya duyurulmamaktadır.
- ix. Seçim kampanyasında kabul olunabilecek gider kalemleri belirlenmemiştir.
- x. Siyasi partilere yapılan bağışların kamuya duyurulmamasına karşın bir sınırlama getirilmiştir.

Demokratik siyasal sistemlerin en önemli özelliği; siyasal iktidarın özgür, adil, düzenli ve rekabetçi seçimlerle belirlenmesi ve halka hesap

vermesidir. Demokrasinin varlığını sürdürebilmesinin ömrüyle değil, sağladığı ekonomik gelişmeyle doğrudan ilişkili olduğu ileri sürülmektedir. Siyasal partiler ve politikacılar arasında siyasi rekabetin demokratikleşme sürecindeki işlevi yadsınamaz. Bu nedenle siyasi partiler demokrasinin sinir merkezi olarak kabul edilmektedir (Susmuş, 2002:246).

2.4.3. Raporlama

Siyasi Partiler Yasası'nın 60. maddesinde; her kademedeki parti organlarının üye kayıt defteri, karar defteri, gelen ve giden evrak kayıt defteri, gelir ve gider defteri ile demirbaş eşya defteri tutmasının zorunlu olduğu belirtilmektedir. Mali nitelikli olarak siyasi partilerin tuttukları gelir ve gider defterleri ile demirbaş eşya defterlerinin yanı sıra; partiler yıl sonunda gelecek yıl bütçesi ile kesin hesap defterlerini de hazırlamak durumundadırlar. Kesin hesap, yıl içerisinde yapılan gelir ve giderlerin yıl sonundaki envanteridir. Bütçe ise gelecek yıla ilişkin tahmin edilen gelir ve giderleri kapsar.

Aynı zamanda parti organ ve kurullarınca tutulmasında fayda görülen diğer defterler, parti tüzük ve iç yönetmeliklerinde belirtilmelidir. Parti genel merkezlerinde bütçe ve kesin hesabın nasıl hazırlanıp düzenleneceği yine parti iç yönetmeliğinde belirtilir. Siyasi Partiler Kanunu'nun 113. maddesi uyarınca, Kanun'un bu maddesinde yazılı olan defter ve kayıtları tutmayanlar, altı aydan bir yıla; bu defter ve kayıtları tahrif veya yok edenler veya gizleyenler, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.

Siyasi Partiler Kanunu'nun 73. maddesinde siyasi partilerin, bağlı ilçeleri de kapsamak üzere iller teşkilatı ayrı ayrı gelir tahminlerini ve gider miktarlarını gösteren bir yıllık bütçe hazırladıkları ve ilgili takvim yılından önceki Ekim ayı sonuna kadar genel merkezlerine gönderdiklerinin üzerinde durulmaktadır. Bu bütçeler ile aynı süre içerisinde hazırlanacak genel merkez bütçesi en geç ilgili takvim yılından önceki Aralık ayı sonuna kadar parti

merkez karar ve yönetim kurulunca incelenip karara bağlanır. Kanun'un bu maddesi gereğince siyasi partiler hesaplarını bilanço esasına göre düzenlemektedirler. Parti merkezi ve bağlı ilçeleri de kapsamak üzere iller teşkilatı her bütçe yılını izleyen nisan ayı sonuna kadar, bir evvelki yıla ait uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesaplarını hazırlarlar. İller teşkilatından gönderilenler ve parti merkezine ait olan kesin hesaplar, merkez karar ve yönetim kurulunca incelenerek karara bağlanır ve birleştirilir. Siyasi partilerin bütçeleri, bilançoları, gelir ve gider cetvelleri ile kesin hesaplarının nasıl düzenleneceği partilerin iç yönetmeliklerinde gösterilir.

2.4.4. Denetim

Siyasi partilerin mali denetimi Anayasa Mahkemesi tarafından yapılır. Anayasa Mahkemesi, siyasi partilerin mal edinimleri ile gelir ve giderlerinin kanuni uygunluğunu denetler. Siyasi Partiler Kanunu'nun 74. maddesi uyarınca siyasi partilerin genel başkanları, karara bağlanarak belirtilmiş bulunan kesin hesap ile parti merkez ve bağlı ilçeleri de kapsayan iller teşkilatının kesin hesaplarının onaylı birer örneği Haziran ayı sonuna kadar Anayasa Mahkemesi'ne ve bilgi için Cumhuriyet Başsavcılığı'na vermek zorundadırlar. Ayrıca Anayasa Mahkemesi, kesin hesaplara ait bilgilerin belgelendirilmesini siyasi partilerden her zaman isteyebilir.

Siyasi Partiler Kanunu'nun 75. maddesi gereği; Anayasa Mahkemesi, kesin hesaplara ait bilgilerin belgelendirilmesini siyasi partilerden her zaman isteyebilir. Anayasa Mahkemesi denetimini evrak üzerinde yapar. (Bu denetimi, Sayıştaydan yardım sağlanarak hazırlatacağı raporlar üzerinden yapabileceği gibi, siyasi partilerin genel merkezlerinde ve mahalli teşkilatlarında doğrudan doğruya veya kendi üyeleri arasından görevlendireceği bir naip üye veya mahallin en kıdemli adli veya idari yargı hakimi niyabetinde yaptıracağı inceleme ve araştırmalar üzerinden de yapabilir. Bu maksatla, yeminli bilirkişi görevlendirebilir. Anayasa Mahkemesi denetimi sonunda, o siyasi partinin gelir ve giderlerinin doğruluğuna ve

kanuna uygunluğuna veya kanuna uygun olmayan gelirler ile giderler dolayısıyla da bunların Hazineye gelir kaydedilmesine karar verir.

Siyasi partilerin finansmanında şeffaflığın sağlanabilmesi için, bilgilerin net olarak görülebildiği bir mali raporlama düzenine gerek vardır. Siyasi partiler birer kar amacı gütmeyen örgüt olduklarından, kendilerine uygun mali tablolar üretmelidirler. Bu doğrultuda, çalışmanın ikinci bölümünde kar amacı gütmeyen örgütlerin ne şekilde mali raporlama yapmaları gerektiği detaylı olarak incelenmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise, kar amacı gütmeyen örgütlerde olması gereken mali raporlamadan hareketle, Türkiye'deki siyasi partiler için mali tablolar önerilmiştir

İKİNCİ BÖLÜM

KAR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE FİNANSAL RAPORLAMA

1. KAR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE MUHASEBE

Kar amacı gütmeyen örgütler (KAGÖR) diğer pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de ekonominin büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Bu örgütler eğitimden politikaya, sağlıktan araştırmaya pek çok hizmet sağlar. Aynı zamanda bunların sayısı ve ekonomi içindeki önemi de her geçen gün artmaktadır. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), kar amacı gütmeyen örgütleri tanımlarken, onların diğer işletmelerde bulunmayan özelliklerini vurgulayarak bir betimleme yapmıştır. Kurul’a göre kar amacı gütmeyen örgütler; kendilerinden parasal bir getiri beklemeyen kaynak sağlayıcılarından katkı elde etmektedirler, kar elde etmekten ziyade amaçlarını gerçekleştirebilmek için çalışırlar ve KAGÖR’lerde girişimci işletmelerde olduğunun aksine sahiplilik durumu söz konusu değildir.

Karşılıklı değişimlerde (örneğin fon transferi karşılığında gerçekleştirilen hizmetlerde), çoğu zaman donörler (katkı sağlayıcılar) ile kar amacı gütmeyen işletmeler eşit miktarlarda bir değişim gerçekleştirmezler. Genelde kar amacı gütmeyen örgüt, gerçekleşen işlemlerde değerce çok daha büyük bir pay almaktadır.

Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP), kar amacı gütmeyen örgütler tarafından muhasebe kaydı ve raporlama yaparken uygulanması gereken kuralları da içermektedir. Her ne kadar kar amacı gütmeyen örgütler, ticari işletmelerin kullandıkları muhasebe ilkelerini kullanıyor olsalar da, uyguladıkları muhasebe ve finansal raporlama sistemleri daha farklıdır (Larkin ve DiTommaso, 2006:4). Çünkü kar amacı gütmeyen örgütler için finansal raporlamanın odağında net gelirin ölçümü

bulunmamaktadır. Bu nedenle de FASB, kar amacı gütmeyenlerin uygulayacakları muhasebe ve finansal raporlama sistemi ile ilgili resmi bir bildiri yayınlamıştır. Bu tür kuruluşlara katkı sağlayanlar, kar amacı gütmeyen örgütlerin finansal tablolarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlamalarını isteyebilirler. Çünkü, bu ilkelere uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların anlaşılabilirliği artmakta, diğer kar amacı gütmeyenlerle karşılaştırılabilmekte ve finansal durumun çok daha iyi bir şekilde gösterilmesi sağlanmaktadır.

1.1. Kar Amacı Gütmeyen Örgütlerde Mali Yönetim

Kar amacı gütmeyen örgütlerin boyutları büyük farklılıklar gösterir. Küçük bir KAGÖR'ün ücretli çalışanı bulunmazken; siyasi parti veya üniversite gibi büyük olanlarda ise yüzlerce çalışan mevcuttur. Bu örgütlerde mali yönetim önemli bir yer tutmaktadır ve hemen hemen hepsinde bir finansal yönetici mevcuttur. Finansal yöneticinin belli başlı görevleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- i. Mali kayıtların tutulması,
- ii. Doğru ve anlamlı mali tablolar hazırlanması,
- iii. Bütçe hazırlanması,
- iv. Finansal varlık yönetiminin gerçekleştirilmesidir.

Finansal yönetici ilgili görevleri yerine getirirken devlete ait raporlama gerekçelerine uyumlu davranmalıdır.

Kar amacı gütmeyen örgütler de, faaliyetlerini gerçekleştirmek için diğer tüm örgütler gibi çeşitli kaynaklara ihtiyaç duyarlar. Böyle olmasına rağmen, KAGÖR'ler için kar elde etmek veya dönem sonundaki varlıkların yükümlülüklerinden daha fazla olması gibi bir durum söz konusu değildir. KAGÖR'ler kar elde etmekten ziyade sahip oldukları nakit ve nakit hareketleri ile yatırım verimliliği boyutu doğrultusunda finansal yönetim gerçekleştirirler.

Çünkü yeterli nakit kaynakları olduğu sürece hayatlarını devam ettirebilmektedirler. Kar amacı gütmeyen örgütlerin hazırlamış oldukları mali tablolar, örgütün sahip olduğu likiditesi yüksek finansal kaynakları ön plana çıkarmaktadır.

Kar amacı gütmeyen örgütler gelirlerinin büyük kısmını, katkı sağlayıcılardan elde ederler. Dolayısıyla, katkıları nerede ve ne şekilde kullandıklarını detaylı olarak belirtmek zorunda ve sorumluluğundadırlar (Ruppel, 2002:4). Çünkü katkıda bulunan kişi ya da kuruluş bu konuda bilgi sahibi olmak istemektedir. Tüm bu nedenler, kar amacı gütmeyen örgütlerin hazırlamış oldukları finansal tabloların önemini belirtmekte ve katkıda bulunanların neden kar amacı gütmeyenlerin finansal tablolarının önemli birer kullanıcısı olduklarını göstermektedir. Örneğin, bir işletme kendi 80 YTL'si ile mağazadan dolap aldığında bu işlem hakkında başkalarına detaylı bilgi vermek durumunda değildir. Fakat söz konusu işlem, donörden elde edilmiş ise katkı sağlayan bu miktarın nereye ve ne şekilde harcandığını bilmek isteyecektir.

Kar amacı gütmeyen örgütler, katkı sağlayıcılardan belirli amaçlarda kullanmak üzere bağış alabilirler. Bu durumda bunlar diğer bağışlardan ayrıştırılarak, farklı kayıtlar altında ve özel mali raporlama prosedürleri kullanılarak kaydedilir (Aranoff, 2003:20).

Ticari işletmeler personel harcamaları, yönetim giderleri ve iletişim masrafları için gerekli kaynağı hisse senedi ihracı şeklinde öz kaynak finansmanı olarak veya tahvil ihracı, banka kredisi gibi şekillerde yabancı kaynak finansmanı olarak rahatça karşılayabilmektedir. Buna karşın KAGÖR'ler için finansman alternatifleri ticari işletmelerdeki kadar çok ve kolay değildir. Örneğin, rekabetçi özellik gösteren işgücü piyasasında KAGÖR'ler, faaliyetlerini verimli olarak gerçekleştirmek için gerekli olan bilgi ve beceriye sahip kişileri istihdam edebilmek amacıyla ihtiyaç duyulan kaynakları bulmada zorluk çekerler. Buna ilaveten, çoğu zaman örgütlerin

varlıklarını sürdürebilmeleri için gerekli olan yeni teknolojilerin uygulanması çok masraflı olmaktadır. Kar amacı gütmeyen örgütler bu maliyeti karşılayabilmek için genelde yeterli kaynak bulamadıklarından ticari şirketlerle aralarında büyük bir kaynak farklılığı söz konusu olabilmektedir.

1.2. Muhasebeleştirme Esası

Kayıt tutulurken iki temel esas söz konusudur. Bunlar, nakit esası ve tahakkuk esasıdır. İşlem yoğunluğu fazla olan kar amacı gütmeyen örgütlerin çoğu kayıtlarını tahakkuk esasına göre tutuyor olsa da, işlem yoğunluğu fazla olmayanlar nakit esasına dayanan muhasebeyi uygulamaktadırlar. Türkiye’de genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayanan finansal raporlamada tahakkuk esası kullanılmaktadır (Sevilengül, 2005:28). Amerika’daki muhasebe sistemi incelendiğinde ise, muhasebe kayıtlarının hem tahakkuk hem de nakit esasına dayandırılabilirdiği görülmektedir (Larkin ve DiTommaso, 2006:7).

Nakit esasına ve tahakkuk esasına göre hazırlanmış bir bilanço ya da gelir-gider tablosu incelendiğinde aralarında farklılıklar olduğu göze çarpmaktadır. Bu durum nakden olmayan işlemlerden kaynaklanır. Tahakkuk esası, ilgili dönemde nakdi olarak gerçekleşmeyen işlemleri de mali raporlara yansıtarak karın en uygun şekilde hesaplanmasını sağlar. Ancak KAGÖR’ler için gelir ve gider arasındaki fark, kar elde etme amacıyla olan ticari işletmeler açısından olduğu kadar önemli değildir. Bu nedenle, kar amacı gütmeyen örgütler tarafından tahakkuk esasının uygulanması doğru raporlamanın yapılması için şart değildir. Dolayısıyla, kar amacı gütmeyen örgütler için nakit esasının uygulanması yeterli olacaktır. Buna karşın işlem yoğunluğu fazla olan KAGÖR’ler, alacak ve borçlarına ilişkin takibi doğru olarak yapabilmek için nakit esası ile tahakkuk esasının birlikte benimsendiği muhasebe sistemini uygulayabilirler. Tahakkuk esası ile nakit esası arasında bir seçim yapabilmek için her ikisinin ayrı ayrı avantaj ve dezavantajlarının değerlendirilmesinde yarar bulunmaktadır.

1.2.1. Nakit Esası

Nakit esasına dayanan muhasebenin temel avantajı kolay olmasıdır. Bu sayede muhasebe konusunda uzman olmayanlar da mali raporları rahatlıkla anlayabilir ve bu esasa uygun olarak kayıtlarını tutabilirler. Nakit esaslı muhasebeye göre mali işlemler veya olaylar, ancak nakit elde edildiğinde veya tüketildiğinde kaydedilir. Nakit esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenmez. Basit bir kontrol defteri, işletmenin finansal kayıtlarını tutması için yeterlidir. Finansal tablo hazırlanması gerektiğinde ise çek koçanındaki işlemler göz önüne alınarak tablolar oluşturulabilir.

Kuruluşların nakit esasına göre kayıt tutmalarının diğer bir nedeni de; kendilerine taahhüt edilen bir bağışı, nakit kasaya konulana kadarki süreçte gelir olarak görmekten rahatsız olmalarıdır. Aynı zamanda örgütün nakit akışlarının, kuruluşun finansal performansının ölçümünde tahakkuk esasına kıyasla çok daha anlamlı bir ölçüt olduğu savunulmaktadır. Nakit esasına dayanan muhasebe her dönemin sonunda ödenmemiş faturaları veya toplanmamış gelirleri bulunmayan ve bunların her dönem benzer olduğu örgütlerde uygulandığında çok daha olumlu sonuçlar vermektedir (Dropkin ve Halpin, 2005:39).

Nakit esasına göre finansal tablolarını düzenlemeyi tercih edenler “finansal tablolarda açıklayıcı dipnotlar bulunmalı mıdır?” sorusuyla karşı karşıya kalmaktadırlar. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, tahakkuk esasına dayanarak hazırlanan finansal tabloların sunuluşunda dipnotların gerekliliğini ve zorunluluğunu vurgulamaktadır. Örgütün finansal durumu hakkında bilgi sahibi olmak isteyen kişi ya da kuruluşları tam anlamıyla bilgilendirmek için, nakit esası benimsenerek hazırlanan finansal tablolarda da dipnotlara ve açıklayıcı bilgilere yer verilmesi gerekmektedir. En azından aşağıda belirtilmiş olan durumlar hakkında detaylı bilgilendirme yapılmalıdır:

- i. Uygulanan muhasebe politikaları ve bunlardaki değişimler (APB 20, 22, SFAS 154),
- ii. Kaydedilmiş varlıklarda meydana gelen olası değişiklikler (SFAS 5,144),
- iii. Beklenmeyen durumların önceki dönem düzeltmeleri (APB 9, 30),
- iv. Yatırımların adil piyasa değeri (piyasa koşulları hakkında bilgi sahibi olan alıcılarla satıcılar arasında yapılan pazarlık sonucu oluşan fiyat veya değer) (SFAS 124),
- v. Başka örgütlerle birleşmeler (APB 16),
- vi. Çalışanlara ödenen sosyal yardım zamları (SFAS 87, 106, 112, 132),
- vii. Sonradan getirilen sınırlamalar ve öz sermaye (SFAS 116, 117),
- viii. Kredi riski ve finansal türevlere ilişkin bilgiler (SFAS 133) v.b.

1.2.2.Tahakkuk Esası

Pek çok durumda nakit esası, örgütün finansal durumunu tam olarak göstermemektedir. Tahakkuk esasına dayanan muhasebe, her dönemin sonunda ödenmemiş faturaları olan veya toplanmamış gelirleri bulunan ve bunların dönemden döneme farklılık gösterdiği örgütlerde uygulandığında çok daha olumlu sonuçlar vermektedir. Böyle bir durumda eğer nakit esası kullanılırsa, ödenmemiş faturalar veya toplanmamış gelirler finansal tabloları bozacaktır. Örneğin; 20xy yılının sonunda örgütün 20x1 döneminde ödenmek üzere 800.000 YTL'lik bağışta bulunduğunu varsayalım. Bu büyüklükteki bir işlemin kaydedilmemesi her iki yılda hazırlanmış olan finansal tabloların gerçeği yansıtmamasını engellemiş olacaktır.

Tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının gerçekleştiği zamana bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilir. Gelirler hesabı nakit tahsilatı göz arda ederek, mali yıl boyunca tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir olarak kaydedilmesi gereken gelir işlemlerini; giderler hesabı ise, nakit olarak yapılan ödemeye bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden giderlerin toplamını gösterir. Anlaşılabacağı gibi

tahakkuk eden gelir ve giderler ortaya çıktıkları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler. Bu yaklaşıma göre finansal olaylara ilişkin işlemler, ait oldukları mali yılda kaydedilir ve raporlanır. Bu özelliği ile dönemsel mali raporlar ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtır (Maliye Bakanlığı, 2002:6).

Kar amacı gütmeyen örgütler, denetim teknikleri olarak bütçeleri kullanma ve hazırlama gereğinin bilincinde olmalıdırlar. Tahakkuk esasını kullanmadan bir bütçe hazırlamak örgütler için oldukça zordur. Nakit esasını benimseyen örgütler, işlemin tahakkuk ettiği zaman ile nakdi ödeme/tahsilat zamanı arasında uzun bir boşluğun bulunması durumunda bütçe hazırlamakta zorluk çekebilirler. Dolayısıyla faaliyetlerin bütçelenmesinde zaman farklılığı nedeniyle tahakkuk esasına dayanan muhasebenin benimsenmesi gerekmektedir. Özellikle mal veya hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında tahakkuk esasını zaman boyutuna dayalı olarak gerekli hale gelir. Kısacası, eğer ödenmemiş faturalar harcama olarak o dönemin finansal tablolarında bulunmuyorsa, maliyetleri doğru bir şekilde hesaplamak mümkün olmayacaktır.

1.2.3. Nakit Esası ile Tahakkuk Esasının Birlikte Uygulanması

Yukarıda ifade edildiği gibi işlem yoğunluğu fazla olan KAGÖR'ler hem nakit esasını hem de tahakkuk esasını birlikte benimseyerek raporlama yapabilir. İki esasın birlikte benimsenerek uygulanması için iki ana yöntem öngörülmektedir. Bunlarda birincisi, uyarlanmış nakit esası; ikincisi ise, uyarlanmış tahakkuk esası olarak adlandırılan yöntemlerdir (Larkin ve DiTommaso, 2006:12).

1.2.3.1.Uyarlanmış Nakit Esası

Kar amacı gütmeyen örgütler, uyarlanmış nakit esasını kullanabilirler. Bu muhasebe sisteminde işlemler, nakit esasında olduğu gibi aynen

muhassebeleştirilir. Yani mali olaylar ve işlemler ilgili oldukları ve sonuçlarının alındığı dönemlere bakılmaksızın nakit olarak tahsil edildikleri veya ödendikleri zaman kaydedilir. Uyarlanmış nakit esasını, normal nakit esasından ayıran en önemli özellik; muhasebe işlemlerinin mali yılın son günü akşamı itibarıyla kapatılmayıp belli bir süre, genellikle bir ay, önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık tutulmasıdır. Bu ilave dönem içinde bir önceki döneme ilişkin işlemler kabul edilir ve muhasebe kayıtları yapılır. Doğal olarak bütçe giderlerine ilişkin işlemlerde, bunlara ilişkin ödeneklerin de tamamlayıcı döneme aktarılmış olması gerekir (Maliye Bakanlığı, 2002:6).

Uyarlanmış nakit esası sayesinde muhasebeci geçmiş dönemin faturalarını cari dönemin ilk birkaç gününde ödeyerek, bir önceki ayın hesaplarına kaydeder. Böylece yeni dönemin başında yapılmış olan ödemeler, bir önceki dönemin son gününde yapılmış gibi gösterilir. Bu uygulama sayesinde yapılan tüm harcamalar uygun döneme kaydedilmiş olacaktır. Kar amacı gütmeyen örgütlerin, nakit esasına göre kayıt tutmaları ve ayın sonunda ödenmemiş faturaların ve toplanmamış alacakların da hesabını tutarak yevmiye kayıtları ile bunların ya formal olarak defterlere ya da mizana kaydedilmesi yeterlidir.

Uyarlanmış nakit esasının tek faydası mali işlemlerin ait oldukları mali yılın muhasebe kayıtlarına dahil edilmesi ve ilgili dönemde raporlanmasıdır. Uyarlanmış nakit esası bunun dışında normal nakit esasına dayalı muhasebenin diğer bütün özelliklerini içinde taşır (Maliye Bakanlığı, 2002:6).

1.2.3.2. Uyarlanmış Tahakkuk Esası

Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı olarak kayıtlama yöntemi benimsendiğinde, mali işlemleri kaydetmek için nakit ve tahakkuk esaslarının karışımı kullanılır. Tahakkuk esasına dayanan muhasebenin karmaşık

taraflarını ortadan kaldırarak, fakat hala hazırlanmış olan finansal tabloların anlamlılığını devam ettirebilmenin en pratik yolu, finansal tabloların amaçlarına uygun hale gelebilmelerini sağlamak için, mali işlemler ve olayları ilk olarak nakit esasına göre kaydetmek; hemen ardında veya belli dönemler itibariyle yansıtma hesapları açılarak tahakkuk esasıyla uyumlaştırmaktır. Aylık ya da 3 aylık dönemlerde hazırlanan finansal tabloların da sadece yıl sonunda gerekli tahakkuk esası düzeltmeleri yapılarak nakit esasına göre hazırlanmaları mümkündür. Bu sayede nakit esasına dayanan muhasebenin basitliği sürdürülmüş olacaktır (Larkin ve DiTommaso, 2006:13).

Özellikle işlem yoğunluğu fazla olmayan kuruluşlarda nakit esasına dayanan bir hesap raporunu tahakkuk esasına uyarlamak zor değildir. KAGÖR'ler, elde edilen nakit esasına tabi finansal bilgileri, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyumlu bir şekilde tahakkuk esasına dönüştürmeyi sağlayabilirler. Nakit esasına göre kayıtların tutulduğu durumlarda kaydedilmeyen amortisman giderleri gibi çeşitli giderler bulunmaktadır. Bu tür giderlerin kayıtlara eklenmesi ile finansal tablolar daha anlamlı bir hale gelebilmektedir.

2. KAR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERDE TEMEL FİNANSAL TABLolar

Kar amacı gütmeyen örgütler için Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları'nda tutulması gereken temel finansal tablolar belirtilmiştir. Bunlar; dönem sonunda hazırlanan finansal durum tablosu ile ilgili döneme ait gelir-gider (faaliyet) tablosu ve nakit akım tablosudur. Standartlardan önce kar amacı gütmeyen örgütler biçim ve içerik açısından farklılık gösteren finansal tablolar hazırlamaktaydılar. Fakat, yapılan düzenlemeler sonrasında hazırlanan tablolara belirli standartlar getirilerek ve tüm farklılıklar ortadan kaldırılarak her çeşit KAGÖR tarafından uygulanabilecek homojen finansal tablolar oluşturulmuştur. Önceleri finansal durum tablosu ile gelir-gider tablosuna daha çok önem verilirken, yapılan

düzenlemeler sonrasında nakit akım tablosuna da gereken önem verilmeye başlanmıştır. Neredeyse hiç bir kar amacı gütmeyen örgüt tarafından hazırlanmayan nakit akım tablosu, artık KAGÖR'ler için temel mali tablolardan biri haline gelmiştir (Gross, McCarthy ve Shelman, 2005:25).

Dipnotları da içine alan finansal tabloların amacı, aşağıda belirtilenler hakkında bilgi vermektir:

- i. Örgütün varlık, yabancı kaynak ve öz kaynak miktarı ve yapısı,
- ii. Öz kaynağın miktarını ve yapısını değiştiren işlemlerin ve olayların etkisi,
- iii. Belli bir dönem boyunca ekonomik kaynakların örgüt içinden dışına transferi,
- iv. Örgütün nakit fonu nasıl elde ettiği ve bu fonu nerelere harcadığı,
- v. Likidite durumu,
- vi. Örgütün borçlanma yoluna gidip gitmediği,
- vii. Örgütün faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için gösterdiği çabalar.

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (Financial Accounting Standards Board – FASB) yayınladığı 117. standartta kar amacı gütmeyen örgütlerin hazırlayacağı finansal tablolar hakkında detaylı bilgi verilmektedir. Bu standartta finansal raporlarda varlıkların, yabancı kaynakların, öz kaynakların, gelirlerin, harcamaların, kazanç ve kayıpların nasıl gösterileceği üzerinde durulmaktadır.

2.1.Finansal Durum Tablosu

Finansal durum tablosu, kar amacı gütmeyen örgütlerin hazırladıkları temel mali tablolardan birisidir ve örgütün belirli bir zamandaki varlıklarını, borçlarını, öz kaynaklarını ve bunların o anda birbirleriyle olan ilişkilerini göstermekte ve örgütün finansal durumu hakkında detaylı bilgi vermektedir. Finansal durum tablosu, varlık ve kaynaklar şeklinde bir ayrıştırma yaparak

ve bunları dönen/duran varlıklar ve kısa/uzun vadeli yabancı kaynaklar ile öz kaynaklar şeklinde sınıflandırarak örgütün likidite durumunu ortaya koyar. Örgüt bir bütün olarak düşünülerek gerekli raporlama yapılır (Aranoff, 2003:13).

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (Financial Accounting Standards Board – FASB) yayınladığı 117. standartta göre finansal durum tablosunun iki amacı bulunmaktadır.

Bunlardan ilki; bu tablonun, örgütün hizmet sağlamaya devam edebilecek durumda olup olmadığı hakkında tablo kullanıcılarına (katkı sağlayanlar, kredi verenler, üyeler v.b.) bilgi veriyor olmasıdır. Bu sayede kar amacı gütmeyen bir örgüte katkıda bulunmak isteyenler, katkıda bulunacakları bu örgütün uzun yıllar (bağışta bulunmaya değecek kadar) faaliyetlerine devam edip edemeyeceği hakkında da bilgi sahibi olmuş olurlar. Genelde katkı sağlayıcılar, finansal durumu bozuk ve birkaç yıl içinde yaşamının sona ermesi muhtemel olan bir KAGÖR'e önemli miktarlarda bağışta bulunmak istemez. Buna karşın finansal durumu bozuk olan bir KAGÖR'ü ayakta tutmak için de bağış yapılabilir. Dolayısıyla finansal durum tablosu, kar amacı gütmeyen örgütlere katkı sağlayabilecek potansiyel kişi ve kuruluşlar için birincil bilgi kaynağıdır.

Finansal durum tablosu düzenlemenin ikinci amacı; ilgililere örgütün nakit yönetimi hakkında bilgi sağlamaktır. Bu bağlamda tablo incelenerek örgütün likidite durumu, borçlanma yoluna gidip gitmediği gibi konularda bilgi sahibi olunabilir. Bu bilgiler, özellikle kar amacı gütmeyen örgütlere kredi sağlayan kuruluşlar için önemlidir. Çünkü kredi kararı örgütlerin, faturalarını ödeyebilme ve yaptıkları harcamaları finanse edebilme kabiliyetleriyle ilişkili olarak verilir. Faaliyetleri ile ilgili olarak düzenli şekilde ve zamanında ödeme yapabilen bir KAGÖR'ün nakdi sıkıntısının olmadığı, bu bağlamda likit varlıklarının yeterli olduğu değerlendirilmesi yapılabilir. Likidite aşağıda belirtilen biçimlerden biri şeklinde sunulmalıdır:

- i. Varlıkların nakde dönüşme kolaylığına, yabancı kaynakların ise vadelerine kalan sürenin kısalığına göre sıralanması,
- ii. Varlıkların dönen ve duran varlıklar; yabancı kaynaklar ise kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar şeklinde sıralanması,
- iii. Sıralamanın dipnotlarda belirterek yapılması.

Kar amacı gütmeyen örgütlerde, varlık ve kaynakların likidite durumlarına göre sınıflandırılmaya tabi tutulması, ticari işletmelerinkinden biraz farklıdır. KAGÖR'lerde belirli varlıklara çeşitli kısıtlamalar getirilmiş olabilir. Bu durumda kısıtlama getirilip getirilmemesine bakılarak bir likidite sırası oluşturulur. Örneğin, bankadaki nakit para herhangi bir ticari işletme için en likit ikinci varlık olarak değerlendirilebilir. Ancak bu para A kişisinden bağış olarak ve belli bir sınırlama şartıyla alınmışsa, kar amacı gütmeyen örgüt bankadaki bu parayı en likit ikinci varlık olarak değerlendirmez. Çünkü sınırlama paranın sadece faizinin kullanılabilmesi ve anaparaya dokunulamaması kısıtını içerebilir. Söz konusu kısıtlamalar, finansal tabloların dipnotlarında da açıklanmalıdır. Bu bilgilere istinaden aşağıdaki gibi bir genelleme yapılabilir :

- i. KAGÖR'lere bağışta bulunanlar verdikleri nakit fonların kullanımını sınırlayabilirler. Bu durumda sınırlama getirilen varlıklar, örgütün cari faaliyetlerinde kullanılamaz.
- ii. Bağışta bulunanlar ya da kar amacı gütmeyen örgütlerin kendileri, bazı fonları kazanç veya arazi ve bina gibi uzun vadeli varlık elde etmek amacıyla kullanabilirler. Bu durumda söz konusu fonlar, örgütün faaliyetlerini sürdürebilmek için kullanılmaz.
- iii. Kar amacı gütmeyen örgütler, borçlanma yoluna da gidebilir. Bu durumda belirli miktarda yedek fon ayırabilirler. Bu fonlar hiçbir şekilde örgütün faaliyetlerinde kullanılamaz.

Finansal durum tablosunun FAS 117 tarafından da onaylanan iki farklı formatı bulunmaktadır. Her iki formatın da ayrı ayrı uygulanması mümkündür.

Bu formatlardan ilkinde varlıklar sol sütunda, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar ise sağ sütunda bulunmaktadır. Varlıklar toplamı, yabancı kaynaklar ve öz kaynak toplamına eşittir. İki tarafın dengede olması gerekmektedir. İkinci formatta ise; önce varlıklar toplamlarıyla birlikte sıralanır. Bunu yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar, toplamlarıyla birlikte takip eder. Kar amacı gütmeyen örgütler tarafından hazırlanan finansal durum tablosu aşağıda belirtilen açıklamaları içermelidir:

- i. Varlıklar ve kaynaklar homojen gruplara ayrıştırılmalıdır (FAS 117, md.11).
- ii. Katkı sağlayıcılar tarafından yapılan sınırlamalar eğer dipnotlarda vurgulanmıyorsa tablonun içinde ayrı bir grup açılarak mutlaka belirtilmelidir (FAS 117, md.14).
- iii. Benzer özellikteki varlıklar kendi aralarında, belli özellikteki kaynaklar de yine kendi aralarında gruplanabilir. Arazi, arsa, bina, tesis, makine, cihaz, taşıt ve demirbaş gibi benzer özelliğe sahip olanların aynı grupta toplanmaları bu açıklamaya bir örnek olarak gösterilebilir (FAS 117, md.12).

SINIFLANDIRILMIŞ FİNANSAL DURUM TABLOSU

..... KURULUŞUNUN
31.12.20XX TARİHLİ
FİNANSAL DURUM TABLOSU (YTL)

AKTİF

Dönen Varlıklar

Nakit ve Nakit Benzerleri	X
Menkul Kıymetler	X
Katkı Alacakları	X
Sınırlandırılmamış	
Sınırlandırılmış	
Ticari Alacaklar	X
Diğer Alacaklar	X
Stoklar	X
Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	X
Diğer Dönen Varlıklar	X
Dönen Varlıklar Toplamı	X

Duran Varlıklar

Kullanımları Kısa Dönemde Kısıtlanmış Olan Varlıklar	X
Katkı Alacakları	X
Sınırlandırılmamış	
Sınırlandırılmış	
Ticari Alacaklar	X
Diğer Alacaklar	X
Mali Duran Varlıklar	X
Maddi Duran Varlıklar	X
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	X
Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	X
Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	X
Diğer Duran Varlıklar	X
Duran Varlıklar Toplamı	X

AKTİF TOPLAMI

X

PASİF***Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar***

Mali Borçlar	X
Ticari Borçlar	X
Diğer Borçlar	X
Alınan Avanslar	X
Ödenecek Burs, Bağış ve Hibeler	X
Sınırlandırılmamış	
Sınırlandırılmış	
Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	X
Borç ve Gider Karşılıkları	X
Ertelenmiş Gelirler	X
Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	X
Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	X
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı	X

Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Mali Borçlar	X
Ticari Borçlar	X
Diğer Borçlar	X
Alınan Avanslar	X
Ödenecek Burs, Bağış ve Hibeler	X
Sınırlandırılmamış	
Sınırlandırılmış	
Borç ve Gider Karşılıkları	X
Ertelenmiş Gelirler	X
Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	X
Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	X
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı	X

TOPLAM YABANCI KAYNAKLAR**X****ÖZ KAYNAKLAR**

Kısıtlanmamış	X
Geçici Olarak Kısıtlanmış	X
Sürekli Olarak Kısıtlanmış	X

TOPLAM ÖZ KAYNAKLAR**X****PASİF TOPLAMI****X**

2.1.1. Varlıklar

1. Dönen Varlıklar

- **Nakit ve Nakit Benzerleri:** Bu hesap grubu örgütün elinde nakit olarak bulunan varlıklar ile kısa zamanda değer kaybına uğramadan nakde dönüşebilen ve vadesine bir seneden az süre kalmış varlıkları içerir. Kullanımına zaman boyutunda kısıtlamalar getirilen ya da içinde bulunulan dönemde kullanılamayacak olan nakit ve nakit benzerlerinin dönen varlıklar içinde yer almaları doğru olmaz.
- **Menkul Kıymetler:** Örgütün geçici bir süre için edindiği, “pazarlanabilir” konumdaki hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kar-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi vb. varlıklar söz konusu hesap grubunu oluşturur. Örgüt, halen sahip olduğu nakit mevcudunun bir bölümünü, ihtiyaç duyacağı dönemde kolayca paraya çevirebileceği değerlere yatırmak suretiyle özel fonlar oluşturmak isteyebilir. Bu tür fonlar örgüte likidite esnekliği sağlar (Sevilengül, 2005:198). Kar amacı gütmeyen örgütler; hisse senedi, tahvil, senet ve bono gibi kısa vadeli yatırımlar yapabilmektedirler.
- **Katkı Alacakları:** Kar amacı gütmeyen örgütün faaliyet dönemi içerisinde katkı sağlayanlardan olan alacaklarıdır. Katkı alacakları, sınırlandırılmamış ve sınırlandırılmış olarak ikiye ayrılır. Katkı sağlayan kişi ya da kuruluş yapacağı bağışa ilişkin olarak sınırlama getirebilir. Bu sınırlama amaca ve zamana bağlı olarak belirlenebilmektedir. Örneğin, bağışlanan bir paranın kısa vadeli olarak kullanım amacına yönelik getirilen bir kısıtlama varsa ve bağış nakdi olarak iki ay sonra katkı

sağlayandan alınacak ise bu miktar, sınırlandırılmış katkı alacaklarına borç yazılarak kaydedilir.

- **Ticari Alacaklar:** Kar amacı gütmeyen örgütün ticari faaliyetlerinden kaynaklanan alacaklarıdır. Bu gruba giren alacaklar faaliyet dönemi içerisinde tahsil edilir.
- **Diğer Alacaklar:** Katkı alacakları ve ticari alacaklar dışında kalan her türlü alacak bu hesap grubuna girer. Bu gruba giren alacaklar faaliyet dönemi içerisinde tahsil edilir.
- **Stoklar:** Bu hesap grubu elde bulunan ve satılmaya hazır olan malları ifade etmektedir. Stoklar, kar amacı gütmeyen bir örgüt tarafından edinilirken maliyet ya da piyasa değerinden düşük olanla; çıkarken ise “İlk Giren-İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)”, “Son Giren-İlk Çıkar Yöntemi (LIFO)” ya da “Ortalama Maliyet Yöntemi” ile değerlendirilir. Stokları bulunan kar amacı gütmeyen örgütlere örnek olarak müzelerin hediyeelik eşya dükkanları veya kar amacı gütmeyen üniversitelerin kitabevleri gösterilebilir. Üretimin söz konusu olduğu durumlarda ise, ilk madde ve malzeme, yarı mamul-üretim ve mamuller finansal durum tablosunda ayrıca gösterilmelidir. Verilen avanslar hesabı da stoklar içerisinde gösterilecektir.
- **Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları:** Gelecek aylara ait giderler, örgütün gelecekte (içinde bulunulan dönemden sonraki dönemlerde) elde edeceği hizmetler için yaptığı ödemelerdir. Kısacası, izleyen aylarla ilgili olarak ödenen giderlerin, ilgili aylarda gider hesaplarına alınıncaya kadar bekletildiği hesap grubudur (Sevilengül, 2005:382) Buna verilebilecek en iyi örnek sigorta primleri ile önceden ödenen kira bedelleridir. Gelir tahakkukları ise, üçüncü kişilerden tahsili veya bunlar hesabına kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerin, içinde bulunulan dönem ait olan kısımlarının takibinin yapıldığı hesap grubudur.

- **Diğer Dönen Varlıklar:** Yukarıda belirtilmiş olan dönen varlıklara girmeyen hesaplardan oluşur.

2. *Duran Varlıklar*

- **Kullanımları Kısa Dönemde Kısıtlanmış Olan Varlıklar:** Bu hesap grubu, zaman kısıtı getirilmiş her türlü nakit ve nakit benzerlerini kapsar. Bu durumda eğer geçici olarak kısıtlanmışlar ise bunların kullanımı ancak uzun dönemde mümkün olabilmektedir. Bu gruba ayrıca uzun vadeli borçların ödenmesi için ya da sonradan taşınmaz mal alımı için ayrılmış olan nakitler de girmektedir.
- **Katkı Alacakları:** Kar amacı gütmeyen örgütün faaliyet döneminden daha uzun sürede katkı sağlayanlardan olan alacaklardır. Katkı alacakları, sınırlandırılmamış ve sınırlandırılmış olarak ikiye ayrılır. Katkı sağlayan kişi, yapacağı bağışa ilişkin olarak sınırlama getirebilir. Bu sınırlama amaca ve zamana bağlı olarak belirlenebilmektedir.
- **Ticari Alacaklar:** Kar amacı gütmeyen örgütün ticari faaliyetlerinden kaynaklanan alacaklarıdır. Bu gruba giren alacakların tahsil edilmesi örgütün bir faaliyet döneminden daha uzun bir sürede gerçekleşmektedir.
- **Diğer Alacaklar:** Katkı alacakları ve ticari alacaklar dışında kalan her türlü alacaklar bu hesap grubunun içine girer. Bu gruba giren alacakların tahsil edilmesi örgütün bir faaliyet döneminden daha uzun bir sürede gerçekleşmektedir.
- **Mali Duran Varlıklar:** Uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklar nedeniyle elde tutulan ya da bir yıllık süre içinde paraya çevrilme imkânı bulunmayan menkul kıymetlerle, hisse senedi çıkarmayan şirketlerdeki sermaye payları söz konusu hesap grubunda izlenir (Sevilengül, 2005:406).

- **Maddi Duran Varlıklar:** Örgütün faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği bir hesap grubudur (Örten, 2003:241). Maddi duran varlıklar, finansal durum tablosuna kar amacı gütmeyen kuruluşlara olan maliyetleri göz önüne alınarak kaydedilir. Aynı zamanda birikmiş amortismanlar da sabit kıymet değerinden indirilir. Burada belirtilen birikmiş amortisman, kar amacı gütmeyen örgüt faaliyetlerinde kullanılmasından ötürü sabit kıymetlerin değerinde meydana gelen azalıştır ve karşı hesap şeklinde çalışarak düzenleyici özellik arz eder. Bu sayede brüt değeriyle ifade edilen varlık, net değerine ulaşır.
- **Maddi Olmayan Duran Varlıklar:** Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve örgütün belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanılmayı beklediği giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefîyelerin izlendiği hesap grubudur (Örten, 2003:247).
- **Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar:** Belirli bir rezervin kullanılması için yapılan ve o rezervin tükenmesine paralel olarak değer yitirecek olan arama, hazırlık ve geliştirme işleri için yapılmış giderler, özel tükenmeye tabi varlıkları oluşturur (Sevilengül, 2005:471).
- **Gelecek Yıllara Ait Giderler/Gelir Tahakkukları:** Gelecek yıllara ait giderler, hesap dönemi içinde yüklenilen ancak gelecek yıllara ait olan giderleri içeren hesap grubudur. Üçüncü kişilerden tahsil edilmesi ya da bunlar hesabına kesin borç kaydının yapılması sonraki yıllarda gerçekleşecek olan gelirlerin sonuç hesaplarına alınmasında gelir tahakkukları kullanılır.
- **Diğer Duran Varlıklar:** Yukarıda belirtilmiş olan duran varlıklara girmeyen hesaplardan oluşur.

2.1.2. Yabancı Kaynaklar

3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

- **Mali Borçlar:** Kar amacı gütmeyen örgütler tarafından alınan borçların izlendiği hesap grubudur. KAGÖR'ler menkul kıymet ihracı yoluyla kaynak temin etmezler. Dolayısıyla mali borçlar içerisinde kısa vadeli banka kredileri ile uzun vadeli kredilerin anapara taksit ve faizleri yer almaktadır.
- **Ticari Borçlar:** Kar amacı gütmeyen örgütlerin ticari faaliyetlerinden kaynaklanan borçlardır. Bu gruba giren borçların vadeleri örgütün faaliyet döneminden daha kısa sürede gerçekleşmektedir.
- **Diğer Borçlar:** Mali borçlar ve ticari borçlar dışında kalan her türlü borcun izlendiği hesaptır. Bu gruba giren borçların vadeleri örgütün faaliyet döneminden daha kısa sürede gerçekleşmektedir.
- **Alınan Avanslar:** Gerek satış sözleşmeleri dolayısıyla gerekse diğer nedenlerle, örgütlerin üçüncü kişilerden aldıkları ve vadeleri 1 yıldan az olan avansların izlendiği hesap grubudur.
- **Ödenecek Burs, Bağış ve Hibeler:** Kar amacı gütmeyen örgütler, kuruluş amaçları gereği sosyal faaliyetler gerçekleştirirler. Özellikle vakıflar ve dernekler yardım amaçlı destekler vermektedir. Kar amacı gütmeyen örgütler tarafından kişilere verilen burslar ile diğer kurumlara verilen hibe ve bağışlar faaliyet dönemi içerisinde ödenecekse söz konusu hesap grubunda takip edilir. KAGÖR'ler verecekleri desteklere ilişkin uzun dönemli planlamalar yaparlar. Bu planlamalar doğrultusunda burs, bağış ve hibeler zamanı geldikçe nakdi olarak ödenir. Örneğin, başarı bursu veren bir eğitim vakfını her ay belirlenen kişiye 300 YTL tutarında burs vermeyi taahhüt

etmiştir. Burs verme süresi 12 ay ise, her ay sonunda kişiye 300 YTL nakdi ödeme yapılacak ve toplam burs miktarı 3.600 YTL olacaktır. Nakdi ödemesi yapılan tutar gider yazılır ve ödenecek burs, bağış ve hibeler hesabından düşülür. Şayet verilen burs not ortalaması veya yaş gibi sınırlamalar içeriyorsa sınırlandırılmış ödenecek burs, bağış ve hibeler hesabında takip edilirken, herhangi bir kısıtlama yoksa sınırlandırılmamış ödenecek burs, bağış ve hibeler hesabında takip edilir.

- **Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler:** Örgütün ekonomik faaliyetlerde bulunmasının sonucu ilgili mali mevzuat uyarınca mükellef veya sorumlu sıfatıyla kendisine, personeline ve üçüncü kişilere ilişkin olarak ödenmesi gereken vergi, resim, harç ve fonların izlendiği hesap grubudur.
- **Borç ve Gider Karşılıkları:** Bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinmeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen kısa vadeli borçlar veya giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur (Örten, 2003:285).
- **Ertelenmiş Gelirler:** Kar amacı gütmeyen örgütlerin elde edecekleri katkılar, gelecekte gerçekleşip gerçekleşmeyeceği kesin olmayan her hangi bir olaya bağlı olabilir. Bu durumda KAGÖR bunu gelir olarak kaydetmemelidir. Eğer kişi ya da kuruluş tarafından içinde bulunulan dönemde katkının verileceği taahhüt edilmişse; aranan koşul sağlanana kadar gelir, "Ertelenmiş Gelirler" hesabında bekletilmelidir.
- **Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkuklar:** Gelecek aylara ait gelirler, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan, gelecek aylara ait gelirleri kapsamaktadır. Gider tahakkukları ise, bir belgeye dayanarak hesaplanan ancak bilanço günü itibariyle alacaklısı tarafından istenebilir duruma gelmemiş bulunan giderlerin tahakkuk ettirildiği hesaptır.

- **Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar:** Yukarıda belirtilmiş olan kısa vadeli yabancı kaynaklara girmeyen hesaplardan oluşur.

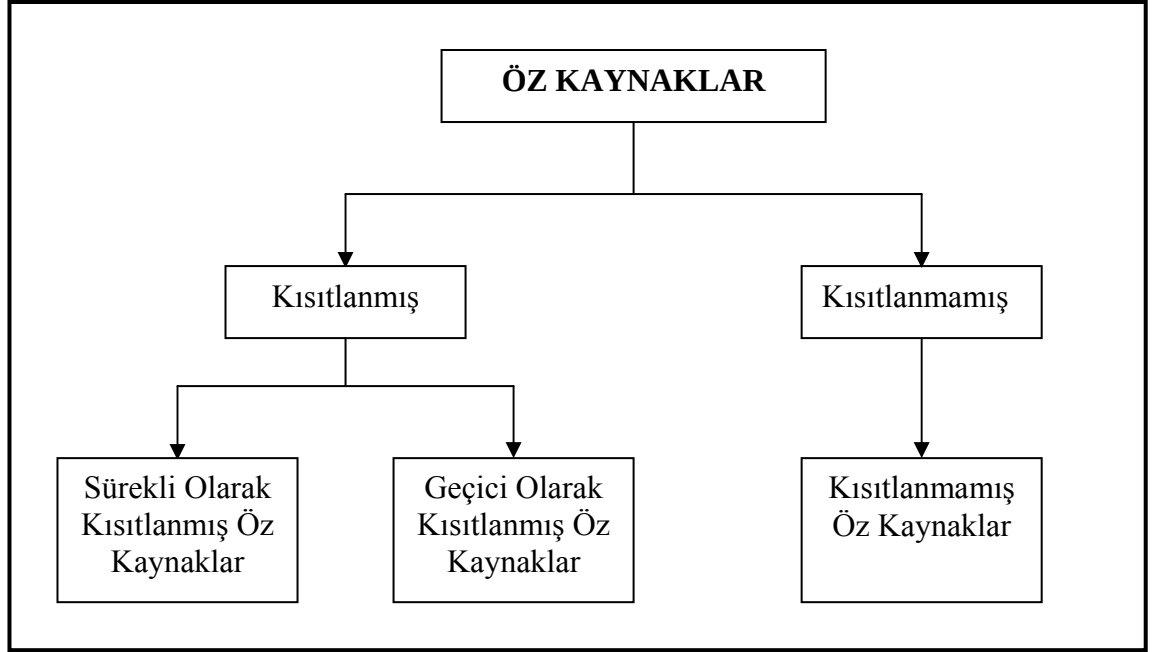
4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

- **Mali Borçlar:** Kar amacı gütmeyen örgütler tarafından alınan borçların izlendiği hesap grubudur. KAGÖR'ler menkul kıymet ihracı yoluyla kaynak temin etmezler. Dolayısıyla mali borçlar içerisinde uzun vadeli banka kredileri yer alır.
- **Ticari Borçlar:** Kar amacı gütmeyen örgütlerin ticari faaliyetlerinden kaynaklanan borçlardır. Bu gruba giren borçların vadeleri örgütün faaliyet döneminden daha uzun sürede gerçekleşmektedir.
- **Diğer Borçlar:** Mali borçlar ve ticari borçlar dışında kalan her türlü borcun izlendiği hesaptır. Bu gruba giren borçların vadeleri örgütün faaliyet döneminden daha uzun sürede gerçekleşmektedir.
- **Alınan Avanslar:** Gerek satış sözleşmeleri dolayısıyla gerekse diğer nedenlerle, örgütlerin üçüncü kişilerden aldıkları ve vadeleri 1 yılı aşan avansların izlendiği hesap grubudur.
- **Ödenecek Burs, Bağış ve Hibeler:** Kar amacı gütmeyen örgütler kuruluş amaçları gereği sosyal faaliyetler gerçekleştirirler. Özellikle vakıflar ve dernekler yardım amaçlı destekler vermektedir. Kar amacı gütmeyen örgütler tarafından kişilere verilen burslar ile diğer kurumlara verilen hibe ve bağışlar faaliyet döneminden uzun süre içerisinde ödenecekse söz konusu hesap grubunda takip edilir. KAGÖR'ler verecekleri desteklere ilişkin uzun dönemli planlamalar yaparlar. Bu planlamalar doğrultusunda burs, bağış ve hibeler zamanı geldikçe nakdi olarak ödenir.

- **Borç ve Gider Karşılıkları:** Bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinmeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen uzun vadeli borçlar veya gider için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur (Örten, 2003:321).
- **Ertelenmiş Gelirler:** Kar amacı gütmeyen örgütlerin elde edecekleri katkıların gelecekte gerçekleşip gerçekleşmeyeceği, kesin olmayan her hangi bir olaya bağlı olabilir. Bu durumda KAGÖR bunu gelir olarak kaydetmemelidir. Aranan koşul sağlanana kadar gelir, “Ertelenmiş Gelirler” hesabında bekletilmelidir.
- **Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları:** İçinde bulunulan dönemden daha uzun sürede ortaya çıkan gelecek yıllara ait gelirleri kapsamaktadır. Gider tahakkukları, gelecek yıllarda ödemesi yapılacak ve belgeye dayalı gider tahakkuklarının izlendiği hesaptır.
- **Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar:** Yukarıda belirtilmiş olan uzun vadeli yabancı kaynaklara girmeyen hesaplardan oluşur.

2.1.3. Öz Kaynaklar

Kar amacı gütmeyen bir örgütün varlıkları ile yabancı kaynakları arasındaki fark öz kaynak miktarını gösterir. Kuruluşa katkı sağlayanlar tarafından, bu katkının kullanımında bir kısıtlama yapıp yapılmamasına bağlı olarak; kar amacı gütmeyen örgütler, üç çeşit öz kaynak (sürekli olarak kısıtlanmış, geçici olarak kısıtlanmış ve kısıtlanmamış öz kaynaklar) miktarı hakkında bilgi vermelidir (Ruppel, 2002:30). Öz kaynakların kısıtlanma şekillerine göre ayrılmasındaki amaç; onların belli faaliyetleri gerçekleştirmek, yatırım yapmak ya da gelecekte başka amaçlarda kullanmak için elverişli olup olmadıklarını ortaya koymaktır.



Şekil 3. Öz Kaynaklar

Tablo 5. Kısıtlanmış Öz Kaynaklar

	ZAMAN KISITI	AMAÇ KISITI
SÜREKLİ OLARAK KISITLANMIŞ ÖZ KAYNAKLAR	KONAMAZ	- BELİRLİ BİR FAALİYETİ GERÇEKLEŞTİRMEK - FİNANSAL YATIRIM YAPMAK
GEÇİCİ OLARAK KISITLANMIŞ ÖZ KAYNAKLAR	- BELİRLİ BİR DÖNEM - BELİRLİ BİR TARİHTEN SONRA	- BELİRLİ BİR FAALİYETİ GERÇEKLEŞTİRMEK - FİNANSAL YATIRIM YAPMAK - DURAN VARLIK YATIRIMI YAPMAK

Sürekli olarak kısıtlanmış öz kaynaklar;

- i. Belirli bir amaç için kullanılan, korumaya alınmış ya da satılamayan arazi ya da sanat eseri gibi varlıklar ile,
- ii. Gelir elde etme zorunluluğu olan varlıkları içerir.

Bunlara zaman kısıtı konulmazken; belirli bir faaliyeti gerçekleştirmek veya finansal yatırım yapmak şeklinde amaç kısıtları konulabilir. Yasalar tarafından konulan ve süreklilik arz eden kısıtlamalar da sürekli olan kısıtlamalara girmektedir.

Geçici olarak kısıtlanmış öz kaynaklar ise belirli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi, belirli yatırımların yapılması, duran varlık elde edilmesi şeklinde amaç kısıtına tabi olabilecekleri gibi gelecekte belirlenmiş bir dönemde bu varlıkların kullanılması şeklinde bir zaman kısıtına ya da aynı anda hem amaç hem de zaman kısıtına tabi olabilmektedirler. Örneğin, katkı veren tarafından okula bir bağışta bulunulabilir. Fakat katkı sağlayan tarafından, bu bağışın içinde bulunulan okul döneminde değil de bir sonraki dönemde kullanılmaya başlanması istenebilir. İşte bu zaman kısıtına bir örnektir. Başka bir örnek de amaç kısıtı için verilebilir. Yine katkı veren tarafından okula bağışta bulunuluyor olunsun. Burada yapılan bağışın ne zaman kullanılacağına karışılmamakta, bağışın sadece okula bir bilgisayar odası yapımında kullanılması gerektiği yönünde bir amaç kısıtı getirilmektedir.

Kısıtlanmamış öz kaynakların kullanımına getirilen sınırlamalar; örgütün doğasından, faaliyette bulunduğu çevreden, kuruluş amaçlarından ve içtüzüğünden kaynaklanan genel kısıtlamalardır. Bazen kar amacı gütmeyen örgütlerin yöneticileri tarafından, kuruluşun belli varlıklarının belli bir amaç doğrultusunda kullanılmaları yönünde kısıtlama getirilebilir. Bu durumda, bu varlıklar başka amaçları gerçekleştirmek üzere, en azından belli bir süreliğine de olsa kullanılamazlar. Fakat burada bir kısıtlama söz konusu değildir,

bunlar kısıtlanmamış öz kaynakların içine girer. Geçici ya da sürekli olarak bir kısıtlamanın mevcut olabilmesi için katkıda bulunan tarafından bir sınırlama getirilmiş olmalıdır. Kısıtlanmamış öz kaynaklar; hizmet sağlamaktan, ürün satımından elde edilen gelirler ile kısıtlanmamış bağışlardan, gelir yaratıcı varlıklara yapılan yatırımlar ile yatırımlardan elde edilen temettü veya faizlerden oluşmaktadır.

2.2. Gelir-Gider Tablosu (Faaliyet Tablosu)

Gelir-gider tablosu, mali yılın başından sonuna kadar örgütün finansal işlemlerinin tümünü yansıtan bir tablodur. Raporlama, örgüt bir bütün olarak düşünülerek yapılır. Bu tablo iki kısımdan oluşur. Her iki kısım da farklı tablolarımsı gibi izlenebilmektedir. Bunlardan biri gelir ve giderleri gösterirken; diğeri ise öz kaynaklardaki değişimleri göstermektedir (Dropkin ve Halpin, 2005:53).

FAS 117 no'lu standart, gelir-gider tablosunun amacının; öz kaynağın miktarında ve yapısında değişiklik yaratan işlem ve olaylar, bu işlem ve olaylar arasındaki ilişkiler ile hizmet sunmak için örgüt kaynaklarının nasıl kullanıldığı hakkında bilgi vermek olduğunu vurgulamaktadır.

Ticari işletmelerin hazırladığı gelir-gider tablosu ile kar amacı gütmeyen örgütlerin hazırladığı arasındaki en ince fark; KAGÖR'ler tarafından oluşturulan tablonun, öz kaynakların yapısında ve miktarında meydana gelen değişimleri gösteriyor olmasıdır. Gelir-gider tablosu, üç çeşit öz kaynağın (kısıtlanmamış, geçici olarak kısıtlanmış ve sürekli olarak kısıtlanmış) her birinde miktar olarak meydana gelen değişimlerle birlikte, öz kaynağın çeşidindeki değişimleri (örneğin, geçici olarak kısıtlanmış bir öz kaynağın, kısıtlanmamış bir öz kaynak haline gelmesini) de göstermektedir.

Gelir-gider tablosunun amacı finansal tablo kullanıcılarına kar amacı gütmeyen örgütün, raporun hazırlanacağı dönemdeki performansı ile söz

konusu dönemdeki faaliyetlerine devam edip edemeyeceği hakkında bilgi vermektir.

KAGÖR'lerin hazırladıkları gelir-gider tablosu; öz kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışlar hakkında bilgi vermenin yanında, varlıkların örgüt tarafından nasıl kullanıldığı konusunu da vurgulamaktadır. Bu tablo, örgütün öz kaynaklarındaki değişimi (öz kaynaklardaki artış veya azalışı) raporlar. Söz konusu değişimin, finansal durum tablosunda raporlanan öz kaynaklardaki değişime eşit olması gerekmektedir (Gross, McCarthy ve Shelman, 2005:43).

Ele alınan dönemde öz kaynakların her çeşidindeki (sürekli olarak kısıtlanmış, geçici olarak kısıtlanmış ve kısıtlanmamış öz kaynaklar) değişimlerin raporlanarak gelir-gider tablosunda gösterilmesi gereklidir. FAS 117'de vurgulandığı gibi örgütün öz kaynaklarını arttıran veya azaltan gelirler, harcamalar, kayıp ya da kazançlar raporlanmalıdır. Bir çeşit öz kaynağı arttırırken diğer çeşit öz kaynağı azaltan durumlarla karşı karşıya kalındığında bunlar ayrıca belirtilmelidir.

Öz kaynakta değişim yaratan unsurlar gelirler, giderler, kazançlar, kayıplar ve yeniden sınıflandırmadır.

2.2.1. Gelirler

Her işletmenin bir kuruluş ya da var oluş amacı vardır. Bunların amaçlarına ulaşabilmeleri için üretim, satış, pazarlama gibi bir kısım faaliyetleri gerçekleştirmeleri gerekir. İşletmeler, bu faaliyetleri sonucunda gelir elde ederek yaşamlarını devam ettirirler. Elde edilen gelirler, işletme için gerçekte ekonomik bir faydadır (Karakaya, 2006:10-11).

Kar amacı gütmeyen örgütlerin üç temel gelir kaynağı bulunmaktadır. Bunlardan ilki katkılar (bağışlar, üyelik aidatları), ikincisi yapılan hizmetin

bedeli olarak elde edilen ücretler ve üçüncüsü ise kira, faiz, sermaye kazancı v.b. şeklinde olabilen yatırım gelirleridir. Kar amacı gütmeyen örgütler, gelirlerinin önemli bir kısmını yatırım faaliyetlerinden elde eder. Genellikle KAGÖR'ler kısıtlanmamış, geçici olarak kısıtlanmış ve sürekli olarak kısıtlanmış katkıları, birden çok fon havuzu oluşturmak suretiyle yatırım faaliyetlerinde değerlendirirler. Kısa vadeli yatırımlardan sağlanan dönemsel gelirler “Kısa Vadeli Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler” hesap grubunda gösterilir. Her bir portföy içerisindeki varlıkların yatırımından dolayı elde edilen temettü, faiz ve kira gibi dönemsel gelirler “Uzun Vadeli Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler” hesap grubunu oluşturmaktadır. Bunun dışında hisse senedi fiyat artışı, gayrimenkul fiyat artışı veya tahvil fiyat artışı gibi gelirler de “Uzun Vadeli Yatırımlardan Gerçekleşmiş veya Gerçekleşmemiş Kazançlar” hesap grubunda gösterilir.

2.2.2. Giderler

Kuruluşların yaşamlarını devam ettirebilmek için elde edeceği gelirler ya da faydalar karşılığında birtakım fedakârlıklara katlanmaları gerekir. Bu fedakârlıklar varlık, hizmet ya da bir başka faydanın tüketimi biçiminde gerçekleşir. Burada, tüketilen bir faydanın başka bir faydaya dönüşümü söz konusudur. Katlanılan fedakârlıkların ekonomik faydanın elde edilmesindeki katkısı, doğrudan olabileceği gibi dolaylı da olabilir. Bu açıklamalar ışığında gideri şu şekilde tanımlayabiliriz; gider, işletme faaliyetlerini yürütebilmek için yapılan ve belli bir döneme ait olan varlık ve hizmet tüketimlerinin parasal ifadesidir (Karakaya, 2006:12).

Kar amacı gütmeyen örgütlerin giderleri iki temel sınıflandırmaya tabi tutulabilir (Ruppel, 2002:213):

- i. Fonksiyonel Sınıflandırma:* Bu sınıflandırmada, kar amacı gütmeyen örgütler tarafından gerçekleştirilen giderlerin ne için kullanılacakları ve hangi faaliyetler sonucunda bu giderlerin ortaya çıktığı belirtilmektedir.

Fonksiyonel sınıflandırma başlığı altında giderler dörde ayrılmaktadır. Bunlar:

- *Program Giderleri:* Bu giderler, kar amacı gütmeyen kuruluşların müşterilere, üyelere veya diğer fayda sağlayıcılara yönelik yapmış oldukları çeşitli program faaliyetleri veya hizmetler sonucunda ortaya çıkan giderlerdir. Program hizmetleri kar amacı gütmeyen örgütlerin varolma nedenlerini oluşturur ve bu hizmetler KAGÖR'lerin ana çıktılarıdır. Örneğin; bir şehir klübünün golf, tenis ya da yemek dersleri şeklinde çeşitli programları bulunabilir. Kar amacı gütmeyen örgütler tüm bu programları ayrı ayrı raporlamak durumundadır.
 - *Yönetim ve Genel Giderler:* Bu giderler, kar amacı gütmeyen örgütlerin yönetsel ve idari faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ve idare, iş yönetimi, bütçeleme ve finansman gibi çeşitli faaliyetlerle ilgili giderlerdir. Yönetim ve genel giderler, örgüt yönetim kurulunun faaliyetlerinden ve örgütün yıllık raporundan kaynaklanan giderlerden oluşur.
 - *Fon Sağlama Giderleri:* KAGÖR'lerin, bağışta bulunan kişi ya da kuruluşlardan katkı elde etmek amacıyla sarfettiği çabalar sonucunda ortaya çıkan giderlerdir.
 - *Üye Elde Etme Giderleri:* Bu giderler, sadece bünyesinde üyelik sistemi bulunan kar amacı gütmeyen örgütlerde mevcuttur. Söz konusu giderler, örgütün yeni üye elde etme veya mevcut üyelikleri sürdürme faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla yaptığı giderlerden oluşmaktadır.
- ii. *Doğal Sınıflandırma:* Bu sınıflandırma, kar amacı gütmeyen örgütün maruz kaldığı gider çeşitlerini belirtmektedir. Giderlerin doğal sınıflandırmasına örnek olarak maaş giderleri, kira, amortisman, elektrik giderleri gösterilebilir.

2.2.3. Kazanç, Kayıp ve Yeniden Sınıflandırma

Kazançlar, varlığın önemsiz veya tesadüfi işlemlerinden kaynaklanan öz kaynak artışlarıdır. Gelirlerin dışında örgütün öz kaynaklarında bir artış yaratan tüm işlemler kazanç olarak nitelendirilir. Giderlerin dışında örgüt öz kaynaklarında azalış yaratan tüm işlemler ise kayıp olarak nitelendirilir. Gelir ve giderler, örgütün ana faaliyetleri sonucunda oluşurken; kazanç ve kayıplar, örgütün daha az önemli, tesadüfi, ana faaliyetlerine yardımcı faaliyetler sonucunda ortaya çıkmaktadır. Böylece gelir/gider veya kazanç/kayıp ayrımını yapabilmek için örgütün faaliyetlerinin yapısı incelenmelidir. Kar amacı gütmeyen örgütlerde görülen temel kazanç ve kayıplara örnek olarak yatırım kazançları/kayıpları ya da sabit varlıkların satışı sonucu ortaya çıkan kazanç/kayıplar gösterilebilir.

Kar amacı gütmeyen örgütlerin öz kaynak çeşitlerinden biri artarken, diğer çeşit öz kaynağın azalması durumu yeniden sınıflandırma olarak adlandırılır. Söz konusu durumda öz kaynak toplamında her hangi bir değişim olmamaktadır. Katkıda bulunanların koymuş oldukları zaman veya amaç kısıtları sağlandığında, örneğin geçici olarak kısıtlanmış, kısıtlanmamış öz kaynağa dönüşüm söz konusu olduğunda yeniden sınıflandırılma yapılmış demektir. Böylece geçici olarak kısıtlanmış öz kaynaklarda bir azalma olurken; kısıtlanmamış öz kaynaklarda bir artış meydana gelmektedir (Larkin ve DiTommaso, 2006:27).

Gelirler, giderler, kazanç ve kayıplar şeklinde bir sınıflandırma yapmak, örgütlerin faaliyet yapısına ve tarihsel muhasebe uygulamalarına göre farklılık göstermektedir. Gelir-gider tablosunda eğer katkı sağlayıcı tarafından, verdiği bağışa bir kısıtlama getirilmediyse, gelirlerin kısıtlanmamış öz kaynaklarda bir artışa neden olduğu gösterilerek raporlama yapılır. Eğer katkı sağlayıcı tarafından bir kısıtlama yapılmış ise gelirler sürekli olarak kısıtlanmış ya da geçici olarak kısıtlanmış öz kaynakları arttıracak şekilde raporlanır.

Gelir-gider tablosunda zaten sürekli olarak kısıtlanmış, geçici olarak kısıtlanmış ve kısıtlanmamış öz kaynaklar şeklinde bir ayırım mevcut olduğu için bundan başka bir sınıflandırma yapmaya gerek bulunmamaktadır. Yine de FAS 117 tarafından başka türlü ayrımların yapılması yasaklanmıştır şeklinde bir durum söz konusu değildir.

Gelir-gider tablosunda gelirler ve giderler brüt tutarlarıyla raporlanır. Yatırım gelirleri ile bazı önemsiz gelir ve giderler dipnotlarda belirtilmek şartıyla net değerleri ile ifade edilir.

2.2.4. Gelir-Gider Tablosu Çeşitleri

FAS 117 no'lu standart gelir-gider tablosu için üç ayrı formattan bahsetmektedir. Her formatın kendine özgü avantajları bulunmaktadır. Bu formatlar:

- i. **Tek Sütun:** Bu formatta bilgiler tek bir sütunda sıralanır. Burada ilk olarak kısıtlanmamış öz kaynaklardaki değişimler, sonra geçici olarak kısıtlanmış öz kaynaklardaki değişimler, en sonda sürekli olarak kısıtlanmış öz kaynaklardaki değişimler yer alır. Birden çok yıla ilişkin karşılaştırmalı bilgi verileceği zaman bu formattaki tablonun kullanılması daha avantajlı olmaktadır.
- ii. **Birden Çok Sütun:** Bu türde hazırlanan gelir-gider tablolarında her çeşit öz kaynak için ayrı bir sütun bulunmaktadır. Bu formatta ayrıca toplam sütun da mevcuttur. Bu sayede tüm öz kaynak türlerine ilişkin detaylı bilgi bir bütün halinde kolayca görülebilmektedir.

iii. İki Ayrı Tablo: Bu formata uygun gelir-gider tablosu hazırlayabilmek için iki ayrı tablo oluşturmak gereklidir. Bunlardan ilki gelir ve giderleri gösteren tablo, diğeri ise öz kaynaklardaki değişimi gösteren tablodur. Burada öz kaynaklar çeşitlerine göre ayrıştırılıp değişimler gözlenmekte, özellikle de kısıtlanmamış öz kaynakların üzerinde durulmaktadır.

1. Tek Sütun

..... KURULUŞUNUN
01.01.20XY-31.12.20XY DÖNEMİ
GELİR-GİDER TABLOSU (YTL)

KISITLANMAMIŞ ÖZ KAYNAKLARDAKİ DEĞİŞİMLER:

GELİRLER VE KAZANÇLAR	X
Katkılar	X
Ücretler	X
Kısa Vadeli Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler	X
Uzun Vadeli Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler	X
Uzun Vadeli Yatırımlardan Gerçekleşmiş veya Gerçekleşmemiş Kazançlar	X
Kısıtlanmamış Öz Kaynak Artışı	Y
Sona Eren Amaç Kısıtlamaları	
Sona Eren Zaman Kısıtlamaları	
Toplam Gelir ve Kazançlar	Xa
GİDERLER VE KAYIPLAR	X
Program A Giderleri	X
Program B Giderleri	X
Program C Giderleri	X
Yönetim ve Genel Giderler	X
Fon Sağlama Giderleri	X
Üye Elde Etme Giderleri	X
Toplam Gider ve Kayıplar	Xb
KISITLANMAMIŞ ÖZ KAYNAKLARDAKİ NET DEĞİŞİM	Xa-Xb=X₁
<u>GEÇİCİ OLARAK KISITLANMIŞ ÖZ KAYNAKLARDAKİ DEĞİŞİMLER:</u>	
Katkılar	X
Uzun Vadeli Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler	X
Uzun Vadeli Yatırımlardan Gerçekleşmiş veya Gerçekleşmemiş Kazançlar	X
Geçici Kısıtlanmış Öz Kaynak Azalışı	(Y)
GEÇİCİ OLARAK KISITLANMIŞ ÖZ KAYNAKLARDAKİ NET DEĞİŞİM	X₂
<u>SÜREKLİ OLARAK KISITLANMIŞ ÖZ KAYNAKLARDAKİ DEĞİŞİMLER:</u>	
Katkılar	X
Uzun Vadeli Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler	X
Uzun Vadeli Yatırımlardan Gerçekleşmiş veya Gerçekleşmemiş Kazançlar	X
SÜREKLİ OLARAK KISITLANMIŞ ÖZ KAYNAKLARDAKİ NET DEĞİŞİM	X₃
Öz Kaynaklardaki Net Değişim	X ₁ +X ₂ +X ₃
Yılın Başındaki Öz Kaynaklar	X
Yılın Sonundaki Öz Kaynaklar	X

2. Birden Çok Sütun

..... KURULUŞUNUN
01.01.20XY-31.12.20XY DÖNEMİ
GELİR-GİDER TABLOSU (YTL)

	Kısıtlanmış	Geçici Olarak Kısıtlanmış	Sürekli Olarak Kısıtlanmış	Toplam
GELİRLER VE KAZANÇLAR				
Katkılar	X	X	X	X
Ücretler	X			X
Kısa Vadeli Yatırımlardan				
Elde Edilen Gelirler	X			X
Uzun Vadeli Yatırımlardan				
Elde Edilen Gelirler	X	X	X	X
Uzun Vadeli Yatırımlardan Gerçekleşmiş veya Gerçekleşmemiş Kazançlar	X	X	X	X
Kısıtlanmamış Öz Kaynak Değişimi	Y	(Y)		
Sona Eren Amaç Kısıtlamaları				
Sona Eren Zaman Kısıtlamaları				
<i>Toplam Gelir ve Kazançlar</i>	<u>X_{1a}</u>	<u>X_{2a}</u>	<u>X_{3a}</u>	<u>X_{4a}</u>
GİDERLER VE KAYIPLAR				
Program A Giderleri	X			X
Program B Giderleri	X			X
Program C Giderleri	X			X
Yönetim ve Genel Giderler	X			X
Fon Sağlama Giderleri	X			X
Üye Elde Etme	<u>X</u>			<u>X</u>
<i>Toplam Gider ve Kayıplar</i>	X _{1b}			X _{4b}
Öz Kaynaklardaki Net Değişim	X _{1a} -X _{1b} =X ₁	X _{2a} =X ₂	X _{3a} =X ₃	X _{4a} -X _{4b} =X ₄
Yılın Başındaki Öz Kaynaklar	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
Yılın Sonundaki Öz Kaynaklar	X	X	X	X

3. İki Ayrı Tablo

Birinci Tablo:

..... KURULUŞUNUN
01.01.20XY-31.12.20XY DÖNEMİ
GELİR-GİDER TABLOSU (YTL)

KISITLANMAMIŞ ÖZ KAYNAKLARDAKİ DEĞİŞİMLER:

GELİRLER VE KAZANÇLAR	X
Katkılar	X
Ücretler	X
Kısa Vadeli Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler	X
Uzun Vadeli Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler	X
Uzun Vadeli Yatırımlardan Gerçekleşmiş veya Gerçekleşmemiş Kazançlar	X
Kısıtlanmamış Özkaynak Artışı	Y
Sona Eren Amaç Kısıtlamaları	
Sona Eren Zaman Kısıtlamaları	
Toplam Gelir ve Kazançlar	Xa
GİDERLER VE KAYIPLAR	X
Program A Giderleri	X
Program B Giderleri	X
Program C Giderleri	X
Yönetim ve Genel Giderler	X
Fon Sağlama Giderleri	X
Üye Elde Etme Giderleri	X
Toplam Gider ve Kayıplar	Xb
KISITLANMAMIŞ ÖZ KAYNAKLARDAKİ NET DEĞİŞİM	Xa-Xb=X1

İkinci Tablo:

..... KURULUŞUNUN
01.01.20XY-31.12.20XY DÖNEMİ
GELİR-GİDER TABLOSU (YTL)

KISITLANMAMIŞ ÖZ KAYNAKLAR

Toplam Kısıtlanmamış Gelir ve Kazançlar	X
Kısıtlanmamış Öz Kaynak Artışı	X
Toplam Kısıtlanmamış Gider ve Kayıplar	(X)
Kısıtlanmamış Öz Kaynaklardaki Net Değişim	X1

GEÇİCİ OLARAK KISITLANMIŞ ÖZ KAYNAKLAR

Katkılar	X
Uzun Vadeli Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler	X
Uzun Vadeli Yatırımlardan Geçekleşmiş veya Gerçekleşmemiş Kazançlar	X
Geçici Kısıtlanmış Öz Kaynak Azalışı	(X)
Geçici Olarak Kısıtlanmış Öz Kaynaklardaki Net Değişim	X2

SÜREKLİ OLARAK KISITLANMIŞ ÖZ KAYNAKLAR

Katkılar	X
Uzun Vadeli Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler	X
Uzun Vadeli Yatırımlardan Geçekleşmiş veya Gerçekleşmemiş Kazançlar	X
Sürekli Olarak Kısıtlanmış Öz Kaynaklardaki Net Değişim	X3

Öz Kaynaklardaki Net Değişim	X1+X2+X3
Yılın Başındaki Öz Kaynaklar	X
Yılın Sonundaki Öz Kaynaklar	X

2.3. Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu, bir faaliyet dönemi içinde işletmede ortaya çıkan nakit akışlarını işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akımları, yatırım faaliyetlerine ilişkin nakit akımları ve finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akımları olarak gösteren bir tablodur. Başka bir anlatımla, birbirini izleyen iki dönem arasındaki nakit ve nakit benzeri varlık hesabındaki değişmeyi açıklamayı amaçlar. Nakit ve nakit benzeri varlıklar en dar kapsamda fon tanımlamasıdır. Bu tablo yardımı ile dönem içinde işletmenin; nakit tahsilat ve ödemelerini, kaynakları ve kullanım yerleri itibarıyla izlemek olanaklı olabilmektedir. Böylece dönem içinde nakit değerlerde oluşan azalış ve artışın nedenleri ile birlikte raporlanması sağlanmış olmaktadır. Bu da, gelecekteki para ihtiyacının öngörülmesine ve nakit bütçesinin hazırlanmasına büyük ölçüde yardımcı olmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007:284).

Özetle nakit akım tablosu, para akışını özetleyerek hem geçmişin finansman politikasının değerlendirilmesinde, hem de geleceğe yönelik nakit planlamasının yapılmasında, gerek yönetime gerekse diğer işletme ilgililerine önemli bilgiler sunmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007:285).

Nakit akım tablosunun birincil amacı; örgütün belli bir dönemdeki nakit giriş ve çıkışları hakkında bilgi vermektir. Bu tablo örgüt hakkında aşağıda belirtilen bilgileri vererek, örgüte katkı sağlayacak veya kredi verecek kişi ya da kuruluşların, örgüt değerlendirmesini doğru bir şekilde yaparak doğru kararlar almalarına yardımcı olur:

- i. Gelecekte pozitif nakit akımları oluşturabilme yeteneği,
- ii. Yükümlülükleri karşılayabilme yeteneği,
- iii. Ömrünün sürekli olup olmadığıdır.

Raporlamayı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yapan örgütler tarafından oluşturulan temel finansal tablolar arasında nakit akım tablosu da bulunmaktadır. Gelir-gider tablosunun hazırlandığı her dönemde nakit akım tablosunun da hazırlanması gerekmektedir. Nakit akım tablosu, kar amacı gütmeyen örgütlerin nakit olarak elde ettikleri gelirler ile nakit olarak yaptıkları harcamalar hakkında bilgi vermektedir. Bu tablo sayesinde KAGÖR'lerle ilgili olan gruplar (kredi verenler, katkı sağlayanlar v.b.) örgütün nakit ihtiyaçlarını nasıl karşıladığı ile nakitleri nasıl elde ettiği ve harcadığı hakkında bilgi sahibi olmaktadır. Nakit akım tablosu belli bir dönem için hazırlanır. Dönem başındaki nakde, dönem boyunca eklenen ve çıkarılan nakit girdileri ve çıktıları sonucunda elde kalan miktar, dönem sonunda örgütün elinde bulunan nakit miktarına eşit olmalıdır.

Nakit akım tablosu, nakit akımlarının üç kategori şeklinde sınıflandırılmasını gerekli kılar (Dropkin ve Halpin, 2005:43):

- i. **Faaliyet İşlemleri:** Örgütlerin asıl faaliyetleri kapsamında oluşan ve nakit girişi veya çıkışı yaratan işlemlerdir. Bu kategoriye katkı sağlayanlardan elde edilen bağışlar ile ücret karşılığı satılan ürün ya da hizmetlerden sağlanan nakit girişleri örnek olarak gösterilebilir.
- ii. **Yatırım İşlemleri:** Menkul kıymet, maddi ve maddi olmayan duran varlık alım satımına ilişkin faaliyetlerdir.
- iii. **Finansman İşlemleri:** Örgütlerin işe başlamak ve işi sürdürmek amacıyla borç alma ya da borcu geri ödeme veya kredi verenlerden fon sağlama şeklinde gerçekleşen faaliyetleridir.

Nakit akım tablosunun, belli bir dönem boyunca nakitlerdeki net değişimleri göstermesi gerekir. Nakit olmayan faaliyet, yatırım ve finansman işlemleri hakkında da dipnotlarda bilgi verilmelidir. Nakit akım tablosu, örgütte olan nakit hareketleri yani nakit girişleri ve nakit çıkışları hakkında bilgi vermektedir. Burada “nakit” ile kastedilen:

- i. Nakit,
- ii. Nakit benzerleri,
- iii. Bankalardaki vadesiz mevduat ve diğer finansal enstrümanlardır.

Kar amacı gütmeyen örgütler için nakit akış sınıflandırması aşağıdaki gibi olmaktadır:

Tablo 6. Faaliyet İşlemleri

<i>Nakit Girişleri:</i> • Verilen hizmet sonucu elde edilen nakitler • Bağışlar • Ürünlerin satışından elde edilen gelirler	<i>Nakit Çıkışları:</i> • Vergi ödemeleri • Çalışanlara yapılan ödemeler • Tedarikçilere yapılan ödemeler • Örgütün ana faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışları
--	--

Tablo 7. Yatırım İşlemleri

<i>Nakit Girişleri:</i> • Taşınmaz varlık satışı • Vadesi gelen yatırımların satışı • Kredili satışlardan doğan alacakların nakde dönüştürülmesi • Taksitli satışlar	<i>Nakit Çıkışları:</i> • Taşınmaz varlık alımı • Techizat alımı • Borçların ödenmesi
--	--

Tablo 8. Finansman İşlemleri***Nakit Girişleri:***

- Uzun vadeli amaçlar için kısıtlanmış katkı alımları
- Kısa vadeli borçlanmalar
- Uzun vadeli borçlanmalar
- Uzun vadeli kullanım için kısıtlanmış faiz ve temettüleri
- Üyelik paylarının halka açılması sonucu elde edilen nakit girdileri

Nakit Çıkışları:

- Kısa ve uzun vadeli borçların ödenmesi
- Uzun vadeli kiralama anlaşmalarının yükümlülüklerinin yerine getirilmesi

Nakit akım tablosunun faaliyet işlemleri kısmı, direkt veya endirekt olmak üzere iki farklı metod kullanılarak gösterilebilmektedir. İlk yıl direkt metodun uygulanıp sonraki yıl endirekt metodun kullanıldığı durumlarda, en yaygın uygulama cari yılın gösterimine uyması için ilk yılın nakit akışlarını yeniden düzenlemektir (Ruppel, 2002:64).

Her ne kadar bu tablonun adı nakit akım tablosu olsa da, nakit olmayan işlemleri de raporlaması gerekmektedir. Nakit akım tablosu, nakit olmayan yatırım ve finansman işlemlerini de içerir. Kar amacı gütmeyen örgütler zaman zaman katkı sağlayan kişi ya da kuruluşlardan hibe olarak menkul kıymet, bina, demirbaş, makina gibi varlıklar alabilirler. Bu katkılar, nakit olmayan ama nakit akım tablosuna bakıldığında görülmesi gereken öğelerdir.

A. Direkt Yöntem ile Gösterim: Bu yöntemde, nakit akımlarını direkt olarak etkileyen öğeler gösterilmektedir. Başka bir deyişle, gerçekten bir nakit girişi ya da çıkışı yaratan öğeler raporlanır. Aşağıda belirtilenler direkt yöntemde gösterilmektedir:

- i. Müşterilerden elde edilen nakitler,
- ii. Üyelerden nakit olarak toplanan üyelik aidatları,
- iii. Katkı sağlayanlar tarafından yapılan bağışlar (zaman ya da amaç kısıtı olmadan),
- iv. Alınan faiz ya da temettüleri (zaman ya da amaç kısıtı olmadan),
- v. Tedarikçilere ve çalışanlara ödenen nakitler,
- vi. Ödenen faiz ve gelir vergileri.

B. Endirekt Yöntem ile Gösterim: Bu yöntemde, nakit işlemlerinden kaynaklanmayan öğeler de raporlanır. Örneğin, amortisman nakit çıkışı yaratmadığı halde endirekt yöntem kullanılarak oluşturulan nakit akım tablosunda gösterilmektedir.

Takip eden sayfada kar amacı gütmeyen örgütler için direkt yönetime dayalı olarak hazırlanan nakit akım tablosu örneği verilmiştir. Yatırım ve finansman faaliyetlerine ilişkin nakit giriş ve çıkışları ile ilgili olarak yatırım ile finansman faaliyetleri arasında keskin bir fark mevcuttur. Yatırım faaliyetleri kısıtlanmamış gelirlere dayalı iken, finansman faaliyetleri kısıtlanmış gelirlere dayalıdır (Larkin ve DiTommaso, 2006:42). Örneğin kısıtlanmamış katkı ile yatırım yapılması ve gelir elde edilmesi, bina alınması veya demirbaş alınması “Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları” bölümünde yer alır. Ancak kısıtlı katkılar ile gerçekleştirilen yatırım faaliyetleri “Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları” bölümünde yer alacaktır. Satılması yasaklanarak örgüte bağışlanan bir binanın kiraya verilmesi suretiyle yaratılan gelirler bu duruma örnek olarak verilebilir.

Nakit Akım Tablosu Örneği (Direkt Yöntem Bazında)

..... KURULUŞUNUN
01.01.20XY-31.12.20XY DÖNEMİ
NAKİT AKIM TABLOSU (YTL)

Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışları

Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Nakit	X
Katkı Sağlayanlardan Elde Edilen Nakit	X
Katkı Alacaklarının Tahsili ile Elde Edilen Nakit	X
Alınan Faiz ve Temettüleri	X
Borç Faiz Ödemeleri	(X)
Çalışanlara ve Tedarikçilere Ödenen Nakit	(X)
Ödenen Burs, Bağış ve Hibeler	(X)
<i>Faaliyetlerden Sağlanan/Kullanılan Nakit Miktarı</i>	<u>X₁</u>

Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları

Teçhizat Alımları	(X)
Yatırımların Satılması Sonucu Elde Edilen Hasıla	X
Yatırım Yapılması	(X)
<i>Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan/Kullanılan Nakit Miktarı</i>	<u>X₂</u>

Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları

Kısıtlanmış Katkılarından Elde Edilen Hasıla	
Yatırılan Bağışlardan Elde Edilen Hasıla	X
Yatırılan Gayrimenkullerden Elde Edilen Hasıla	X
Sözleşmeye Bağlı Yatırımlardan Elde Edilen Hasıla	X
	<u>X_a</u>
Diğer Finansman Faaliyetleri	
Yeniden Yatırım İçin Kısıtlanmış Olan Faiz ve Temettüleri	X
Kısa Vadeli Borç Ödemeleri	(X)
Uzun Vadeli Borç Ödemeleri	(X)
	<u>X_b</u>
<i>Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan/Kullanılan Nakit Miktarı</i>	X _a +X _b =X ₃

Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış/Azalışlar	X ₁ +X ₂ +X ₃ =X ₄
Dönemin Başındaki Nakit ve Nakit Benzerleri	X ₅
Dönemin Sonundaki Nakit ve Nakit Benzerleri	X ₄ + X ₅ =X ₆

3. KAR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERE YAPILAN KATKILARIN ÖZELLİKLERİ

Katkı sağlayan kişi ya da kuruluşlar tarafından yapılan bağışlar, kar amacı gütmeyen örgütlerin yaşamlarının devamı için önemli ve gereklidir. Hatta bazı KAGÖR'lerin söz konusu bağışlar dışında herhangi bir gelir kaynağı bulunmamaktadır. Kar amacı gütmeyen örgütler için büyük önem taşıyan bu katkıların doğru muhasebeleştirilmesi ve raporlanması sağlanmalıdır. Bunun gerçekleştirilebilmesi için üzerinde durulması gereken bazı önemli noktalar mevcuttur. Bunlar (Ruppel, 2002:69):

- i. Katkıların kaydedilme zamanı,
- ii. Raporlamada konulan kısıtlamaların bağışlar üzerindeki etkilerinin göz önünde bulundurulması,
- iii. Katkı sağlayanlar tarafından verilen hizmetlerin muhasebeleştirilmesi,
- iv. Nakit olmayan diğer katkıların muhasebeleştirilmesi,
- v. Kar amacı gütmeyen bir örgütten diğerine geçirilen katkıların durumudur.

FAS 116. standartta da belirtildiği üzere kar amacı gütmeyen örgütlere kısıtlanmış ya da kısıtlanmamış durumda nakit, menkul kıymet, bina ya da teçhizat gibi pek çok farklı şekillerde katkılarda bulunmaktadır.

3.1. Katkıların Kaydedilme Zamanı

Bu konunun detayına girmeden önce “katkı”nın tanımının yapılması gerekmektedir. Katkı; nakit ve diğer varlıkların kuruluşa koşulsuz transferi ya da yükümlülüklerinin gönüllü ve karşılıksız olarak iptalidir. Diğer varlıklardan kasıt; menkul kıymet, arsa, bina, başkasına ait bir alanı kullanma hakkı, maddi olmayan şerefiye ve haklar, gelecekle ilgili koşulsuz olarak verilen sözler gibi varlıklardır (Ruppel, 2002:71).

Kar amacı gütmeyen bir örgüt tarafından katkının gelir olarak kaydedilmesi için, transferin koşulsuz olması gerekir. Yani, katkı sağlayan tarafından her hangi bir zorla kabul ettirme durumu söz konusu olmamalıdır. Eğer KAGÖR'ün katkısı elinde tutma hakkı gelecekte gerçekleşip gerçekleşmeyeceği belli olmayan her hangi bir olaya bağlı ise, bu durumda kar amacı gütmeyen kuruluş bunu gelir olarak kaydetmemelidir. Buradaki durumu kısıtlama ile karıştırmamak gerekir. Bu gibi durumlarda kar amacı gütmeyen örgüt, elde edilen varlığı kayıtlara alacaktır. Fakat, katkıda bulunanın aradığı durum gerçekleşene kadar finansal durum tablosuna “Ertelenmiş Gelir” olarak yazılacaktır. Aranan koşul sağlandığında ise, ertelenmiş gelir miktarı finansal durum tablosundan çıkarılıp, gelir-gider tablosundaki “Katkı Gelirleri”ne yazılacaktır. Eğer elde edilen katkı koşulsuz ise, varlık elde edilince kayıtlara alınır ve “Katkı Gelirleri” öz kaynaklarda bir artış şeklinde gelir-gider tablosuna kaydedilir.

Elde edilen katkıların KAGÖR'ler tarafından gelir olarak yazılması durumunda söz konusu olabilecek diğer bir önemli husus ise “verilen koşulsuz sözler”dir. Burada, kar amacı gütmeyen bir örgüte verilen nakit ya da diğer varlıklar, katkı sağlayan tarafından gelecekte başka bir zamanda sağlanacaktır. Eğer katkı sağlayan tarafından verilen söz koşullu ise, bu durumda bu özellikteki bir söz kar amacı gütmeyen bir kuruluşun finansal tablolarında yer almaz. Verilen sözün geçerli sayılıp finansal tablolarda yer alabilmesi için sözün (Ruppel, 2002:72);

- i. Koşulsuz olması gerekir,
- ii. Doğruluğu kesin bir belgeye dayandırılması gerekir (öyle bir sözün gerçekten verildiğini ispatlamak için),
- iii. Yazılı ya da sözlü olarak, nakit ya da diğer varlıkların başka bir kuruluşa verileceği yönünde bir anlaşma yapılarak kesinleşmiş olması gerekir.

Gelecekte katkı sağlanacağı yönünde verilen bir sözün değeri, o anda nakit olarak verilen bir katkının değerinden daha az değerlidir. Bunun temel nedenini paranın zaman değeri oluşturmaktadır. Nakit olarak verilmesi yönündeki koşulsuz sözler, sözün verildiği anda tahmin edilen gelecekteki nakit akışlarının şimdiki değerleri ile finansal tablolara kaydedilir. Örneğin bir yıl sonra elde edilmesi beklenen 100 YTL'lik bir katkı, böyle bir bağışta bulunulacağı yönünde koşulsuz bir söz verildiği anda finansal tablolara 92 YTL olarak yazılır. Burada 92 YTL, tahmini olarak belirtilmiş bir miktardır. Normalde faiz oranı göz önünde bulundurularak bir hesaplama yapmak gerekir. Faiz oranı bugünkü değer hesaplamasında iskonto oranı olarak kullanılacaktır.

Bazı durumlarda katkı sağlayan kişi ya da kuruluşların verdikleri miktar, önceden vermek üzere taahhütte bulundukları miktar ile aynı olmayabilir. Bu durumda kar amacı gütmeyen kuruluşların, verilen bu sözleri net gerçekleşebilir değerleri ile finansal tablolara kaydetmeleri gerekir. Bu gibi durumlarda KAGÖR'ler geçmişteki tecrübelerini kullanırlar. Örneğin; katkıda bulunan bir kuruluşun geçmişte taahhütte bulunduğu miktarın hep %50'sini verdiğini göz önünde bulundurarak, bundan sonra da taahhüt ettiği miktarın yine %50'sini vereceği yönünde bir tahminde bulunulup "net gerçekleşebilir değerleri" hesaplanır ve bu değer üzerinden de finansal tablolara gerekli kayıtlar yapılır.

Kar amacı gütmeyen örgütler, koşulsuz olarak belli bir miktarda katkıda bulunulacağı yönünde verilen sözlere tam olarak güvenmemelidir. Çünkü, değişen ekonomik koşullar sonucunda katkı sağlayan kişi ya da kuruluşların finansal durumunda da bozulmalar meydana gelebilir, hatta iflas dahi söz konusu olabilir. Katkı sağlayan, sözü verdiği anda gerçekten taahhüt ettiği miktarı verebilecek durumdayken, taahhütünü gerçekleştirme zamanı geldiğinde iflas etmiş yani katkıda bulunamayacak hale gelmiş olabilir. Kar amacı gütmeyen kuruluşlar her zaman bu tür durumlarla karşı karşıya

kalabileceklerini unutmamalı ve muhasebe kayıtlarını da buna göre tutmalıdırlar.

Büyük miktarlarda elde edilen katkıların yanı sıra KAGÖR'lerin gelirlerinin bir kısmını oluşturan küçük miktarlardaki bağışlar da mevcuttur. Burada karşılaşılan soru; “gelecekte belli bir zamanda verilmesi yönünde taahhütte bulunulan küçük miktardaki katkıların finansal tablolara kaydedilip edilmeyeceği”dir. Böyle bir durumda yapılması en doğru olan şey, verilmesi yönünde taahhütte bulunulan küçük miktardaki bağışların büyük miktartlı bağışlar gibi “katkı alacakları” şeklinde kayıtlara alınmasıdır. Bağış tam olarak elde edildiğinde ise “katkı alacakları”ndan çıkarılıp “katkı gelirleri” şeklinde finansal tablolara kaydedilmelidir.

3.2. Raporlamada Konulan Kısıtlamaların Bağışlar Üzerindeki Etkilerinin Göz Önünde Bulundurulması

Yukarıda belirtildiği gibi; öz kaynakların üç farklı çeşidi bulunmaktadır. Bunlar kısıtlanmamış öz kaynaklar, geçici olarak kısıtlanmış öz kaynaklar ve sürekli olarak kısıtlanmış öz kaynaklardır.

Katkı sağlayan kişi ya da kuruluş tarafından, yapılan katkıya belli bir zaman kısıtı konulmuş olabilir. Eğer söz konusu kısıt, içinde bulunulan dönemde sona eriyorsa, bunu finansal tablolarda geçici olarak kısıtlanmışlar arasında göstermektense kısıtlanmamışlar arasına koymak çok daha uygun olacaktır. Bu sayede aynı dönem içinde yeniden sınıflandırma yapmaya gerek kalmaz. Kısıtlanma süresi içinde bulunulan dönemi aşıyorsa, bir başka deyişle sonraki dönemlere kadar sürüyorsa, böyle bir kısıtlama finansal tablolara aktarılırken geçici olarak kısıtlanmışlar kısmına kaydedilir ve süresi dolduğunda yeniden sınıflandırmaya tabi tutularak kısıtlanmamışlara aktarılır (Ruppel, 2002:78).

Kar amacı gütmeyen örgütlerin, kendilerine hediye ya da bağış şeklinde verilen uzun vadeli varlıkların finansal tablolara ne şekilde kaydedileceği yönünde muhasebe politikası belirlemeleri gerekmektedir. Kimi kuruluşlar, araba gibi uzun vadeli varlıklarını en az beş yıllık olan ömürlerinden dolayı geçici olarak kısıtlanmışlara yazmaktadırlar. Bunun temel nedeni bu varlıkların en az beş yıl boyunca kullanılacak olmasıdır. Kimi kuruluşlar ise, katkı verenlerden sağladıkları söz konusu uzun vadeli varlıkları direkt olarak kısıtlanmamışlarda belirtmektedirler.

Elde edilen katkıların, katkı sağlayan tarafından sürekli olarak kısıtlanmış olması durumunda ise bu bağışların başka şekillerde kullanılmasına kesinlikle izin verilmemektedir. Fakat, örgüt bağışlanan varlıktan elde edilen gelirin bir kısmını ya da tamamını, herhangi bir kısıtlama getirilmediyse, kullanabilmekte veya harcayabilmektedir.

3.3. Katkı Sağlayanlar Tarafından Verilen Hizmetlerin Muhasebeleştirilmesi

Kar amacı gütmeyen örgütler çoğu zaman amaçlarına ulaşabilmek için gönüllüler ya da katkı sağlayanlardan çeşitli hizmetler alabilmektedir. Burada akla gelen ilk soru “kar amacı gütmeyen kuruluşların aldıkları hizmetlerin değerlerini katkı şeklinde kaydedip etmeyecekleri”dir. Eğer alınan hizmet aşağıda belirtilen ölçütleri sağlıyorsa, katkı olarak sağlanan hizmetler finansal tablolarda yer alır (Ruppel, 2002:79):

- i. *Finansal olmayan varlığın değerini yaratma ya da değerini arttırmada:* Örneğin, bir müteahhit kar amacı gütmeyen bir örgütün ofisini onarmayı, sadece materyallerin maliyetinin kendisine verilmesi kaydıyla kabul etmiş olsun. Böyle bir durumda işgücünün değeri katkı olarak düşünülmelidir. Yapılan onarım sonucunda binanın değerinde bir artma meydana gelecektir. Alınan hizmet piyasa değeri üzerinden değerlendirilmelidir. Piyasa değerinin ne kadar olduğunu belirlemek için

de ya hizmeti verenden ya da piyasadaki diğer müteahhitlerden fiyat alınması uygun olacaktır. Böylece alınan hizmet, katkı olarak düşünülecek ve bu şekilde finansal tablolarda yer alacaktır.

- ii. *Uzmanlaşma gerektiren durumlarda:* Uzmanlaşma gerektiren hizmetlerin verilmesine örnek olarak; muhasebecilerden, mimarlardan, avukatlardan sağlanan hizmetler gösterilebilir.

Eğer bu ölçütler sağlanamıyorsa, KAGÖR'ler bu hizmetlerle ilgili bilgileri ancak finansal tabloların dipnotlarında verebilir.

3.4. Nakit Olmayan Diğer Katkıların Muhasebeleştirilmesi

Kar amacı gütmeyen örgütlere yapılan katkıların her zaman nakit şeklinde olacağı yönünde bir zorunluluk bulunmamaktadır. Katkılar, hizmet veya nakit olmayan varlıklar şeklinde de olabilir. KAGÖR'ler tarafından elde edilen nakit olmayan varlıklar, nakit şeklindeki katkılarla aynı şekilde kaydedilmeli ve kısıtlanmamış, geçici olarak kısıtlanmış ya da sürekli olarak kısıtlanmış şeklinde kategorize edilmelidir (Ruppel, 2002:81). Nakit olmayan katkılara verilebilecek en uygun örnek menkul kıymetlerdir. Kar amacı gütmeyen örgütlere yapılan diğer nakit olmayan katkılar, gayrimenkulden stoklara kadar farklı türlerdeki varlıkları da içerebilir.

Yukarıdaki örneklerde nakit olmayan varlıklar belirtilerek, sağlanan katkılar üzerinde durulmuştur. Bunların yanı sıra, katkı sağlayanlar tarafından KAGÖR borçlarının silinmesi de nakit olmayan katkıya örnek olarak verilebilir. Bu tür katkıların değerlerinin kar amacı gütmeyen örgüt tarafından belirlenmesi de oldukça kolaydır. Sonuçta örgüt önceden finansal tablolarında ne kadarlık bir borcu olduğunu belirtmiş durumdadır.

3.5. Kar Amacı Gütmeyen Bir Örgütten Diğerine Geçirilen Katkıların Durumu

Bazı KAGÖR'ler, başka kar amacı gütmeyen kuruluşlara fon sağlayabilmektedirler. Bunu da elde ettikleri katkıları, kendileri kullanmayıp diğer kar amacı gütmeyenlere kullandırarak gerçekleştirirler. Bu durumda “kendilerine sağlanan katkıları başkalarına geçiren kar amacı gütmeyen örgütler, bu katkıları katkı geliri yazmaktan kurtulabilecekler midir?” şeklinde bir soru ortaya çıkmaktadır.

Bazı kar amacı gütmeyen örgütler kuruluş amaçları olarak, bireylerden ya da kuruluşlardan çeşitli bağışları toplayıp bunları diğer KAGÖR'lere dağıtmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, yapılan aktarma işleminin kar amacı gütmeyen kuruluşun asli görevi olduğudur. Yani söz konusu KAGÖR, bu faaliyeti gerçekleştirebilmek için kurulmuştur. Bu tür kar amacı gütmeyenleri acenta ya da aracı olarak nitelendirmek mümkündür. İşte bu durumda bu tür örgütler katkıda bulunan olmaktan çıktıkları için kaydedilecek her hangi bir katkı geliri bulunmamaktadır (Ruppel, 2002:85).

Yukarıda belirtilen türdeki kar amacı gütmeyen örgütlerin dışında da pek çok kuruluş, asıl görevi olmamakla birlikte, diğer KAGÖR'lere fon aktarımında bulunmaktadır. Böyle bir durumda eğer örgüt, finansal tablolarına her hangi bir gelir yazmaz ise hiç bir faaliyette bulunmuyor izlenimini verebilir. Katkı sağlayandan bağışları almayı kabul edip bunları ya başka bir kar amacı gütmeyene devreden ya da onun adına bunları kullanmayı kabul eden KAGÖR'ler, bağış alan durumundan çıkmaktadırlar. Bu durumda kar amacı gütmeyen, aldığı nakit ya da finansal varlıklar (finansal varlıklar piyasa değerleri üzerinden değerlendirilecektir) için mutlaka bir varlık veya yükümlülük kaydetmek durumundadır. Bu tür durumlarda finansal olmayan varlıklar elde edildiğinde ise, alıcı örgüt tarafından varlık ya da yükümlülükleri yazmak mümkün ama zorunlu değildir. Eğer bu varlık ve

yükümlülükleri finansal tablolarda belirtmemek yolu seçilirse en azından dipnotlarda bunlar hakkında bilgi verilmesi gerekmektedir.

4. TÜRKİYE'DE KAR AMACI GÜTMİYEN ÖRGÜTLERE İLİŞKİN MEVCUT FİNANSAL RAPORLAMA

Gelişmiş ülkelerde, kar amacı gütmeyen işletmeler için muhasebe ilkeleri yayınlanmış durumdadır. Özellikle Amerika, kar amacı gütmeyen işletmeler için temel muhasebe ilke ve prensiplerinin geliştirilmesi yönünde çok yönlü çalışmalar yapmış ve hala da yapmaya devam etmektedir. Türkiye'de özellikle 1980 sonrasında kar amacı gütmeyen kuruluşların sayısı oldukça artmıştır. Böyle olduğu halde KAGÖR'lere yönelik olarak Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün hazırlamış olduğu muhasebe sisteminin dışında oluşturulmuş her hangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce, Maliye Bakanlığı'nın (Maliye Bakanlığı'nın 18.11.1994 gün, B.07.0.GEL.0.77/7884-145-76659 sayılı yazısı) uygun görüşü alınarak, vakıflardaki mali işlemlerin belli kavram ve ilkeler çerçevesinde muhasebeleştirilmesini sağlamak ve sonuçta ilgililere tutarlı ve karşılaştırılabilir mali tablolar sunulmasını temin etmek ve böylece denetim faaliyetlerini kolaylaştırmak amacıyla "Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı" hazırlanmıştır (VGM, Erişim: 02.05.2007).

Türk Medeni Kanunu'na göre kurulan bütün vakıflar 01.01.1995 tarihinden itibaren "Vakıflar Tek Düzen Planı"nı uygulayarak muhasebe kayıtlarını tutmak durumundadır. Belirtilen hesap planındaki hesapların tamamını kullanma zorunluluğu bulunmamaktadır. Maliyet hesabı kullanma durumunda olan vakıflar ise, hesap planındaki 7/B seçeneğine göre kayıtlarını tutarlar. Adı geçen hesap planına tüm vakıfların uymaları zorunlu hale getirilmiştir.

Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı, 903 sayılı yasa ile kurulan vakıflar ile 506 sayılı SSK Yasası'nın geçici 20. maddesi çerçevesinde faaliyet gösteren banka ve sigorta şirketlerince kurulan emekli ve yardım vakıflarını kapsamaktadır. Çalışmada adı geçen kuruluşların faaliyetleri ve ihtiyaçları göz önünde bulundurulmuştur. Hesap planı hazırlanırken, uygulamada paralellik sağlamak amacıyla T.C. Maliye Bakanlığı'nca düzenlenen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği de esas alınmıştır (VGM, Erişim: 02.05.2007).

Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce hazırlanmış olan Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı çalışması üç ana bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde muhasebe temel kavramları açıklanmıştır. Kar amacı güden ticari işletmeler için geliştirilen muhasebe temel kavram ve ilkeleri, vakıflar tarafından da aynen benimsenmiş durumdadır. İkinci bölümde ise, mali tablolar başlığı altında Bilanço ve Gelir-Gider Tablosu ilkeleri açıklanmıştır. Son bölüm olan üçüncü bölümde, vakıflar için uygulanacak genel hesap planı geliştirilmiş ve planda yer alan hesaplar ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Ticari işletmelerin kullandıkları hesap planı ile Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanmış olan hesap planını karşılaştırıldığında aşağıdaki belirtilmiş olan farklılıkların söz konusu olduğu görülmektedir.

Tablo 9. İki Hesap Planı Arasındaki Farklar

Ticari İşletmeler Tek Düzen Hesap Planı	Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı
Dönen Varlıklar 131. Ortaklardan Alacaklar 133. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar 134. <i>Boş</i> Duran Varlıklar 231. Ortaklardan Alacaklar 233. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar 234. <i>Boş</i> 245. Bağlı Ortaklıklar 246. Bağlı Ortaklıklardan Sermaye Taahhütleri (-) 247. Bağlı Ortaklıklardan Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar 304. Tahvil Anapara Borç Taksit ve Faizleri 305. Çıkarılmış Bonolar ve Senetler 306. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler 308. Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-) 331. Ortaklara Borçlar 333. Bağlı Ortaklıklara Borçlar 334. <i>Boş</i> Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar 405. Çıkarılmış Tahviller 407. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler 408. Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-) 431. Ortaklara Borçlar 433. Bağlı Ortaklıklara Borçlar 434. <i>Boş</i>	Dönen Varlıklar 131. Kuruculardan Alacaklar 133. İktisadi İşletmelerden Alacaklar 134. Üyelerden Alacaklar Duran Varlıklar 231. Kuruculardan Alacaklar 233. İktisadi İşletmelerden Alacaklar 234. Üyelerden Alacaklar 245. İktisadi İşletmeler 246. İktisadi İşletmelerden Sermaye Taahhütleri (-) 247. İktisadi İşletmelerden Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar 304. <i>Boş</i> 305. <i>Boş</i> 306. <i>Boş</i> 308. <i>Boş</i> 331. Kuruculara Borçlar 333. İktisadi İşletmelere Borçlar 334. Üyelere Borçlar Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar 405. <i>Boş</i> 407. <i>Boş</i> 408. <i>Boş</i> 431. Kuruculara Borçlar 433. İktisadi İşletmelere Borçlar 434. Üyelere Borçlar

Özkaynaklar 520. Hisse Senedi İhraç Primleri 521. Hisse Senedi İptal Karları 543. <i>Boş</i> 544. <i>Boş</i> 570. Geçmiş Yıllar Karları 580. Geçmiş Yıllar Zararları (-) 590. Dönem Net Karı 591. Dönem Net Zararı (-) Gelir Tablosu Hesapları 603. <i>Boş</i> 604. <i>Boş</i> 633. <i>Boş</i> 648. <i>Boş</i> 671. Önceki Dönem Gelir ve Karları 679. Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar 680. Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-) 681. Önceki Dönem Gider ve Zararları (-) 689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-) 690. Dönem Karı veya Zararı 692. Dönem Net Karı veya Zararı	Özkaynaklar 520. <i>Boş</i> 521. <i>Boş</i> 543. Matematik Karşılıkları 544. Ödenmiş Primler Karşılığı 570. Gelir Fazlaları 580. Gider Fazlaları (-) 590. Dönem Net Gelir Fazlası 591. Dönem Net Gider Fazlası (-) Gelir Tablosu Hesapları 603. Bağış ve Yardımlar 604. Prim ve Aidatlar 633. Amaca Yönelik Giderler (-) 648. İktisadi İşletme Gelirleri 671. Önceki Dönem Gelir ve Gelir Fazlaları 679. Diğer Olağandışı Gelir ve Gelir Fazlaları 680. Çalışmayan Kısım Gider ve Gider Fazlaları (-) 681. Önceki Dönem Gider ve Gider Fazlaları (-) 689. Diğer Olağandışı Gider ve Gider Fazlaları (-) 690. Dönem Gelir veya Gider Fazlası 692. Dönem Net Gelir veya Gider Fazlaları
---	---

- i. **Dönen Varlıklar:** Kar amacı gütmeyen örgütlerde ortaklık söz konusu olmadığı için ticari işletmelerin kullandığı “131. Ortaklardan Alacaklar” hesabı, “131. Kuruculardan Alacaklar” olarak; “133. Bağlı Ortaklardan Alacaklar” hesabı ise “133. İktisadi İşletmelerden Alacaklar” şeklinde nitelendirilmiştir. Ayrıca, üyelerinden aldıkları aidatlar kar amacı gütmeyen örgütler için bir gelir kaynağı olduğundan, burada ticari işletmelerin kullandığı hesap planından farklı olarak “134. Üyelerden Alacaklar” hesabı eklenmiş durumdadır.
- ii. **Duran Varlıklar:** Bu hesap sınıfında, ticari işletmelerin kullandığı hesap planından farklı olarak, üyelerinden aldıkları aidatlar kar amacı gütmeyen örgütler için bir gelir kaynağı olduğundan “234. Üyelerden Alacaklar” hesabı eklenmiş durumdadır. Ayrıca kar amacı gütmeyen örgütlerde ortaklık söz konusu olmadığı için, ticari işletmelerin kullandığı “231. Ortaklardan Alacaklar” hesabı, “231. Kuruculardan Alacaklar”; “233. Bağlı Ortaklardan Alacaklar” hesabı, “233. İktisadi İşletmelerden Alacaklar” şeklinde; “245. Bağlı Ortaklıklar” hesabı, “245. İktisadi İşletmeler”; “246. Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri” hesabı, “246. İktisadi İşletmeler Sermaye Taahhütleri” şeklinde; “247. Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı” hesabı, “247. İktisadi İşletmeler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı” olarak belirtilmiştir.
- iii. **Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar:** Ticari işletmelerin kullandıkları “304. Tahvil Anapara Borç Taksit ve Faizleri” hesabı, “305. Çıkarılmış Bonolar ve Senetler”, “306. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler” ve “308. Menkul Kıymetler İhraç Farkı” hesapları, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından oluşturulmuş olan hesap planında bulunmamaktadır. Bunun nedeni kar amacı gütmeyen örgütlerin tahvil, bono gibi menkul kıymetler çıkarmıyor olmalarıdır. Ayrıca kar amacı gütmeyen örgütlerde ortaklık söz konusu olmadığı için, ticari işletmelerin kullandığı “331. Ortaklara Borçlar” hesabı, “331. Kuruculara Borçlar”; “333. Bağlı Ortaklara Borçlar” hesabı, “333. İktisadi İşletmelere Borçlar” şeklinde belirtilmiştir. Ayrıca ticari

işletmelerin kullandığı hesap planından farklı olarak vakıfların üyeleri bulunduğundan “334. Üyelere Borçlar” hesabı eklenmiş durumdadır.

- iv. **Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar:** Ticari işletmelerin kullandığı “405. Çıkarılmış Tahviller”, “407. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler” ve “408. Menkul Kıymetler İhraç Farkı” hesapları, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından oluşturulmuş olan hesap planında yer almamaktadır. Bunun nedeni kar amacı gütmeyen örgütlerin tahvil, bono gibi menkul kıymetler çıkarmamalarıdır. Ayrıca kar amacı gütmeyen örgütlerde ortaklık söz konusu olmadığı için, ticari işletmelerin kullandığı “431. Ortaklara Borçlar” hesabı, “431. Kuruculara Borçlar”; “433. Bağlı Ortaklara Borçlar” hesabı, “433. İktisadi İşletmelere Borçlar” şeklinde belirtilmiştir durumdadır. Ayrıca ticari işletmelerin kullandığı hesap planından farklı olarak vakıfların çeşitli üyeleri bulunduğundan “434. Üyelere Borçlar” hesabı eklenmiştir.
- v. **Öz Kaynaklar:** Ticari işletmelerin kullandıkları Tek Düzen Hesap Planı’nda bulunan “520. Hisse Senedi İhraç Primleri” ve “521. Hisse Senedi İptal Karları” Vakıflar Genel Müdürlüğü’nün oluşturduğu hesap planında bulunmamaktadır. Çünkü, kar amacı gütmeyen örgütlerde hisse senedi çıkararak ortaklık mümkün değildir. Buna ek olarak “543. Matematik Karşılıkları” ve “544. Ödenmiş Primler Karşılığı” hesapları ticari işletmelerin kullandıkları hesap planlarından farklı olarak vakıflarda karşımıza çıkmaktadır. Bunun nedeni kar amacı gütmeyen kuruluşların bekleyip de alamadıkları primlerin söz konusu olmasıdır. İhtiyatlılık kavramı gereği de bunları karşılık ayrılması şarttır. “570. Geçmiş Yıllar Karları” hesabı, “570. Gelir Fazlaları”; “580. Geçmiş Yıllar Zararları” hesabı, “580. Gider Fazlaları”; “590. Dönem Net Karı” hesabı, “590. Dönem Net Gelir Fazlası”; “591. Dönem Net Zararı” hesabı ise, “591. Dönem Net Gider Fazlası” olarak belirtilmiştir. Bunun nedeni kar amacı gütmeyen örgütlerin, adlarından da anlaşılacağı gibi kar elde etmek gibi bir amaçlarının bulunmamasıdır.

vi. **Gelir Tablosu Hesapları:** Ticari işletmelerin kullandıkları hesap planından farklı olarak Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan hesap planında “603. Bağış ve Yardımlar”, “604. Prim ve Aidatlar”, “633. Amaca Yönelik Giderler”, “648. İktisadi İşletme Giderleri” hesapları fazladan bulunmaktadır. Burada bağışların, yardımların, primlerin ve üyelerden toplanan aidatların kar amacı gütmeyen işletmeler için önemli birer gelir kaynağı olduğunu vurgulamakta yarar vardır. Ticari işletmelerden farklı olarak kar amacı gütmeyen örgütlerin kar elde etmek gibi bir amaçları olmadığından “671. Önceki Dönem Gelir ve Karları” hesabı, “671. Önceki Dönem Gelir ve Gelir Fazlaları”; “679. Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar” hesabı, “679. Diğer Olağandışı Gelir ve Gelir Fazlaları”; “680. Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabı, “680. Çalışmayan Kısım Gider ve Gider Fazlaları”; “681. Önceki Dönem Gider ve Zararları” hesabı, “681. Önceki Dönem Gider ve Gider Fazlaları”; “689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabı, “689. Diğer Olağandışı Gider ve Gider Fazlaları”; “690. Dönem Karı veya Zararı” hesabı, “690. Dönem Gelir veya Gider Fazlası”; “692. Dönem Net Karı veya Zararı” hesabı ise, “692. Dönem Net Gelir veya Gider Fazlaları” şeklinde belirtilmiştir.

Bu bağlamda Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından kar amacı gütmeyen örgütlerin uygulayacakları hesap planı ile hazırlayacakları finansal tablolar incelendiğinde, oluşturulan sistem ile kar amacı güden ticari işletmelerin uyguladığı muhasebe sistemi arasında çok ufak farklılıkların mevcut olduğu görülmektedir. Tek Düzen Muhasebe Sistemi özellikle ticari işletmelere yönelik olarak hazırlanmıştır ve söz konusu sistemde karın gösterilmesi önem taşımaktadır. Bu nedenle, kar amacı gütmeyen örgütler için Tek Düzen Muhasebe Sistemi tarafından öngörülen tablolarda değişikliklere gidilmesi gerekmektedir. Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından oluşturulmuş olan muhasebe sisteminin de yetersiz olduğu düşünüldüğünden; kar amacı gütmeyen örgütlere yönelik olarak ABD’de oluşturulup, geliştirilmiş olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

(Generally Accepted Accounting Principles – GAAP) önemli bir kaynak olarak alınarak, kar amacı gütmeyenlerin kullanabilecekleri finansal tablolar geliştirilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde, KAGÖR'lerin hazırlamaları gereken mali raporlardan hareketle, Türkiye'deki siyasi partilerin hazırladıkları mevcut mali tabloların yetersizliği belirtilerek, uygulanması en doğru sonucu vereceğine inanılan finansal raporlar önerilmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DEKİ SİYASİ PARTİLER İÇİN ÖNERİLEN MALİ RAPORLAMA

1. TÜRKİYE'DEKİ MEVCUT DURUM VE ÖNERİLER

Türkiye'deki mevcut siyasi sistem incelendiğinde, siyasi partilerin gelirlerini hangi kişi ya da kuruluşlardan ve ne miktarlarda elde ettiklerinin net bir biçimde bilinemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Ayrıca, partilerin seçim dönemlerindeki harcamalarına ilişkin herhangi bir sınırlama bulunmaması nedeniyle, siyasi partiler seçim yarışında öne geçebilmek amacıyla tavan sınırı konulmamış olan giderlerini büyük miktarlarda gerçekleştirebilmekte ve yapılan giderleri karşılayabilmek için de kayıtdışı yollara başvurarak (Tacar, 1997:16), kendilerine sermaye sağlama yoluna gidebilmektedirler. Bu nedenle, seçim dönemlerinde hem adaylar hem de siyasi partiler tarafından yapılan seçim harcamalarına üst sınır getirilmeli ve yapılması uygun görülen gider kalemleri detaylı bir şekilde belirtilmelidir.

Türkiye'de siyasi partilerin gelir ve gider kayıtlarının Anayasa Mahkemesi tarafından incelenip, sonuçların kamuya duyurulmadığı görülmektedir (Susmuş, 2002:242). Beraberinde şeffaflık sağlanamamakta ve kamu bu konuda yeterli bilgiye sahip olamamaktadır. Bu nedenle siyasi partilerin finansal tablolarını düzenli olarak kamuoyuna açıklamaları sağlanmalıdır.

Yukarıda ifade edilen nedenlerden ötürü halkın siyasi partilere olan güveni azalmaktadır. Sadece kendi çıkarlarını düşünen kişilerin, belli bir sermaye birikimine sahip olmalarından ötürü, gelecekteki menfaatlerini koruyabilmek amacıyla partilere maddi katkılar sağladıkları görülmektedir. Siyasi partiler de seçimlerde başarılı olabilmek için yapılan propaganda giderlerini karşılayabilmek amacıyla bu tür katkı sağlayıcılardan kayıtdışı

olarak maddi yardım almaktadırlar. Böylece, siyasette önüne geçilmesi zor bir hal alan yozlaşma ortaya çıkmaktadır. Uzun yıllardan beri siyasetteki söz konusu yozlaşmayı önleyebilmek amacıyla pek çok yasal düzenleme yapılmış olsa da istenilen sonuç alınamamıştır (Tacar, 1997:26-30). Yapılan reformların ana amacı, siyasetin finansmanı için daha açık ve şeffaf bir sistem ortaya çıkarmak olmuştur. Fakat hem yapılan düzenlemelerin tam olarak uygulanmaması hem de yetersiz kalması gibi nedenlerden dolayı başarı sağlanamamıştır. Siyasete şeffaflık ve adiliyet getirmenin başlıca iki aracı bulunmaktadır; siyasi partilere kamu kaynaklarından düzenli mali destek sağlanması ve partilerin ve adayların gelir kaynaklarını ve giderlerini kamuoyunun bilgisine sunmalarıdır (Gençkaya, 2005:12).

Partilere yapılan devlet yardımlarının sınırsız harcama nedeniyle yeterli olamayacağı gerçeği ışığında, siyasi partilerin özel kişi ve kuruluşlardan yardım almalarına izin verilmelidir. Fakat bu durumda belirtilen özel yardımlara belli sınırlamaların getirilmesi şarttır. Özel şahısların siyasal partilere yardımda bulunmalarını teşvik etmek amacıyla vergi indiriminde bulunulabilir. Birinci bölümde ifade edildiği gibi siyasi partilere sağlanan tüm katkıların sert para niteliğinde olması büyük önem taşır. Bir başka deyişle, şeffaflığın sağlanabilmesi için dolaylı finansman olgusunun işlerliğinin sağlanabilmesi gereklidir.

Yapılan yasal düzenlemeler ile Türkiye'deki siyasi partilerin kendilerine finansman kaynağı sağlayabilmek amacıyla örneğin İngiltere'deki partiler gibi borçlanma yoluna gitmelerine ya da ticari faaliyetlerde bulunmalarına izin verilmesi olumlu sonuçlar yaratabilir.

Siyasi partilerin, varlık ve kaynakları ile gelir ve giderlerini açık bir şekilde ve muhasebe ilkelerine uygun olarak kayıtlara alıp raporlamaları büyük önem taşır. Söz konusu kayıtların, konusunda uzman muhasebeciler tarafından incelenip ödenetiminin yapılması ve yıl sonlarında ise daha detaylı denetimin Bağımsız Denetim Kuruluşları tarafından gerçekleştirilmesi

gerekmektedir. Ayrıca şeffaflığın sağlanabilmesi için de hem denetim sonuçları ve parti hesapları hem de seçilenlerin mal varlıkları belirli dönemlerde kamuoyuna duyurulmalıdır.

Siyasi Partiler Kanunu'nun 60. ve 73. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde; siyasi partilerin hesaplarını bilanço esasına göre düzenlemeleri zorunluluğu ifade edilmiş olmasına rağmen, 60. maddesinde tutulması zorunlu olan defterlerde bilanço esasının gerektirdiği defter türlerine yer verilmemiştir. Oysa, VUK'na göre bilanço esasına göre tutulması gereken defterler yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteridir (Marşap ve Akbulut, 2002:287). Kanunda belirtilen defterler incelendiğinde siyasi partilerin gelir-gider defteri, demirbaş eşya defterlerini tutmak ve yıl sonunda gelecek yıl bütçesi ile kesin hesap cetvelleri hazırlamak zorunda oldukları görülmektedir.

Tez çalışması sırasında Türkiye'deki birçok siyasi parti ile temasa geçilmiş, sadece Doğru Yol Partisi'nin finansal tablolarına ulaşılabilmektedir. Adalet ve Kalkınma Partisi, finansal tablolarını resmi internet sitesinde yayınlamaktadır. Bu bağlamda tablolarına ulaşılabilen iki siyasi partinin finansal tabloları tez çalışmasında örnek olarak sunulmuştur.

Aşağıda görülebileceği gibi iki partinin finansal tablolarında herhangi bir standardizasyon mevcut değildir. En önemli sorun, parti bilançolarında partinin finansman kaynaklarının net olarak gösterilememesidir. Bunun temel sebebi partilerin, ticari işletmelerin kullanımına uygun olan Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne göre mali raporlama yapmaya çalışıyor olmalarıdır. Partiler birer kar amacı gütmeyen örgüttür. Dolayısıyla, Türkiye'deki siyasi partiler ikinci bölümde ifade edildiği gibi gelişmiş ülkelerde benimsenen standartlara uygun olarak, kısacası Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde bazı değişiklikler yapılarak, mali raporlama yapmalıdırlar.

DOĞRU YOL PARTİSİ GENEL MERKEZ
01.01.2004-31.12.2004 DÖNEMLİ KESİN HESAP (YTL) *

1. Gelirler

Bağış ve Yardımlar	2.000
Genel Bütçe Yardımı	14.696.064,6
Kira Gelirleri	347.314,3
Sair Gelirler	7.115,5
Satış Gelirleri	80.800
Faiz Gelirleri	722.465,8
Belediye Başk. Aday Adayı Aidatları	14.150
Geçen Yıldan Devreden Nakit	46.589,9
Gelirler Toplamı	15.916.500,1
Sene Sonu Borç	506.675,2
<u>TOPLAM</u>	<u>16.423.175,3</u>

2.Giderler

Personel Giderleri	1.540.147,8
Teşkilata Yardım	4.537.350,8
Temsil Ağırlama Giderleri	269.325,1
Basılı Kağıt Kırtasiye Giderleri	59.784,3
Haberleşme Giderleri	512.551,5
Taşıma ve Vasıta Gideleri	659.038,7
Seyahat Giderleri	179.348,9
Kira Gideleri	595.640,3
Tamir Bakım Onarım Giderleri	63.947,8
Isıtma Aydınlatma Temizlik Giderleri	274.080,9
Vergi Harç Noter Sigorta Giderleri	83.333,4
Demirbaş Alımları	34.527,7
Satın Alınan Propaganda Malzeme Giderleri	4.599.478,5
Basın Yayın Gideleri	2.262.502,8
Geçen Yıldan Kalan Borç Ödemesi	373.803,1
Sair Giderler	22.397,5
Satın Alınan Nakil Vasıtaları	321.847
Giderler Toplamı	16.389.106,1
Kasa Mevcudu	275,9
Banka Mevcudu	33.793,4
<u>TOPLAM</u>	<u>16.423.175,4</u>

* Doğru Yol Partisi, 8. Olağan Büyük Kongre, 14-15 Mayıs 2005, s.188.

DOĞRU YOL PARTİSİ GENEL MERKEZ
31.12.2004 TARİHLİ BİLANÇO (YTL)[†]

AKTİF

Kasa		275,9
Bankalar		33.793,5
Vadesiz Banka Hesapları		
Yapı Kredi Akay Şubesi	31,1	
Şekerbank Dolar Hesabı	12.450,1	
Akbank Büyüksanayiçarşı	399,2	
Egebank Necatibey	1,7	
Ziraat Bankası Mithatpaşa	2.312,3	
Demirbank Ankara	27,5	
Halkbank Çankaya	0,4	
Halkbank Aydınlikevler	6,1	
Vakıfbank Merkez	20,4	
Halkbank Küçükesat	145,1	
Koçbank Ulus	0,3	
Yurtbank Ankara Şubesi	119,8	
Şekerbank Repo Hesabı	15.500	
İş Bankası Balgat Şubesi	1,8	
Finansbank Gaziosmanpaşa Şubesi	1.117,8	
Şekerbank Kızılay	24,4	
Ziraat Fon 3 Hesabı	1.635,3	
Demirbaşlar Hesabı		676.280,2
Nakil Vasıtalar Hesabı		1.768.165,6
Taşınmaz Mallar Hesabı		98.454,1
<u>AKTİF TOPLAMI</u>		<u>2.576.969,3</u>

[†] Doğru Yol Partisi, 8. Olağan Büyük Kongre, 14-15 Mayıs 2005, s.189-190.

PASİF

Parti Varlığı Bilanço Hesabı	2.070.293,9
Parti Borçları Hesabı	506.675,2
Seri Sigorta	1.128,2
Şekerciler Sigorta	3.611,1
Şedele Matbaacılık	43.601
Mais Motorlu Araçlar	19,1
Cem Doku Tekstil	47.353,2
G.B.Reklam Matbaacılık	44.144,3
Parlament Seyahat	23.931,3
Eta Melco Dış Ticaret	7.318,8
Beşrenk Tanıtım	407,3
TGS İletişim	13.719,2
Arzum Kırtasiye	7.276,6
Borusan Oto	6.235,5
Opis Otomobil	380,1
Akar Otelcilik	13.550
Tur Oto Pazarlama	1.911,9
Çözüm Elektrik Klima	2.301
Gima Gıda TAŞ	4.386,1
Naci Bakır Otomotiv	12.133,8
Turhan Plastik	2.000
Sude Ajans	11.800
Yumurcak Otomobil	51,2
Yıldız Doksanbeş Pide	615
Uygun Otomobil	2.765,9
Üntel Elektrik	72,6
Sodexho Restoran	10.500
Petrol Ofisi	24.105,2
Pınar Güç Sistemleri	138,7
Nur Çiçek	11.516,8
Mas Deha Büro Sistemleri	616,3
King Temizlik	1.062
Köme Mantı	311,3
Kebap 49	3.541,5
Koluman Motorlu Araçlar	422,6

Kaya Duman Otomotiv	295
FTZ Akaryakıt	1.904,8
FTZ İş Merkezi Yönetim	26.226,2
Eyüboğlu Otel	113,5
Ere Otomotiv	1.582,5
Doğuş Oto İstanbul	72,2
Doğuş Oto Ankara	8.620,5
Cafe Tiere	421,9
Beyaz Saray Çiçek	267,89
Büyük Samsun Oteli	554,1
Beta Ofis Makinaları	2.621,9
Asül Color	910,7
Ülger Restoran	795
Arge İzmir Bilgisayar	271,8
Akset Bileşim	20,3
Atakul Dizel Otomotiv	824,2
Aset Bilgisayar	171,1
Anadolu Ajansı	4.285,1
Anka Ajansı	2.360
Atsan Elektronik	902,7
Personel Maaşları	64.754,5
Ödenecek SSK Primi	68.176,7
Ödenecek Muhtasar	16.366,4
MNG Kargo	212,7
Aras Kargo	1.015,6

PASİF TOPLAMI

2.576.969,1

ADALET VE KALKINMA PARTİSİ GENEL MERKEZİNİN				
01.01.2006-31.12.2006 TARİHLERİ ARASI GELİR GİDER CETVELİ (YTL)				
2005 YILI DEVRİNE AİT BİLGİLER			2005 YILI DEVRİNE AİT BİLGİLER	
Satıcılara Borçlar	560.926,84		Kasa	32.528,87
			Bankalar	4.583.275,79
			Verilen Depozito ve Teminatlar	7.689,68
			Verilen Avanslar	842.030,87
			Teşkilatlardan Alacaklar	1.657.070,06
2005 Yılı Devir Toplamı	560.926,84		2005 Yılı Devir Toplamı	7.122.595,27
GİDERLER			GELİRLER	
		%		%
01-Personel Giderleri	2.640.403,25	5,1	01-Üye Giriş Aidatı	0,0
02-Kira Giderleri	1.153.379,94	2,2	02-Üye Yıllık Aidatı	0,0
03-Haberleşme Giderleri	1.248.975,10	2,4	03-Milletvekili Aidatları	0,0
04-Basılı Kağıt Kırtas. ve Diğ.	129.869,62	0,2	04-Aday Adaylığı Özel Aidatları	0,0
05-Isıtma, Aydınlatma, Temizlik	944.088,44	1,8	05-Satış Gelirleri	1.437.336,42
06-Temsil ve Ağırlama Giderleri	614.235,97	1,2	06-Faaliyet Gelirleri	0,0
07-Teşkilata Yardımlar	12.418.894,48	23,8	07-Genel Merkez Yardımları	0,0
08-Sair Başış ve Yardımlar		0,0	08-Parti Mal Varlığı Gelirleri	3.056.592,57
09-Seyahat Gid.	741.468,80	1,4	09-Devletçe Yapılan Yardımlar	40.073.577,00
10-Taşıma Vasıta Giderleri	534.799,07	1,0	10-Yayın Gelirleri	0,0
11-Basın Yayın ve Tanıtım Gid.	9.595.969,03	18,4	11-Sair Gelirler	34.107,47
12-Vergi, Noter, Sig. ve Mahk.	2.508.297,14	4,8	12-Başış ve Yardımlar	10.472,00
13-Malzeme Giderleri	1.446.942,04	2,8		
14-Seçim Giderleri		0,0		
15-Sair Giderler	18.157.761,88	34,8		
Genel Merkez İnşaat Gid.	13.297.999,90			
Demirbaşlar	227.091,98			
Haklar	69.146,72			
Özel Maliyetler	29.868,18			
Araştırma ve geliştirme	2.467.453,97			
Yemekhane Giderleri	612.966,52			
Güvenlik Hizmet Gid.	165.364,21			
Bilgi İşlem Giderleri	1.252.377,93			
Diğer Çeşitli Giderler	35.492,47			
Giderler Toplamı	52.135.084,76	100	Gelirler Toplamı	44.612.085,46
				100

Kaynak: http://www.akparti.org.tr/gelir_gider/2006.htm, Erişim: 12.04.2007

ADALET VE KALKINMA PARTİSİ GENEL MERKEZİNİN
31.12.2006 TARİHLİ BİLANÇO (YTL)

BİLANÇO BİLGİLERİ (AKTİF)		BİLANÇO BİLGİLERİ (PASİF)	
Kasa	4.029,29	Satıcılara Borçlar	4.340.559,10
Bankalar	276.038,71		
Verilen Depozito ve Teminatlar	29.576,64		
Verilen Avanslar	112.635,39		
Teşkilatlardan Alacaklar	2.956.948,20		
Aktif Toplamı	3.379.228,23	Pasif Toplamı	4.340.559,10
GENEL TOPLAM	56.075.239,83	GENEL TOPLAM	56.075.239,83

Kaynak: http://www.akparti.org.tr/gelir_gider/2006.htm, Erişim: 12.04.2007

Siyasi partilerin gelir ve giderlerini gerçeğe uygun bir şekilde kamuoyuna açıklayarak kayıtdışılığı azaltacakları şüphesizdir. Fakat burada önemli olan, partilerin finansal durumlarını en doğru ve en uygun şekilde gösterebilmelerini sağlayacak mali tablolar oluşturmaktır. Siyasi partilerin, Tek Düzen Muhasebe Sistemi tarafından öngörülen şekilde finansal tabloları hazırlamaları durumunda tahakkuk esasını benimsemeleri gerekmektedir. Oysa, Türkiye'deki mevcut birkaç siyasi parti ile yapılan görüşmeler ve incelemeler sonucunda; partilerin tahakkuk esasını yerine nakit esasını benimsedikleri görülmüştür. Bunun temel nedeni, ikinci bölümde de belirtildiği üzere, nakit esasının tahakkuk esasına kıyasla uygulanabilirliğinin çok daha kolay olmasıdır. Ayrıca siyasi partiler kar amacı gütmeyen örgüt olduklarından, onların elde ettikleri karları hesaplamaları gibi bir durumları söz konusu olmamaktadır. Bu nedenle de partilerin, kar sağlama amacıyla olan ticari işletmelerin yaptığı gibi karı en doğru şekilde hesaplayabilmek için tahakkuk esasını kullanmaları gerekmemektedir. Ancak, tek başına uygulanan nakit esasını ile de oluşturulan tablolardan yeterli bilgi sağlanamamaktadır. Bu doğrultuda, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu tarafından devletin mali işlem ve olayları kaydederken benimsemesini öngördüğü uyarlanmış tahakkuk esasınının siyasi partiler tarafından da benimsemeleri yeterli olacaktır.

Yapılan incelemeler sonucunda tek bir parti hariç, diğer hiç bir partinin finansal tablolarını internet sitelerinde vermedikleri görülmüştür. Halbuki siyasi partilerin mali tablolarını kamuya duyurmaları şeffaflık açısından büyük önem taşımaktadır.

Sonuç olarak siyasi partilerin finansmanında şeffaflık sağlanabilmesi için;

- i. Dolaylı finansman sisteminin hayata geçirilebilmesini sağlayacak düzenlemeler yapılmalı ve tüm katkıların sert para olması sağlanmalı,
- ii. Devlet yardımları merkez bazında değil teşkilat bazında yapılmalı,

- iii. Siyasi partiler uluslararası standartlara uygun olarak, kar amacı gütmeyen örgütler için benimsenen şekilde mali raporlama yapmalıdır.

Türkiye’de siyasi partilerin muhasebe ve denetim sistemine yönelik olarak yapılmış bir çalışmada siyasi partiler için örnek finansal raporlar geliştirilmiş (Marşap ve Akbulut, 2002) ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi’nden hareketle siyasi partiler için bilanço, gelir-gider (faaliyet) tablosu ve nakit akım tablosu oluşturulmuştur. Yapılan çalışmada siyasi partilerde finansal raporlamaya ilişkin önemli gelişmelere yol açan tavsiyelerde bulunulmuştur. Çalışmanın, Tek Düzen Muhasebe Sistemi’ne bağlı kalması öz kaynaklarda uluslararası normlarda gerekli değişikliklerin yapılamamasına neden olmuştur. Tez çalışmasında uluslararası normlara uygun finansal tablolar geliştirilmiştir.

Aşağıda siyasi partiler için önerilen mali tablolar belirtilmiştir.

2. SIYASİ PARTİLER İÇİN ÖNERİLEN FİNANSAL TABLolar

2.1. Finansal Durum Tablosu

Yukarıdaki örneklerden görülebileceği gibi siyasi partiler finansman kaynaklarını net olarak gelir-gider cetvellerinde göstermektedir. Halbuki finansman kaynaklarının ikinci bölümde belirtildiği gibi finansal durum tablosunun öz kaynaklarındaki katkı hesaplarıyla da ifade edilmesi gerekmektedir.

Kar amacı gütmeyen örgütlerin kullandıkları gelir-gider tablosu öz kaynak değişimini ifade etmektedir. Ticari işletmelerin oluşturdukları gelir-gider tablosu ise kar hesaplamasına yöneliktir. Çünkü, ticari işletmelerde öz kaynaklar içerisinde sermaye ve kar kalemleri bulunmaktadır. Halbuki, kar amacı gütmeyen örgütler için öz kaynaklar sadece katkılardan oluşan ve varlıklar toplamından yabancı kaynakların çıkarılması ile bulunan bir hesap

grubudur. Ticari işletmelerde öz kaynak işletme sahipliği, sermaye maliyeti, karlılık analizi ve diğer yorumlara ilişkin bilgi sağlamaktadır. KAGÖR’lerde ise önemli olan katkıların sınırlamalarına ilişkin bilgi sağlanabilmesidir. Kar amacı gütmeyen örgütlerde ortaklık mevcut olmadığından, Tek Düzen Muhasebe Planı’nda ortaklık doğrultusunda yer alan “Sermaye” hesap grubu, KAGÖR’lerin finansal tablolarında bulunmamalıdır.

Bu doğrultuda siyasi partiler ikinci bölümde belirtilen hususlar doğrultusunda raporlama yapmalıdırlar. Ancak, çalışma Türkiye’deki siyasi partilere yönelik öneride bulunduğundan, ikinci bölümde ifade edilen mali raporlar üzerinde küçük değişiklikler yapılmıştır.

Türkiye’de siyasi partiler herhangi bir ticari faaliyette bulunamamaktadırlar. Dolayısı ile ticari faaliyetlerle ilişkili aktif ve pasif hesap grupları çıkartılmıştır.

Partiler kişilere burs veya bağış vermekten ziyade çeşitli örgütlere fon transferleri gerçekleştirirler. Dolayısıyla finansal durum tablosunun yükümlülükler kısmına Yapılacak Transferler hesap grubu eklenmiştir.

ÖNERİLEN FİNANSAL DURUM TABLOSU

..... PARTİSİ

31.12.20XX TARİHLİ

FİNANSAL DURUM TABLOSU (YTL)

AKTİF

Dönen Varlıklar

Nakit ve Nakit Benzerleri	X
Menkul Kıymetler	X
Katkı Alacakları	X
Sınırlandırılmamış	
Sınırlandırılmış	
Diğer Alacaklar	X
Stoklar	X
Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	X
Diğer Dönen Varlıklar	X
Dönen Varlıklar Toplamı	X

Duran Varlıklar

Kullanımları Kısa Dönemde Kısıtlanmış Olan Varlıklar	X
Katkı Alacakları	X
Sınırlandırılmamış	
Sınırlandırılmış	
Diğer Alacaklar	X
Mali Duran Varlıklar	X
Maddi Duran Varlıklar	X
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	X
Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	X
Diğer Duran Varlıklar	X
Duran Varlıklar Toplamı	X

AKTİF TOPLAMI

X

PASİF***Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar***

Faaliyetlerinden Doğan Borçlar	X
Diğer Borçlar	X
Yapılacak Transferler	X
Sınırlandırılmamış	
Sınırlandırılmış	
Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	X
Borç ve Gider Karşılıkları	X
Ertelenmiş Gelirler	X
Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	X
Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	X
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı	X

Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Faaliyetlerinden Doğan Borçlar	X
Diğer Borçlar	X
Yapılacak Transferler	X
Sınırlandırılmamış	
Sınırlandırılmış	
Borç ve Gider Karşılıkları	X
Ertelenmiş Gelirler	X
Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	X
Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	X
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı	X

TOPLAM YABANCI KAYNAKLAR**X****ÖZ KAYNAKLAR**

Kısıtlanmamış	X
Geçici Olarak Kısıtlanmış	X
Sürekli Olarak Kısıtlanmış	X

TOPLAM ÖZ KAYNAKLAR**X****PASİF TOPLAMI****X**

Yukarıda önerilen finansal durum tablosundaki her bir hesap kalemi ile ilgili aşağıda örnekler verilmiştir;

- **Nakit ve Nakit Benzerleri:** Bankadaki vadesiz mevduat hesabı, kasadaki para, menkul kıymetler,
- **Menkul Kıymetler:** Kısa vadeli yapılan yatırımlar,
- **Katkı Alacakları:** Kısa veya uzun vadeli olmak üzere henüz tahsil edilmemiş devlet yardımları, bağışlar, milletvekili aday adayı aidatları (amaç ve süre kısıtlamalarına bağlı olarak ayrı ayrı alt hesaplarda gösterilmelidir),
- **Diğer Alacaklar:** Kısa veya uzun vadeli olmak üzere kira alacakları, şapka ve bayrak gibi promosyon ürünleri satışından kaynaklı alacaklar,
- **Stoklar:** Bayrak, rozet gibi mevcut promosyon ürünleri,
- **Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler:** Kısa ve uzun vadeli olmak üzere peşin ödenmiş kira bedelleri,
- **Gelir Tahakkukları:** Üçüncü kişilerden tahsil edilmesi ya da bunlar hesabına kesin borç kaydının yapılması sonraki aylarda veya yıllarda gerçekleşecek olan gelirleri,
- **Kullanımları Kısa Dönemde Kısıtlanmış Olan Varlıklar:** Yapısı itibariyle likiditesi yüksek ve dönen varlık niteliği taşıyan ancak konulmuş olan kısıt itibariyle bu özelliklerini kaybederek duran varlıklar kategorisinde değerlendirilmesi gereken nakit ve nakit benzerleri,
- **Mali Duran Varlıklar:** Uzun vadeli olmak üzere menkul kıymet yatırımları, yatırım amaçlı alınan (kira getiren) gayrimenkuller (uzun vadeli),
- **Maddi Duran Varlıklar:** Her türlü demirbaş, tesis ve yatırım amaçlı olmayan gayrimenkul,
- **Maddi Olmayan Duran Varlıklar:** AR-GE niteliği taşıyan her türlü faaliyete dayalı olara proje bazlı yapılan yatırımlar,

- **Faaliyetlerinden Doğan Borçlar:** Kısa veya uzun vadeli olmak üzere miting ve diğer tüm faaliyetlere ilişkin senede bağlı veya bağlı olmayan borçlar (ör: ses sistemi kira bedeli),
- **Diğer Borçlar:** Kısa veya uzun vadeli olmak üzere personele borçlar,
- **Yapılacak Transferler:** Kısa veya uzun vadeli olmak üzere çeşitli örgütlere, sınırlama getirilerek veya getirilmeyerek yapılan ve henüz nakdi olarak ödenmemiş transferler,
- **Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler:** Personele ilişkin gelir vergileri,
- **Borç ve Gider Karşılıkları:** Siyasi partilerin çalışanlarına verecekleri kıdem tazminatları,
- **Ertelenmiş Gelirler:** Kısa veya uzun vadeli olmak üzere gelecekte elde edilmesi katkı sağlayıcı tarafından taahhüt edilen gelirler,
- **Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler:** Kısa ve uzun vadeli olmak üzere peşin olarak tahsil edilmiş kira gelirleri,
- **Gider Tahakkukları:** İçinde bulunulan dönemde ortaya çıkmış, fakat gelecek aylarda ya da yıllarda ödenecek giderler,
- **Öz Kaynaklar:** Amaç ve süre kısıtlamalarına göre bağış, milletvekili aday adayı aidatı, üyelik aidatı, devlet yardımı v.b. katkılar.

Yukarıda ifade edilen hesap gruplarından bir kaçına daha spesifik örnekler verilmesinde yarar görülmüştür.

Mustafa Kemal Atatürk, sahip olduğu İş Bankası Hisse Senetleri'nin bir bölümünü Cumhuriyet Halk Partisi'ne bağışlamış ve ayrıca bu bağış ile hisse senetlerinin satılmasını yasaklamıştır. Bir başka deyişle CHP bu hisse senetlerinden temettü geliri elde edebilecek ve elde ettiği temettü gelirini istediği şekilde kullanabilecek ancak hisse senetlerini satamayacaktır. Dolayısıyla, Atatürk'ün partiye yaptığı bu katkı sonsuza kadar hisse senetlerinin satışına ilişkin sınırlandırılmış bir katkıdır. Bu hisse senetlerine

ilişkin katkı öz kaynaklar içerisinde “Sürekli Olarak Kısıtlanmış” katkılarda gösterilecektir. Finansal durum tablosunun aktif kısmında ise “Mali Duran Varlıklar” hesap grubunda gösterilecektir.

Doğru Yol Partisi, 2004 yılında “RS Coğrafi Bilgi Sistemleri ve Mühendislik LTD. ŞTİ” şirketi taşeron olmak üzere Anadolu Projesi’ni gerçekleştirmiştir. Proje, tarihi seçim sonuçlarını bölgeler itibariyle gösteren ve veri tabanı bazlı çalışan bir yazılım oluşturulmasına yöneliktir. Nitelik itibariyle AR-GE olan bu projeden elde edilen yazılım soyut varlıktır. Dolayısıyla bu ve buna benzer projeler için yapılan yatırımlar “Maddi Olmayan Varlıklar” hesap grubunda gösterilir.

Partiler, ideolojileri ve programları doğrultusunda çeşitli sivil toplum örgütlerine fon transferi yapabilmektedirler. 2007 senesi içerisinde gerçekleştirilen ve Atatürkçü Düşünce Derneği tarafından organize edilen cumhuriyet mitinglerine CHP tarafından yardım yapıldığı söylenmektedir. Şayet bu tip bir fon transferi gerçekleştiriliyor ise, fon transferine ilişkin yükümlülük “Yapılacak Transferler” hesabında gösterilir.

2.2. Gelir-Gider Tablosu

Kar amacı gütmeyen örgütler ve dolayısıyla siyasi partiler için oluşturulacak gelir-gider tablosunda temel amaç öz kaynak değişiminin gösterilmesidir. Bir başka deyişle, kısıtlanmış katkı azalışları ile ortaya çıkan kullanılabilir katkı miktarına ilişkin bilgi sağlanabilmesidir.

Yukarıdaki amaç doğrultusunda oluşturulacak gelir-gider tablosu ile siyasi parti finansmanında şeffaflık sağlanabilir. Çünkü, üzerinde durulduğu gibi siyasi partilerde önemli olan katkıların nereden sağlandığı ve nasıl kullanıldığıdır. Eğer katkılara ilişkin kısıtlamalar, katkıların nerede kullanıldığı ve öz kaynaklardaki değişim mali raporlamada gösterilmez ise ilgililer eksik bilgilendirilmiş olacaktır.

ÖNERİLEN GELİR-GİDER TABLOSU

..... PARTİSİNİN
01.01.20XY-31.12.20XY DÖNEMİ
GELİR-GİDER TABLOSU (YTL)

KISITLANMAMIŞ ÖZ KAYNAKLARDAKİ DEĞİŞİMLER:

GELİRLER VE KAZANÇLAR	X
Katkılar	X
Ücretler	X
Kısa Vadeli Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler	X
Uzun Vadeli Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler	X
Uzun Vadeli Yatırımlardan Gerçekleşmiş veya Gerçekleşmemiş Kazançlar	X
Kısıtlanmamış Öz Kaynak Artışı	Y
Sona Eren Amaç Kısıtlamaları	
Sona Eren Zaman Kısıtlamaları	

Toplam Gelir ve Kazançlar	Xa
----------------------------------	-----------

GİDERLER VE KAYIPLAR	X
Faaliyet Giderleri	X
Yönetim ve Genel Giderler	X
Fon Sağlama Giderleri	X
Üye Elde Etme Giderleri	X

Toplam Gider ve Kayıplar	Xb
---------------------------------	-----------

KISITLANMAMIŞ ÖZ KAYNAKLARDAKİ NET DEĞİŞİM	Xa-Xb=X₁
---	----------------------------

GEÇİCİ OLARAK KISITLANMIŞ ÖZ KAYNAKLARDAKİ DEĞİŞİMLER:

Katkılar	X
Uzun Vadeli Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler	X
Uzun Vadeli Yatırımlardan Gerçekleşmiş veya Gerçekleşmemiş Kazançlar	X
Geçici Kısıtlanmış Öz Kaynak Azalışı	(Y)

GEÇİCİ OLARAK KISITLANMIŞ ÖZ KAYNAKLARDAKİ NET DEĞİŞİM	X₂
---	----------------------

SÜREKLİ OLARAK KISITLANMIŞ ÖZ KAYNAKLARDAKİ DEĞİŞİMLER:

Katkılar	X
Uzun Vadeli Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler	X
Uzun Vadeli Yatırımlardan Gerçekleşmiş veya Gerçekleşmemiş Kazançlar	X

SÜREKLİ OLARAK KISITLANMIŞ ÖZ KAYNAKLARDAKİ NET DEĞİŞİM	X₃
--	----------------------

Öz Kaynaklardaki Net Değişim	X ₁ +X ₂ +X ₃
Yılın Başındaki Öz Kaynaklar	X
Yılın Sonundaki Öz Kaynaklar	X

Tablonun “Kısıtlanmamış Öz Kaynaklardaki Değişimler” bölümündeki katkılar herhangi bir kısıta maruz bırakılmamış katkıları ifade etmektedir. Devlet yardımları bu bölümdeki “Katkılar” hesap grubuna yazılacaktır. “Ücretler” ise verilen hizmet karşılığında alınan bedellerdir. Siyaset okulu kayıt gelirleri bu hesaba kaydedilir. Yapılan yatırımlardan elde edilen faiz, temettü, kira gibi gelirler üzerinde herhangi bir kısıt bulunmuyorsa, ilgili gelir bu bölümdeki “Kısa Vadeli Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler” veya “Uzun Vadeli Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler” hesap gruplarına kaydedilir. Atatürk’ün CHP’ye yaptığı bağışa ilişkin hisse senetlerinin satışı mümkün değildir. Yani, satış kısıtı vardır. Ancak, hisse senetlerinde elde edilen temettülere ilişkin bir kısıt söz konusu değildir. Dolayısıyla, bu hisse senetlerinden elde edilen temettü geliri “Kısıtlanmamış Öz Kaynaklardaki Değişimler” bölümünde “Uzun Vadeli Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler” hesap grubuna kaydedilir. Eğer, temettüler üzerinde de kısıt olsaydı diğer bölümlerdeki ilgili hesaplarda gösterilirdi.

Hisse senedi, gayrimenkul v.b. değer artışlarına ilişkin kazançlar “Uzun Vadeli Yatırımlardan Gerçekleşmiş veya Gerçekleşmemiş Kazançlar” hesap grubuna kaydedilir. Buradaki gerçekleşmiş veya gerçekleşmemiş ifadesi gelir realizasyonuna ilişkindir. Eğer hisse senedi fiyatı artmış ve hisse senedini satarak sermaye kazancı elde edilmişse, gerçekleşmiş kazanç söz konusudur. Yani, geliri realize edilmiş olur. Eğer hisse senedi fiyatı artmış ancak hisse senedi hala portföyde tutuluyorsa gerçekleşmemiş kazanç söz konusudur. İlgili varlığa ilişkin herhangi bir kısıt olup olmasına göre bu tip değer artışları tablonun kısıtlamalara ilişkin bölümlerindeki hesaplara kaydedilir. Atatürk’ün CHP’ye yaptığı hisse senedi bağışı sürekli kısıtlanmış bir katkıdır. Dolayısıyla bu hisse senetlerine ilişkin değer artışları “Sürekli Olarak Kısıtlanmamış Öz Kaynaklardaki Değişimler” bölümündeki “Uzun Vadeli Yatırımlardan Gerçekleşmiş veya Gerçekleşmemiş Kazançlar” hesap grubuna kaydedilir. Bağışın gerçekleştiği tarihteki değeri ise yine bu bölümdeki “Katkılar” hesabında yer alır.

Sürekli olarak kısıtlamış katkılarda yapısı itibariyle bir azalış söz konusu olamaz. Ancak, amaç ve süre bakımından geçici olarak kısıtlanmış katkılar ilgili süre ve amaç sınırlandırılması ortadan kalktığı andan itibaren özellik değiştirerek kısıtlanmamış katkılara dönüşürler. Örneğin, A siyasi partisine B ilçesinde teşkilat kurulması şartıyla bağış yapılıyor. Burada amaç kısıtı olan B ilçesinde teşkilat kurulması isteği yerine getirilirse, amaç kısıtı ortadan kalkacak ve ilgili bağış kısıtlanmamış katkıya dönüşecektir. Benzer şekilde 3 ay sonra kullanılması şartıyla yapılan bir bağış, üç ay sonra kısıtlanmamış katkıya dönüşecektir. Bu durumda geçici olarak kısıtlanmış katkı 'y' kadar azalırken, kısıtlanmamış katkılar 'y' kadar artacaktır. Bu değişim “Kısıtlanmamış Öz Kaynak Artışı” (Sona Eren Amaç Kısıtlamaları ve Sona Eren Zaman Kısıtlamaları olmak üzere) ile “Geçici Kısıtlanmış Öz Kaynak Azalışı” hesap gruplarında gösterilir.

Siyasi partilerin giderleri temel olarak dört ana başlık altında ifade edilebilir. “Faaliyet Giderleri”, “Yönetim ve Genel Giderler”, “Fon Sağlama Giderleri” ve “Üye Elde Etme Giderleri” hesap grupları siyasi parti giderlerine ilişkin temel hesaplardır.

Yapılan transferler, miting giderleri vb. “Faaliyet Giderleri” hesap grubunda gösterilir. Personel giderleri, elektrik, su, vb. giderler ile diğer genel yönetim giderleri “Yönetim ve Genel Giderler” hesap grubuna kaydedilir.

Siyasi partiler için katkı sağlamada kritik nokta siyasi pazarlama konusuna giren tüm reklam, tanıtım vb. ilişkin giderlerdir. Bu tip giderler ile verilen hizmet giderleri (siyaset okulu eğitim seminerleri giderleri vb.) “Fon Sağlama Giderleri” hesap grubunda gösterilir. Eğer tanıtım giderleri katkı sağlamadan ziyade parti üyeliği doğrultusunda gerçekleştiriliyorsa, ilgili giderler “Üye Elde Etme Giderleri” hesap grubuna kaydedilmelidir.

2.3. Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu da diğer finansal tablolarda olduğu gibi kısıtlanmış ve kısıtlanmamış katkıların kategorize edilmesine yöneliktir. Siyasi partilere ilişkin nakit akım tablolarında yapılan temel hata finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının göz ardı edilmesidir. Halbuki, siyasi partiler kısıtlanmış varlıklar üzerinden süreklilik gösteren bir kaynak sağlama yoluna gitmektedirler. Siyasetin finansmanında şeffaflığın sağlanabilmesi finansman kaynaklarının özellik bakımından ve kullanım bakımından raporlanabilmesine bağlıdır. Türkiye'deki siyasi partilerin banka kredisi alamaması, finansman faaliyetlerinde bulunamayacakları anlamına gelmez.

Siyasi partiler için önerilecek nakit akım tablosunda kritik nokta, finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının kısıtlanmış katkılar üzerinden sağlanan fonlardan ibaret olduğudur. Rasyonel anlamda herhangi bir katkıya ilişkin kısıt, ana varlık boyutundadır. Bir başka deyişle ana paraya, hisse senedine veya gayrimenkule kısıt konulabilir. Bu kısıtlar genellikle ana varlıkların satışının yasaklanmasına ilişkindir. Ancak, üzerine kısıt konulan varlıklardan elde edilecek faiz, temettü ve kira gelirlerine kısıt konulmamaktadır. Şayet bu tip bir kısıt mevcut ise, yapılan katkı anlamsız hale gelecektir. Dolayısıyla, siyasi partiler için sürekli olarak satış kısıtı konulmuş varlıkların finansman boyutunda değerlendirilmesi kaçınılmaz olmaktadır. Önerilecek nakit akım tablosundaki diğer kritik nokta, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının bağlı olduğu yatırım kelimesine ilişkindir. Buradaki yatırım kelimesi maddi duran varlık alınmasını, gelir realizasyonu sonucundaki hasılayı ve yeni finansal yatırımlar yapılmasını kapsamına almaktadır. Dolayısıyla, finansman faaliyetleri ile yatırım faaliyetleri birbirine karıştırılmamalıdır. Üzerine sürekli olarak kısıt konulmuş bir varlık üzerinden elde edilen temettü, faiz veya kira finansman boyutunda iken, hisse senedi değer artışına bağlı olarak gerçekleşen gelir realizasyonu yatırım boyutunda düşünülmelidir.

ÖNERİLEN NAKİT AKIM TABLOSU

..... PARTİSİNİN
01.01.20XY-31.12.20XY DÖNEMİ
NAKİT AKIM TABLOSU (YTL)

Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışları

Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Nakit	X
Katkı Sağlayanlardan Elde Edilen Nakit	X
Katkı Alacaklarının Tahsili ile Elde Edilen Nakit	X
Kısıtlanmamış Katkılarından Alınan Faiz, Temettü ve Kira	X
Çalışanlara ve Tedarikçilere Ödenen Nakit	(X)
Yapılan Transferler	(X)
<i>Faaliyetlerden Sağlanan/Kullanılan Nakit Miktarı</i>	<u>X₁</u>

Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları

Teçhizat Alımları	(X)
Yatırımların Satılması Sonucu Elde Edilen Hasıla	X
Yatırım Yapılması	(X)
<i>Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan/Kullanılan Nakit Miktarı</i>	<u>X₂</u>

Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları

Kısıtlanmamış Katkılarından Elde Edilen Hasıla	
Yatırılan Katkılarından Elde Edilen Hasıla	X
Yatırılan Gayrimenkullerden Elde Edilen Hasıla	X
<i>Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan/Kullanılan Nakit Miktarı</i>	<u>X₃</u>

Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış/Azalışlar	$X_1 + X_2 + X_3 = X_4$
Dönemin Başındaki Nakit ve Nakit Benzerleri	X ₅
Dönemin Sonundaki Nakit ve Nakit Benzerleri	$X_4 + X_5 = X_6$

Eğer üzerinde herhangi bir kısıt olmayan varlıktan; herhangi bir faiz, temettü veya kira geliri elde ediliyorsa, ilgili nakit akışı “Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışları” bölümündeki “Kısıtlanmamış Katkılarından Alınan Faiz, Temettü ve Kira” kaleminde gösterilecektir. Eğer ilgili varlık üzerinde sürekli olarak kısıt varsa; bu varlıktan elde edilen nakit akışı “Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları” bölümündeki “Kısıtlanmış Katkılarından Elde Edilen Hasıla” kaleminde gösterilecektir. Atatürk’ün CHP’ye bağışladığı hisse senedi üzerinden elde edilen temettüler bu kalemde gösterilir.

Gelir tablosundaki “Uzun Vadeli Yatırımlardan Geçekleşmiş veya Gerçekleşmemiş Kazançlar” hesabında ilgili değer artışına bağlı gelir realizasyonu gerçekleşse de gerçekleşmese de kaydedilmekteydi. Ancak nakit akım tablosu gerçekleşen nakit akışlarına yönelik olduğunda, sadece gerçekleşen gelir realizasyonlarını kapsamına dahil etmektedir. Dolayısıyla hisse senedi değer artışı hisse senedi satılarak kasaya giriyorsa nakit akım tablosunun ‘Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları’ bölümündeki “Yatırımların Satılması Sonucu Elde Edilen Hasıla” kaleminde gösterilecektir. Kısıtlanmamış katkılar ile yeni finansal yatırım yapılması ile oluşan nakit çıkışı aynı bölümdeki “Yatırım Yapılması” kaleminde gösterilir.

Önerilen mali raporlama, özellikle siyasi partilerin finansman kaynaklarının ve kaynakları kullanım şekillerinin şeffaf olarak gösterilebilmesi için son derece önemlidir. Katkıların kısıtlanmış ve kısıtlanmamış olarak ayrımı, üzerinde dikkatlice durulması gereken temel husustur. Bu çalışma ile, gerek siyasetin finansmanında şeffaflığın gerekse de kar amacı gütmeyen örgütlerde ve siyasi partilerde makul bir mali raporlamanın sağlanabilmesi adına yeni çalışmalara temel oluşturabilecek özgün çıkarımlar gerçekleştirilmiştir.

SONUÇ

Siyasetin finansmanında şeffaflık sağlanabilmesi için, finansman kaynaklarının ve fon hareketlerinin eksiksiz olarak mali tablolara yansıtılması gerekmektedir. Bu doğrultuda, dolaylı finansman olgusu benimsenmeli ve dolaylı finansmanı sağlayacak gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Bu sayede, yumuşak para ortadan kaldırılabilir. Harcama istekleri sınırsız olan siyasi partilere yapılan devlet yardımlarının dışında yeni yapılacak düzenlemeler ile diğer finansman kaynaklarına imkan tanınması yumuşak paranın ortadan kaldırılabilmesine yardımcı olabilecektir.

Siyasi partiler birer kar amacı gütmeyen örgüttür ve diğer bütün kar elde etme amacıyla olmayan örgütler gibi hem herhangi bir kar hesaplamasına gerek duymadıkları için hem de ticari işletmeler kadar yoğun finansal işlemlerinin söz konusu olmamasından dolayı, nakit esasını benimsemeleri kolaylık yaratacaktır. Türkiye'deki Tek Düzen Muhasebe Sistemi ticari işletmelere yönelik olduğundan, siyasi partilerin ve diğer tüm kar amacı gütmeyen örgütlerin raporlama ihtiyaçlarına çözüm üretememektedir. Dolayısıyla siyasi partilerin, kar amacı gütmeyen örgütler için uluslararası düzeyde benimsenen mali raporlama standardını kullanmaları yerinde olacaktır. Bu doğrultuda siyasi partilere yapılan katkılar ve bu katkıların ne şekilde kullanıldığı finansal durum tablosunda, öz kaynaklar içerisinde yer alan katkılarının sınırlılıklarına göre dönem içerisinde ne şekilde değiştiği gelir-gider tablosunda ve dönem içerisindeki nakit fon transferleri nakit akım tablosunda açıkça görülebilecektir. Öz kaynaklar içerisinde yer alan sınırlandırılmış ve sınırlandırılmamış katkılarının üzerine inşaa edilen bu sistem ile, siyasi partilerin ve diğer tüm kar amacı gütmeyen örgütlerin ne şekilde finansman sağladıkları açıkça görülebilecektir. Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nin ortaya koyduğu gelir-gider tablosu kar hesaplamaya yönelik iken, kar amacı gütmeyen örgütler için çalışmada ortaya konulan gelir-gider tablosu sınırlandırılmış ve sınırlandırılmamış katkılardaki değişimi göstermektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan ve TENKER, Nejat
2007 **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKP
http://www.akparti.org.tr/gelir_gider/2006.htm,
(Erişim: 12.04.2007).
- AKTAN, Coşkun Can
1999 **Kirli Devletten Temiz Devlete**, Yeni Türkiye Yayınları, Ankara.
- Ambafrance
<http://www.ambafrance-uk.org/Politics-Political-party-funding.html>, (Erişim: 27.02.2007).
- Anayasa
- ARANOFF, G.
2003 "Improving Disclosure and Transparency in Nonprofit Accounting", **Management Accounting Quarterly**, Spring.
- AVCI, Adnan
1999 **Siyasetin Rehberi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- BAUER, Robert F.
2004 **More Soft Money Hard Law**, Perkins Coie.
- BURNELL, Peter and WARE, Alan
1998 "Introduction: Money and Politics In Emerging Democracies", **Funding Democratization**, Manchester University Press.
- Cafesiyaset
<http://www.cafesiyaset.com/haber/20070508/Partilere-secim-icin-devlet-yardimi.php>, (Erişim: 12.05.2007).
- ÇAVDAR, Tevfik
2000 **Türkiye'nin Demokrasi Tarihi**, İmge Kitabevi, Ankara.
- Doğru Yol Partisi
2005 **8. Olağan Büyük Kongre**, 14-15 Mayıs.

DROPKIN, Murggy and HALPIN, James

2005 **Bookkeeping for Nonprofits: A Step-by-Step Guide to Nonprofit Accounting**, John Wiley&Sons.

Electoral Commission

<http://www.electoralcommission.org.uk>,
(Erişim: 25.02.2007).

EWING, K.D. and GHALEIGH, N.S.

2005 "Donations to Political Parties in the United Kingdom",
Democratic Audit of Australia, March.

FEC

<http://www.fec.gov/about.shtml>, (Erişim: 26.02.2007).

FEC, Law

<http://www.fec.gov/law/law.shtml>, (Erişim: 04.04.2007).

FEC, Tablo

<http://www.fec.gov/pdf/colagui.pdf>, (Erişim: 25.03.2007).

GENÇKAYA, Ömer Faruk

2005 "Siyasetin Finansmanı, Sınırlamalar ve Denetim: Karşılaştırılmal Uygulamalar", **Panorama Dergisi**, Sayı 11, Nisan.

GROSS, Malvern J.Jr., MCCARTHY, John H. and SHELMAN, Nancy E.

2005 **Financial and Accounting Guide for Not-for-Profit Organizations**, John Wiley & Sons.

GUNLICKS, Arthur B.

2000 **Campaign and Party Finance in North America and Western Europe**, Excel Press.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

KARAKAYA, Mevlüt

2006 **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara.

LARKIN, Richard F. and DİTOMMASO, Marie

2006 **Not-for-Profit GAAP**, John Wiley & Sons.

Legislationline

<http://www.legislationline.org/?jid=54&less=false&tid=67>,
(Erişim: 24.03.2007).

LESPERANCE, Wayne

2001 "Party Finance and Political Corruption", **International Journal of Politics and Ethics**, Haziran.

Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü

2002 "Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına", Ankara, Kasım.

MARŞAP, Beyhan ve AKBULUT, Yıldız

2002 "Türkiye'de Siyasi Partilerce Uygulanan Muhasebe Sisteminin Değerlendirilmesi ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Siyasi Partilerde uygulanacak Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Denetimi Önerisi", Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 29 Mayıs–2 Haziran.

Milletvekili Seçim Kanunu

Opensecrets, PAC

<http://www.opensecrets.org/pacs/pacfaq.asp>,
(Erişim: 28.03.2007).

ÖRTEN, Remzi

2003 **Genel Muhasebe**, Yayın Dağıtım, Ankara.

ÖZTÜRK, Zeki

2006 **Seçimlerde Paranın Gücü**, Ebabil Yayınları, Ankara.

PBS

http://www.pbs.org/wgbh/commandingheights/lo/countries/fr/fr_political.html, (Erişim: 12.01.2007).

REED, Quentin

2005 **Monitoring Election Campaign Finance**, Open Society Institute.

RUPPEL, Warren

2002 **Not-for-Profit Accounting**, John Wiley&Sons.

Seçimlerin Temel Hükümleri ve Seçmen Kütükleri Hakkında Kanun

SEVİLENGÜL, Orhan;

2005 **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara.

Siyasi Partiler Kanunu

SUSMUŞ, Türker

2002

“Türkiye’de Siyasi Partilerin Muhasebe Sisteminin Bir Kamuoyu Eğilim Araştırması Çerçevesinde Denetim ve Saydamlık Açısından Değerlendirilmesi”, Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 29 Mayıs–2 Haziran.

TACAR, Pulat

1997

Siyasetin Finansmanı, Doruk Yayımcılık, Ankara.

WILLIAMS, Robert

2000

Party Finance and Political Corruption, Macmillan Press.

Wikipedia

http://en.wikipedia.org/wiki/Soft_money,
(Erişim: 05.01.2007).

Wikipedia, Campaign Finance

http://en.wikipedia.org/wiki/Campaign_finance,
(Erişim: 09.03.2007).

Wikipedia, Campaign Finance in US

http://en.wikipedia.org/wiki/Campaign_finance_in_the_United_States, (Erişim: 24.12.2006)

Wikipedia, FEC

http://en.wikipedia.org/wiki/Federal_Election_Commission
(Erişim: 28.03.2007).

Wikipedia, FECA

http://en.wikipedia.org/wiki/Federal_Election_Campaign_Act
(Erişim: 14.03.2007).

Wikipedia, PAC

http://en.wikipedia.org/wiki/Political_action_committee,
(Erişim: 27.03.2007).

Wikipedia, Political Parties in US

http://en.wikipedia.org/wiki/List_of_political_parties_in_the_United_Kingdom, (Erişim: 10.01.2007).

VGM

<http://www.vgm.gov.tr/menu/kanun/turkmedeni7.asp>,
(Erişim: 02.05.2007).

YILDIZ, Ahmet
1996

“Siyasi Partilerin Finansmanı (Almanya, İtalya, İngiltere, Fransa ve ABD Örnekleri)”, **Türkiye Büyük Millet Meclisi Kütüphane ve Dokümantasyon Müdürlüğü Araştırma Servisi**, Haziran.

ÖZET

OKAN, Pınar. Siyasetin Finansmanı ve Siyasi Partilerde Finansal Raporlama, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007.

Siyasi partiler, faaliyetlerini devam ettirebilmek ve seçimlerde başarılı olabilmek amacıyla çeşitli giderler yaparlar. Söz konusu giderlerin karşılanabilmesi için partilerin finansman kaynaklarına ihtiyaçları vardır. Fakat pek çok ülkede siyasi partilerin kaynak elde ederken yasal yollara başvurdıkları gibi yasalar tarafından kabul görmeyen yollarla da kendilerine gelir sağladıkları görülmektedir. Siyasette ortaya çıkan yolsuzluğa son verebilmek için şeffaflığın artırılması şarttır. Bu nedenle partilerin birer kar amacı gütmeyen örgüt oldukları gerçeği dorultusunda, hazırladıkları mali raporların en uygun şekilde ve ayrıntılı olarak her türlü varlık, kaynak, gelir, gider ve nakit akışlarını gösteriyor olmaları gerekir. Ayrıca, şeffaflığın sağlanabilmesi için dolaylı finansman sisteminin oluşturulması ve yumuşak paranın ortadan kaldırması gerekmektedir. Bu çalışmada Türkiye'deki siyasi partiler için örnek mali tablolar önerilmiştir.

Anahtar Sözcükler

1. Siyasetin Finansmanı
2. Kar Amacı Gütmeyen Örgütlerde Muhasebe
3. Siyasi Partilerde Mali Raporlama

ABSTRACT

OKAN, Pınar. Financing of Politics and Financial Reporting for Political Parties, Master Thesis, Ankara, 2007.

Political parties have expenses in order to continue to their activities and be successful in elections. For compensating these expenses, parties need financing sources. But in most of the countries, while political parties acquire those sources, they may apply to both legal and illegal ways. In order to eliminate the political corruption, transparency must be increased. For this reason in the reality that political parties are not-for-profit organizations, financial statements that they prepare have to show all assets, liabilities, incomes, expenses and cash flows in an appropriate and detailed way. Also, indirect financing have to be formed and soft money must be eliminated for providing the transparency. In this study, financial statement samples for political parties in Turkey are suggested.

Keywords

1. Financing of Politics
2. Accounting in Not-for-Profit Organizations
3. Financial Reporting for Political Parties

