

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLAR VE
DERNEKLERDE MUHASEBE SÜREÇLERİ VE UYGULAMA
ÖRNEĞİ: MARMARA YELKEN KULÜBÜ DERNEĞİ**

Nuriye ER

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Serhat YANIK**

İSTANBUL, Nisan 2014

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLAR VE
DERNEKLERDE MUHASEBE SÜREÇLERİ VE UYGULAMA
ÖRNEĞİ: MARMARA YELKEN KULÜBÜ DERNEĞİ**

**Nuriye ER
(11SB08044)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Serhat YANIK**

İSTANBUL, Nisan 2014

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLAR VE
DERNEKLERDE MUHASEBE SÜREÇLERİ VE UYGULAMA
ÖRNEĞİ: MARMARA YELKEN KULÜBÜ DERNEĞİ

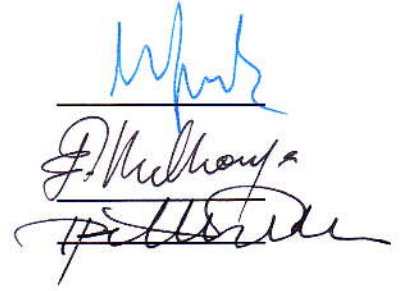
Nuriye ER
(11SB08044)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih : 05.05.2014
Tezin Savunulduğu Tarih : 02.05.2014

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Serhat YANIK

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Ertuğrul KIZILKAYA
: Yrd. Doç. Dr. İpek TÜRKER



İSTANBUL, Nisan 2014

ÖNSÖZ

Tez çalışmamda bana yol gösteren, beni cesaretlendiren, çalışmamın tamamlanması için desteklerini esirgemeyen ve çalışmaktan gurur duyduğum değerli hocam, tez danışmanım Sn. Doç. Dr. Serhat YANIK'a, her konuda bilgisini, tecrübesini ve desteğini eksik etmeyen, mesleğinin duayenlerinden Marmara Yelken Kulübü Derneği Sayman Üyesi Yeminli Mali Müşavir Sn. Nazim ÖZ'e bana olan inancı ve güveni için, tezimin uygulama bölümünün oluşmasına gerekli izni veren, çok yoğun görevlerine rağmen onore edici destekleri ve yardımları için değerli Marmara Yelken Kulübü Yönetim Kurulu Başkanı Sn. Vedat ÖZAN'a ve Başkan Yardımcısı Sn. Mehmet BERKER'e, Genel Sekreter Sn. Ali Rıza DEĞER'e, Sn. Ahmet ORANOS'a, Sn. Aylin BABACAN'a, ve Sn. Arif DÖKMECİ'e sonsuz minnettarlığımı ifade ederken, tez çalışmam boyunca hep yanımda olan, desteğini hiç esirgemeyen sevgili çalışma arkadaşım Ebu BOZKURT'a ve son olarak bugünlere gelmemde emeklerini cömertçe sunan sevgili aileme en içten duygularıyla saygı ve teşekkürlerimi sunarım.

Nisan, 2014

Nuriye ER

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
ÖZET.....	vi
ABSTRACT.....	vii
KISALTMALAR	viii
TABLO LİSTESİ	ix
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 1. KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞ	3
1.1. KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞ TANIMI	3
1.1.1. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Türleri	4
1.1.1.1. Dernekler.....	4
1.1.1.2. Vakıflar	4
1.1.1.3. Sendikalar.....	5
1.1.1.4. Meslek Kuruluşları.....	5
1.1.1.5. Kooperatifler	5
1.1.2. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Amaçları	6
1.1.2.1. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Ortaya Çıkış Nedenleri.....	7
1.1.2.2. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Önemi	9
1.1.3. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Özellikleri	10
1.1.4. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Tarihçesi	11
1.1.4.1. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Türkiye’deki Gelişimi	12
1.1.4.2. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Dünyadaki Gelişimi.....	14
1.1.5. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Genel Faaliyet Alanları	15
1.1.5.1. Kalkınma Amaçlı Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar.....	15
1.1.5.2. Yardım Amaçlı Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar ...	16

1.1.6. Türkiye’de Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Sorunlu Alanları ve Çözümleri	17
1.1.6.1. Türkiye’de Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara İlişkin Tartışmalar	18
1.1.6.2. Türkiye’de Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşları Engelleyen Unsurlar.....	20
1.1.6.3. Türkiye’de Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Temel Problemleri.....	21
1.1.6.4. Türkiye’de Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Gelişmesi İçin Gerekli Politikalar.....	21
BÖLÜM 2. DERNEKLER	23
2.1. DERNEKLER HAKKINDA GENEL BİLGİLER	23
2.1.1. Dernek Tanımı	24
2.1.1.1. Derneklerin Sınıflandırılması.....	25
2.1.1.2. Dernek Sayılan Kuruluşlar	28
2.1.1.3. Dernekleri Düzenleyici Kurallar	30
2.1.2. Türkiye’de Derneklerin Gelişimi	30
2.1.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem.....	31
2.1.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönem.....	32
2.2. DERNEK KURULUŞU	34
2.2.1. Dernek Kurma Özgürlüğü	34
2.2.2. Dernek Kurmanın Yasal Dayanakları	35
2.2.3. Dernek Kurma Süreci	35
2.2.3.1. Dernek Tüzüğü’nün Hazırlanması	36
2.2.3.2. Kuruluş İçin Hazırlanması Gereken Evraklar	37
2.2.3.3. Kuruluş Bildirimi ve Eklerinin İncelenmesi	38
2.2.4. Dernek Organları	39
2.2.4.1. Genel Kurul.....	40
2.2.4.2. Yönetim Kurulu	40
2.2.4.3. Denetim Kurulu.....	40
2.3. DERNEKLERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU	41
2.3.1. Derneklerin Vergi Mükellefiyeti	41
2.3.1.1. Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu.....	42
2.3.1.2. Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu	46
2.3.1.3. Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu	49
2.3.1.4. Dernek Yönetim Kurullarının Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu.....	51
BÖLÜM 3. KAMUYA YARARLI DERNEKLER	53
3.1. KAMU YARARI KAVRAMI	53
3.1.1. Kamu Yararı ile İlgili Genel Bilgiler	54
3.1.1.1. Kamu Yararı Yaklaşımları	54
3.1.1.2. Kamu Yararı Kavramının Tarihsel Gelişim Süreci... ..	58
3.2. KAMU YARARINA ÇALIŞAN DERNEK STATÜSÜ TANINMASI	60

3.2.1. Kamu Yararına Çalışan Dernek Statüsünün	
Kazanılması	61
3.2.1.1. Başvuru Öncesi Şartlar.....	61
3.2.1.2. Başvuru İşlemleri.....	61
3.2.1.3. Başvurunun Değerlendirilmesi.....	62
3.2.1.4. Kamu Yararına Çalışan Dernek Statüsünün	
Kaybedilmesi.....	62
3.3. KAMU YARARINA ÇALIŞAN DERNEKLERE SAĞLANAN	
VERGİ AVANTAJLARI	63
3.3.1. Katma Değer Vergisi İstisnası	63
3.3.2. Veraset ve İntikal Vergisi Muafiyeti	64
3.3.3. Emlak Vergisi Muafiyeti	64
3.3.4. Damga Vergisi Muafiyeti	64
3.3.5. Harç İstisnası	65
3.3.6. Kamu Yararına Çalışan Derneklere Yapılacak Bağış ve	
Yardımların İndirilmesi	65
BÖLÜM 4. KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLARDA BİR	
UYGULAMA ÖRNEĞİ: MARMARA YELKEN KULÜBÜ	
DERNEĞİ	66
4.1. UYGULAMANIN AMACI	66
4.1.1. Marmara Yelken Kulübü Derneği	66
4.1.1.1. Derneğin Amacı.....	67
4.1.1.2. Derneğin Çalışma Konuları, Biçimleri ve	
Faaliyetleri.....	67
4.1.2. Derneğin Gelirleri	69
4.1.2.1. Üye Aidat Gelirleri.....	69
4.1.2.2. Bağış ve Yardımlar.....	69
4.1.2.3. Sponsorluk Gelirleri.....	70
4.1.2.4. Diğer Gelirler.....	70
4.1.3. Derneğin Giderleri	71
4.1.3.1. Genel Yönetim Giderleri.....	71
4.1.3.2. Faaliyet Giderleri.....	71
4.1.3.3. Diğer Giderler.....	71
4.1.4. Derneğe Ait İktisadi İşletmeler	72
4.1.4.1. Mükellefiyet.....	72
4.1.4.2. Yükümlülükler.....	72
4.1.4.3. Derneklere Ait İktisadi İşletmelerin Özellikleri.....	73
4.2. MARMARA YELKEN KULÜBÜ DERNEĞİ MUHASEBE	
SÜRECİ	73
4.2.1. Tek Düzen Hesap Planı	74
4.2.1.1. Tek Düzen Hesap Planında Dernekler için Özellik	
Arz Eden Durumlar.....	76
4.3. BİR FAALİYET DÖNEMİ İÇİN ÖRNEK MUHASEBE	
UYGULAMASI	85
4.3.1. Marmara Yelken Kulübü Uygulaması	86
4.3.1.1. Marmara Yelken Kulübü Derneği'nin Dönem İçinde	
Gerçekleşen İşlemler ve Muhasebe Kayıtları.....	86

4.3.1.2. Marmara Yelken Kulübü Derneği'nin Dönem Sonu İşlemleri	96
4.3.1.3. Marmara Yelken Kulübü Derneği'nin Diğer Dönem Sonu İşlemlerinin Kaydı	97
4.3.1.4. Marmara Yelken Kulübü Derneği'nin Genel Kesin Mizanının Oluşturulması.....	99
4.3.1.5. Marmara Yelken Kulübü Derneği'nin Gelir Tablosunun Oluşturulması	100
4.3.1.6. Marmara Yelken Kulübü Derneği'nin Bilançosunun Oluşturulması	101
BÖLÜM 5. SONUÇ	102
KAYNAKLAR	107
ÖZGEÇMİŞ	113

ÖZET

KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLAR VE DERNEKLERDE MUHASEBE SÜREÇLERİ VE UYGULAMA ÖRNEĞİ: MARMARA YELKEN KULÜBÜ DERNEĞİ

Dünyada, kar amacı gütmeyen kuruluş kavramı hem tartışılmakta hem de gelişmektedir. Bir ekonomide ticari ve sınaî işletmeler dışında kalan birtakım işletmeler faaliyetlerini çeşitli sosyal sorunları çözmek ya da topluma bazı sosyal faydalar sağlamak amacıyla yürütürler. Bu tür işletmeler için öncelikli amaç kar elde etmek değil ürünlerini ya da hizmetlerini sundukları hedef kitleye çeşitli faydalar ve doygunluklar sağlamak ve bu doygunluğun düzeyi ya da yaygınlığını maksimize etmektir. Kar amacı güden organizasyonlar ve devlet sektöründen sonra “Üçüncü Sektör” adıyla da tanımlanan bu kuruluşlara "Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar" adı verilir. Kar amacı gütmeyen kuruluşların çatısını oluşturan dernekler; spor, eğitim, sağlık, hukuk, sosyal hizmetler, çevre, kültür, toplumsal gelişme gibi birçok konuyla ilgilidirler. Ülkemizde, 1967 yılında, bu üçüncü sektör kuruluşlarına vergi muafiyeti tanınabilme imkânı getirilmiş, bu uygulama maliye bilimi çerçevesinde pek çok tartışmalara konu olmuş ve söz konusu muafiyet kapsamı daraltılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar, Dernekler, Muhasebe Süreçleri.
Tarih: 01.04.2014

ABSTRACT

ACCOUNTING PROCEDURES IN NONPROFIT ORGANIZATIONS AND ASSOCIATIONS WITH A PRACTICAL EXAMPLE: MARMARA SAILING CLUB ASSOCIATION

Today, the concept of nonprofit organizations are discussed and also enhanced in all around the world. Organizations in an economy other than commercial and industrial enterprises conduct their business in order to solve some social issues and to provide some social benefits to the society. Primary purpose of these organizations is providing various benefits and saturations to their target audience and also maximize their saturation level or prevalence rather than to make a profit. These organizations which are called as “nonprofit organizations” are also defined as the “third sector” after profit organizations and public sector respectively. Associations which form the roof of nonprofit organizations are interested in various fields like sports, education, health, law, social services, environment, culture, social developments and so on. In our country, these “third sector” organizations started to be exempt from taxation in 1967, however this implementation has been the subject of many discussions and finally scope of this exemption was narrowed.

Anahtar Kelimeler: Non-Profit Organizations, Associations, Accounting Processes.
Tarih: 01.04.2014

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.k.	: Adı Geçen Kaynak
b.	: Bent
c.	: Cümle
DK	: Dernekler Kanunu
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
DY	: Dernekler Yönetmeliği
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HK	: Harçlar Kanunu
K.	: Kanun
KAGK	: Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KK	: Kooperatifler Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
RG.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SSGSSK	: Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
STK	: Sivil Toplum Kuruluşları
TCA	: Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
TMK	: Türk Medeni Kanunu
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
yy	: Yüzyıl

TABLO LİSTESİ (LIST OF TABLES)

	<u>SAYFA NO</u>
Tablo 1.1 Kar Amaçlı ve Kar Amacı Olmayan Kurumların Genel Özellikleri	11
Tablo 2.1 Faal Derneklerin Nevilerine Göre Dağılımı	26
Tablo 2.2 Derneklerin Bölgelere Göre Dağılımı.....	27
Tablo 2.3 Derneklerin Kuruluş Amaçlarına Göre Dağılımı.....	28

GİRİŞ

Bütün dünyada kar amacı gütmeyen kuruluşlar ya da diğer bir ifade ile sivil toplum kuruluşları kendine özgü dinamik yapıları ve özellikleri ile yeni ve güçlü bir sektör olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizde sayılarının yüz binlerle ifade edilmesi ve toplum üzerindeki etkisi de bunu ortaya koymaktadır. Başka bir ifade ile Kar amacı gütmeyen kuruluşların varlığının giderek önem kazanması, yalnızca sayılarının artmasına değil, özellikle sivil toplumun vurucu gücünü oluşturdukları fikrinin yaygınlık kazanmasına bağlıdır. Bu kuruluşlar, topluluk duyguları ile toplumsal faaliyetler arasında bir buluşma noktasıdır. Günümüzde hükümetlerin ya da kamu ve özel sektörün cevap veremediği sosyal sorunların çözülmesinde katkıda bulunan kar amacı gütmeyen kuruluşlar 21.yy toplumlarının en önemli ayırt edici özelliklerinden biri haline gelmiştir.

Yönetim ve organizasyon literatüründe odak noktası genellikle kâr amaçlı örgütler olmuştur. Ülkelerin gelişim yolunda en önemli değer ve dinamiği; dayanışma, işbirliği ve güven temelleri etrafında örgütlenmiş kurumlardır. Temelinde sosyal dayanışmayı barındıran, herhangi bir maddi karşılık beklemeden başkalarına yardım etmek gibi güzel bir düşüncenin ürünü olan kar amacı gütmeyen kuruluşlar geçmişten günümüze kadar dünyada ve Türkiye’de büyük bir önem kazanmıştır. Hayatımızın her alanında karşılaştığımız ve karşılaşılabileceğimiz bu kar amacı gütmeyen sosyal, iktisadi ve idari gönüllü kuruluşlar ise araştırma konusu olarak kar amaçlı örgütlere nazaran pek fazla ilgi çekmemiştir. Bu nedenle çalışmamızda Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar tercih edilmiş, bu kuruluşlar hakkında genel bilgiler verilmiş ve bu kuruluşlardan biri olan dernekler, Kamu Yararına Çalışır Dernek statüsünün ne şekilde kazanılacağı, vergi muafiyeti şartları, muhasebe süreçleri etraflıca anlatılmış ve örnek bir uygulama ile desteklenmiştir.

Bu çalışma dört ana bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde, özellikle son on yılda gündemden düşmeyen, herkese göre farklı tanımlar yapılan ancak bu tanımlarda ortak öğeleri barındıran, toplumun aynası görevini gören kar amacı

gütmeyen kuruluşların tanımı yapılarak, Dünyada ve Türkiye’de yaygın olan tanımları ile amaçları, ortaya çıkış nedenleri, önemi, genel özellikleri ve gelişimine yer verilerek, kar amacı gütmeyen kuruluşlara ilişkin tartışmalar, temel problemler ve gelişmesi için gerekli politikalar anlatılmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın Dernekler başlıklı ikinci bölümünde, derneklerin tanımı, sınıflandırılması, Türkiye’de Derneklerin gelişimi Cumhuriyet öncesi ve sonrası dönem olmak üzere anlatılarak, derneklerin kuruluşu ve organları hakkında genel bilgilere yer verilmiştir. Derneklerin vergi kanunları karşısındaki durumları da yine bu bölümde anlatılmıştır.

Kamuya yararlı dernekler kavramı, tanımı, yaklaşımları, kamu yararına dernek statüsünün tanınması için gerekli şartlar ve süreci, kamu yararına çalışan derneklere sağlanan vergi avantajları çalışmanın üçüncü bölümünde incelenmiştir. Kamu yararı yaklaşımları incelenirken düşünürlerin konu ile ilgili görüşlerinden yararlanılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde önceki bölümlerde anlatılan kar amacı gütmeyen kuruluşlara bir uygulama ilave edilmiştir. Gelişmiş ülkelerde yaygın bir spor olan yelken sporunun ülkemizdeki temsilcilerinden Marmara Yelken Kulübü Derneği ve uygulanan muhasebe sistemi çeşitli yönleriyle incelenmiştir.

Bu çalışmada, konuyu oluşturan olay ve işlemlerin açıklanmasında gereksiz ayrıntılara girilmesinden kaçınılmıştır. Böylece anlatımlarda sadelik ön plana çıkarılarak anlatılanların kolay anlaşılması amaçlanmıştır. İktisadi birer işletme oluşturmayan faaliyetleri dolayısıyla vergi mükellefi olmamaları nedeniyle bu güne kadarki çalışmalarda karşılaştıkları sorunlarına yeteri kadar yer verilmeyen kar amacı gütmeyen kuruluşlardan olan dernekler üzerinde durulmuş, ardından vergilendirilmelerinin, sıklıkla karşılaşılabilecekleri muhasebe işlem ve kayıtları sade bir dille kolayca anlaşılabilir şekilde açıklanmasına çalışılmıştır.

BÖLÜM 1 KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞ

Kişilerin yaşamlarını pozitif yönde değiştirmeyi amaç edinen ve bu amaca yönelirken bir karşılık, bir maddi çıkar beklemeyen kuruluşlara kar amacı gütmeyen kuruluşlar (KAGK) denir.¹ Kar amacı gütmeyen kuruluşlar ya da diğer bir ifade ile Sivil Toplum Kuruluşları (STK) çok farklı alanlarda ve düzeylerde örgütlenebilmektedir.

Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar, hükümet dışı örgütler veya devlet dışı örgütler anlamına gelmekte ve bu niteliğiyle bir anlamda kamu organizasyonları dışındaki yasal örgütlenmelerdir.²

1.1. KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞ TANIMI

İşletme, başkalarının ihtiyaçlarını karşılamak üzere mal veya hizmet üreten ekonomik birimdir, şeklinde tanımlanabilir.³ İşletmeler amaçlarına göre gruplandırıldıklarında, kar amacı olan ve kar amacı olmayan işletmeler şeklinde sınıflandırılmıştır. Bunlar; dernekler, hayır kurumları, spor kulüpleri, vakıflar v.b gibi işletmelerdir. Kar amacı olmayan işletmelerde hizmet ön plana çıkarılırken, kar amacı olan işletmelerde ise, kar ön plandadır.⁴

Kar amacı gütmeyen kuruluşlar, küçük derneklerden profesyonel kuruluşlara kadar son derece farklı gruplardan oluşmaktadır. Bu kuruluşları isimlendirme konusunda literatürde çok farklı kavramların kullanıldığı görülmektedir. Bunlardan en yaygın olarak kullanılan terimler şu şekildedir: “Kar amacı gütmeyen kuruluşlar” (non-profit organizations), “gönüllü kuruluşlar” (voluntary organizations), “hükümet dışı kuruluşlar” (non-governmental organizations), “hayırsever yardım kuruluşları”

¹ Nielsen, W.A. (1980), “The Third Sector” Keystone of a Caring Society, ABD, 5.

² Güloğlu, T. (2006), “STK lerin Yerel Yönetimlere Etkisi” 3. Ulusal STK Kongresi

³ Mucuk, İ., (1989) “Modern İşletmecilik” Der Yayınları, İstanbul, 17.

⁴ Can, H., Tuncer, D., Ayhan, D.Y. (1991) “Genel İşletmecilik Bilgileri” Adım Yayıncılık, Ankara, 22-23.

(charitable organization), "bağımsız sektör" (independent sector), "üçüncü sektör" (third sector) ve "vergiden muaf kuruluşlar" (tax-exempt organization) vb.⁵

1.1.1. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Türleri

Günümüzde önemi giderek artan Kar amacı gütmeyen kuruluşlar, çeşitli kaynaklarda farklı şekillerde sınıflandırılmış olup, çalışmamızda dernekler, vakıflar, sendikalar, meslek kuruluşları ve kooperatifler olarak ele alınmıştır.

1.1.1.1. Dernekler

Dernekler ile ilgili Türk yazılı hukukunda iki temel kanun bulunmaktadır. Bunlar 22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu ile 04.11.2004 tarih ve 5253 sayılı Dernekler Kanunudur. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunumuzun 56. maddesinde dernek; "gerçek veya tüzel en az yedi kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır."⁶ Şeklinde tanımlanmaktadır. 5253 sayılı Dernekler Kanununun 2. Maddesine göre dernek; "kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi toplulukları"⁷ olarak ifade edilmektedir. Türkiye genelinde, Aralık 2013 itibari ile faal olarak 100363 kurulu dernek bulunmaktadır.⁸

1.1.1.2. Vakıflar

Bir hizmetin sürüp gidebilmesi için, gelecekte de hizmet olarak devamını sağlamak amacıyla kişilerin istekleri ile resmi yollarla bağışlanan mülk ve paralara "vakıf" denir. Yeni mevzuata göre vakıflar belli bir mal veya para tahsisi suretiyle resmi senetlerinde belirtilen amaçlarını toplum yararına gerçekleştirmek üzere kurulan hayır kuruluşlarıdır. Vakıf; bir malı, hayırlı bir hizmetin görülmesine tahsis edilmek amacıyla ve bu hizmetin sonsuza kadar devamı niyetiyle, vakfeden kişinin mülkiyetinden ve özel mülkiyetten

⁵ Özdemir, S., (2004), "Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar Sosyal Refahın Sağlanmasında Artan Rolü" I.Ulusal Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş Kuruluşları Kongresi, Çanakkale.

⁶ Türk Medeni Kanunu (TMK), 2001: madde 56.

⁷ Dernekler Kanunu (DK), 2004: madde 2.

⁸ WEB_1, (2013) T.C. İçişleri Bakanlığı, Dernekler Dairesi Başkanlığının Web Sitesi, <http://www.dernekler.gov.tr/>, 29/12/2013.

çıkartarak, özel bir mülkiyet kategorisine aktarma ve bu kategoride tutma anlamına gelmektedir.⁹

1.1.1.3. Sendikalar

Sendikalar; işçilerin çalışma yaşamına ilişkin sorunlarını çözmek, ortak çıkarlarını ve haklarını korumak, geliştirmek için kurdukları ve devlete, siyasi iktidara, partilere karşı bağımsız örgütlerdir. Daha genel bir ifadeyle işçinin birliğini etkin bir güce dönüştüren mekanizmalardır.¹⁰

1.1.1.4. Meslek Kuruluşları

Belli amaçları gerçekleştirmek üzere bir araya gelen yönetim kuruluşlarından bir grubu da kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları oluşturur. Bunlar meslek mensuplarının oluşturdukları, tüzel kişilikleri olan, bir kısım kamu görevlerini yerine getiren, üyeleri üzerinde kamu hukukundan doğan bazı yetkilere sahip olan kişi topluluklarıdır. Bunlar yapıları ve görevleri yönünden diğer kamu kurumlarından ayrılırlar ancak bunlar da kamu tüzel kişileridirler. Örneğin, Türkiye’de, ilk ticaret odası, resmi olarak, 16 Ocak 1882’de İstanbul’da kurulmuştur. Ticaret ve sanayi odalarına ilişkin ilk hukuksal düzenleme 31 Mayıs 1326 (1910) tarihli Ticaret ve Sanayi Odaları Nizamnamesi ile getirilmiştir. Ziraat odalarının kuruluşu ve bu odalara ilişkin hukuksal düzenleme daha da eskidir. Ziraat odalarının kuruluşu ilk kez 1297 (1881) tarihli bir tüzükle gerçekleştirilmiştir.¹¹

1.1.1.5. Kooperatifler

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre; “Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortakların belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlamak

⁹ Öğrendik, G. (2005) “Vakıflar ve Vakıf İktisadi İşletmelerinin Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi” E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 22, 2-3.

¹⁰ Nakip, M., Akdoğan, A., Çelik, A. (2002) “Açıklamalı İşletme Terimleri Sözlüğü” Literatür Yayınları, İstanbul, 167.

¹¹ Gözübüyük, Ş., Tan, T., (1998-1999) “İdare Hukuku” Turhan Kitabevi, Ankara, 272-280.

korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif” denir.¹²

Uluslararası düzeyde en yeni kooperatif tanımı, kooperatif ilkelerini yeniden belirlemek için 1995 yılında Manchester’da toplanan ICA (Uluslararası Kooperatifler Birliği) kongresinde kabul edilen tanımdır. Bu tanıma göre: “Kooperatif, bireylerin ortak ekonomik, sosyal, kültürel ihtiyaç ve arzularının müşterek sahip olunan ve demokratik kurallar ile yönetilen bir işletme vasıtası ile karşılamak için gönüllü olarak oluşturdukları bağımsız bir organizasyondur.¹³

1.1.2. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Amaçları

Kar amacı gütmeyen kuruluşları farklı yapan unsur onların amaçlarıdır. Diğer özelliklerinden birisi ise de vergi dışı olmalarıdır. Bütün bu faktörler göz önüne alındığında, kar amacı gütmeyen kuruluşların temel amaçları kısaca şöyle sıralanabilir;¹⁴

- Toplumda imkânları kıt olanlara, zorda olanlara yardımcı olarak yoksulluğun azaltılması,
- Eğitim ve eğitimin geliştirilmesi, iyileştirilmesi,
- Devlet fonksiyonlarının performansı ve hükümetin yüklerinin azaltılması,
- Sağlık hizmetlerinin geliştirilmesi,
- Toplum yararı için sosyal refahın geliştirilmesi.¹⁵

Bir kuruluşun kar amacı gütmeyen kuruluş olarak tanımlanabilmesi için gerekli olan unsurlar ise;

- İyi organize olması,
- Resmi makamlardan tamamen ayrı olması,
- Kendi kendini yöneten olması,
- Kâr amacı gütmemesi,
- Faaliyetlerinin toplum yararına olmasıdır.¹⁶

¹² Kooperatifler Kanunu (KK), 1969: madde 1.

¹³ Mülayim, G.Z., (2006) “Kooperatifçi Atatürk ve Kooperatifçilik” Yetkin Yayınları, Ankara, 17.

¹⁴ Hegyesi, G. (1989), “The Role of Non Profit Organizations”, Budapest, Salzburg, Seminar Session 272.

¹⁵ Hegyesi, G., a.g.e. 272.

¹⁶ Uzun, C. (2000), “Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda Güven Sorunu ve Halkla İlişkiler Desteği” Pazarlama Dünyası, Sayı:2000-02

Bu kuruluşlar sağlıktan eğitime, insan haklarından sürdürülebilir kalkınmaya, kriz yönetiminden diplomasiye kadar uzanan çok geniş bir alanda faaliyet gösterebilmektedirler. Hem tüzel kişilik olarak, hem de hukuki bir sığata sahip olmadan esnek bir yapılanma biçiminde olabilen bu organizasyonlardan "üçüncü sektör" olarak da söz edilmektedir. Yani devlet ya da kamu kuruluşları birinci sektör, kâr amaçlı piyasa kuruluşları ikinci sektör, kâr amacı gütmeyen bu tür kuruluşlar ise üçüncü sektör olarak nitelendirilmektedir.¹⁷

Kar amaçsız kuruluşların başarıya ulaşmasında örgütün kendisinden kaynaklanan faktörler yanında, başka faktörler de etkili olmaktadır. Sürekli bir başarı elde edilebilmesi için, tüm faktörlerin aynı anda ve aynı amaç ekseninde harekete geçirilmeleri gerekmektedir. Bu nedenle Kar amaçsız kuruluşların başarı sağlayabilmesinin temelini, kuruluşa katkı sunanlar ve kuruluştan hizmet alanların düşüncelerine değer vermek ve kuruluşun işleyiş sürecine olabildiğince ortak etmek oluşturmaktadır. Bu kuruluşlar, faaliyetlerinin odak noktasına bu kitleleri almalı ve bu kitlelerin istek ve gereksinimleri üzerine yoğunlaşmalıdır.¹⁸

1.1.2.1. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Ortaya Çıkış Nedenleri

Özellikle Rönesans Avrupa'sından sonra gelişen "Aydınlanma Felsefesi" süreci ile birlikte başlayan toplumu salt insan akli ve deneyimi çerçevesinde yeniden düzenlemeye çalışan, ilerlemeci anlayışlar ve bu anlayışlar etrafında düzenlenen modern ulus devletin; liberal ekonomi, aşırı nüfus artışı, yeni eğitim ve sosyal değerlerin talepleri karşısında sorunları tek merkezden yönetemeyeceği ortaya çıkmıştır.¹⁹

Kar amacı gütmeyen kuruluşların ortaya çıkış nedenleri arasında sadece devlet yönetiminin yetersiz işleyişine karşı tepki gösterilmesinin, tek neden olduğu kabul edilemez. Bunun dışında özellikle 20. yüzyılın ortalarından itibaren hızla ivme kazanan katılımcı demokrasi anlayışının ve bilgi birikiminin de etkisi olmuştur.

¹⁷ Göymen, K., (2004), "Küresel Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş Gereksinme, Fırsatlar ve Engeller" I. Ulusal Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar Kongresi Bildiri Kitabı, Çanakkale 18 Mart Üniversitesi, Çanakkale, 67.

¹⁸ İnal, M.E., Biçkes, D.M., (2006), Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 26, 19.

¹⁹ Özdemir, S., (2002) "Eğitimde Örgütsel Yenileme" Pegem A Yayıncılık, Ankara, 18.

Ekonomi, eğitim, hukuk, siyasi, sosyo-kültürel ve insani değerler açısından sivil toplum örgütlerinin hızla gelişimine neden olan faktörler genel olarak şu şekilde sıralanmaktadır:²⁰

- Sanayi devrimi ile ortaya çıkan kalabalık kent merkezlerindeki, sermaye birikimine sahip sınıflar ile çalışan alt kesimler arasındaki uçurumların giderilme faaliyetleri,
- Teknolojinin hızlı gelişimi ve bilgi birikiminin giderek artması sonucu ortaya çıkan kalifiye eleman ve bilgi sınıfının talepleri karşısında kamu sektörünün geri kalması,
- İletişim devrimi ile beraber uluslararası etkileşimin giderek etkinlik kazanması sonucu ortaya çıkan küresel toplum ve evrensel insan hakları yardımlarının artması,
- Kamusal hizmetlerin toplumun tüm kesimleri arasında eşit dağılımını sağlama çabaları,
- Liberal Ekonominin dünya üzerindeki toplumlar üzerinde oluşturduğu ekonomik ve hizmet dengesizliğine karşı faaliyetlerin artması,
- Temsili demokrasi yerine, katılımcı demokrasi anlayışının gelişmesi, kamusal hizmet sektörlerine, toplumun birçok kesiminin örgütlü şekilde katılması ve ortak sorumluluk paylaşımının gelişmesi,
- İnsani değerlerin hızla yozlaşması karşısında toplumlar içerisinde gönüllü katılımlar ile oluşan değer merkezli organizasyonların, ulusal ve uluslararası faaliyetleri,
- Birinci ve ikinci dünya savaşları, Soğuk savaş sonrası dünyada giderek artan uzlaşma çabaları,
- Küresel yönetim anlayışının gelişmesi,
- Taylor'cu anlayışın hâkim olduğu bürokratik örgüt geleneğinin çöküşü ve esnek yapıli örgütlerin hızla kabul görmesidir.²¹

²⁰ Özdemir, S., a.g.e. 18.

²¹ Özdemir, S., a.g.e. 18.

1.1.2.2. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Önemi

Gelişmiş demokrasilerde kendi kendini idare faaliyeti, bir şahsın, içinde bulunduğu mahdut cemaatin işlerini düzenlenmesi ile başlar. Politika faaliyetlerinin toplandığı ikinci milli plana gelince, tarihi mirasımız şüphesiz ki demokrasiye mesul bir fert olarak iştirakimizi zorlaştırmıştır.²² Kar amacı gütmeyen kuruluşlar, siyasal sistemi etkileyebilen ve hükümet dışı örgütler olarak nitelenen, farklı alanlarda veya mesleklerde kurulabilen gruplardır, topluluk örgütleridir. Bu yönüyle çağdaş demokrasinin kaçınılmaz üyeleri parti ve sendikalar veya diğer bir deyişle sivil toplum örgütleridir.²³

Demokrat toplumsal yapı, olabildiğince ve toplum tarafından doğru olarak algılandığı ölçüde birey odaklıdır. İnsanların kendi yaşamları üzerinde doğrudan etkili olabilme imkânları mümkün olduğunca artırılır ve sistematize edilir. Doğal olarak tüm sistemi ayakta tutacak olan şey, bu birey odaklı karar süreçlerini birbirine bağlayan açık iletişim ve eleştiri kanallarının varlığıdır.²⁴

Devletin demokratikleştirilebilmesi ve bizzat halk örgütleri eliyle denetlenip yönlendirilebilmesi, ancak gerçek bir sivil toplum kültüründe mümkündür. Gerçek sivil toplumu kurabilmek ise, parlamento, devlet, siyasal partiler üçgenine yeni bir anlayışla yaklaşılmasını gerektirir. Topluluklar karmaşıktıkça, sistemlere yönelecek istemlerde değişik türde olacaklardır. Bu nedenle bir siyasal sistemde çıkar öbeklerinin sayısı arttıkça, bu öbeklerin istemlerinin iktidara iletilmesinde sivil toplumla siyasal toplum arasında köprü görevi gören temsilcilerden yararlanılması veya ilgili kurumlar aracılığıyla taleplerin sisteme iletilmesi kaçınılmaz bir hal alır.²⁵

Şimdi kar amacı gütmeyen kuruluşların güçlenmesinin bir nedeni de alışılmış klasik demokrasinin veya temsili demokrasinin yetersizlikleridir. Klasik demokrasi veya geleneksel siyaset bir yöne doğru zayıfladı veya bozuldu diyebiliriz, ama daha önemlisi toplum karmaşıktıkça, katılım talepleri arttıkça klasik demokrasi bunu karşılayamaz oldu. Klasik demokrasi 1950'lerde toplum bu kadar karmaşık değilken, talepler bu kadar

²² Mardin, Ş., (1992) "Din ve Siyaset Makaleler 3" İletişim Yayıncılık, 292.

²³ Touraine, A., (2002) "Demokrasi Nedir" Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 139.

²⁴ Mahçupyan, E., (2000) "İdeolojiler ve Modernite" Patika Yayınları, İstanbul, 49.

²⁵ Touraine, A., a.g.k. 140.

yüksek değilken bir dereceye kadar tatmin edici sonuçlar veriyordu, ama 1980'lere 1990'lara gelindiği zaman ortaya bir çelişki çıkmaya başlamıştır.²⁶

1.1.3. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Özellikleri

Kar amacı gütmeyen kuruluşların en önemli özelliği, çağdaş demokratik devlet anlayışı çerçevesinde, bireyin devleti etkilemek ve denetlemekte dahil olmak üzere, kendi hak ve çıkarları doğrultusundaki amaçlarını gerçekleştirmek için kurulmuş yapılar olmasıdır. Bir başka deyişle, sivil toplum örgütlenmeleri, devletin resmi yapısı dışında kalan, bireyin temel hak ve özgürlüklerine dayalı olan ve gerek bireylerin, gerek grupların toplum içindeki kimliklerin geliştirici fonksiyonlarını kolaylaştıran oluşumlardır.²⁷

Kar amacı gütmeyen kuruluşların özellikleri, bilerek ve inanarak kar elde etmek amacıyla kurulmamaları, öz kaynaklarının gerçek veya tüzel kişilere ait paylara ayrılmaması, gelir fazlalıklarının bölüştürülmemesi, öz kaynaklarının kişi veya kişilere devredilmemesi ve satılmamasıdır. Bu işletmelerin hem yapısal farklılıkları ve hem de karar verecek kişilerin bilgi gereksinimleri nedeniyle muhasebe sistemlerinde de farklılıklar görüldüğü açıklanmıştır. Gerçekleşme ilkesi yerine nakit ilkesinin tahsis edilen her varlık grubu için özel kayıtların tutulduğu fon muhasebesi kullanılmasının, işletme faaliyetlerinin yıllık bütçelerle paralel olarak yürütülmesi zorunluluğunun, sabit varlıklar için yapılacak harcamaların cari hizmet harcamalarına benzer şekilde kontrol altına alınmasını, maliyet muhasebesi uygulamasının gelişmemiş olması, finansal raporlama sisteminin yetersizliği, kar amacı gütmeyen kuruluşlar için muhasebe sisteminin önemli özellikleri olarak söylenebilir.²⁸

Ülkemizde kurucularının veya yöneticilerinin birinci derecede motivasyonu kar olmayan kurum ve kuruluşlar, ekonomik ve sosyal faaliyetler alanında önemli bir yer tutmaktadır. Ekonomik faaliyetler açısından değerlendirildiği zaman kar amacı gütmeyen kuruluşlar, özel sektör ve kamu sektörü yanında, adeta üçüncü bir sektör gibi işlev görmektedir. Aynı şekilde bu örgütlerin özel bir türü olan dernek ve vakıflar

²⁶ Şenatarlar, B. (2001) "Avrupa Birliği, Devlet ve STK'ler" Tarih Vakfı Yayınları, 11.

²⁷ Kongar, E., (1991) "Sivil Toplum" Tüses Yayınları, 109.

²⁸ Şanlı, Ç., (1980) "Türkiye'de Kar Amaçsız İşletmelerin Muhasebe Eğitimi Sorunları" II.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Çeşme, 29.

aracılığıyla da sosyal faaliyet ve hizmetlerin büyük bir kısmı yürütülmektedir.²⁹ Kar amacı gütmeyen sosyal amaçların yerine getirilmesi için kurulan dernek ve vakıf gibi hizmet kuruluşları mevcuttur.³⁰ Karı amaç edinmeyen ancak bir işletme gibi düşünebileceğimiz bu kuruluşları hizmet işletmeleri sınıfına dahil edebiliriz. Kamuya yararlı dernek, vakıf, kurum vb. amacı itibarıyla ülke çapında yararlı sonuçlar meydana getirebilir. Gerçekten, bazı derneklerin ve vakıfların çalışma programları ve topluma verdikleri hizmetler adeta bir devlet dairesinin veya kamu kurumu niteliğindeki bir kuruluşun çalışması gibi toplum üzerinde yararlı sonuçlar sağlayabilmektedir.³¹

Tablo 1.1 Kar Amaçlı ve Kar Amacı Olmayan Kurumların Genel Özellikleri

Türler	Öncelikle Yararlanan	Yaygın Örnekler	Temel Yönetim Odağı
KAR AMAÇLI KURUMLAR			
İşletmeler	Sahip, Hissedar, Çalışanlar, Tüketiciler	Gazete, Lokanta	Kar Etmek, Mal-Hizmet Üretmek ve Satmak
Serbest Meslek İşletmeleri	Müşteri, Alıcı, Serbest Meslek Erbabı	Doktor, Mimar	Gelir, Hizmet Üretme
KAR AMAÇSIZ KURUMLAR			
Hizmet Kurumları	Alıcılar, Halk	Vakıflar, Hayır Kurumları	Potansiyel Alıcılar Arasından Seçerek Hizmet Vermek
Yardım ve Dayanışma Kurumları	Üyeler	Sendikalar, Dernek, Parti	Üye İhtiyaçlarını Karşılama, Yardım, Koruma, Dayanışma
Kamu Kurumları	Halk	Polis Teşkilatı, PTT, Üniversite	Halkın Büyük bir Kısımına veya Tamamına Standart Hizmet Sunmak

(³²)Dinçer, Ö., (2003) “Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası” Beta Yayınları, 177.

1.1.4. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Tarihçesi

Osmanlı’da devlet-toplum ilişkisine baktığımızda, genel olarak üç dönemden bahsedebiliriz. Birinci dönem, Osmanlı’nın kendine özgü Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş unsurlarının siyasal yaşamı ve değerleri belirlediği 16. Yüzyıl öncesi dönemdir. Bu dönemde ekonomik alanda ahilik ve lonca gibi esnaf kuruluşları, kültürel alanda ise tarikatların başını çektiği dini topluluklar, sosyal normlara ilaveten siyasal normları da belirlemede önemli pay sahipleridir. Bu tür Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş unsurları sadece siyasal normları belirlemekle sınırlı kalmamış aynı zamanda toplumla devlet

²⁹ Dinçer, Ö. (2003) “Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası” Beta Yayınları, 177.

³⁰ Sabuncuoğlu, Z., Tokol, T., (2008), “Meslek Yüksek Okulları İçin Genel İşletme”, Alfa Yayınları, 1.Baskı, 56.

³¹ Çeker, M., Tezcan, K., (2009), “Ticaret ve Vergi Kanunları Bakımından Derneklerin İktisadi Faaliyette Bulunması ve Sonuçları”, Çukurova Üniversitesi Yayınları, 22.

³² Dinçer, Ö., (2003) “Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası” Beta Yayınları, 177.

arasında bir köprü vazifesi görerek, devleti Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş ve bu alandaki özgürlükler için bir engel olmaktan da çıkarmıştır.³³

Osmanlıda 16.yy'dan itibaren devletin öne çıktığı ve Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların giderek sönükleştiği ikinci bir dönem yaşanmıştır. Merkezi bürokrasinin sultana karşı bir ağırlık kazanması siyasal yapının Kar Amacı Gütmeyen Kuruluştan tamamen kopmasına yol açmıştır. Osmanlıda Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş aleyhine esas olumsuz gelişmeler Osmanlı modernleşmesinin başladığı 19.yy da ortaya çıkmıştır. Özellikle bu dönemde ortaya çıkan ve toplumsal yaşamın tümüne hükmedici olan elit politikalar ve bunun ajanı olan aydın tipleri zamanla diğer Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş unsurlarını yok edecek bir süreci başlatmışlardır. Öteden beri batılı değerleri Osmanlı'ya taşıyıcı bir ajan rolünü oynayan Türk aydınları, İttihat ve Terakki yönetimiyle birlikte yönetime mutlak anlamda ağırlığını koyunca Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşun diğer unsurlarına karşı köstekleyici bir rol oynamıştır. Bu dönemde 19. yy' a kadar, Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş unsuru niteliğindeki medreseler, vakıflar, tarikatlar ve loncaların aşama aşama merkezi idarenin etkisine girişine şahit olunmuştur. Bu yapılar, bağımsız olma özelliklerini yitirmeye başlamışlardır.³⁴

1.1.4.1. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Türkiye'deki Gelişimi

Türkiye'de Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların tarihi gelişimi çok karmaşık ve uzun bir süreç sonucunda olmuştur. Dünya Bankası'nın 1997 yılında "Türkiye'de Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşları" konusunda hazırladığı raporda belirttiği gibi, Türkiye'de Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş, gönüllülük kavramı ile gelişmiştir. Bu süreç Osmanlı İmparatorluğu'nun kuruluş yıllarına kadar uzanan ve neredeyse 700 yılı kapsayan bir süreçtir.³⁵

Modern toplum aynı zamanda "örgütlü toplum" olarak algılanmaktadır. Bir diğer ifade ile toplumların modernleşme sürecinde, belirli aşamaları gerçekleştirmek için bir araya gelenlerin oluşturdukları çıkar grupları, yönetim kararlarını kendi çıkarları doğrultusunda daha çok etkileyebilmektedirler. Nitekim Avrupa Toplulukları'nın içinde şekillendiği Batı ülkeleri demokrasilerini geliştirirken sürekli olarak bireyin ve toplumun, devlet ile arasında dernekler, siyasal partiler gibi son derece geniş bir alanda,

³³ Çaha, Ö., (1997) "1980 Sonrası Türkiye'sinde Sivil Toplum Arayışları" Yeni Türkiye Dergisi, 34-35

³⁴ Çaha, Ö., a.g.e. 35.

³⁵ Bozkurt, V., (1997) "Avrupa Birliği ve Türkiye", Alfa Aktüel Kitapevi, 289.

çok sayıda ara kuruluşlar oluşturmuşlardır. Bu kuruluşlar kendilerini ilgilendiren konulardaki politikaların şekillendirilmesinde son derece belirleyici olmuşlardır. Oysa Türkiye'ye baktığımız zaman İmparatorluk yıllarından itibaren merkezin son derece güçlü olduğunu görüyoruz. Bu güçlü merkeziyetçi yapı merkez karşısında ya da dışında merkezin alacağı kararları etkileyecek yani siyasal iktidarı onunla paylaşacak sivil güçlerin gelişmesini engellemiştir.³⁶

Türkiye'de kar amacı gütmeyen kuruluşlar konusunda en önemli olumsuzluk Cumhuriyet döneminin ilk yılları olan Tek parti Dönemi (1923-1946)'nde yaşanmıştır. Tek parti dönemi, Osmanlı'dan sönük de olsa bir Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş mirası devralmıştı. Osmanlı'nın son döneminde medreseler, tarikatlar, vakıflar gibi geleneksel kar amacı gütmeyen kuruluşların yanı sıra, özel teşebbüs, ekonomik gruplar, siyasal partiler, dernekler, işçi hareketleri, kadın hareketleri, medya ve siyasal ideolojiler gibi modern Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş unsurlarının da önemli ölçüde geliştiğini görmekteyiz. Ancak Tek Parti döneminin “tek tipleştirme” ve “homojenleştirme” politikaları karşısında bu tür Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş unsurlarının bir işlevi kalmamıştır. Yapılan reformların hiçbirinde Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş unsurlarını yansıtacak bir unsur olmamış, aksine sivil toplum dinamiğini tamamen yok edici uygulamalar söz konusu olmuştur.³⁷

1950'lerde Demokrat partinin iktidara gelmesiyle tek parti döneminde yasaklanmış olan Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş unsurları yeniden sahneye çıkmıştır. Gün yüzüne çıkan Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş unsurlarının başında dini gruplar, işveren kesimi, işçi sendikaları, köylü gruplar, farklılaşan medya gibi unsurlar gelmektedir.³⁸

1950–1980 arası dönemde Türkiye'de hem siyasal alanda, hem de sosyal alanda bir farklılaşmanın çıktığını görmekteyiz. Siyasal alanda tek parti döneminde devlet politikalarının tek belirleyicisi durumunda olan devletçi elitten oluşan blok karşısına bu kez seçilmiş olarak gelen siyasi elitten bir blok çıkmıştır. Bu siyasi elit, serbest piyasa ekonomisi, ılımlı laiklik politikası, özgürlükçü bir siyasal model ve demokratik bir dünya ile bütünleşme gibi yenilikleri Türkiye'ye taşımıştır. Bu gelişmeler Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşun gelişmesine zemin teşkil etmiştir.³⁹

³⁶ Bozkurt, V., a.g.e. 289.

³⁷ Çaha, Ö., a.g.e. 36.

³⁸ Çaha, Ö., a.g.e. 36.

³⁹ Çaha, Ö., a.g.e. 37.

1980 sonrası dönemde Türkiye’de Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş en çok tartışılan konulardan biri haline gelmiştir. 1983-1989 yılları arasında Başbakanlık, 1989-1993 yılları arasında Cumhurbaşkanlığı yapan Turgut Özal bu kavramın savunucularından biriydi. Hükümetteki Anavatan Partisinin program ve politikaları da bu dönemde dikkatlerin devletten topluma kaymasında önemli bir rol oynamıştır. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin özelleştirilmesi, yetki devri, belediyelere fon aktarımı, pazar ekonomisinin ön plana çıkarılması gibi konular Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş cephesine büyük kazanımlar getirmiştir.⁴⁰

1990’larda Türk siyasi kültüründe bir değişimin gündeme geldiği söylenebilir. Bu değişimin başlıca nedeni, yaşanan siyasi yozlaşma sürecinin toplumda, siyasi kadrolara karşı güvensizliğe yol açmış olmasıdır. Bu güvensizlik Türk siyasi kültüründeki devletçi geleneği aşındırmıştır. Bu aşınma, sivil inisiyatifin harekete geçmesi ve yaygınlaşması sonucunu doğurmuştur. Ayrıca 1990’lı yılların ortalarında derneklerin, meslek örgütlerinin siyasi faaliyet, siyasi partilerin kadın ve gençlik kolları örgütleyebilme yasaklarının yapılan anayasa değişikliği ile kaldırılması Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşun gelişimi için son derece önemli gelişmelerdir.⁴¹

1.1.4.2. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Dünyadaki Gelişimi

Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşun tarihini Batı Avrupa’ya özgü bir gelişme olarak on ikinci ve on üçüncü yüzyıllara kadar götürmek mümkündür. Bu dönemde oluşmaya başlayan sermaye birikimi, nüfus artışı, gelişen ticaret, el sanatları sanayi ve tekniği sonucunda artan yaşam standartları, ekonomik hayata büyük bir canlılık kazandırdı. Avrupa siyasi tarihinde önemli yeri olan mülkiyet hakları kavramının kökeni de bu tarihlere dayanmaktadır. Özellikle o dönemin Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş örgütleri olarak değerlendirebileceğimiz zanaat örgütlerini (el sanatları örgütleri ya da loncalar), özerkliklerini, gelişimlerini ve yapılarını gözden geçirmek Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş örgütü kavramını açıklamada yararlı olacaktır. Loncalar, oluşmaları ve gelişimleri gereği özellikle mesleki örgütlenmeler olması bakımından Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş örgütü kavramını aydınlatıcı örneklerdir.⁴²

⁴⁰ Çaha, Ö., a.g.e. 38.

⁴¹ Çaha, Ö., a.g.e. 39.

⁴² Henri, P., (2005) “Ortaçağ Avrupa’sının Ekonomik ve Sosyal Tarihi” İstanbul, 201-202.

Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş 18. yüzyılda Batı Avrupa’da toplum halinde yaşamanın nasıl olanaklı olduğunu anlamaya yönelik analitik bir araç olarak ortaya çıkan bir kavramdır.⁴³ Batı siyasi sistemlerinde Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş kavramı 18. yüzyılın sonlarına kadar, daha mükemmel, daha iyi bir siyasal sisteme varmak ve siyasal sistemin onusuz olamayacağı bireyin hak ve yükümlülüklerini sistematize etmek için kullanılmıştır. Yurttaşlığın Fransa ve Amerika’ da olduğu gibi devrimci bir mücadele sonucu geliştiği ülkelerde, aktif ve radikal bir yurttaş katılımı geleneği ortaya çıkarken, yurttaşlığın yukarıdan aşağıya verildiği yerlerde, söz konusu katılım pasif ve genelde olumsuz bir biçim almıştır.⁴⁴

Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşun temel yapıtaşı olan birey kavramını anlaşılır kılmak da Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş kavramına daha sağlıklı bir yaklaşımda bulunmamıza yardımcı olacaktır. Tarihsel süreçte insanlar ilk olarak ilkel kabileler, klanlar ya da aileler olarak bir grup oluştururken zamanla bu yapılar günümüz Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlarının ilk örnekleri olan ve genelde dinsel yönleri ağır basan cemaat yapısını ortaya çıkarmıştır. Bu oluşum özellikle geleneksel doğu toplumlarında karşımıza çıkan bir durumdur.⁴⁵

1.1.5. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Genel Faaliyet Alanları

Günümüzde kar amacı gütmeyen kuruluşlar, faaliyetleri açısından kalkınma amaçlı ve yardım amaçlı olarak ikiye ayrılmıştır.⁴⁶

1.1.5.1. Kalkınma Amaçlı Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar

Kalkınma amaçlı kar amacı gütmeyen kuruluşlar özellikle ikinci dünya savaşından sonra başta Avrupa ve Amerika olmak üzere Asya’da, Afrika’da da giderek yaygınlaşmaya başlamıştır.⁴⁷

Özellikle dünya sermayesinin eşit olmayan dağılımı, ulusal ve uluslararası sömürgeciliğin genişlemesi, kitlesel açlıkların artması, sağlık ve eğitimde eşitsizlikler,

⁴³ Sarıbay, A.Y., (1998) “Küreselleşme, Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş ve İslam” Ankara, Vadi Yayınları, 89.

⁴⁴ Keane, J., (1995) “Despotizm ve Demokrasi, Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş ve Devlet, Avrupa’ da Yeni Yaklaşımlar” İstanbul, Ayrıntı Yayınları, 37.

⁴⁵ Doğan, İ., (2000) “Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş Ondan Bizde de Var” İstanbul, Sistem Yayıncılık, 22.

⁴⁶ Ergüden, I., (2001) “Sivil Toplum Örgütleri” Demokrasi Kitaplığı, İstanbul, 145.

⁴⁷ Ergüden, I., a.g.e. 145.

insan hakları ihlalleri, çevre sorunları, parlamenter demokrasilerin sorunlar karşısında yetersizliğinden doğan boşluklar bu tür kuruluşların doğuşunun hızlanmasını sağlayan nedenlerdir. Ülkemizde sanayi odaları, ticaret odaları, meslek kuruluşları, esnaf odaları bu tip kar amacı gütmeyen kuruluşlara örnek olarak kabul edilmektedirler. Ayrıca 1970'li yıllardan sonra kurulan köylere kalkındırma amaçlı olan kooperatifler, yardımlaşma ve köylere maddi kaynak oluşturma açısından önemli işlevler yürütmüşlerdir. Bu tür kuruluşların faaliyet gösterdiği alanlar kısaca şu şekilde sıralanabilir:⁴⁸

- Ülkelerin ekonomik kalkınmalarına destek olacak projeler hazırlamak,
- Toplumsal ekonomideki eşitsizlikleri gidermeye çalışmak,
- Sektörler arası işbirliğini güçlendirmek,
- Geri kalmış bölgelere ve dünyadaki geri kalmış ülkelere yardımlar sağlamak,
- Ülkelerin veya dünya ekonomisinin, dengesiz işleyişine karşı kamuoyu oluşturmak,
- Kaynakların eşit şekilde kullanımına yönelik yaklaşımlar sunmak,
- Hükümetlerin yetersizliği karşısında alternatif yaklaşımlar sunmak,
- Özel girişimciliği desteklemek,
- İnsan kaynaklarından rasyonel düzeyde yararlanmayı sağlamak,
- Kamu sektörüne ve özel sektöre vizyon oluşturmak,
- Ülkelerin kendi iç sorunlarına ve dünyayı etkileyen sorunlar karşısında uzlaşma arayışlarını oluşturmak
- Küresel toplum olma yolunu engelleyen ekonomik dengesizlikler karşısında küresel işlevi olan organizasyonlar oluşturmaya çalışmaktır.⁴⁹

1.1.5.2. Yardım Amaçlı Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar

Sendikalar, vakıflar, dernekler, barolar, kooperatifler, özel danışman ve rehabilitasyon merkezleri, insan kaynakları merkezleri bu kapsamdaki sivil inisiyatifi teşkil ederler. Özellikle 1950'den sonra dünyada ve ülkemizde yaygınlık göstermeye başlamıştır. Bu tür kuruluşlar dünyanın birçok ülkesinde hem dış yardımlara tepki olarak hem de devletin yetersiz kaldığı ekonomik kalkınma ve bölgesel dengeleri

⁴⁸ Ergüden, I., a.g.e. 145.

⁴⁹ Ergüden, I., a.g.e. 146.

sağlamak hususunda devreye girerek, sosyal yardımlaşmaya katkıda bulunmak amacıyla da yaygınlaşan gönüllü organizasyonlar özelliği de taşımaktadırlar. Bu tür organizasyonların faaliyetleri şu şekilde sıralanabilir:⁵⁰

- Kültürel mirasları korumak için kamuoyunu bilinçlendirmek,
- Eğitilmiş beyin gücünden daha fazla yararlanmak için gerekli duyarlılığı oluşturmak,
- Toplum, sosyo-kültürel ve manevi zenginlikleri noktasında bilinçlendirmek,
- Toplumsal kesimler arası yakınlaşma ve işbirliğini güçlendirmek,
- Organize çalışma anlayışını yaygınlaştırmak,
- Basın-yayın organlarını kullanarak sosyal iletişimi zenginleştirmek,
- Ortak platformlarda buluşabilen kolektif güç birlikleri oluşturmaya çalışmak,
- Sosyal sinerjiden yararlanmaya çalışmak,
- Yoksul kesimlere yönelik eğitim-sağlık ve zorunlu ihtiyaçları gidermek noktasında yardımlar sağlamak,
- Düşünce üretmeye, paylaşmaya, deneyimleri paylaşmaya, toplumun ortak sevgilerine eslik etmeye yardımcı olmak,
- Bölgesel veya yerel organizasyonları ve kültürleri kamuoyunun gündemine taşımak,
- Önemli projeleri, düşünceleri, duyguları, finanse etmeye çalışmak ya da finansman oluşturma konusunda yardımcı olmak,
- Genç kuşaklara eğitimsel amaçlı burslar sağlamaya çalışarak, potansiyel bireylerden yararlanmayı kolaylaştırmaktır.⁵¹

1.1.6. Türkiye’de Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Sorunlu Alanları ve Çözümleri

Günümüzde modern toplum aynı zamanda “örgütlü toplum” olarak algılanmaktadır. Bir diğer ifade ile toplumların modernleşme sürecinde, belirli aşamaları gerçekleştirmek için bir araya gelenlerin oluşturdukları çıkar grupları, yönetim kararlarını kendi çıkarları doğrultusunda daha çok etkileyebilmektedirler. Nitekim Avrupa Toplulukları’nın içinde şekillendiği Batı ülkeleri demokrasilerini geliştirirken sürekli olarak bireyin ve toplumun, devlet ile arasında dernekler, siyasal partiler gibi son derece geniş bir alanda, çok sayıda ara

⁵⁰ Ergüden, I., a.g.e. 146.

⁵¹ Ergüden, I., a.g.e. 147.

kuruluşlar oluşturmuşlardır. Bu kuruluşlar kendilerini ilgilendiren konulardaki politikaların şekillendirilmesinde son derece belirleyici olmuşlardır. Oysa Türkiye’ye baktığımız zaman İmparatorluk yıllarından itibaren merkezin son derece güçlü olduğu görülmektedir. Bu güçlü merkeziyetçi yapı merkez karşısında ya da dışında merkezin alacağı kararları etkileyecek yani siyasal iktidarı onunla paylaşacak sivil güçlerin gelişmesini engellemiştir.⁵²

1.1.6.1. Türkiye’de Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara İlişkin Tartışmalar

Türkiye’de, özellikle doğu bloğunun yıkılışı sonrasında, sivil toplum kavramı etrafındaki tartışmalar ve arayışların arttığı görülmektedir. Çeşitli görüşlere göre, devlet ile toplum arasında bir karşıtlık, devlet ile sivil toplumun etkinliği konusunda ters bir orantı kurmaktadır. Yani biri büyüdükçe diğeri küçülecektir. Buna göre sivil toplumdan söz edilebilmesi siyasal, kültürel ve ekonomik düzeyde devletin iznine gerek olmaksızın örgütlenebilmek ve faaliyette bulunabilmek koşuluna bağlıdır.⁵³

Siyasal düzeyde sivil toplumun var olduğunu söyleyebilmek için siyasal katılımın, hukuk devleti ve siyasi parti kurma hakkının sınırlandırılması gerekir. Ekonomik alanda sivil toplum özel mülkiyet ve serbest pazar ekonomisidir. Sivil toplum kavramı, kimilerince ideal bir devlet-toplum modeli olarak ele alınmaktadır. Bazı yazarlar ise sivil toplumu sadece sosyolojik analiz aracı olarak görmektedir. Sivil toplumu analitik bir model olarak ele alan bir yaklaşım, buradan hareketle batılı olmayan toplumları toplumsal ve kültürel yapı özellikleri göz önüne alındığında demokratik bir potansiyele sahip olmadıkları savı öne sürmektedir. Yani bir toplumun yapısal özellikleri o toplumda demokratik, sivil bir toplumsal yapılanmaya gidilir. Gidilemeyeceğinde bir ölçek olarak kullanılmaktadır. Bununla beraber sivil toplum kavramının bağımsız bir kategori olarak ele alınmasına karşı çıkan ve bu kavramı içerikten yoksun niteleyenler de bulunmaktadır.⁵⁴

Batıdaki gelişmelerin tersine ülkemizde sivil toplum alanı yeterince gelişmemiştir. Bu nedenle iktidarı sınırlayan girişimler toplumsal gelişmelerin bir sonucu değil, daha ziyade iktidarın kendi kendini sınırlaması şeklinde olmuştur. Yani toplumsal yapıdaki değişimler, batıdaki gelişmeleri örnek almak suretiyle gerçekleşmiştir. Dolayısı ile sivil

⁵² Bozkurt, V., a.g.e. 289.

⁵³ Akat, S., (1991) “Sosyal Demokrasinin Gelişimi” Armoni Yayıncılık, İstanbul, 215.

⁵⁴ Doğan, İ., (2004) “Özgürlükçü ve Totaliter Düşünce Geleneğinde Sivil Toplum” Alfa Yayınları, İstanbul, 279.

alandaki gelişmeler yerine devlet katındaki gelişmeler ve istekler Türk siyasal sisteminin oluşumunu etkilemiştir. Bu gelenek büyük ölçüde günümüzde de sürmektedir.⁵⁵

Türkiye’de sivil toplum konusunda belirleyici güç her defasında devlet olmuştur. Bu ise gerçek bir sivil toplumun oluşumunu daha başlangıç aşamasında ortadan kaldırmıştır. 1980 döneminden sonra yoğun bir biçimde tartışma gündemine giren sivil toplum kavramı, demokrasi ekseninde tartışılmış ve çoğu zaman demokrasi ile eş anlamlı kullanılmıştır. Sistemin demokratikleşmede istenen düzeyde bulunup bulunmadığı konusunda aydınlar arasında haklı tereddütler bulunmaktadır. Özellikle düşünce özgürlüğü konusunda yaşanan sorunlar öne çıkmaktadır. Sivil örgütlenme konusunda yüksek sesle ifade edilen fikirler, Türkiye’de toplum- devlet ilişkisi tartışmaların odak noktasına yerleşmiştir.⁵⁶

Günümüzde artık demokratik bir toplumun sivil örgütlenmeden ayrı düşünülmemeyeceği ortaya çıkmıştır. Bununla beraber sivil örgütlenmenin demokratik sistemle uyumlu hale gelmesi, sivil toplumdaki elde edilmesi için hayati öneme sahiptir. Bunun için sivil toplumsal örgütlenmenin önündeki yasal engellerin kaldırılması gerekmektedir. Sivil örgütlenmelerin serbestçe faaliyette bulunabileceği koşulların daha da geliştirilmesi zorunludur. Sivil toplum örgütlerinin kendilerinden beklenen işleri yerine getirmeleri için bu örgütleri ilgilendiren bir temel koşulun da yerine getirilmesi gerekir. Bu koşul sivil örgütlenmelerin kendi iç yapılarına ilişkindir. Söz konusu koşul bu örgütlerin demokrasiyi bir biri ve kendi içindeki ilişkilerinde özümsemiş olmalarıdır.

Sivil toplumda meydana gelen genişleme, sivil toplum kuruluşlarının toplumun hemen her kesimindeki örgütlü faaliyetlerle kendini göstermektedir. Bunların sivil toplum kurumu olarak kabul edilmesi siyasal sistemle birlikte yaşamayı göze alma koşuluna bağlıdır. Ancak siyasal sistemde uluslar arası toplumda olan gelişmeleri kendine adapte etmesi gerekir. Bu anlamda sivil toplumun yeni bir vadiye girmekte olduğu söylenebilir.⁵⁷

1.1.6.2. Türkiye’de Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşları Engelleyen Unsurlar

⁵⁵ Yılmaz,A., (2001) “Çağdaş Siyasal Akımlar” Vadi Yayınları,Ankara, 337.

⁵⁶ Doğan,İ., a.g.e. 280.

⁵⁷ Doğan,İ., a.g.e. 280.

Türkiye’de kar amacı gütmeyen kuruluşların gelişimini engelleyen temel etken olarak, demokratik yapının kesintiliği, daha ön plana çıkmaktadır. Özellikle Türkiye’de sivil toplum tartışmalarının 1980’lerden sonra ivme kazanmış olması, bu savı destekler niteliktedir. Günümüze gelindiğinde ise, demokratik yapıyı kesintiye uğratacak askeri müdahalelerden dönemseller olarak uzaklaşmış olmasına karşın, demokrasi için yol almak sona ermiş değildir. Türkiye’de demokrasi geleneğinin oluşturduğu siyasal kültürün toplumsal denetim felsefesi ile hareket etmekte olduğu açıkça gözlenmektedir. Cumhuriyet tarihi boyunca süreklilik gösteren bu felsefe, sivil toplum anlayışı ve gelişiminin önünde ciddi bir engel oluşturmaktadır.⁵⁸

Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda olduğu gibi Türkiye’de de toplumun büyük kesimi, geleneksel anlayışa paralel olarak, devletin toplum üzerinde kayıtsız şartsız egemen olduğu inancına sahiptir. Geleneksel devlet-toplum ilişkisi yaklaşımına göre, Türkiye’de devlet, toplumun ortak çıkarlarının temsilcisi olarak benimsenmekte, toplumsal sorunların çözümü yalnızca devletin her alanda büyümesi olası gözükmemektedir. Türkiye’de kar amacı gütmeyen kuruluşların önündeki diğer bir engelin söz konusu inanç olduğu açıktır. Toplumun hangi kesimi, hangi çıkarlarının nasıl korunacağına karar verme yetkisinin yalnızca devletin ya da siyasetçilerin sahip olması biçimindeki bu anlayış, günümüz toplumunun ihtiyaçlarına gerektiği kadar yanıt verememektedir. Demokrasinin katılımcılık ilkesine zıt olan bu yaklaşım Türkiye’de özellikle 1980 sonrası gündeme gelen sivil toplum tartışmalarının odak noktasını oluşturmaktadır. Toplumun her kesiminin kendi çıkarlarını koruması gerektiğini, bunun ise ancak sivil topluma geçiş ile sağlanabileceğinin anlaşılması, tartışmaların gün geçtikçe yoğunlaşmasının bir nedenidir.⁵⁹

1.1.6.3. Türkiye’de Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Temel Problemleri

Üçüncü sektör olarak da adlandırılan kar amacı gütmeyen kuruluşların ülkemizdeki temel problemleri aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.⁶⁰

⁵⁸ Yavaşgel, E., (2004) “Siyasal İletişim Kavramlar ve Ardındakiler” Babil Yayıncılık, Ankara, 275.

⁵⁹ Türk Genç İşadamları Derneği, (1997) “2000li Yıllara Doğru Türkiye’nin Önde Gelen Sorunlarına Yaklaşımlar” Sivil Toplum Örgütleri, 39-40.

⁶⁰ Çaha, Ö., a.g.e. 82.

- Türkiye’de kar amacı gütmeyen kuruluşların en temel problemi; Türk Anayasasının geniş çaplı demokratik ve özgürlük taleplerini karşılayacak bir görünüm sergileyememesidir.
- Siyasal yaşam 1990 yılların ortalarından itibaren ordunun ağırlığında devam etmektedir. Oysa askerin sivil siyasetçiden daha fazla siyasal sisteme müdahil olduğu toplumlarda, siyasal özgürlükler, haklar ve farklılaşmalar gelişmemektedir. Ordunun siyasal yaşam içindeki ağırlığı, devletin hukuk devleti ilişkisinin şartlarını yerine getirmesini önemli ölçüde engellemektedir.
- İktisadi politikalar, uzun süreli özelleştirme hedeflerine rağmen serbest piyasa ilkelerine tamamen kavuşabilmiş değildir. Özelleştirmenin başarılı bir şekilde tamamlanamamış olması ve piyasayı tekel, kartel ve tröstleşmeden kurtaracak yasal düzenlemelerin yeterince yapılmamış olması, piyasa eksenli bir sivil toplum oluşumunun önünde çok ciddi bir engel teşkil etmektedir.
- Türk siyasal yaşamı, çatışmacı zihniyet yüzünden aşırı bir şekilde kutuplaşmış durumdadır. Bu kutuplardan birinin siyasal kazanımının diğerinin kaybı ile sonuçlandığı bir sürece girilmiştir. Oysa demokratik rejimlerde özgürlükler ancak karşılıklı diyalog, uzlaşma, anlaşma, hoşgörü ve tolerans ortamında gelişebilmektedir. Sivil toplumun gelişebilmesi için bu bakımdan politik gerginlik giderek yumuşak yapıyı bir oluşuma şiddetle ihtiyaç hissedilmektedir.⁶¹

1.1.6.4. Türkiye’de Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Gelişmesi İçin Gerekli Politikalar

Türkiye’de sivil toplumun gelişebilmesi, aşağıdaki sorunların çözülebilmesine bağlıdır,⁶²

- Sivil toplumun etkin bir biçimde gelişebilmesi için sosyal gruplar üzerindeki devlet baskısının kaldırılması gerekir.
- Ekonomik yaşamın serbest pazar ekonomisi normlarına kavuşturulması gerekir. Ekonomik alanda aktif ve etkili sivil toplum unsurlarının oluşması, ekonomik rekabetin oluşmasına bağlıdır. Bir ülkede sivil toplum etkili dinamizme sahip olması, ekonomik hayatın serbest piyasa ilkelerine göre işlemesine, böylece farklı grupların ekonomik

⁶¹ Çaha, Ö., a.g.e. 83.

⁶² Çaha, Ö., a.g.e. 92.

hayata katılmasına bağlıdır. Ekonomik dayanağı olmayan bir sivil toplum düşünmek mümkün değildir.⁶³

- Vakıf çalışmalarının yaygınlaştırılması gerekmektedir. Vakıflar Türk toplumunun genel özellikleri ve değerleri doğrultusunda sosyal yaşamımızda çok önemli bir yere sahip bulunmaktadır. Osmanlı sivil toplum cephesinin en yaygın kanadını başta hayır işleri olmak üzere değişik sosyal etkinliklerle uğraşan vakıflar oluşturmaktadır. Vakıflar Türkiye’de eğitim, kültür, ekonomik, sosyal ve siyasal yaşamın genişçe bir yelpazesinde faaliyet göstermekte ve bu alanlarda önemli hizmetler vermektedirler. Hangi gruba ait olduğuna bakılmaksızın vakıfların geliştirilmesi ve kurumsallaşması için teşvik edici politikaların güdülmesi gerekir.

- Batı ile uyum idealinden asla vazgeçilmemelidir. Batıdan kopan Türkiye dünyadan koparak kendi içinde otoriter bir rejim doğurmak durumunda kalır. Gerek coğrafi konumu, gerek tarihsel dinamikleri ve gerekse idealleri itibari ile Türkiye doğulu olduğu kadar batılı bir ülkedir ve batıya daha yakındır. Türkiye’de demokratik değerlerin gelişmesi, yerleşmesi ve kurumsallaşmasından batı ile bütünleşmenin önemli bir etkisi olacaktır. Bu etki aynı zamanda batı ülkelerinde gelişmiş olan sivil toplumun ruhunu ve bunun için gerekli özgürlüklerle Türkiye’ye taşıyacak ve sivil toplumun gelişmesini sağlayacaktır.⁶⁴

Bir toplumda sivil toplumun, gelişmesi için üç önemli koşul bulunmaktadır. Bunlar farklılaşma, örgütlenme ve özerkleşmedir. Sivil toplumun gelişebilmesi için etnik, kültürel, dinsel ve düşünce yapısı, cinsiyet vb. gibi toplum bilimsel kesimler bazında toplumun, her tür farklı oluşumunun siyasal katılımını sağlayıcı nitelikte örgütlenmesi gerekir. Sivil toplumun gelişebilmesi için ayrıca toplumsal grup kimliklerinin devlet karşısında özerk bir statüye sahip olmaları koşulu söz konusu olmaktadır. Başka bir deyişle, devletin müdahalesine maruz kalmaksızın, toplumsal grup ya da kesimleri kendi kaderini belirleyebilme inisiyatifine sahip bulunmaları gerekmektedir.⁶⁵

⁶³ Çaha, Ö., a.g.e. 92.

⁶⁴ Çaha, Ö., a.g.e. 92.

⁶⁵ Yavaşgel, E., a.g.e. 287.

BÖLÜM 2 DERNEKLER

Dernekler, üyelerine veya kamuya ya da her ikisine birden hizmet ve yarar sağlamak için sosyal, kültürel, mesleki dayanışma, yardım ve bunlara benzer amaçlarla Dernekler Kanunu'na (DK) göre kurulmuş ve tüzel kişilik kazanmış kuruluşlardır. İlmî amaçlı derneklere “Kurum” (Türk Hava Kurumu), siyasi amaçlı derneklere “Parti” (Hürriyet Partisi), sportif faaliyetli derneklere “Kulüp” (Fenerbahçe Spor Kulübü), mesleki dayanışmayı ve ortak menfaatleri korumak amacıyla kurulan derneklere de “Sendika” (Türk Eğitim Sendikası) denilmektedir. Birden fazla derneğin bir araya gelmesiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe “Birlik” (Millî Türk Talebe Birliği) ya da “Federasyon” (Türkiye Yelken Federasyonu) denilmektedir. Şahıs topluluğu şeklinde teşkilatlanmış dernekler, 5253 Sayılı Dernekler Kanunu'na; sendikalar, 2821 Sayılı Sendikalar Kanunu'na; siyasi partiler de 2820 Sayılı Siyasi Partiler Kanunu'na tabidir.⁶⁶

2.1. DERNEKLER HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Türk Medeni Kanunu ve Dernekler Kanunu'nda yer alan “ dernek” terimi bir ad olarak dilimizde; kişilerce, “çıkarlarını savunmak, belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek için kurulan yasal topluluk” anlamındadır.⁶⁷ Önceki Türk Medeni Kanunu'nun kullandığı “cemiyet” (cem'iyet) terimi ise, Arapça kökenli bir sözcük olup, “ topluluk” anlamındadır. Bu sözcük, bir insan topluluğu olarak (cem'iyet-i beşeriye-sosyal topluluk), kurum ve dernek terimlerine karşılık olmak üzere de kullanılmıştır. Ayrıca birlik, kulüp, ocak, oda, parti, sendika gibi sözcüklerin dilimizde eş değer anlamları da kullanıldıkları söylenebilir. Ancak tüm bu adlarla gerçekleştirilen topluluklara, hukuk düzeni ayrı veya özel hukuksal konumlar sağlamış olabilir. Bu

⁶⁶ Sarısu, E., (1998) “Tüm Yönleriyle Derneklerin Vergilendirilmesi”, Yaklaşım, Sayı:72, 168.

⁶⁷ Türk Dil Kurumu, (1983) “Türkçe Sözlük” Ankara, 292.

biçimde gerçekleşecek hukuksal konumlar, birleşmenin ana yapısını niteleyecek ve topluluklar arasında, ada bağlı olmaksızın tür ayrımı ve düzeni yaratmış olacaktır.⁶⁸

2.1.1. Dernek Tanımı

Dernekler; vatandaşların, kamu görevlerine düşünce ve emekleriyle katıldıkları, üçüncü sektör içinde yer alan, kar amacı gütmeyen örgütlerdir. Dernekler, üyelerine veya kamuya ya da her ikisine birden hizmet ve yarar sağlamak için sosyal, kültürel, mesleki dayanışma, yardım ve bunlara benzer amaçlarla kanunla kurulmuş ve tüzel kişilik kazanmış kuruluşlardır.⁶⁹

Dernekler genel olarak ideal gayeler için kurulurlar. Geniş anlamda iktisadi olmayan her çeşit gaye (bilimsel, sosyal, kültürel, siyasal) ideal gayedir. Derneklerde gaye ve gayeyi gerçekleştirecek araçların bulunması gerekir. Örneğin turistik bir köyün güzelleştirmesini gaye edinen bir derneğin, düzenleyeceği yabancı dil kursları, seminerler, şenlikler, sergi ve konferanslar gayenin gerçekleşmesine yardımcı araçlardır.⁷⁰

Derneklerin sanayi toplumu ile birlikte ortaya çıktığı söylenebilir. Sanayileşme, bir anlamda kapitalist ekonomiye geçiş demektir. Ekonomik gelişme, işbölümü ve uzmanlaşmayı da beraberinde getirir. Buna karşın yatay ve dikey hareketlilik artar, yetenek ön plana geçer. Sonuç olarak tek düze toplum yapısı yerine, çoğunluğun kentlerde oturduğu, kültür düzeyi yüksek çıkarları birbirleriyle çatışan, buna rağmen bir arada yaşamak zorunda olan karmaşık ilişkiler içinde bir toplum yapısı ortaya çıkar. Bu durumda çıkarları ve düşünceleri birbirinden çok farklı ve birbiriyle çatışan grupların/sınıfların kendi görüşlerini açıklayabilecekleri yeni örgütlenmelere gitmeleri kaçınılmazdır. İşte bu örgütlenme yapısı dernektir.⁷¹

Derneklerle ilgili yasal düzenlemelere hem Türk Medeni Kanunu'nda hem de Dernekler Kanunu'nda yer verilmiştir. Derneklerle ilgili Türk Medeni Kanunu'nda yer alan bazı düzenlemeler Dernekler Kanunu'nda olmadığı gibi, Dernekler Kanunu'nda yer alıp Türk Medeni Kanunu'nda yer almayan düzenlemeler de bulunmaktadır. Bir kısım

⁶⁸ Küçük, E., (2006) "Roma Hukukunda Augustus Zamanına Kadar Derneklerin Hukuki Durumu" Ankara 45-46.

⁶⁹ Sarısu, E., a.g.k. 168.

⁷⁰ Erkilet, Ş., (1991) "Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi" Ankara, 13.

⁷¹ Toksöz, F., (1984) "Dernekler, Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ansiklopedisi" İletişim Yayınları, İstanbul, 366.

düzenlemeler ise her iki kanunda da yer almaktadır. Bu nedenle derneklere ilişkin yasal değerlendirmeler yapılırken her iki kanunun birlikte ele alınarak uygulanması gerekmektedir.⁷²

Ülke genelindeki dağılımda en fazla derneğin bulunduğu il, %20'lik pay ile İstanbul; en az derneğin olduğu iller ise Şırnak, Hakkâri, Bayburt, Kilis, Ardahan ve Tunceli'dir.⁷³

2.1.1.1. Derneklerin Sınıflandırılması

Dernekler, çeşitli ölçülere göre, değişik biçimlerde sınıflandırılmaktadır. Dernekler ilk olarak "kurucularına göre" sınıflandırılmaktadır. Dernekler kurucularına göre "basit (yalın) dernekler" ve "dernek birlikleri" olmak üzere iki kategoriye ayrılabilir. Yalın dernekler, gerçek kişilerin kurduğu derneklerdir. Dar anlamda "dernek" kavramı ile yalın dernekler anlaşılır. Dernek birlikleri ise, birden fazla derneklerin birleşmesinden doğan birliklerdir. İkinci olarak dernekler "amaçlarına" göre "sınıflandırılmaktadır". Amacın sayısı bakımından, dernekler arasında ayırım yapılamaz. Çünkü tüm dernekler, "tek amaçlı" kişi topluluklarıdır. Derneklerde birden fazla amacın izlenmesi yasaklanmıştır. "İzlenen amacın niteliğine göre" ise dernekleri, kültürel dernekler, sosyal amaçlı dernekler, spor kulüpleri, şehir kulüpleri olmak üzere çeşitli gruplara ayırabilmek mümkündür. Ayrıca dernekler ideal amaçlı dernekler ya da ideal amaç izleyen dernekler şeklinde de ayrılır. Derneklerde öncelikli amaç ekonomik olmayan amaçtır. Sırf ekonomik amaçlarla ya da kazanç paylaşmak amacıyla dernek kurulamaz.

74

Faal derneklere bakıldığında içerisinde dini hizmetlerin gerçekleştirilmesine yönelik hizmet faaliyetleri (cami, kuran kursu, kilise, havra vb.) amacıyla kurulan dernekler ilk sırada yer almaktadır. Ancak son yıllarda kurulanlar içerisinde bu amacı taşıyan derneklerin artışında azalma görülmektedir. Bu durum aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.⁷⁵

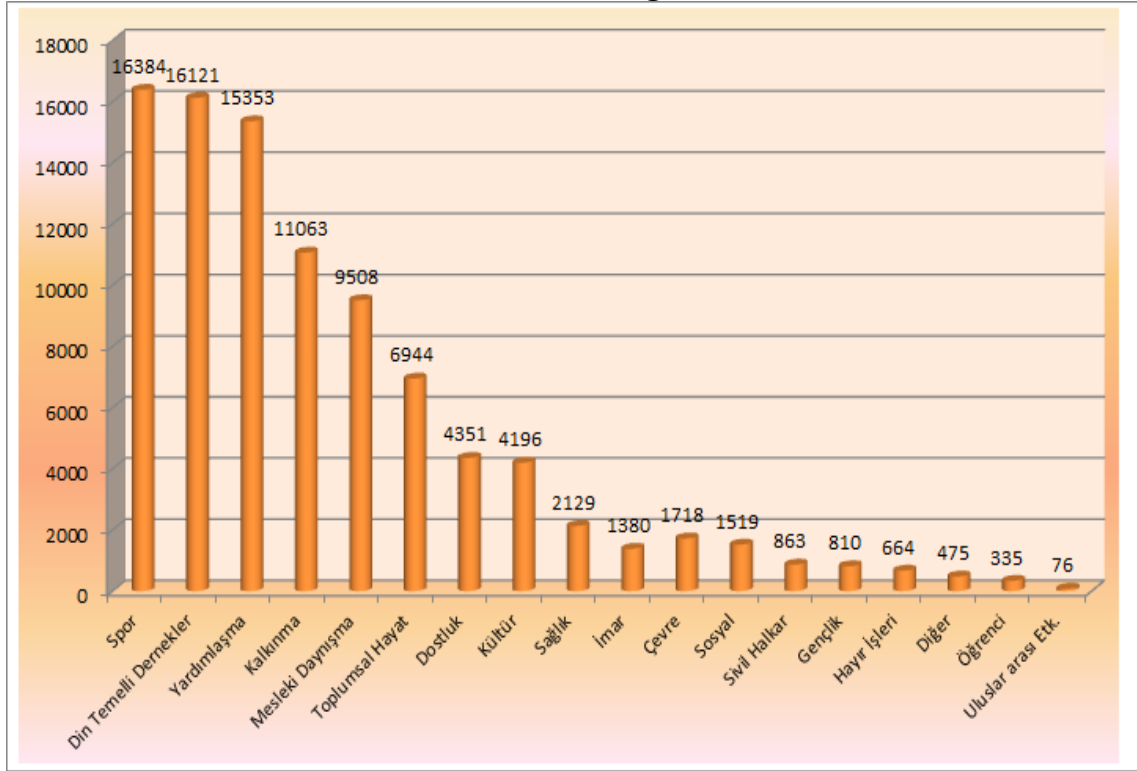
⁷² Sazil, S., (2006) "Dernekler Mevzuatı" Beyaz Yayınları, Ankara, 1.

⁷³ WEB_2, (2014) T.C. İçişleri Bakanlığı, Dernekler Dairesi Başkanlığının Web Sitesi, <http://www.dernekler.gov.tr/>, 05/02/2014.

⁷⁴ Yücekök, A.N., (1998) "Türk Hukukunda Tüzel Kişilik" İstanbul'da STK'ler, İstanbul, 147-148.

⁷⁵ Yücekök, A.N., a.g.e. 148.

Tablo 2.1 Faal Derneklerin Nevilerine Göre Dağılımı



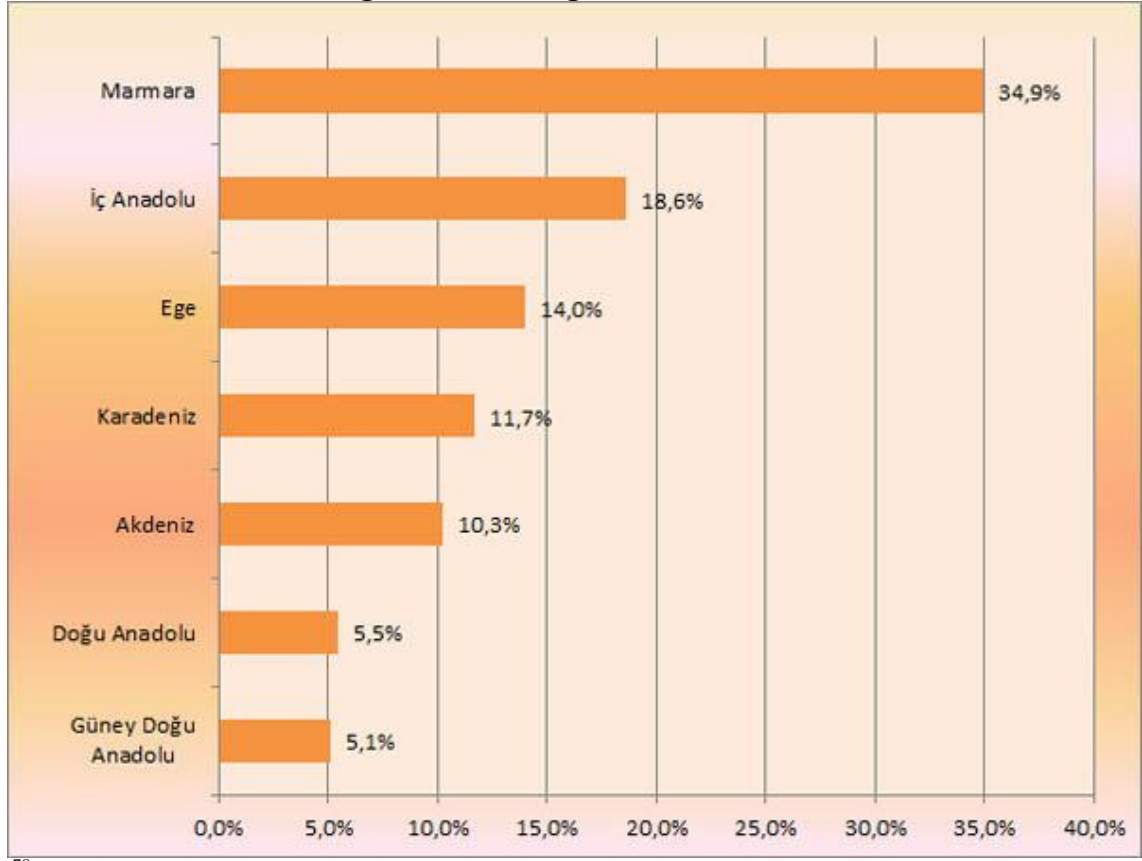
(⁷⁶)<http://www.dernekler.gov.tr/tr/AnasayfaLinkler/dernekler-grafik-tablo.aspx>

Bölgeler açısından bakıldığında ise en çok derneğin Marmara Bölgesi'nde faaliyet gösterdiği görülmektedir. Bununla birlikte İç Anadolu Bölgesi'nde dernek sayısı Marmara Bölgesinin hemen hemen yarısı olduğu halde bölgenin nüfusu baz alındığında dernekleşmenin Marmara Bölgesi'ne yakın olduğu gözlemlenmektedir. Aşağıdaki tabloda ülkemizdeki dernekleşmenin bölgeler arasındaki dağılımı yer almaktadır.⁷⁷

⁷⁶ WEB_3, (2014) T.C. İçişleri Bakanlığı, Dernekler Dairesi Başkanlığının Web Sitesi, <http://www.dernekler.gov.tr/tr/AnasayfaLinkler/dernekler-grafik-tablo.aspx>, 05.02.2014.

⁷⁷ Bkz, Dipnot 78.

Tablo 2.2 Derneklerin Bölgelere Göre Dağılımı

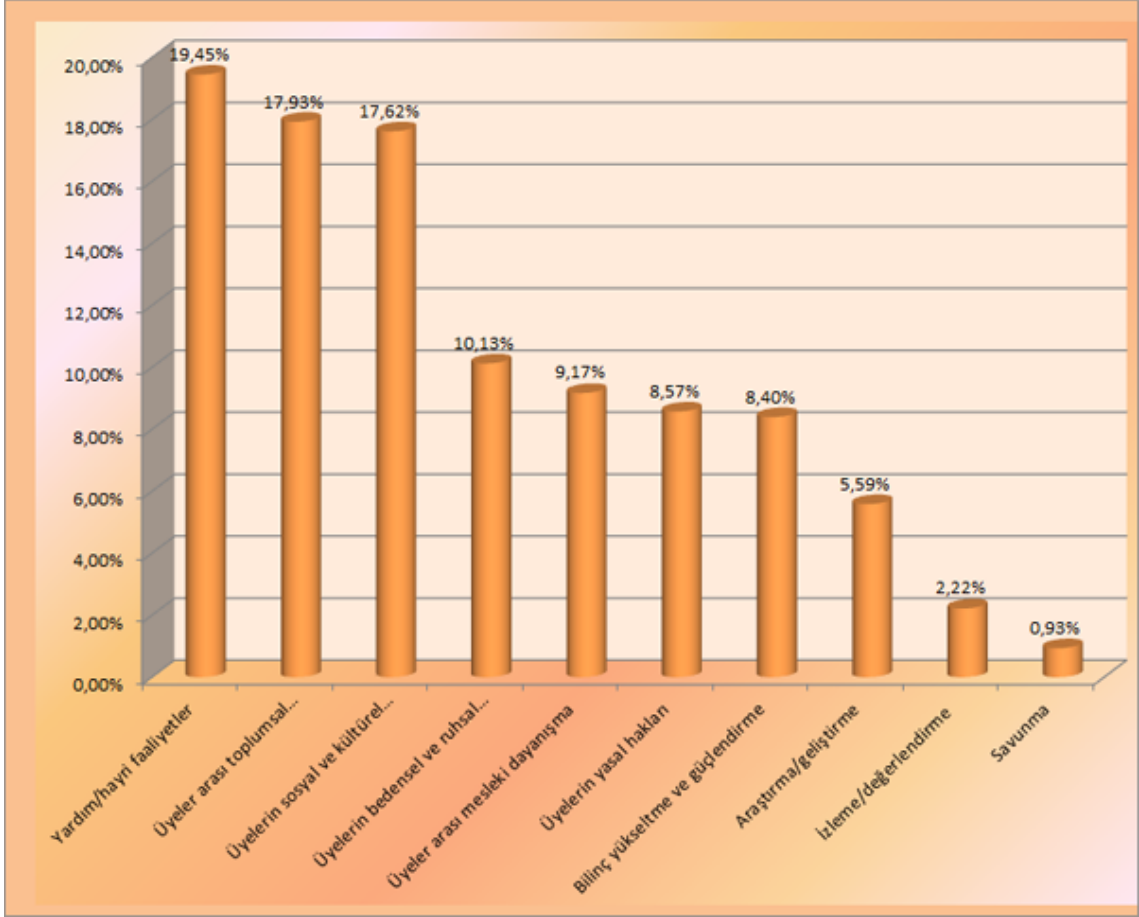


(⁷⁸)<http://www.dernekler.gov.tr/tr/AnasayfaLinkler/dernekler-grafik-tablo.aspx>

Günümüzde dernekler çok çeşitli amaçlar için kurulabilmektedirler. Aşağıdaki tabloda, derneklerin kuruluş amaçlarına göre dağılımına baktığımızda, yardım amaçlı faaliyetlerin ilk sırada, üyeler arası toplumsal fayda sağlama amaçlarının ise ikinci sırada yer aldığı görülmektedir. Bu derneklere örnek olarak; Toplumun güç ve kaynaklarını harekete geçirerek, insan saygınlığının korunması doğrultusunda her koşulda, yerde ve zamanda muhtaç ve korunmasız insanlara yardım etmek ve toplumun afetlerle mücadele kapasitesinin geliştirilmesini desteklemeyi misyon edinmiş Türk Kızılay'ını verebiliriz. Buna karşılık savunma amaçlı derneklerin 0,93 lük bir oranla en az tercih edilen dernekler olduğu görülmektedir.

⁷⁸ Bkz, Dipnot 78.

Tablo 2.3 Derneklerin Kuruluş Amaçlarına Göre Dağılımı



(⁷⁹)<http://www.dernekler.gov.tr/tr/AnasayfaLinkler/dernekler-grafik-tablo.aspx>

2.1.1.2. Dernek Sayılan Kuruluşlar

Bazı kurum ve kuruluşların adlarında dernek ibaresi bulunmamakla beraber statüleri gereği dernek sayılmakta ve Dernekler Kanunu hükümlerine tabi tutulmaktadır. Türk Hava Kurumu, Çocuk Esirgeme Kurumu, odalar, borsalar, çeşitli meslek kuruluşlarının üst kuruluşları olan konfederasyonlar, siyasi partiler, işçi ve işveren sendikaları ve spor kulüpleri bunlara örnek gösterilebilir.⁸⁰

Vergi uygulamaları bakımından da bu sayılan türden kurum ve kuruluşların dernek sayılması, vergide adaletin sağlanması ve diğer vergi ilkeleri açısından önem arz etmektedir.⁸¹

⁷⁹ Bkz, Dipnot 78.

⁸⁰ Özkan C., (2000) "Tüm Yönleriyle Dernekler ve Vakıflar, Vergilendirilmesi, Muhasebesi, Hukuku ve Mevzuatı" Ankara, 542-543.

⁸¹ Özkan C., a.g.e. 542.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'nci maddesinde, sendikaların bu kanun uygulaması bakımından dernek sayılacakları hükmüne bağlanmıştır. 50 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde⁸² de sendikaların, ticaret odalarının, sanayi odalarının, ticaret borsalarının, esnaf odaları veya bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birliklerin gelir vergisi tevkifatı uygulaması yönünden dernek sayılacakları açıklanmıştır.⁸³

Dernek olarak kurulmamakla birlikte, özellikle vergi uygulamaları bakımından dernek sayılan kurum ve kuruluşlar içinde en yaygın olanı spor kulüpleridir. Gençlik ve Spor kulüpleri hem kuruluşları hem de faaliyetleri açısından diğerlerine göre farklılıklar göstermektedirler.⁸⁴

Kamu kurum ve kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve özel kuruluşları, kendi mensupları tarafından, spor faaliyetlerini yönlendirmek ve boş zamanları değerlendirmek için kendi bünyelerinde dernekler kurulabilmektedirler.

Bu dernekler ile aynı amaçla kurulan ve gençlik faaliyetlerine katılan dernekler, spordan sorumlu Devlet Bakanlığı'nın, spor faaliyetlerine katılacak dernekler de Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü'nün kütüklerine kayıt ve tescil edilirler. Tescil edilen bu derneklerden spor faaliyeti amacına yönelik olanlar spor kulübü, boş zamanları değerlendirme amacına yönelik olanlar gençlik kulübü ve her iki faaliyeti birlikte amaçlayanlar gençlik ve spor kulübü adını alırlar.⁸⁵

Kulüplerde faaliyete katılacak veya tesislerden yararlanacak kişilerin derneğe üye olma zorunluluğu bulunmamaktadır. 18 yaşından küçük olanların ve orta dereceli okul öğrencileri, veli veya vasilerinden yazılı izin almaları koşuluyla bu tür kulüplerde faaliyetlere katılabilmektedirler. Kayıt ve tescil suretiyle kulüp adını alan derneklerin organları, organların görev ve yetkileri, uymak zorunda oldukları esaslar, üst kuruluş oluşturmada uyulacak esas ve usuller, denetlenmeleri, bu derneklere yapılacak her yardımın şekil ve şartları Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmektedir.⁸⁶

Gençlik faaliyetlerine ilişkin idari ve teknik yöneticiler, mensupları ile bu faaliyetlere katılacak olanlara uygulanacak disiplin işlemleri spordan sorumlu Devlet Bakanlığı'na,

⁸² 11/03/1995 tarihli ve 22224 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸³ Özkan C., a.g.e. 542.

⁸⁴ Özkan C., a.g.e. 542.

⁸⁵ Özkan C., a.g.e. 543.

⁸⁶ Özkan C., a.g.e. 543.

spor faaliyetlerine ilişkin olanlar ise Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü'nce hazırlanacak yönetmeliklerde belirlenmektedir.⁸⁷

2.1.1.3. Dernekleri Düzenleyici Kurallar

Türk Hukukunda, dernekler konusundaki özel hukuka ilişkin düzenlemeler, Türk Medeni Kanunu'nda; kamu hukuku kurallarının baskın olduğu düzenlemeler ise, Dernekler Kanunu'nda yer almaktadır.⁸⁸ Dernekler Kanunu'nun amaç ve kapsamı:"...dernekler, dernek şube ve temsilcilikleri, federasyonlar, konfederasyonlar ve yabancı dernekler ile merkezleri yurt dışında bulunan dernek ve vakıf dışındaki kar amacı gütmeyen kuruluşların Türkiye'deki şube ve temsilciliklerinin yasak ve izne tabi faaliyetlerini, yükümlülüklerini, denetimlerini ve uygulanacak cezalar ile derneklere ilişkin diğer hususları düzenlemektir" Buna göre derneklerle ilgili konularda öncelikle, sonraki tarihli özel yasa olan Dernekler Kanunu uygulanacak, bu kanunda hüküm bulunmayan durumlarda ise, kamu hukukuna ilişkin diğer özel hükümler saklı koşuluyla, Türk Medeni Kanunu hükümleri uygulanacaktır.⁸⁹

Derneklerin, devlet ve kamu yönetimine karşı hukuksal durumunu belirleyen kamu hukuku kurallarını ve kamusal denetim hükümleriyle, "dernek özgürlüğüne", derneklerin yararlanabilecekleri temel hak ve özgürlüklere ilişkin anayasal hükümleri ve dernek eylem veya işlemlerine bağlı kamusal ceza öngören hükümler bütünü "Kamusal Dernekler Hukuku" olarak adlandırmak gerekecektir. Derneklerin kuruluşuna, tüzel kişilik kazanmasına, örgütlenmelerine, organlarının görev yetki ve sorumluluklarına, üyelik hak ve yükümlülüklerine vb. konulara ilişkin "özel hukuk kuralları" bütününe ise, "Dernekler Özel Hukuku" olarak adlandırmak uygun olacaktır.⁹⁰

2.1.2. Türkiye'de Derneklerin Gelişimi

Türkiye'de Osmanlı döneminden itibaren politik düşüncüyü şekillendiren sert bir devlet-toplum karşıtlığı söz konusudur. Osmanlı'da devlet geleneğinin ağırlığı toplumda

⁸⁷ Özkan C., a.g.e. 543.

⁸⁸ Akipek A., (2008) "Yeni Dernekler Hukukumuzun Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi" Ankara, 15.

⁸⁹ Özsunay, E., (1974) "Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler" İstanbul, 28.

⁹⁰ Özsunay, E., a.g.e. 28.

neredeysi “devlete karşı fesai”ın olduğu anlayışı merkez noktasını oluşturmaktadır.⁹¹ Osmanlı yapısı içinde önceleri padişahın, daha sonraları ise merkeziyetçi bürokratik geleneğin ağırlığı, devleti kadir-i mutlak bir kurum haline getirmiştir. Bu ise Osmanlı’da Batı Avrupa’da görölen aristokrasi ve burjuvazi gibi sivil toplumun temel unsuru olan sınıfların ortaya çıkmasına ve devletin alttan ve üstten sınırlanmasına engel oluşturmuştur.⁹²

Ölkemizdeki derneklerin tarihi gelişim sürecini anlatmak için kesin olarak bir başlangıç tarihi tespit etmek ne yazık ki mümkün değildir. Bu nedenle; çeşitli kaynaklarda çok daha fazla dönemler çerçevesinde anlatılmış olmasına rağmen, çalışmamızda Türkiye’de derneklerin gelişimi, sadece Cumhuriyet öncesi ve Cumhuriyet sonrası dönem olmak üzere incelenecektir.

2.1.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Osmanlıda kurulan ilk sivil toplum örgütleri olarak ortaya çıkan kuruluşlar Tanzimat döneminde kurulan derneklerdir. Avrupa’da sivil toplum kuruluşu olarak adlandırılan dernek, cemiyet, kulüp, sendika gibi örgütlerin kuruluşu 17. yüzyıldan itibaren görülürken Osmanlı’da yaygın ve etkin olarak, ticaretin artması, sanayileşme ve kentleşme gibi gelişmelere paralel olarak 19. yüzyılda ortaya çıkmıştır. 18. yüzyıl sonu ve 19.yüzyılın başından itibaren Osmanlının dış ticarete açık büyük kentlerinde, örneğin başta İzmir olmak üzere, İstanbul, Selanik ve Beyrut gibi yerlerde, düzensiz ve geçici de olsa dernekleşmenin başladığı görülür. 1840’lı yıllarda tek tük ve geçici bir nitelik taşıyan dernekleşme 1860 sonrası hız kazanır. Esas itibari ile 1839 Tanzimat Fermanı ile başlayan değişim dernekleşmeye de yansımış ve bu eğilim 1856 Islahat Fermanı ile artmıştır. 1880’li yılların başından itibaren Müslümanlar arasında dernekleşme bir yandan devlet teşviki ile ticaret ve ziraat odaları kurmak diğer yandan gizli siyasal cemiyetler oluşturmak şeklinde kendisini göstermiştir. 1890’lı yıllar ise spor derneklerinin kurulmaya başladığı yıllardır. Çok uluslu bir yapı arz eden Osmanlılarda özellikle 1850’lerden sonra Rum ve Yahudilerinde yaygın olarak cemiyetler oluşturduğu görölmektedir. Osmanlı’da yaşanan dernekleşmenin siyasal değişimle de yakın ilgisi olduğu muhakkaktır. Tanzimat sonrasında oluşan örgütlü toplum, Osmanlı

⁹¹ Sarıbay, A.Y., (2000), “Kamusal Alan Diyalojik Demokrasi Sivil İtiraz”, 1.baskı., İstanbul, Alfa Yayınları, 62.

⁹² Çaha, Ö., (2007), “Aşkın Devletten Sivil Toplum”, 3.baskı, Plato Film Yayınları, 142.

tarihinde siyasal ve toplumsal açıdan asla geri dönülmeyecek bir sürecin başlangıcı olmuştur. 1876 öncesinde olduğu gibi, 1876 Anayasasında da dernek gibi yapılanmalar açık olarak düzenlenmemiştir. Bu nedenle Tanzimat ve 1.Meşrutiyet döneminde kurulan cemiyet ve dernekler ya Padişahın “irade-i seniyye”si ile ya da hükümetten izin alınarak kuruluyordu.⁹³

II. Abdülhamit döneminde yer altına giren dernekleşme, 2. meşrutiyet ile birlikte yeniden ve daha özgür olarak ortaya çıkmış ve hemen her konuda ve Osmanlı Devleti sınırlarında yaşayan her etnik grubun örgütlenmesi olarak görülmüştür. Bu hızlı dernekleşme 2. meşrutiyet sonrası, özellikle İstiklal Harbi öncesi ve sırasında da artarak devam etmiştir.⁹⁴

2.1.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönem

2908 sayılı Kanunda 2002 ve 2003 yıllarında yapılan köklü değişikliklerin ardından Dernekler Kanunu tamamen değiştirilerek, önceki düzenlemelerin aksine, yasaklama ve sınırlamaların istisna haline getirildiği bir yasa olan ve 23.11.2004 tarihinde yayınlanan 5253 sayılı Dernekler Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Yeni kanunla birlikte 2908 sayılı yasada 2002 yılında yapılan değişikliklere paralel olarak dernekleşmeye daha sivil bir bakış getirilmiştir. Yeni Dernekler Kanunu ile “dernek kurmayı bir asayiş, bir güvenlik olayı kabul eden, halkın örgütlenmesini güvenlik meselesi olarak gören” anlayış yerini daha özgürlükçü bir yaklaşıma bırakmıştır. Yeni kanun derneği tanımlarken 2908 sayılı kanunun değişik halindeki tanımı tekrar etmiştir. Önceki kanundan farklı olarak; derneklerin kendi aralarında veya vakıf, sendika ve benzeri sivil toplum kuruluşlarıyla ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere girişim, hareket ve benzeri adlarla tüzel kişiliği olmayan geçici nitelikte birliktelikler, yani platformlar yasal zemine kavuşmuştur. Dernek kurma, Türk Silahlı Kuvvetleri ve kolluk mensupları ile kamu kurum ve kuruluşlarının memur statüsündeki görevlileri hakkında özel kanunlarında getirilen kısıtlamalar hariç fiil ehliyetine sahip gerçek veya tüzel kişilere tanınmış bir haktır. Dernek kurmak için önceden izin alınması gerekmemektedir. Ayrıca onbeş yaşını bitiren küçüklere yasal temsilcilerinin izni ile çocuk dernekleri kurma ve kurulmuş olanlara üye olma hakkı tanınmıştır. On iki yaşını bitirenlere ise yasal temsilcilerinin

⁹³ Yazıcıoğlu, R., (2001) “Sıradışı Bir Vali - Söyleşiler ve Yorumlar” Birey Yayıncılık, İstanbul, 120.

⁹⁴ Yazıcıoğlu, R., a.g.e. 120.

izniyle çocuk derneklerine üye olma imkânı verilmiştir. Derneklerin uluslararası faaliyet göstermesi, uluslararası işbirliği yapması, yurtdışında temsilcilik veya şube açması, üst kuruluş kurması, kurulu dernek ya da kuruluşlara katılması serbestleştirilmiştir. Yabancı derneklerin Türkiye’de faaliyet veya işbirliği yapabilmesi Dışişleri Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle İçişleri Bakanlığının izni şartına bağlanmıştır. Ayrıca yurtdışından yardım alınması izin yerine bildirim tabi tutulmuştur. Derneklerin benzer amaçlı dernekler, siyasi partiler, sendika ve mesleki kuruluşlardan maddi yardım alması ve yardım etmesi önündeki engeller kaldırılırken, kamu kurum ve kuruluşları ile ortak projeler yürütme imkânı verilmiştir.⁹⁵

Yeni kanun dernek denetiminin, 24 saat önceden haber verilmek şartıyla İç işleri Bakanı veya mülki idare amirince yapılabileceğini ancak bu denetimde kolluk mensuplarının görevlendirilemeyeceğini hükme bağlamıştır. İzinle açılabilen tesislerle ilgili kısıtlamalar daraltılarak sadece yurt, pansiyon ve lokal açılması izne tabi tutulurken, spor tesisleri, kamp, aşevi v.s. için izin alınması kaldırılmıştır. Derneklerin defter kayıtlarını Türkçe tutmaları ve resmi kurumlarla Türkçe yazışmaları zorunlu kılınırken, bunların dışında herhangi bir dilde toplantı yapmaları, yazışma yapmaları, yayın yapmaları serbest bırakılmıştır. Eski kanunda suç olan birçok husus suç olmaktan çıkarılırken, suç olarak kalan işlem ve eylemlerin karşılığı hürriyeti bağlayıcı suç olmaktan çıkarılarak idari para cezasına dönüştürülmüştür. Bazı suçlardan mahkûm olanların belirli sürelerle dernek kurmalarına getirilen yasaklama kaldırılmış, öğrencilerin normal dernek gibi örgütlenmeleri imkanı getirilmiştir. Valiliklerin, usulüne uygun verilmiş mahkeme kararı olmadan dernekleri faaliyetten alıkoyabilmeleri hükmü kaldırılmıştır.⁹⁶

Derneklerin kullanamayacağı bazı ad ve işaretler listesine başka bir ülkenin bayrak, amblem ve flaması da eklenmiştir. Kurulması yasak olan dernekler ve yasak faaliyetleri ile ilgili maddenin kapsamı daraltılarak “Türkiye Cumhuriyeti ülkesi üzerinde ırk, din, mezhep, kültür veya dil farklılığına dayanan azınlıklar bulunduğunu ileri sürmek veya Türk dilinden veya kültüründen ayrı dil ve kültürleri korumak, geliştirmek veya yaymak” amacı çerçevesinde dernek kurulması yasak kapsamından çıkartılmıştır. 5253 sayılı Dernekler Kanunu genel hatlarıyla özgürlükçü anlayışla hazırlanmış bir Kanun olup yasaklama ve sınırlamaları tamamen kaldırma ya da en aza indirme eğilimi taşıyan,

⁹⁵ Yazıcıoğlu, R., a.g.e. 120.

⁹⁶ Yazıcıoğlu, R., a.g.e.122.

emek iş ve işlemleri konusunda işlenen suçlara karşı hürriyeti bağlayıcı cezaları en aza indirerek idari para cezasına çeviren bir düzenlemedir.⁹⁷

2.2. DERNEK KURULUŞU

Dernekler çok çeşitli alanlarda faaliyette bulunmaktadır. Derneklerin faaliyetleri bölgesel düzeyde olabileceği gibi ülke genelinde de olabilir. Bazen de faaliyetlerinin sınırları uluslar arası düzeyde gerçekleşmektedir. Faaliyetlerinin devamlılığı için derneklerin, belirli bir bütçeye sahip olması gereklidir. Ülkemizde; çok düşük bütçeli derneklerin yanı sıra milyar dolar düzeyinde ifade edilen bütçelere sahip dernekler (spor kulübü dernekleri) de mevcuttur. Genel olarak faaliyet alanları itibarı ile dernek kurulumunda; kanunlarla yasaklanmamış ve belirli bir amaç içinde olmak gerekir. Mesleki dayanışma, yoksullara, muhtaçlara, düşkünlere yardım, spor, çevre, gençlik, sağlık, kalkınma, dini hizmetler, hemşeri, mahalleli, köylü dayanışması, toplumun yaşam standartlarının iyileştirilmesi, belirli bir kültürün, kültürel olgunun geliştirilmesi, gibi pek çok alanda dernekler kurulmakta, iş ve işlemlerini yürütmektedir.⁹⁸

2.2.1. Dernek Kurma Özgürlüğü

Dernek kişilerin serbest iradesi ile kurulan, belli bir amaç güden, örgütlü bir kuruluş ve kişiler topluluğudur. Gönüllü bir toplumsal kuruluş olan dernek, serbestçe varlık kazanma ve örgütlenme ilkeleri ile faaliyet güvencesi ilkelerini kapsamaktadır.⁹⁹ Dernek özgürlüğü sözü edilen unsurların bir arada bulunmasıyla sağlanabilir. Kendine özgü varlık olarak örgütle beraber, dernek üyeleri de hakkın öznesidir. Bir derneğin bir kuruluşuna katılma, bir derneğe üyelik hakları, örgütün varlık koşuludur.¹⁰⁰

Dernek kurma özgürlüğü, “koruyucu haklar” olarak adlandırılan ve kişileri, devlete ve topluma karşı koruyan hak ve özgürlüklerdendir. Dernek kurma hak ve özgürlüğü konusunda devlet, karışmama ancak artı (olumlu) edimlerde bulunma ödev ve

⁹⁷ Yazıcıoğlu, R., a.g.e.123.

⁹⁸ Korkusuz, R., (1998) “Uluslar arası Belgelerde ve Türk Anayasasında Temel Hak ve Özgürlükler” İstanbul, 199.

⁹⁹ Korkusuz, R., a.g.e. 199.

¹⁰⁰ Kabaoğlu, İ., (1993) “Özgürlükler Hukuku” Alfa Yayınları, İstanbul, 147.

sorumluluğu altındadır. Ayrıca dernek kurma özgürlüğü, başta Anayasa olmak üzere yürürlükteki hukukça sağlanmış güvencelerle, “Somut İnsan Hakları”ndandır.¹⁰¹

2.2.2. Dernek Kurmanın Yasal Dayanakları

Yürürlükte bulunan 07.11.1982 tarihli ve 2709 sayılı T.C. Anayasası'nın¹⁰² 33. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin, “önceden izin almaksızın” dernek kurma hakkına sahip olduğu hükme bağlanmıştır. 04.11.2004 tarihli ve 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 3. maddesinde de bu hükme paralel olarak, fiil ehliyetine sahip gerçek veya tüzel kişiler önceden izin almaksızın dernek kurma hakkına sahip olduğu belirtilmiştir.¹⁰³

Anayasa'nın ve Dernekler Kanunu'nun yukarıda sözü edilen hükümleri çok açık olup kazanç paylaşma dışında ve yasalarla yasaklanmamış belirli konu ve alanlarda faaliyette bulunmak üzere dernek kurulabilmesi için hiç bir makam ya da kurumdan izin alınması gerekmemektedir. Dernek kuracakların, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmaları ve 18 yaşını doldurmuş bulunmaları yeterli olmaktadır.¹⁰⁴

2.2.3. Dernek Kurma Süreci

Anayasa'nın 33. maddesinin ikinci fıkrasında, dernek kurabilmek için kanunun gösterdiği bilgi ve belgelerin, kanunda belirtilen mercie verilmesinin yeterli olduğu, bu bilgi ve belgelerin kanuna aykırılığının tespiti halinde, yetkili merci tarafından derneğin faaliyetinin durdurulması veya kapatılması için mahkemeye başvurulacağı belirlenmiştir. Bu durumda, bir derneğin kuruluşu için kurucuların istenilen bilgi ve belgeleri buldukları yerin en büyük mülki amirliğine vermeleri yeterli olmaktadır. Kuruluş için herhangi bir onay beklenmesi gerekmemektedir. Yetkili makamın incelemeleri sonucu bilgi ve belgelerde bir eksiklik saptanırsa eksiklikler kuruculara tamamlattırılarak kuruluş gerçekleştirilebilir. Ancak, incelemelerde yasalara aykırılık tespiti halinde derneğin faaliyetinin durdurulması veya kapatılması için yetkili makam tarafından mahkemeye başvurulacağı tabiidir.¹⁰⁵

¹⁰¹ Tanör, B., Yüzbaşıoğlu, N., (2004) “1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku” İstanbul, 163.

¹⁰² Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (TCA), 1982: madde 33.

¹⁰³ DK, 2004: madde 3.

¹⁰⁴ DK, 2004: madde 3.

¹⁰⁵ Bkz. Dipnot 8.

Türk Medeni Kanunu'nun 60. Maddesi uyarınca derneklerin kuruluş bildirimleri ve ekinde verilen belgelerin doğruluğu ile dernek tüzüğünün kanuna uygunluğu "Alındı Belgesi"nin düzenlendiği tarihten itibaren altmış gün içerisinde idarece incelenir. Kuruluş bildiriminde, tüzükte ve kurucuların hukuki durumlarında kanuna aykırılık veya noksanlık tespit edildiği takdirde bunların giderilmesi veya tamamlanması derhal kuruculardan istenir. Bu istemin tebliğinden başlayarak otuz gün içinde belirtilen noksanlık tamamlanmaz ve kanuna aykırılık giderilmezse; en büyük mülki amir, yetkili asliye hukuk mahkemesinde derneğin feshi konusunda dava açması için durumu Cumhuriyet savcılığına bildirir. Cumhuriyet savcısı mahkemeden derneğin faaliyetinin durdurulmasına karar verilmesini de isteyebilir. Kuruluş bildiriminde, tüzükte ve belgelerde kanuna aykırılık veya noksanlık bulunmaz ya da bu aykırılık veya noksanlık belirli sürede giderilmiş bulunursa; keyfiyet derhal derneğe yazıyla bildirilir ve dernek, dernekler kütüğüne kaydedilir.¹⁰⁶

2.2.3.1. Dernek Tüzüğünün Hazırlanması

Her derneğin, amaçlarını, amaçlarını gerçekleştirmek için girişeceği faaliyetlerini, üyelikle ilgili bilgileri ve diğer bütün işlemlerini içeren bir tüzüğü bulunur. Tüzük derneğin kılavuzu, hatta bir yerde anayasasıdır denilebilir. Dernekler, başta Anayasa olmak üzere Dernekler Kanunu, Türk Medeni Kanunu ve diğer ilgili bütün kanunlara aykırı faaliyette bulunamazlar. Ancak, yasal faaliyetlerinin sınırlarını da tüzükleri çizer. Tüzüklerinde gösterilen amaç ve bu amacı gerçekleştirmek üzere sürdürüleceği belirtilen çalışma konuları dışında faaliyette bulunamazlar. Anayasa ve kanunlarla açıkça yasaklanan amaçları veya konusu suç teşkil eden fiilleri gerçekleştirmek amacıyla kurulamaz. Askerliğe, millî savunma ve genel kolluk hizmetlerine hazırlayıcı öğretim ve eğitim faaliyetlerinde bulunamaz, bu amaçları gerçekleştirmek üzere kamp veya eğitim yerleri açamazlar. Üyeleri için özel kıyafet veya üniforma kullanamazlar.¹⁰⁷

Bu nedenle, bir derneğin kurulmasında tüzüğün, yasal çerçeveye uygun bir şekilde ileriye dönük hazırlanmasının büyük önemi vardır. Tüzüğün hazırlanmasında, derneğin faaliyet alanlarının çok sınırlı belirlenmesi ileride hareket sahasının darlığı nedeniyle uygulama sorunları yaratacağı gibi, çok sayıda ve geniş bir yelpazede faaliyette

¹⁰⁶ Bkz. Dipnot 8.

¹⁰⁷ DK, 2004: madde 30.

bulunmanın amaç edinilmesi de amaçların gerçekleştirilmesini olanaksız hale getirebilecek, kontrol ve denetimi güçleştirecektir. Bir derneğin tüzüğünde bulunması zorunlu olan hususlar 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 4. maddesine göre aşağıdaki gibidir:¹⁰⁸

- Derneğin adı ve merkezi,
- Derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek için dernekçe sürdürülecek çalışma konuları ve çalışma biçimleri ile faaliyet alanı,
- Derneğe üye olma ve üyelikten çıkmanın şart ve şekilleri,
- Genel kurulun toplanma şekli ve zamanı,
- Genel kurulun görevleri, yetkileri, oy kullanma ve karar alma usul ve şekilleri,
- Yönetim ve denetim kurullarının görev ve yetkileri, ne suretle seçileceği, asıl ve yedek üye sayısı,
- Derneğin şubesinin bulunup bulunmayacağı, bulunacak ise şubelerin nasıl kurulacağı, görev ve yetkileri ile dernek genel kurulunda nasıl temsil edileceği,
- Üyelerin ödeyecekleri giriş ve yıllık aidat miktarının belirlenme şekli,
- Derneğin borçlanma usulleri,
- Derneğin iç denetim şekilleri,
- Tüzüğün ne şekilde değiştirileceği,
- Derneğin feshi halinde mal varlığının tasfiye şekli.¹⁰⁹

2.2.3.2. Kuruluş İçin Hazırlanması Gereken Evraklar

Dernekler Yönetmeliği'nin 5.maddesi uyarınca, dernek kurucuları tarafından imzalanmış olan iki adet kuruluş bildirim ve aşağıda belirtilen ekleri, derneğin kurulacağı yerin mülki idare amirliğine verilir.¹¹⁰

- Kurucular tarafından her sayfası imzalanmış iki adet dernek tüzüğü,
- Kurucuların nüfus cüzdan fotokopisi,
- Dernek kurucuları arasında tüzel kişiliklerin bulunması halinde; bu tüzel kişilerin unvanı, yerleşim yeri ve kuruluş belgesi ile tüzel kişiliklerin organları

¹⁰⁸ DK, 2004: madde 4.

¹⁰⁹ DK, 2004: madde 4.

¹¹⁰ Dernekler Yönetmeliği(DY), 2005: madde 5.

tarafından yetkilendirilen gerçek kişi de belirtilmek kaydıyla bu konuda alınmış kararın fotokopisi,

- Kurucular arasında yabancı dernek veya dernek ve vakıf dışında kar amacı gütmeyen kuruluşlar bulunması halinde, bu tüzel kişilerin dernek kurucusu olabileceğini gösteren İçişleri Bakanlığınca verilmiş izin belgesi,
- Kurucular arasında yabancı uyruklular varsa, bunların Türkiye'de yerleşme hakkına sahip olduklarını gösterir belgelerin fotokopileri,
- Yazışma ve tebligatı almaya yetkili kişi veya kişilerin adı, soyadı, yerleşim yerlerini ve imzalarını belirten liste.¹¹¹

Büyükşehir belediyesi sınırları içinde kalan ilçeler hariç diğer ilçelerdeki dernek kuruluş işlemlerinde istenen belgeler birer arttırılarak verilir. Dernekler, kuruluş bildirimini ve eklerini mülki idare amirliğine vermek suretiyle tüzel kişilik kazanırlar. Çocuk derneklerine tüzel kişiler kurucu veya üye olamazlar, ayrıca çocuk derneklerinde kuruluş bildirimine, kurucu çocukların yasal temsilcilerinin izni eklenir. Mülki idare amirliği tarafından dernek kuruluş bildirimini, gün ve saat belirtmek suretiyle dernekler birimine havale edilir ve başvuru sahibine kuruluş bildirimini ve eklerinin alındığına dair “alındı belgesi” verilir ve dernek tüzüğe kaydedilir. İlçe dernekler birimi, kuruluş bildirimini ve dernek tüzüğünün ikişer örneğini yedi gün içinde il dernekler müdürlüğüne gönderir.¹¹²

2.2.3.3. Kuruluş Bildirimi ve Eklerinin İncelenmesi

Dernek kuruluş bildirimini ve belgelerin doğruluğu ile dernek tüzüğü, en büyük mülki amir tarafından 60 gün içinde dosya üzerinden incelenir.¹¹³

Dernekler Yönetmeliği'nin 6. maddesine göre, kuruluş bildiriminde, tüzükte ve kurucuların hukuki durumlarında kanuna aykırılık veya noksanlık tespit edildiği takdirde bunların giderilmesi veya tamamlanması derhal kuruculardan istenir. Bu istemin tebliğinden başlayarak 30 gün içinde belirtilen noksanlık tamamlanmaz ve

¹¹¹ 31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹² 31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹³ TMK, 2001: madde 60.

kanuna aykırılık giderilmezse; en büyük mülki amir, yetkili asliye hukuk mahkemesinde derneğin feshi konusunda dava açması için durumu Cumhuriyet savcılığına bildirir.¹¹⁴

Cumhuriyet savcısı mahkemeden derneğin faaliyetinin durdurulmasına karar verilmesini de isteyebilir. Kuruluş bildiriminde, tüzükte ve belgelerde kanuna aykırılık veya noksanlık bulunmaz ya da bu aykırılık veya noksanlık belirli sürede giderilmiş bulunursa; keyfiyet derhal derneğe yazıyla bildirilir ve dernek, dernekler kütüğüne kaydedilir.¹¹⁵

Derneklerin, tüzüklerinin gazetede yayımlandığı tarihten itibaren en geç 6 ay içinde ilk genel kurul toplantılarını yapmak ve organlarını oluşturmak zorundadırlar. Bu zorunluluğun yerine getirilmemesi, mahallin en büyük mülki amirince derneğin dağılmış sayılmasına karar verilmesini gerektirmektedir. Bu nedenle, geçici yönetim kurullarının bu konuda gerekli hassasiyeti göstermelerinde yarar bulunmaktadır.¹¹⁶

2.2.4. Dernek Organları

Tüzel kişilikler, seçilmiş organlar tarafından yönetilir ve temsil edilirler. Bir tüzel kişilik olarak her derneğin de kendini yönetecek ve temsil edecek organlara gereksinimi vardır. Bu çerçevede her derneğin;

- Genel kurul,
- Yönetim kurulu,
- Denetim kurulu,

Organlarını oluşturması gerekmektedir.¹¹⁷

Dernekler, bu organların dışında amaçlarını ve faaliyetlerini göz önünde bulundurarak onur kurulu, danışma kurulu gibi başka organlar da oluşturabilirler. Ancak, genel kurul ve denetleme kurulunun görev, yetki ve sorumluluklarının hiçbir şekilde başka bir organa devredilmesi söz konusu olamaz.¹¹⁸

¹¹⁴ DY, 2005: madde 6.

¹¹⁵ DY, 2005: madde 6.

¹¹⁶ DK, 2004: madde 38.

¹¹⁷ TMK, 2001: madde 72

¹¹⁸ TMK, 2001: madde 72

2.2.4.1. Genel Kurul

Genel kurul, bir derneğin en yetkili karar organıdır. Yönetim kurulunca toplantıya çağrılır. Olağan genel kurul toplantıları, en geç üç yılda bir defa olmak üzere tüzükte yazılı zamanlarda yapılır. Genel kurul toplantılarının dernek merkezinin bulunduğu yerde yapılması zorunludur.¹¹⁹

Dernek genel kurulu, olağan toplantıların dışında, Dernekler Yönetmeliği'nin 13. maddesi uyarınca, yönetim veya denetim kurullarının gerekli gördüğü hallerde veya dernek üyelerinden beşte birinin (1/5'inin) yazılı isteği üzerine olağanüstü de toplanabilir.¹²⁰

2.2.4.2. Yönetim Kurulu

Derneklerin idaresi ve temsili, tüzük ve ilgili yasalar çerçevesinde yönetim kurulları tarafından yapılır. Yönetim kurulu, beş asil ve beş yedek üyeden az olmamak üzere genel kurulca gizli oyla seçilen bir organdır. Görev süresi içinde çeşitli nedenlerle asil üyeliklerde boşalma olduğunda yedek üyeler göreve çağrılır.¹²¹

Yönetim kurulunun, en az ayda bir defa toplanması, yönetimde sürekliliğin ve faaliyetlerde etkinliğin sağlanması bakımından gereklidir. Bunun dışında gerek görülmesi halinde yönetim kurulunun her zaman toplanabileceği tabiidir.¹²²

2.2.4.3. Denetim Kurulu

Denetim kurulu da yönetim kurulu gibi genel kurulca seçilir. Denetleme kurulunun, üç asil ve üç yedek üyeden az olmaması gerekmektedir.¹²³

Bir iç denetim organı olan denetim kurulunun, dernek tüzüğünde yazılı esaslara uygun olarak derneğin faaliyet ve hesaplarını bir yılı geçmeyen aralıklarla inceleyerek raporlar düzenlemesi ve bu raporları yönetim kuruluna ve toplandığında genel kurula

¹¹⁹ DY, 2005: madde 13.

¹²⁰ DY, 2005: madde 13.

¹²¹ TMK, 2001: madde 84.

¹²² TMK, 2001: madde 86.

¹²³ TMK, 2001: madde 86.

sunması gerekir. Denetim kurulu, bunun dışında gerekli görmesi halinde genel kurulun toplantıya çağrılmasını da isteyebilir.¹²⁴

2.3. DERNEKLERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

Dernekler Kurumlar Vergisi mükellefi değildir, ancak iktisadi işletmeleri olan derneklerin bu işletmelerinin faaliyetleri Kurumlar Vergisine tabidir. Bu nedenle derneklerin vergilendirilmesi büyük ölçüde gerçek kişilerin vergilendirilmesi ile benzer özellikler arz etmektedir. Derneklerin vergi mükellefiyeti ve Türk Vergi Sisteminde yer alan bazı vergi kanunları karşısındaki genel durumları aşağıda belirtilmiştir.¹²⁵

2.3.1. Derneklerin Vergi Mükellefiyeti

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre dernek kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmazken, aynı maddenin (ç) bendi ile derneklere ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına alınmışlardır. Aynı Kanunun 2. maddesinin 5.fıkrasında, derneklere ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin derneklerin iktisadi işletmeleri olduğu, aynı maddenin altıncı fıkrasında da derneklere ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal ve hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.¹²⁶

Buna göre, derneklerin tüzel kişiliği itibariyle kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Ancak, derneklerin devamlılık arz eden ticari, sınai veya zirai nitelikte diğer bir ifadeyle bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifası gibi bir faaliyetinin bulunması

¹²⁴ TMK, 2001: madde 86.

¹²⁵ GİB., (2012) “Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi” Yayın No.146, Ankara, 7.

¹²⁶ GİB., (2012) a.g.k. 8.

halinde bu faaliyetler nedeniyle oluşacak iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.¹²⁷

2.3.1.1. Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu

13.06.2006 tarihinde kabul edilip, 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesi kurumlar vergisinin konusunun kurum kazancı olduğunu ve kurum kazancının; gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğunu belirtmiştir. Bu bağlamda aşağıda sayılan kurumların kazançları kurumlar vergisine tabidir.¹²⁸

- Sermaye şirketleri,
- Kooperatifler,
- İktisadi Kamu kuruluşları,
- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- İş ortaklıkları.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinde dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış, dernek ve vakıf tüzel kişiliği ise mükellefiyet dışında bırakılmıştır.¹²⁹

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2’nci maddesinde dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin tanımı yapılmıştır. Bu tanımlamaya göre: “ Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlılık arz eden, sermaye şirketi veyahut da kooperatif niteliğinde olmayan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir.” Bir başka anlatımla dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı olan ticari, sınai, zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi yükümlüsü sayılmıştır. Bu bağlamda da bu tür işletmelerin belirgin özellikleri; bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir.¹³⁰

En az 7 kişinin bir araya gelmesiyle kurulan ve bir şahıs topluluğu dernekler eski deyimiyle cemiyetler, tüzel kişiliğe sahip olup Dernekler Kanunu’na tabidirler. Uygulamada siyasi amaçlı dernekler parti, sportif amaçlı dernekler spor kulübü, mesleki

¹²⁷ GİB., (2012) a.g.k. 8.

¹²⁸ Kurumlar Vergisi Kanunu(KVK), 2006: madde 1,2.

¹²⁹ Seviğ, V., (2007) “Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler”, Dünya Gazetesi, 25.01.2007, 2.

¹³⁰ Seviğ, V., a.g.e. 2.

dayanışma amaçlı dernekler ise sendika şeklinde isimlendirilmektedir. Vakıflar ise bazı malların belirli bir amacın gerçekleştirilmesine tahsis edildiği tüzel kişiliklerdir. Bir mal topluluğu olan vakıfların “idare uzvu” nun bulunması mecburiyeti vardır. Ticari işletmesi bulunmayan vakıf ve dernekler kurumlar vergisi mükellefi sayılmamıştır.¹³¹

Kurumlar vergisi mükellefiyeti dernek ve vakıfların amaçlarını gerçekleştirebilmek için; ticari, sınai ve zirai işletmeler kurmaları durumunda ortaya çıkmaktadır. Örneğin dernek statüsünde olan Kızılay kurumlar vergisi mükellefi değildir; ama Kızılay’a bağlı Afyon Karahisar Maden Suyu İşletmesinin gelirleri kurumlar vergisine tabi olmaktadır. Bu şekilde dernek veya vakıflar tarafından işletilen lokanta veya düzenlenen dil kurslarında elde edilen gelirlerde vergiye tabidir. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin, sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmaları durumunda, bu hukuki statülerinden dolayı dernek veya vakıf yerine, bizzat kendileri kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır.¹³²

Dernek ve vakıflara ait veya bağlı olarak devamlı surette faaliyette bulunan iktisadi işletmeler varsa bunlar kurumlar vergisi mükellefi sayılır. Faaliyetin devamlı olması ise, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade eder. Öte yandan, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal ve hizmet bedelini sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmez.¹³³

Kısaca dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi; yani mükellefiyetten söz edebilmemiz için, iktisadi işletmenin dernek veya vakfa ait veya bağlı olması, sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması, ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması gerekmektedir. Devamlılık, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerden birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Örneğin bir derneğin ya da vakfın bir defaya mahsus düzenlediği kermes, balo, çay, konser, yemek vb. faaliyetler ticari faaliyet sayılmayacaktır. Fakat bu tip organizasyonlar bir yıl içerisinde birden çok

¹³¹ Seviğ, V., a.g.e. 2.

¹³² Bilici, N., (2008) “Vergi Hukuku” Seçkin Yayınevi, Ankara, 219-220.

¹³³ Pehlivan, O., (2004) “Kamu Maliyesi” Derya Kitapevi, Trabzon, 264.

düzenlenirse; ya da periyodik olarak her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla tekrarlanıyorsa, bu durum faaliyetin devamlı olduğu anlamına gelir. Devamlılıkta kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesini gerektirir.¹³⁴

Maliye Bakanlığı, dernek ve vakıf tarafından organize edilen ve devamlılık özellikleri taşıyan, lokal, lokanta, kantin, büfe ve benzeri yerlerin işletilmesi, kitap, broşür, kartpostal satışı, arsa mukabilinde inşaat yaptırılıp, elde edilen bağımsız bölümlerin ayrı ayrı satılması, daimi şekilde konser tanzimi, otel, motel, tatil köyü, pansiyon, misafirhane ve benzeri yerlerin işletilmesi, kitap, gazete, dergi ve benzeri yayınların ücreti mukabilinde satılması ve matbaa hizmetleri verilmesi, okul, kreş, yurt, huzurevi, kamp gibi yerlerin işletilmesi, eğitim amaçlıda olsa, çiçek, fidan ve kültür bitkilerinin veya hayvan ürünlerinin üretilip satılması, yabancı dil kursları, sair eğitici kurslar verilmesi (okul koruma derneklerinin sınavlara hazırlık kursları dahil), kaynak suyu işletilmesi, triptik işlemleri yaptırılması, faiz mukabilinde kredi verilmesi, ucuz fiyatla tüketim maddeleri satışı, film gösterilmesi ve benzeri faaliyetlerin kurumlar vergisi kapsamında bulunduğu yolunda muktezalar vermiştir.¹³⁵

Dernek veya vakfın kazanç gayesi gütmeyen ticari faaliyette bulunması da vergilendirilmesine engel değildir. Ticari faaliyette kar elde etme amacı her zaman aranmaz. Satış ve hizmetler maliyet bedelinin altında da ilgililere sunulabilir. Bu durum söz konusu faaliyetler dolayısı ile iktisadi işletme oluşmadığını göstermez. Sonuç olarak dernek ve vakfın faaliyetleri dolayısı ile Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki tanıma uygun olarak iktisadi işletmenin kazanç sağlama amacı olmaması, o işletmenin vergilendirilmesine engel oluşturmaktadır.¹³⁶

Dernek ya da vakıf amaçlarını gerçekleştirirken, kanunla verilmiş bir görevi yerine getirebilir. Fakat bu görevin yerine getirilebilmesi için yapılan faaliyetler iktisadi işletme oluşturuyorsa elde edilen kazançlar vergilendirilecektir. Eğer bahsi geçen işletme Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ya da özel kanunda yer alan bir hükümle vergiden muaf tutulmuşsa faaliyet sonucu elde edilen kazançlar vergilendirilmeyecektir.¹³⁷

¹³⁴ Alpaslan, M., (2004) "Derneklerin İktisadi İşletmeleri Hakkında Bir Danıştay Kararının Analizi" E-Yaklaşım, Sayı: 140, 565.

¹³⁵ Alpaslan, M., a.g.k. 566.

¹³⁶ Altunsabak, M., (2007) "Vakfın İştirakçilerine Verdiği Kredi Karşılığı Kullanım Masrafı Adı Altında Aldığı Bedel Nedeniyle İktisadi İşletme Sayılıp Sayılmayacağı" Maliye Postası Dergisi, Sayı: 652, 104.

¹³⁷ Öncel, M., Kumrulu, A., Cağan N., (2007) "Vergi Hukuku" Turhan Kitapevi, Ankara, 334.

İktisadi işletmenin oluşması için tüzel kişilik, bir zorunluluk değildir. İktisadi işletmenin ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmaması vergilendirmeyi etkilemez. Ayrıca dernek veya vakfın iktisadi işletmeleri için ayrı defterler tasdik ettirmemesi, ayrı bir muhasebe organizasyonuna gitmemiş olması, vergilendirme bakımından bir engel oluşturmamaktadır. Bu durumda dernek veya vakfın, iktisadi işletmeye sermaye tahsis etmemiş ve bütün harcamaları dernek veya vakfın hesaplarından yapıyor olması da vergilendirmeyi etkilemeyecek bir diğer husustur.¹³⁸

Dernek ve vakıflar, iktisadi işletme oluşturan bazı faaliyetlerini ayrı bir işyeri açmadan da gerçekleştirebilirler. İktisadi işletmelerin bağımsız işyerlerinin olmaması mükellefiyetleri etkilemez.¹³⁹ Bu iktisadi işletmelerin derneklere ya da vakıflara değil de sendikalara ait olması durumunda da vergi yükümlülüğü değişmeyecektir; çünkü Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'inci maddesinde bu kanunun uygulanmasında sendikaların dernek, cemaatlerin ise vakıf hükmünde olduğu belirtilmiştir.¹⁴⁰

Derneklerin ve vakıfların nakit varlıklarının bir kısmının amaçlarını gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirleri sağlamak amacıyla menkul kıymet alımına tahsis edilmesi daha sonra bu menkul kıymetlerin yıl içinde farklı tarihlerde birkaç kez elden çıkarılması veya itfa tarihinde neması ile birlikte tahsil edilmesi durumunda, devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai bir faaliyetten söz edilmeyeceğinden derneğe bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olmayacaktır. Ancak, söz konusu derneğin, üyelerinden aidat veya bağış adı altında topladığı ve/veya üyelerin değerlendirilmek üzere verdikleri paralarla müstakil bir eleman istihdamını gerektirecek boyutta menkul kıymet alım-satım faaliyetinde bulunması ve münhasıran bu faaliyet için eleman istihdam edilmesi ticari organizasyonun olduğu anlamına gelecektir.¹⁴¹

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun genel gerekçesinde dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin vergilendirilmesinin nedeni şu şekilde açıklanmıştır: “Cemiyet ve tesislere (vakıflara) ait iktisadi işletmelerin vergiye tabi tutulmaları, kendiliğinden anlaşılacağı üzere bir prensip icabıdır. Müttekâmil vergi sistemlerinde değil yalnız cemiyet ve tesislere bağlı olan iktisadi işletmeler, hatta doğrudan doğruya cemiyet ve

¹³⁸ Öncel, M., a.g.e. 334.

¹³⁹ KVK, 2006: madde 4.

¹⁴⁰ Öncel, M., a.g.e. 334.

¹⁴¹ Akarca, A., Şafak, M. (2008) “Dernek ve Vakıfların Gelirleri ve Vergileme” Dünya Gazetesi, 13.

tesislerin kendileri de vergiye tabi bulunurlar. Bizde verginin doğrudan doğruya cemiyet ve tesislere kadar teşmili şimdilik muvafık görülmesi de; bunlara bağlı iktisadi işletmelerin teklifinde tereddüt edilemeyeceği aşikârdır. Doğrudan doğruya devlet müesseseleri vergiye tabi tutulurken, cemiyetlere ait işletmelerin vergi dışı bırakılmaları elbette mümkün olamaz. İktisadi amme teşekküllerinin vergilendirilmesini icap ettiren sebepler, hesap tutma ve hesap verme sebepleri, aynen ve hatta fazlasıyla cemiyet ve tesislerin işletmeleri hakkında da uygulanır.¹⁴²

Görüldüğü üzere, dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin vergilendirilmesinin nedeni gerekçede açıklandığı üzere “ekonomideki rekabet eşitliğini sağlamak” şeklinde özetlenebilir.¹⁴³

Kurumlar vergisi; gelir vergisi gibi beyan esasına dayanır. Mükellefler bir hesap dönemi içinde sağladıkları kurum kazancını beyan ederler. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yıllık, özel ve muhtasar beyanname olmak üzere üç çeşit beyanname kabul edilmiştir. Kurumlar vergisi yıllık beyanname esasına dayanır. Dernek ve vakıflar ve bağlı iktisadi işletmeleri hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden 25’inci günü akşamına kadar beyannamelerini bağlı buldukları vergi dairesine verirler. Her mükellefin vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verir, ancak dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir.¹⁴⁴

Dernek ve vakıflara hesap dönemi bir takvim yılıdır. Hesap dönemi 1 Ocak’ta başlar ve 31 Aralık’ta sonra erer. Yeni kurulan dernek ve vakıflarda ise hesap dönemi kuruluş tarihinde başlar ve 31 Aralık’ta sona erer. Ayrıca, bu kuruluşlar defter ve belgelerini özel kanunlarda belirtilen süreler saklı kalmak üzere 5 yıl süre ile saklamak zorundadır.¹⁴⁵

2.3.1.2. Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu

Derneklerin gelir vergisi karşısındaki durumlarını incelediğimizde; 06.01.1961 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na göre, gelir

¹⁴² Öğrendik, G., (2005) “Vakıflar ve Vakıf İktisadi İşletmelerinin Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi” E- Yaklaşım, Sayı: 149, 671.

¹⁴³ Akıl, M., “Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinden Elde Ettikleri Karlar GVK’nın 75. Maddesi Uyarınca Kar Payı mıdır?” E-Yaklaşım, Sayı: 11, 410.

¹⁴⁴ KVK, 2006; madde 14/2-3.

¹⁴⁵ Asil, E., (2003) “Derneklerde Yeni Mali Yükümlülükler” Vergi Sorunları Dergisi” Sayı: 177. 169-170.

vergisinin konusu gerçek kişilerin elde ettiği gelirlerdir. Dernekler ise gerçek kişiliğe değil tüzel kişiliğe sahip kuruluşlardır. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu'nun kapsamı dışında kalmaktadırlar.¹⁴⁶

Önceki bölümlerimizde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde kurumlar vergisinin konusunun kurum kazancı olduğunu ve kurum kazancının; gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğunu belirtmiştik. Derneklerin kurumlar vergisine tabi iktisadi işletmesinin bulunması halinde vergiye tabi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde yazılı, gelir unsurları esas alınacaktır.¹⁴⁷

Gelire giren, kazanç ve iratlar şunlardır:

- Ticari kazançlar,
- Zirai kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlar.¹⁴⁸

Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır. Derneklere ait iktisadi işletmelerin, kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde bu yedi gelir unsuru ayrı ayrı dikkate alınır. Ayrıca, kurum kazancının tespitinde, bu kanunun ticari kazancın tespitinde hasılatтан indirilecek giderlerle ilgili 40. maddesi hükmü dikkate alınacaktır.¹⁴⁹

Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan gelir unsurlarından gayrimenkul sermaye iradının, dernek ve vakıflarda iktisadi işletme geliri olarak vergilendirilip, vergilendirilmeyeceği uygulamada tereddüt yaratmaktadır. Mevcut uygulama Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde düzenlenmiş olup vergi tevkifatı ve muhtasar beyanname başlığını taşımaktadır.¹⁵⁰

Dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin kiraya verilerek gelir elde edilmesi iktisadi bir faaliyet sayılsa da ticari, sınai ve zirai bir işletme çerçevesinde yürütülen bir işletme

¹⁴⁶ Gelir Vergisi Kanunu (GVK), 1960: madde 2.

¹⁴⁷ GVK, 1960: madde 2.

¹⁴⁸ GVK, 1960: madde 2.

¹⁴⁹ GVK, 1960: madde 2.

¹⁵⁰ GVK, 1960: madde 94.

faaliyeti olarak nitelendirilemeyeceği kanısındayız. Dernek ya da vakfa ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi durumunda kiracının gerçek ya da tüzel kişiliğine göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi gereği gelir vergisi stopajı yapılması, Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki bir boşluğun Gelir Vergisi Kanunu ile doldurulması anlamına gelir. Bu durum gelir vergisi sadece gerçek kişileri vergilendirir, ilkesine aykırı düşmektedir.¹⁵¹

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5'inci maddesinde 94'üncü maddede sayılan kişi, kuruluşlar tarafından dernek ve vakıflara yapılan kira ödemelerinden stopaj yapılacağı hükmü yer almıştır. 94'üncü Madde uyarınca yapılan vergi kesintileri gelir vergisinden mahsup edilmek üzere yapılmaktadır. İstisnai olarak ise nihai vergileme aracı olarak kullanılmaktadır. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayan dernek ve vakıfların yaptıkları işyeri kiralamalarından yapılan stopajın mahsup edilebilme imkânı yoktur. Dolayısıyla bu nihai bir vergileme olmaktadır. Başka bir ifadeyle dernek ve vakıfların vergi mükellefiyeti bulunmadığı halde işyeri kira gelirleri üzerinden vergileme yapılmaktadır. O halde meskenlerden elde edilen iratların da özel durumlarda vergilendirilmesi gerektiği kanısındayız. Daha önce de izah ettiğimiz üzere bu günkü anlayış vakıf ve derneklerin ne kadar çok meskeni kiraya verirse versin iktisadi işletme oluşmayacağı yönündedir.¹⁵²

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesiyle düzenlenmiş olan stopaj, peşin tahsilat yöntemini ifade eder. İstisnai durumlarda ise, vergileme rejimi olma durumuna girer. Aynı maddeye göre vergi kesintisi yapılabilmesi için her durumda, istihkak sahibinin gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetine alınmış olması gerekir. Zira kaynakta vergi kesintisi, genelde vergileme rejimini teşkil eden yıllık beyan esasındaki vergilerle bağlantılı olarak uygulanmak zorundadır. Bunun için de, ilk planda kesinti yapılacak gelir unsurunu elde edenin, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetine alınmış olması gerekmektedir. Vakıf ve derneklerin tüzel kişilikleri itibariyle elde edilen kazançlar gelir ya da kurumlar vergisine tabi değildir. Vergiye tabi olmayan ve vergi konusuna girmeyen bir kazanç üzerinden tevkifat şeklinde dahi olsa vergi alınması vergileme ilkelerine aykırıdır. Çünkü Anayasa'nın “ Vergi Ödevi “ başlığını taşıyan

¹⁵¹ Özkahveci., B.M., (2008) “Dernek ve Vakıflara Ait Kira Gelirleri Vergilendirilmeli Midir?”, E-Yaklaşım, Sayı: 191, 554.

¹⁵² Özkahveci., B.M., a.g.k. 554.

73'üncü maddesinde; vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır ibaresi yer almaktadır.¹⁵³

Bahsettiğimiz konuların haricinde, dernek ve vakıfların eğitim, sağlık gibi bir takım hizmetleri bedelsiz yerine getirmeleri halinde; bu faaliyetler dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme olarak kabul edilmeyecektir. Bu hizmetlerin yerine getirilebilmesi için yapılan masrafların, hizmet verilenlerden tahsil edilmesi ya da bu kişilerden bağış adı altında bir bedel karşılığı ile yapılması durumunda iktisadi işletme oluşacak ve kurumlar vergisine tabi olacaktır. Ayrıca yabancı dernek ya da vakıflara ait olup sermaye şirketi ve kooperatif harici, iktisadi işletmelerinde vergilendirilmesi yukarıda belirtilen şekilde gerçekleşecektir.¹⁵⁴

2.3.1.3. Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

1984 yılında Resmi Gazete'de yayımlanıp, Türk Vergi Sistemine giren katma değer vergisi vergileme de bir reform niteliğindedir. Üretim, tüketim zincirinin her aşamasında, kendini gösteren ve zincirin son halkası tüketiciye yansıyan dolaylı bir vergi olup, mükelleflerin karşılıklı incelenmesini kolaylaştırıcı bir yapıya sahiptir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş türü, katma değer vergisidir.¹⁵⁵

Katma değer vergisi işlemi yapanın hukuki niteliğine göre alınan bir vergi değildir. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin (g) bendinde: Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.¹⁵⁶

Genel itibariyle Türkiye'de; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı, diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Ayrıca, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan farklı olarak,

¹⁵³ Şahin, M.,Dönmez, C.Ö., (2004) "Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi ve Denetimi", E-Yaklaşım, Sayı: 142. 465

¹⁵⁴ Şahin, M.,Dönmez, C.Ö., a.g.k. 465.

¹⁵⁵ Mercan, H.,Dündar, M., (2007) "Temel Vergi Hukuku" SMMM Odası Yayını, Ankara, 243.

¹⁵⁶ Mercan, H.,Dündar, M., a.g.e. 243.

dernek ve vakıfların tüzel kişilikleri ile iktisadi işletmeleri arasında herhangi bir ayrıma gidilmemiştir. Bu nedenle mal teslimi ya da hizmet ifası söz konusu ise dernek, vakıf ya da iktisadi işletme katma değer vergisi mükellefi olacaktır. Katma değer vergisine tabi işlemler Kanun'un 1'inci maddesinde geniş bir şekilde düzenlenmiştir. Ayrıca 1'inci maddenin 3'üncü fıkrasında, bu faaliyetlerin, kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının, bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamlarının, ikametgahı veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmasının işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır.¹⁵⁷

11 Seri no'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, Kanunun 1'inci maddesinin (g) bendinde sayılan kurumların kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamına girmediği belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamına girmediğinden bu kurumlar vergiye tabi olmayacaklardır. Dernek ve vakıf kuruluş amaçlarına yönelik faaliyetleri, mal ya da hizmet teslimi şeklinde gerçekleşirse bu faaliyetler katma değer vergisinin kapsamına girmeyecektir.¹⁵⁸

Dernek ve vakıfların en önemli gelirlerini oluşturan üye aidatı, teberru, hibe gibi adlarda toplanan bağışlar, mal ya da hizmet teslimi şeklinde gerçekleşmemişse, katma değer vergisi mükellefiyeti doğmayacaktır.¹⁵⁹

Dernek ve vakıfların, Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumları değerlendirilirken göz önüne alınması gereken bir diğer konu da bu kurumların çalıştırdıkları lokallerdir. Vergilendirmede dernek ve vakıfların ya da bağlı işletmelerin katma değer vergisi mükellefi olacakları belirtilerek, olayın sosyal yönüyle kültürel yönü tamamıyla birbirinden ayrılmıştır. Maliye Bakanlığı, dernek ve vakıfların lokal işletmeciliği faaliyetinde bulunmalarının dernek ve vakfa bağlı bir iktisadi işletme oluşturduğundan hareketle, bu işletmenin teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu görüşünde bulunmaktadır. Nitekim, konu ile ilgili olarak verilen bir Özelgede: "Bir spor kulübü derneğinin çay ocağı, büfe ve lokal işletme faaliyetinin derneğe bağlı bir iktisadi işletme oluşturduğu, bu işletmenin teslim ve hizmetlerinin

¹⁵⁷ Mercan, H.,Dünder, M., a.g.e. 243.

¹⁵⁸ Ede, H.,(2005) "Dernek ve Vakıf Lokallerine Kurumlar Vergisi ve KDV Sürprizi", Yaklaşım, Sayı:152. 230.

¹⁵⁹ Ede, H., a.g.k. 230.

katma değer vergisine tabi bulunduğu ve katma değer vergisi mükellefiyetinin tesis ettirilmesi gerektiği” şeklinde idari görüş bildirilmiştir.¹⁶⁰

2.3.1.4. Dernek Yönetim Kurullarının Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu

Dernek Yönetim Kurulu derneğin yürütme ve temsil organıdır. Dernek tüzel kişiliği, yönetim kurulu vasıtası ile temsil ve ilzam işlemlerini yerine getirir. Dernekler genel faaliyetleri kapsamında ücretli personel çalıştırmakta, yine bu faaliyetleri kapsamında vergi ve benzeri yasal yükümlülükler içeren koşullara bağlı bazı işlemler ifa etmektedirler.

Dernekçe çalıştırılan kişilerin sigorta ve benzeri ödentilerindeki sorumlu ve sorumlular konusundaki asli mevzuata bakıldığında; 5510 sayılı Kanun Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 12. Maddesi; “4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) ve (c) bentlerine göre sigortalı sayılan kişileri çalıştıran gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşlar işverendir. İşveren adına ve hesabına, işin veya görülen hizmetin bütününün yönetim görevini yapan kimse, işveren vekilidir. Bu Kanunda geçen işveren deyimi, işveren vekilini de kapsar. İşveren vekili ve 4857 sayılı İş Kanununda tanımlanan geçici iş ilişkisi kurulan işveren, bu Kanunda belirtilen yükümlülüklerinden dolayı işveren ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur.”¹⁶¹

Kanunun bu hükmünden yola çıkıldığında; Dernek Yönetim Kurullarının, asıl işveren olan Dernek Tüzel Kişiliği adına ücretle personel istihdam ettikleri ve bu yönü ile de İşveren Vekili oldukları anlaşılmaktadır.

Derneklerin vergi ve benzeri yükümlülüklerindeki sorumluluğu hakkında vergi mevzuatına bakıldığında ise; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. Maddesi; Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. (Değişik: 3/12/1988 - 3505/2 md.) Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı

¹⁶⁰ Ede, H., a.g.k. 230.

¹⁶¹ Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası (SSGSS), 2006: madde 12.

alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.¹⁶²

Dernek adına tahakkuk ettirilen her türlü vergi, sigorta ve benzeri kanuni ödentiler ile bu ödentilerden doğan faiz ve gecikme zammı gibi yükümlülüklerden dernek tüzel kişiliği doğrudan sorumludur ve ödemekle mükelleftir. Dernekçe ödenen yasal borçlar ve bu borçlara ilişkin faiz ve benzeri ödentiler, ödemeyi şahsi malvarlığından yapan dernek Yönetim kurulu üye veya üyelerinin ihmalinden kaynaklanmış ise ödemeyi yapan dernek Yönetim Kurulunun dernek tüzel kişiliğine rücu hakkı bulunmamaktadır.¹⁶³

¹⁶² Vergi Usul Kanunu (VUK), 1961: madde 10.

¹⁶³ WEB_4, (2013), http://www.alomaliye.com/2009/mintez_simsek_dernek_borc.htm, Erişim Tarihi: 21.12.2013

BÖLÜM 3 KAMUYA YARARLI DERNEKLER

Ülkemizde kar amacı gütmeyen kuruluş ya da sivil toplum kuruluşu denilince en önemli yapılardan birisi hiç kuşkusuz derneklerdir. Dernekler arasında ise kamu yararına çalışan dernekler ayrı, özel bir statüye sahiptir. Dernekler Yönetmeliği'nde kamu yararı statüsü için aranan “Amacı ve gerçekleştirdiği faaliyetlerin, üyelerinin dışında yerel veya ulusal düzeyde toplumun ihtiyaç ve sorunlarına yönelik çözümler üretecek ve toplumsal gelişmeye katkı sağlayacak nitelikte olması” şartı, kamu yararına çalışan derneklerin toplumda üstlenmesi gereken rollerle ilgili çok önemli bir göstergedir. Güçlü bir sivil toplum yapısının oluşması hiç şüphesiz devletin konuya yaklaşımı ile bire bir ilgilidir. Devlet-sivil toplum işbirliğinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi, toplumsal kalitenin artırılması adına vazgeçilmez bir gerekliliktir.¹⁶⁴

3.1. KAMU YARARI KAVRAMI

Kamu yararı, 1789 Fransız Devrimi sonucunda o zamana kadar etkili bir kavram olan “ortak iyilik”e tepki olarak ortaya çıkmıştır. “Ortak iyilik” sanayi ticaret toplumuna geçiş öncesi Avrupa toplumlarının siyasi tarihinin ortak kavramıdır. Bu kavram Yunan sitelerinden Roma'ya, uzun Ortaçağ'a aynı özellikleri ortaya koyarak geçmiş ve 1789 öncesi monarşileri beslemiştir. Bu anlayış, devletten önce mevcut bir toplum yararı reddedildiği gibi her şeyden önce toplum yararı dünyevi, akılcı ve anlaşılabilir bir değer ölçüsü haline gelmiştir. “Genel yarar”, bireysel yararların toplum yararı ile çelişebileceğinin kabul edilmesidir. Bireysel yarar toplum yararı ile aynı olmak zorunda değildir. Toplum yararı bireysel yararların toplamı değil, kendi varlığı olan ayrı bir kavramdır. Kamu yararı, yasa koyucunun iradesi ile belirlenmektedir. Haklar ancak kamu yararı amacıyla yasa ile sınırlandırılmaktadır.¹⁶⁵

¹⁶⁴ Akıllıoğlu T., (1988) “İnsan Hakları Kavramı Üzerine Düşünceler”, İHİD, Lütfi Duran'a Armağan, sayı:1-3, 16.

¹⁶⁵ Akıllıoğlu T., a.g.k. 16.

3.1.1. Kamu Yararı ile İlgili Genel Bilgiler

Sözlüksel anlamına bakıldığında kamu yararı ya da eski deyimle amme menfaati, topluma, bir bütün olarak devlete ait ve gerçekleştirilmesi toplum yararına olan hizmetlerin sağlandığı menfaattir.¹⁶⁶ Hukuk Sözlüğünde de kamu yararı (amme menfaati) kavramı, kamunun gereksinimleriyle veya ulusal birliğin, devletin gereksinimleri ile ilgili olan ve bunları karşılayan, topluma, ulusa, devlete istifadeler sağlayan yarar olarak tanımlanmaktadır.¹⁶⁷ Bu tanıma ek olarak kamu yararı, kamu yönetiminin eylem ve işlemlerinde yöneldiği ve toplumun bir kesiminin ya da tümünün yararını kollamaya dönük, temel ve genel hedef olarak da nitelendirilmektedir.¹⁶⁸

Bir başka tanıma göre kamu yararı, halkın, ulusun, toplumun ya da devletin çıkarlarının bireysel ve özel yararları üstün tutulduğu ya da tutulması gerektiği durumları açıklayan ölçüdür. Bu tanımlamalardan hareketle kamu yararı “genel yarar”, “kamu menfaati”, “kamu iyiliği” gibi adlarla da anılan çok işlevli bir kavram olup, milleti oluşturan kişi ve grupların çıkarlarından bağımsız olmayan, toplum tümünün ya da onun içerisindeki grupların yararları arasındaki doğal ya da olması gerekli denge olarak düşünülebilir.¹⁶⁹

3.1.1.1. Kamu Yararı Yaklaşımları

Kamu yararı kavramı konusundaki eleştirilerin neler olduğunun gözden geçirilmesi, kavramın gelişiminin ele alınmasından sonra, bugün vardığı noktayı anlamak bakımından temel yaklaşımları incelemek faydalı olacaktır. Kamu yararı kavramının dar ve geniş anlamlarda kullanıldığına yukarıda değinmiştik. Bu anlamlar kapsamında kamu yararına ilişkin görüşler ise üç ana başlıkta yer almaktadır. Bunlar bireyci yaklaşım, genel (ortak) yararlı yaklaşım ve tekçi yaklaşımdır. Bu görüşlere kavramın gelişimi açısından kısaca ele alırsak kamu yararı kavramı zihnimizde daha iyi oturacaktır. Bireyci yaklaşım, özellikle Hobbes, Hume ve Bentham’ın öncülük ettiği ve daha sonra iktisadi liberalizm tarafından önemli ölçüde geliştirilen, bireyin refahını ön planda tutan ve toplumdaki tek tek bireylerin çıkarının kamu yararını oluşturacağını savunmaktadır. Bu gruba giren görüşler, yararlı ya da toplancı olarak da

¹⁶⁶ Özcan,H., (1993) “ Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü” Alfa Yayınevi, İstanbul, 416.

¹⁶⁷ Yılmaz, E. (2004). “Hukuk Sözlüğü” Yetkin Yayınları, Ankara, 627.

¹⁶⁸ Ergun, T., Bozkurt Ö., Sezen S., (1998) “Kamu Yönetimi Sözlüğü”, Ankara, 133.

¹⁶⁹ Ana Britanica Genel Kültür Ansiklopedisi, Ana Yayıncılık, Cilt:12, İstanbul, 1988, 473-474.

adlandırılmaktadır. Bu yaklaşımlara göre kavram, bireysel yararların ağır bastığı, ya da onların toplamından oluşan bir kavramdır ve vurgu devletten daha çok sivil toplum üzerinde olup; bireysel tercihlerin ortak bir tercihe dönüştürülmesi olanaklıdır.¹⁷⁰ Hobbes, kavramı, özel yarara karşıt olarak kullanmıştır. Ona göre, bireysel yararların önde gelmesi daha mantıklıdır. Parça olmadan bütüne ulaşmak mümkün değildir. Bu nedenle bireysel yarar tatmin edilmeden, toplum yararı gerçekleştirilemez. David Hume’da, bireysel çıkarın tatminini öncelikli koşul olarak sunar.¹⁷¹ Hume, bireysel yararın kamu yararı ile çatışma içerisinde bulunabileceğini ve sadece devletin toplumun bütününe yararına yönelik hareket edebileceğini, bireylerin ise böyle bir çaba içerisinde olmadıklarını öne sürmüştür. Dolayısıyla Hume, kişilerin kendi istekleri doğrultusunda genel yararı oluşturma gibi bir düşüncelerinin olamayacağını ve bu nedenle birey kamu çıkarını düşünürken, kamuyu değil kendi çıkarını öncelikli olarak gözetir.¹⁷²

Hume’a göre devlet kamu çıkarını gözetirken, bunu toplumun bütününe refahı için yapar. Jeremy Bentham’da ise, topluluk, bireylerin toplamından oluşmaktadır. Bu nedenle topluluğun yararı da onu oluşturan bireylerin yararı toplamından başka bir şey değildir. Bentham, bir eylemin kamu yararına olup olmadığını belirlemek için, ondan etkilenecek bireylerin sayısının ve ondan nasıl etkilendiklerinin dikkate alınması gerektiğini söylemiştir. Bentham, toplumun hayali bir varlık olduğunu ve ortak çıkarın ancak bireysel çıkarın tatmin edilmesi ile sağlanabileceğini savunmaktadır.¹⁷³

Bireysel çıkarın en üst düzeye çıkarılmasını, devletin bir amacı olarak gören bu yaklaşım, bireylerin davranışlarında rasyonel olduklarını ve kendileri için iyi olanı kendi iradeleri ile seçebileceklerini savunurlar. Piyasada devlet müdahalesine karşı çıkan bu görüş, devleti de toplumda farklı çıkarları uzlaştıracak bir aygıt olarak görür. Bu nedenle devletin varlığına karşı çıkmazlar aksine onaylarlar. Ancak onların arzuladığı devlet, piyasayı özgür bırakan ve müdahaleden uzak duran devlettir.¹⁷⁴ Genel ya da ortak yarar görüşünde ise, bireylerin tek tek yararlarının üzerinde, onlarınkinden

¹⁷⁰ Keleş, R., (2001) “Kent ve Çevre Değerleri Bağlamında Kamu Yararı Kavramı” Mekânsal Planlama ve Yargı Denetimi, Yargı Yayınevi, Ankara, 3.

¹⁷¹ Sancaklı, Ö., (2004) “Kamu Yararı Sorunsalının Kent Planlama Disiplinindeki Rolü” Mimar Sinan Üniversitesi, İstanbul, 4.

¹⁷² Gür, S., (2010) “Kamu Yararı Kapsamında Kamusal Alan Olarak Transfer Merkezlerinin İncelenmesi” Bahçeşehir Üniversitesi, 10.

¹⁷³ Sancaklı, Ö., a.g.k. 5.

¹⁷⁴ Dik, E., (2006) “Kamu Yararı” Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin, 14.

ayrı bir genel ya da ortak yarar bulunmaktadır. Güvenlik, savunma, adaletin sağlanması ve sağlık standartları bu kavram içinde düşünülmektedir. J. Rousseau ve W. Pareto gibi düşünürlerce savunulan bu yaklaşım, kamu yararını çoğunluğun yararından ayrı görmektedir.¹⁷⁵

“Ortak yarar” düşüncesi uzun dönemler boyunca önemli bir kavram olarak varlığını sürdürmüştür. Aquinumlu Thomas, bireyci yaklaşımdaki gibi tek tek bireylerin çıkarlarının toplamının ortak yararı oluşturamayacağını ve birey yararı ile toplum yararının birbirine benzemediğini savunmuştur. Thomas’a göre, toplum ile ilişkisi bakımından ele alınınca ortak yarar kimi zaman bir sebep yani toplu yaşamayı gerektirici bir etken anlamında kullanmakta, kimi zaman da toplu yaşamının ortaya çıkardığı bir durumun ortaya çıkardığı bir sonuç anlamında kullanılmaktadır.¹⁷⁶

Rousseau’da ise özgür devletlerde, her şey ortak yarara harcanır diyerek, bireylerin toplum sözleşmesi ile hem kendi çıkarını koruduklarını hem de genel yarar üzerinde birlik olduklarını öne sürmektedir.¹⁷⁷ Ona göre kamu yararı, toplumun yararlarıdır başka deyişle, toplumdaki tüm bireylerin ortak yararlarıdır.¹⁷⁸ Yani Rousseau’da kamu yararı, çoğunluğun yararı ile özdeş olamaz. Çoğunluğun oyu, belki, ancak kamu yararının belirlenmesinde yararlanılan bir yöntem olabilir. Gerçekte, kamu yararı, topluluğun ortak yararlarıdır. Genel(ortak) yararları temsil eden bir diğer düşünür de Pareto’dur. Pareto, “Pareto Optimumu” olarak bilinen kuramından hareketle, eğer herkesin refahı artmışsa ve hiç kimsenin refahında bir azalma olmamışsa, bu yeni durumun herkes için yararlı olacağını ileri sürer. Pareto’da ortak yarar tanımı bireye başvurularak yapılmaktadır. Pareto’ya göre yalnız olan bireyin davranışıyla toplum içinde bulunan bireyin davranışı özdeş tutulamayacağı gibi toplumsal yararın, bireysel yararın matematiksel toplamından oluştuğunu ileri sürmekte yanlış bir değerlendirme olur. Çünkü yalnız başına bireyle toplum içindeki birey aynı değildir.¹⁷⁹

Genel(ortak) yarar yaklaşımını savunanlar, kamu yararı çatışma durumundaki bireysel yararları ya da tercih ölçeklerine değil de, çelişmeyen ya da oy birliği ile paylaşılan yararları dayanması nedeniyle bireysel yararların toplamı gibi bir sorunu

¹⁷⁵ Kalabalık, H., (2005) “İmar Hukuku” Seçkin Yayınevi, Ankara, 112-113.

¹⁷⁶ Akın, İ., (1993) “Kamu Hukuku” Beta Yayınları, İstanbul, 2.

¹⁷⁷ Rousseau, J.J., (1990) “Toplum Sözleşmesi” Adam Yayınları, İstanbul, 25.

¹⁷⁸ Virginia, H.,(1970) “The Public Interest and Individual Interests” NewYork/London, 104.

¹⁷⁹ Sönmez, S., (1983) “Toplumsal Gereksinimler Kaynak Dağıtımı ve Pareto Optimumu” Gazi Üniversitesi Yayınları, 148.

olmadığı söylenebilir. Dolayısıyla bu yaklaşımı savunan düşünürler için, kamu yararının normatif değer taşıdığını görmekteyiz. Tekçi yaklaşımsa, kamu yararının değer yargılarına dayanması gerektiğini vurgulamaktadır. Bu doğrultuda, kamu yararının ahlaki norm değeri taşıyan siyasi bir tercih konusu olduğu düşünülmektedir. Başka bir deyişle kamu yararı, belli bir zamanda ve yerde, her bireye, haberi olsun ya da olmasın, kılavuzluk etmesi gereken tek bir değer yargıları sistemidir. Belli bir önemin, kararın ya da düzenlemenin kamu yararına olduğuna karar verilmiş olması artık bireylerin çelişen yararlarının söz konusu olmayacağını ortaya koymuş olur. Tekçi yaklaşımda toplum yararı bireysel yarardan üstündür. Bu nedenle bireysel yararı ön plana çıkaran özellikle faydacı görüşe bir karşı çıkış söz konusudur. Bu yaklaşımı savunan düşünürlerin başında Platon, Aristo, Hegel ve Marx gelmektedir.¹⁸⁰ Tekçi yaklaşımı temsil edenlerin başında gelen Platon, devletin bilinen diğer rejimlerden (demokrasi, monarşi, aristokrasi) farklı olarak toplumun refahını hedef alan bir rejimle yönetilmesi gerektiğini ve bu rejimin de kendisinin çerçevesini çizdiği ideal devlet formu içerisinde gerçekleşeceğini savunmaktadır. Platon'a göre böyle bir devlette her meslek, her etkinlik toplum için ve toplum yararına olacaktır.¹⁸¹

Tekçi yaklaşımını temsil eden düşünürlerden Aristo, ortak yararı, toplumu bütünleştiren bir etken olarak görür. İnsanların birbirlerinin yardımını aramaya gerek duymadıkları zaman bile, toplumda yaşamak için doğal bir istekleri vardır. Yine de ortak yarar onları bir araya getiren bir etkendir, çünkü hepsinin yararı her birinin iyi yaşamasına katkıda bulunur. Dolayısıyla bir toplumun ortak yararının, o toplumun tüm bireyleri için en iyisi olduğu görüşünde olan Aristo'ya göre siyasetin amacı, tüm insanlar için iyi olduğu kabul edilen bir ideal olan insanların refahı ve mutluluğudur.¹⁸²

Bu düşünce Roma kamu hukuku yapısına da egemen olmuştur. Cicero, kamu hukuku ile özel hukukun ortak kavramının toplum yararı olduğunu öne sürmüştür.¹⁸³ Cicero'ya göre; yurttaş, kişisel çıkarıyla kamusal çıkarın bir olduğu bilincine varmalı ve gerektiğinde kendini devleti için feda etmelidir. Böylelikle o, toplumun veya devletin kökeni sorusuna Aristotelesçi bir yanıt getirir; toplumu insanın doğasından kaynaklandırıp onun doğal olduğunu belirtir. Kendi deyişle, insanın bir araya gelişinin

¹⁸⁰ Dik, E., a.g.e. 21.

¹⁸¹ Akın, İ., a.g.e. 6.

¹⁸² Ağaoğluları, M.A., (1996) "İmparatorluktan Tanrı Devletine" İmge Kitabevi, Ankara, 206.

¹⁸³ Akıllıoğlu, T., a.g.e. 8.

temel nedeni, zayıflık olmaktan çok, insan için doğal olan bir çeşit toplumsallık içgüdüsüdür. Hegel’de benzer bir yaklaşımla kamu yararını devletin ve bireylerin ortak yararı olarak özdeşleştirmiştir. Bu bakış açısında kamu yararı evrensel olan devlet, toplum ve birey yararları ile örtüşmüştür.¹⁸⁴

Hegel, toplumun yararını kişisel yarardan üstün tutmakta ve burjuva toplumunun yarattığı bireyciliği eleştirmektedir. Aynı durum Marx’da eleştirilmekte ve Marx kapitalist düzen içerisinde toplumun genel yararının hiçbir zaman gerçekleşmeyeceğini, çünkü kapitalizmin doğasında olan eşitsizliğin değişmeyeceğini savunur. Marx, toplum sözleşmesi kuramcılarının ortaya attığı şekilde toplumun genel iradesine bağlı bir genel yarar anlayışının olamayacağını savunur. Çünkü bu genel yarar anlayışı aslında burjuvazinin kendi çıkarını maksimize etmek için ortaya attığı ve onu koruyan bir kalkan işlevi üstlenmiştir. Sonuç olarak Marx, proleteryanın iktidara geçmesiyle, çoğunluğun ve geniş kitlelerin yararı, bir mutlu azınlığın yerini almış olacağını ve böyle bir toplumda da sınıfların, bireyler arasında bir çatışmanın olmayacağını belirterek ortak yarara varılabileceğini öne sürmektedir.¹⁸⁵

Ayrıca bu yaklaşımlara ek olarak Tekçi kamu yararı anlayışının değişik bir biçimi olarak değerlendirilebilecek dördüncü bir kamu yararı yaklaşımı olduğu ileri sürülmektedir. Bu yaklaşım kamu karşıtı (özelleştirmeci) kamu yararı yaklaşımıdır. Kamu yararı, kamunun (resmi sektörün) toplumsal ve ekonomik yaşamdaki etkinliğinin azaltılması, hatta tümüyle ortadan kaldırılmasındadır. Bu anlayış, kamu mülkiyetinin yerini tümüyle özel mülkiyete almasını ve kamu hizmetlerinin büyük bir kısmının özel sektöre hizmetlerine dönüştürülmesi dolayısıyla tam bir özelleştirmeyi öngörmektedir. Bu yaklaşımda genel ilke, kuruluşlar zararda olsalar da olmasalar da kamusal mülkiyetin ve kamu kesiminin etkinlik alanının daraltılmasıdır.¹⁸⁶

3.1.1.2. Kamu Yararı Kavramının Tarihsel Gelişim Süreci

Kamu yararı kavramı, insanoğlunun birlikte yaşamaya başlayıp toplulukları oluşturmasıyla gündeme gelmiş, genel düzenlemelerin ve kuralların temel dayanağını oluşturmuştur. Kamu yararı kavramının geçmişi uzak olmayan Fransız Devrimine

¹⁸⁴ Ağaoğulları, M.A., a.g.e. 51.

¹⁸⁵ Tunçay, M., (1969) “Batı’da Siyasal Düşünceler Tarihi-3” Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 111.

¹⁸⁶ Gür, S., a.g.k. 26.

dayanmasına rağmen “Ortak yarar” “genel yarar” ya da “ortak iyi” olarak da kullanılan kavramın ilk kökeni Antik Çağ’a kadar inmektedir. Bu kavram, ilk kez Antik Yunan’da Aristoteles tarafından kullanılmıştır. Aristoteles, insanoğlunun yeryüzüne erdemli olanı aramak için geldiğini, böylelikle toplumsal olarak ortak bir ahlak anlayışının doğduğunu söyler.¹⁸⁷ Burada toplumla fert arasında karşılıklı bir ilişki söz konusudur. Aristoteles, her varlığın mükemmeli aradığını, birey gibi toplumunda iyiliğe ulaşmak için çalıştığını, iyiliğin son amaç olduğunu savunmuştur. Bu dönemde Kamu yararından açık bir biçimde söz etmemekle birlikte, sıkça topluluğun yararı kavramını kullanan Platon ve Aristoteles, bir toplumun ortak yararının, o toplumun tüm bireyleri için en iyisi olduğunu belirtmişlerdir.¹⁸⁸

Bu düşünce Roma dönemi kamu hukuku yapısına da egemen olmuştur. Roma’da kişisel yararın ortak yarardan üstün olamayacağı, toplumdaki bireylerin ortak yarar için kişisel yararlarından fedakârlık etmeleri gerektiği ifade edilmiştir. Bu nedenle bu kavram monarşik yönetimlerin besleyici kaynağı haline gelmiştir.¹⁸⁹

Fransız Devrimi ile ortaya çıkan anlayış, Ortaçağ’daki anlayıştan tamamen farklıdır. Fransız Devrimi sonucunda kamu yararını “toplum sözleşmesi” ile ortaya konan hak ve yararların sonucudur. Böylece devletten önce mevcut bir toplum yararı reddedilmekte, öncelikli olarak toplum yararı anlaşılabilir bir değer ölçüsü haline getirilmiştir. Fransız devrimi ile ortaya çıkan kamu yararı kavramının önemli bir yanı da bireysel yararların toplum yararı ile çelişebileceğinin ve aynı olmak zorunda olmadığının kabul edilmesidir. Ayrıca bir başka önemli özellik de kamu yararının yasa koyucunun iradesi ile belirlenmesidir. 1789 Bildirgesinde ifade edildiği gibi haklar, kamu yararı amacıyla yasa ile sınırlandırılabilir. Kamu yararı yasa ile belirlenir. Yasa ya da kamu yararı üstündür. Fransız Devrimi sonucunda kavram artık rasyonel ve anlaşılabilir bir değer ölçüsü olmuş ve kamu yararının genel çerçevesi oluşturulmuştur.¹⁹⁰

Yukarıda da belirtildiği gibi 18. yüzyılda çerçeveye oturtulan kavram günümüzde de paralel bir yapı sergilemektedir. Kamu yararına yapılacaklar yasalar ile tanımlanmış,

¹⁸⁷ Bal, E., (2006) “İdari Yargının Üç Temel Bileşeni Olarak; Kamu Yararı, Planlama Esasları ve Şehircilik İlkeleri”, Planlama Dergisi, Sayı:3, Ankara, 29.

¹⁸⁸ Rugen, K., (1993) “Kentleşme ve Kamu Yararı”, Kent ve Siyaset Üzerine Yazılar, Ekonomi Hukuk Kongresinde Sunulan Bildiriler, İstanbul, 96.

¹⁸⁹ Gür, S., a.g.e. 15.

¹⁹⁰ Gür, S., a.g.e. 36.

sınırları belirtilmiştir. Bireysel hakların ve yararların üstünde olması ve kamu yararını gözetmek amacıyla sınırlamalar getirilebilmesi bugünde geçerli olan temel kurallardandır. Günümüzde insanlar, topluluk ve örgütler, kendilerini oluşturan kişilerden farklı hedefler izleyebilmekte, bu hedeflere varmak için izlenen politikalar birbirleriyle ve zaman içinde kendileri ile çelişebilmektedir. Başka bir deyişle bir zaman için geçerli olan kamu yararı başka bir zamanda geçerli olmayabilmekte ve kamu yararı kamusal işlerin genel ölçüsü olmaktan da çıkmaktadır. Artık kamusal işlerin genel ölçüsü olarak kamu yararının yanı sıra -özellikle ülkemizde- kamu düzeni, milli güvenlik, milli savunma, genel sağlık gibi kavramlar da kullanılmaktadır. Bunların tümü kamu yararı kavramı olmakla birlikte, ortak özelliklerinin “planlama” olduğu da söylenebilir. Bu önemli bir gelişmedir. Yakın zamana kadar değişmezliği, sürekliliği ve teklifi kabul edilirken, bir planlama terimi olarak kamu yararının her yıl gözden geçirilerek, sürekli düzeltme yapılan, elde edilen sonuçlara göre içeriği değişebilen ve her zaman birden çok seçenekten oluşan bir kavram olduğunu düşünmek güçtür.¹⁹¹

3.2. KAMU YARARINA ÇALIŞAN DERNEK STATÜSÜ TANINMASI

Kamuya yararlı dernekler Maliye Bakanlığının ve varsa ilgili bakanlıkların görüşü üzerine, Bakanlığın teklifi ve Bakanlar Kurulu kararıyla tespit edilir¹⁹²

Bir derneğin kamuya yararlı dernek sayılabilmesi için, ilgili bakanlıkların ve Maliye Bakanlığının görüşü üzerine İçişleri Bakanlığının teklifi ve Bakanlar Kurulunun bu yönde karar vermesi gerekmektedir.¹⁹³

Kamu yararına çalışan dernek statüsü bulunan derneklerin bir araya gelerek bir üst kuruluş (federasyon, konfederasyon) oluşturmaları halinde, teşekkül olunan bu yeni tüzel kişilik, doğrudan “kamu yararına çalışan dernek” statüsü kazanmaz. Dernek federasyonu ya da konfederasyonlarının kamu yararına dernek statüsü kazanabilmeleri için dernekler için gerekli öngörülen tüm koşulları aynen taşımaları ve aynen dernekler gibi gerekli başvuru ve izin işlemlerini ikmal etmeleri gerekmektedir.¹⁹⁴

¹⁹¹ Akıllıoğlu, T., a.g.e. 8-9.

¹⁹² DY, 2005: madde 48.

¹⁹³ DK, 2004: madde 27.

¹⁹⁴ GİB., a.g.e. 4.

3.2.1. Kamu Yararına Çalışan Dernek Statüsünün Kazanılması

5253 sayılı Dernekler Kanununun 27. maddesinde bir derneğin kamu yararına çalışan derneklerden sayılabilmesi için;

- Derneğin en az bir yıldan beri faaliyette bulunması,
- Derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek için giriştiği faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olması, gerektiği hükme bağlanmıştır.¹⁹⁵

3.2.1.1. Başvuru Öncesi Şartlar

Anılan kanun çerçevesinde derneklere Bakanlar Kurulu Kararı ile kamuya yararlı dernek statüsü verilmesi sürecinde, Bakanlığımız görüşünün oluşturulmasında esas alınan kriterler 2, 4 ve 15 numaralı Kurumlar Vergisi Sirkülerinde belirtilmiştir. Buna göre bir derneğin kamu yararına çalışan derneklerden sayılabilmesi için;¹⁹⁶

- Dernek tüzüğünde amaç olarak belirlenen faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte (kamu hizmeti niteliğinde olması) ve ölçüde olması,
- Yıl içinde elde edilen gelirlerin yarısının dernek amaçlarına harcanacağı hususuna tüzükte yer verilmesi,
- Derneğin amaç edindiği hizmetlerin herkesin yararına açık olacağı, belli bir yöre veya kitleye hizmetle sınırlı olmadığı tüzükte yazılı bulunması,
- Yukarıdaki maddelerde belirtilen hususların en az son iki yılda fiilen gerçekleştirilmiş olması,
- Derneğin sahip olduğu malvarlığının ve yıllık gelirinin tüzüğünde amaç edindiği hizmetleri gerçekleştirecek düzeyde olması gerekmektedir.¹⁹⁷

3.2.1.2. Başvuru İşlemleri

Kamu yararına çalışan derneklerden sayılmak isteyen dernekler, aşağıda belirtilen ekleri ile birlikte başvurularını dörder suret olarak mülki idare amirliğine yaparlar.¹⁹⁸

- İlgili dernekler müdürlüğünce onaylanmış dernek tüzüğü,

¹⁹⁵ DK, 2004: madde 27.

¹⁹⁶ DY, 2005: madde 48.

¹⁹⁷ DY, 2005: madde 49.

¹⁹⁸ DY, 2005: madde 50.

- Dernek üyelerinin sayısının belirtildiği yazı,
- Derneğin şubelerinin sayısı ve yerinin belirtildiği yazı,
- Derneğin kamu yararı yönünden; faaliyeti, yaptığı hizmetler ve gelecekte yapılması, düşünülen işler hakkındaki raporu,
- Son yıla ait mali bilanço ile gelir-gider tablosu veya işletme hesabı tablosu,
- Derneğin taşınır ve taşınmaz mallarının listesi,
- Kamu yararına çalışan derneklerden sayılması için yönetim kurulunun aldığı karar örneği.¹⁹⁹

3.2.1.3. Başvurunun Değerlendirilmesi

Kamu yararına çalışan derneklerden sayılma istekleri, valilik görüşü ile birlikte bir ay içinde Bakanlığa gönderilir. Valilik görüşünde derneğin amacının ve faaliyetlerinin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olup olmadığı ve kamu yararına çalışan derneklerden sayılıp sayılamayacağı açıkça belirtilir.

İlgili bakanlıkların ve Maliye Bakanlığının da görüşü alındıktan sonra, Bakanlığın teklifi ve Bakanlar Kurulu kararı ile dernek, kamu yararına çalışan derneklerden sayılır.

Kamu yararına çalışan derneklerden sayılmaya ilişkin karar Bakanlıkça ilgili valiliğe bildirilir ve valilik tarafından başvuru sahiplerine bilgi verilir. Başvurusu reddedilenler buna ilişkin gerekçe ile birlikte ilgili valiliğe bildirilir ve valilik tarafından başvuru sahiplerine bilgi verilir.²⁰⁰

3.2.1.4. Kamu Yararına Çalışan Dernek Statüsünün Kaybedilmesi

Kamu yararına çalışan derneklerin, denetimler sonunda bu niteliklerini kaybettiği anlaşılırsa; Maliye Bakanlığının ve varsa ilgili bakanlıkların görüşü alınarak, Bakanlığın teklifi ve Bakanlar Kurulu kararıyla haklarında alınan kamu yararına çalışan derneklerden sayılma kararı iptal edilir. Sonuç, Bakanlıkça ilgili valiliğe bildirilir ve valilik tarafından da ilgili derneğe bilgi verilir.²⁰¹

¹⁹⁹ DY, 2005: madde 50.

²⁰⁰ DY, 2005: madde 51.

²⁰¹ DY, 2005: madde 52.

3.3. KAMU YARARINA ÇALIŞAN DERNEKLERE SAĞLANAN VERGİ AVANTAJLARI

Bakanlar kurulunca kamuya yararlı dernek statüsü verilen derneklere Türk Vergi Sistemi'ndeki mevcut düzenlemelere göre yararlanabilecekleri bazı vergi avantajları tanınmıştır.²⁰²

3.3.1. Katma Değer Vergisi İstisnası

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinde “Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar” ve “Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar” da belirtilen mal teslimleri ve hizmet ifaları ile sınırlı olmak üzere kamuya yararlı derneklere katma değer vergisi istisnası hakkı tanınmıştır.²⁰³

Buna göre; Kamu menfaatine yararlı derneklerin;

- İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri, Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri, katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Kamu menfaatine yararlı derneklerin;

- Hastane, nekahethane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fakara aşevleri, düşkün evleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır.

Kamu menfaatine yararlı derneklere;

²⁰² WEB_5, (2014) “5253 Sayılı dernekler kanunu sonrasında derneklerle ilgili mali düzenlemeler, derneklere ait iktisadi işletmeler, kamuya yararlı dernekler ve kamuya yararlı derneklere sağlanan ayrıcalıklar” http://www.alomaliye.com/saban_kucuk_5253_dernekler.htm

²⁰³ Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), 1984: madde 17.

- Bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisnadır.

3.3.2. Veraset ve İntikal Vergisi Muafiyeti

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun muafiyetleri düzenleyen 3 üncü maddesinin (a) fıkrasında, amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tabi olmayanların veraset ve intikal vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmış, (b) fıkrasında ise (a) fıkrasında sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup, umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, sağlık, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküllerin veraset ve intikal vergisinden muaf olduğu hükmüne yer verilmiştir.²⁰⁴

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin (b) fıkrasında belirtilen amaçları gerçekleştirmek için kurulan derneklere bu nitelikleri devam ettiği sürece yapılacak bağış ve yardımlar veraset ve intikal vergisinden muaftır.²⁰⁵

3.3.3. Emlak Vergisi Muafiyeti

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununun 4/e ve 14/c maddeleri gereğince kiraya verilmemeleri ve Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartlarıyla, kamuya yararlı derneklere ait bina ve araziler emlak vergisinden daimi olarak muaf tutulmuştur.²⁰⁶

3.3.4. Damga Vergisi Muafiyeti

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 9 uncu maddesi ve damga vergisinden istisna edilen kâğıtların belirtildiği Kanuna ekli (2) sayılı tablonun “V. Kurumlarla ilgili kâğıtlar” başlıklı bölümünün 17 numaralı fıkrası uyarınca, genel menfaatlere yararlı dernekler, her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi kendileri tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar bakımından damga vergisinden muaftır.²⁰⁷

²⁰⁴ Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK), 1959: madde 3/a.

²⁰⁵ VİVK, 1959: madde 3/b.

²⁰⁶ Emlak Vergisi Kanunu (EVK), 1970: madde 4/e ve madde 14/c.

²⁰⁷ Damga Vergisi Kanunu (DVK), 1964: madde 9.

Diğer taraftan, Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun “IV. Ticari ve medeni işlemlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümün 31 numaralı fıkrası uyarınca, dernekler tarafından iktisadi işletmelerine dahil olmayan gayrimenkullerin gerçek kişilerce mesken, dernekler ve vakıflarca yerleşim yeri olarak kiralanmasına ilişkin düzenlenen kira sözleşmeleri damga vergisinden istisnadır.”²⁰⁸

3.3.5. Harç İstisnası

492 sayılı Harçlar Kanununun dördüncü kısmında Tapu ve Kadastro Harçları düzenlenmiş olup, “Harçtan Müstesna Tutulan İşlemler” başlıklı 59 uncu maddesinde ise derneklerle ilgili muafiyete yer verilmiştir. 492 sayılı Harçlar Kanununun 59 uncu maddesinin (b) bendi gereğince kamu menfaatlerine yararlı derneklerin iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleriyle bu derneklere ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri harçtan istisna edilmiştir. Söz konusu istisna hükmü Kanunda öngörülen koşulları haiz derneklerin gayrimenkul iktisabı ve tescil işlemleri ile şerhi gerektiren diğer işlemlerine münhasır olup, anılan derneklerin gayrimenkul ve sair aynı hak satış ve devir işlemlerini kapsamamaktadır.²⁰⁹

3.3.6. Kamu Yararına Çalışan Derneklere Yapılacak Bağış ve Yardımların İndirilmesi

Kamu yararına çalışan derneklere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinde belirtilen şartlar dâhilinde yapılan bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.²¹⁰

²⁰⁸ DVK, 1964: madde 9.

²⁰⁹ Harçlar Kanunu, 1964: madde 59.

²¹⁰ GVK, 1960: madde 89, KVK, 2006:madde 10.

BÖLÜM 4 KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLARDA BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ: MARMARA YELKEN KULÜBÜ DERNEĞİ

Marmara Yelken Kulübü Derneği 1958 yılında kurulmuş ve 2013 yılında 55. yılını kutlayan Gençlik ve Spor Bakanlığı'na bağlı, Türkiye Yelken Federasyonu bünyesinde bir yelken ihtisas kulübüdür. Dernek, Türkiye'de yelken sporunun gelişmesine öncülük eden ilk yelken kulüplerinden biri olma özelliği ile birlikte, kuruluşundan bugüne birçok milli sporcu ve başarıyı bünyesinde barındırmış, Balkan Şampiyonası, Laser Avrupa Şampiyonası, T.C.Cumhurbaşkanlığı Yelken Kupası, Başbakanlık Yelken Kupası, İstanbul Büyükşehir Belediyesi, Kadıköy Belediyesi Yelken Kupaları, Türkiye Şampiyonası, Piri Reis Kupası, Bosphorus Cup Yat Yarışları, Donanma Kupası ve Farr 40 gibi önemli birçok ulusal ve uluslararası yelken yarışlarının organizasyonunu başarıyla gerçekleştirmiş ve de ev sahipliği yapmıştır.²¹¹

4.1. UYGULAMANIN AMACI

Bu bölümde hazırlanan örnek çalışmanın amacı; derneklerin sıklıkla karşılaşılabilecekleri birtakım iş ve işlemlerin kayıtlanması ve hesap dönemine ilişkin diğer gerekli işlemlerin tamamlanması sureti ile çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklanan kar amacı gütmeyen kuruluşların tekdüzen muhasebe sisteminin mevcut yapısının Marmara Yelken Kulübü Derneği örneği ile kendine özgü yapısına uygunluğunun araştırılmasıdır.

4.1.1. Marmara Yelken Kulübü Derneği

Misyonu, yelken sporuna hizmet olan Marmara Yelken Kulübü Derneği'nin tüzüğünde yer alan amacı aşağıda belirtildiği gibidir.

²¹¹ WEB_6, (2014), Marmara Yelken Kulübü Web Sitesi, <http://www.marmarayelken.org.tr/>, 11.01.2014

4.1.1.1. Derneğin Amacı

Derneğin amacı; yelken sporunun özendirilmesine, yaygınlaşmasına ve gelişmesine katkıda bulunmak, topluma sportif, sosyal ve kültürel hizmetler vermek ve üyelerle arasındaki maddi ve manevi dayanışmayı sağlamak, onların sosyal ve kültürel ihtiyaçları ile ilgilenmektir.²¹²

4.1.1.2. Derneğin Çalışma Konuları, Biçimleri ve Faaliyetleri

Spor kulüplerinin faaliyetleri benzer özellikler taşımakta olup, Marmara Yelken Kulübü Derneği'nin tüzüğünde yer alan çalışma konuları, biçimleri ve faaliyet alanı aşağıda gösterilmiştir.²¹³

- Dernek faaliyetlerinin etkinleştirilmesi ve geliştirilmesi amacıyla kurs, seminer, sempozyum, konferans ve panel gibi eğitim çalışmaları yapar, tesisler kurar, okul ve kurslar açar, eğitmenler, araçlar ve gereçler sağlar, yarışlar düzenler ve ev sahipliği yapar, amacı doğrultusunda finansman kaynağı bulmak için sponsorlarla işbirliği yapar, reklam geliri elde eder, sportif, sosyal ve kültürel faaliyetlerde bulunur, gelir getirici toplantılar düzenler.
- Üyelerinin yararlanmaları ve boş zamanlarını değerlendirebilmeleri için sosyal ve kültürel tesisler kurar ve bunları tefriş eder. Ancak Kulüp (Dernek) tesislerinde kumar olarak nitelendirilebilecek hiçbir oyun, bahis veya benzeri oyunlar oynanamaz ve düzenlenemez.
- Üyeleri arasındaki ilişkinin devam ettirilmesi ve geliştirilmesi için yemekli toplantılar, konser, balo, tiyatro, sergi, spor, gezi ve eğlenceli etkinlikler vb. düzenler veya düzenletir.
- Eğitime destek amacı ile ihtiyaç sahibi öğrencilere maddi ve manevi destekte bulunarak başarılı birey yetişmesini sağlar. Dernek gerektiğinde maddi durumu iyi olmayan ancak okuma isteği bulunan muhtaç öğrencilere burs verir.
- Dernek amaçlarını gerçekleştirmek veya gelir sağlamak için her türlü taşınır, taşınır kıymet, taşınmaz ve demirbaşlar satın alabilir ve satabilir.

²¹² Marmara Yelken Kulübü Derneği Tüzüğü, Madde 4.

²¹³ Marmara Yelken Kulübü Derneği Tüzüğü, Madde 5.

- Amacın gerçekleştirilmesi için sağlıklı bir çalışma ortamını sağlamak amacıyla her türlü teknik araç ve gereç, bilgisayar yazılım-donanımını, demirbaş ve kırtasiye malzemelerini temin eder,
- Dernek amaçlarının gerçekleştirilmesi için sağlanan karı üyelerine dağıtmamak kaydı ile Kulüp (Dernek) İktisadi İşletmeler ve üyelerinin sportif ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile sandık kurabilir, bu faaliyetlerle ilgili düzenlemeleri yapar ve yönetir, ihtiyaç duyduğu gelirleri temin etmek amacıyla iktisadi, ticari ve sanayi işletmeler kurabilir ve işletebilir,
- Amacın gerçekleştirilmesi için gerek görülmesi durumunda vakıf kurabilir,
- Gerekli izin alınarak, derneklerin izinle kurabileceği tesisleri kurabilir,
- Amacın gerçekleştirilmesi için uluslar arası faaliyette bulunmak, yurt dışındaki kuruluşlara üye olmak ve bu kuruluşlarla proje bazında ortak çalışmalar yapmak veya yardımlaşmak,
- Yönetim Kurulunun önerisi ile başka spor dallarında da faaliyet gösterilmesine Genel Kurul tarafından karar verilebilir.
- Derneğin amacını gerçekleştirmek üzere, benzer amaçlı derneklerden ve mesleki kuruluşlardan maddi yardım almak ve adı geçen kurumlara maddi yardımda bulunmak,
- Amacın gerçekleştirilmesi için gerek görülmesi halinde, 5072 sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanun hükümleri saklı kalmak üzere, kamu kurum ve kuruluşları ile görev alanlarına giren konularda ortak projeler yürütür, ilgili Bakanlık ve Bakanlığın Genel Müdürlüğü, Türkiye Yelken Federasyonu, Türk Yelken Vakfı, Yelken Kulüpleri ve Yerel Yönetimler ile işbirliği yapar.
- Gerekli görülen yerlerde temsilcilikler açabilir,
- Aynı amaçla faaliyet gösteren dernekler ile bir araya gelerek federasyon veya konfederasyon çatısı altında birleşebilir,
- Kulüp (Dernek) hiçbir şekilde siyasetle uğraşamaz,
- Türkiye Yelken Federasyonu bünyesinde yetiştirdiği sporcuların yurtiçi ve yurtdışı yelken yarışlarına katılması için her türlü maddi ve manevi desteği sağlar.

- Dernek, belli bir yöreye veya kitleye hizmetle sınırlı olmaksızın, yıl içinde elde edilen gelirlerin en az yarısını (%50'sini) dernek amaçları için harcar ve amaç edindiği hizmetleri herkesin yararına açık olarak çalışmalar yapar.²¹⁴

4.1.2. Derneğin Gelirleri

Dernek gelirleri benzer özellikte olup, Marmara Yelken Kulübü Derneği'nin tüzüğünde gösterilen gelirler; yıllık aidat, giriş ödentisi, yararlanma payı, katılma payı, dernek taşınır ve taşınmaz mallarının satışları ile haklarının kiraya verilmesinden sağlanan gelirler, yardım toplama hakkındaki mevzuat hükümlerine uygun olarak toplanacak her türlü koşullu ya da koşulsuz bağış, vasiyet ve yardımlar, iktisadi işletmeler, lokal ve yardımlaşma sandığından sağlanacak gelirler, süresi içinde yapılmayan ödemelerden alınan gecikme zammı gelirleri, yelkencilik eğitimi ve kursu gelirleri ile sponsorlarla yapılan sözleşmeler gereği; sponsorlardan sağlanan her türlü nakdi ve gayri nakdi gelirlerdir.²¹⁵

4.1.2.1. Üye Aidat Gelirleri

Genel kurul kararı ile belirlenen ve Üyelerin Derneğe ödemekle yükümlü oldukları kulüp üyelik ücretlerinden elde edilen gelirlerdir. Bu gelir kalemi, Dernekler Kanunu'nun 60. maddesine göre, dernek gelirlerinin en önemlisi ve dernek tüzel kişiliğinin devamı açısından en temel olanıdır.²¹⁶

Üye aidat gelirleri, derneğe mensup kişilerce düzenli olarak kulübe ödenmesi gerekmektedir. Büyük kulüplerin gelirleri içerisinde çok önemli bir paya sahip olmasa da yeni kurulmuş olan dar bütçeli spor kulüpleri açısından üye aidat gelirleri önemli bir gelir kaynağıdır.

4.1.2.2. Bağış ve Yardımlar

Bağış, karşılık beklemeden birine verilen bir mal ya da hak, yardım ise; başka birinin iyiliği için kullanılan güç ya da imkândır. Nakdi Bağış, parasal bağışlara verilen addır. Aynı Bağış ise eşya, hizmet, bedelsiz kullandırma gibi parasal olmayan

²¹⁴ Marmara Yelken Kulübü Derneği Tüzüğü, Madde 5.

²¹⁵ Marmara Yelken Kulübü Derneği Tüzüğü, Madde 41.

²¹⁶ DK, 2004: madde 60.

bağışlardır. Toplumsal sorunların en büyüğü olarak karşımızda duran yoksulluğun tüketilmesine aynı veya nakdi yardım yaparak destek sağlayan kişi ve kurumlar ise “bağışçı” olarak tanımlanır.²¹⁷

Kulübün amacını gerçekleştirmesine katkı sağlamak amacı ile gönüllü olarak dernek üyeleri ya da üye olmayan kişiler tarafından sağlanan gelirleridir.²¹⁸

4.1.2.3. Sponsorluk Gelirleri

Sponsorluk kavram olarak geniş bir alanı kapsar. Sponsorluğun, destekleme faaliyeti olarak anılması yardım, bağış, hibe vb. gibi değerlendirilmesine yol açar. Kuşkusuz birçok kuruluş, çeşitli nedenlerle, çeşitli biçimlerde çevrelerindeki kimi yerlere bağışta bulunur. Bir destek özelliği taşıyan, karşılık beklemeden yapılan bu yardımlar zaman zaman sponsorlukla karıştırılır. Oysa sponsorluk, kurumsal iletişim bütünlüğü içerisinde tıpkı reklam, kişisel satış, halkla ilişkiler gibi kurumun iletişim amaçları doğrultusunda kullanılan iletişim araçlarından biridir.²¹⁹

Gerçek ve tüzel kişilerin; federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine, sporculara, gençlik ve spor tesisleri ile faaliyetlerine sponsor olmaları ve reklam vermeleri ile ilgili usul ve esasların düzenlendiği Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği, sponsorluk yapacak veya reklam verecek gerçek ve tüzel kişiler ile sponsorluk ve reklamlardan istifade edecek federasyonları, gençlik ve spor kulüplerini, sporcuları, yerel yönetimleri, kamu kurum ve kuruluşlarını, Türkiye Milli Olimpiyat Komitesini ve Paralimpik Komitesini kapsamaktadır.²²⁰

4.1.2.4. Diğer Gelirler

Derneğin bağış ve yardım gelirleri dışındaki, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar, devletin bazı malları; vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar vb. hasılatlardan oluşan gelirleridir.

²¹⁷ WEB_7, (2013),

http://kobigazetesi.com/index.php?option=com_content&task=view&id=36&Itemid=28,21.11.2013

²¹⁸ Bkz. Dipnot 219.

²¹⁹ WEB_8, (2013), <http://notoku.com/sponsorluk-nedir/#ixzz2ytfxFebC> , 20.10.2013

²²⁰ Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği, 03/07/1992 tarih ve 21273 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

4.1.3. Derneğin Giderleri

Dernekler tüzüğünde yer alan amaçları gerçekleştirebilmek için bir takım giderlere katlanmaktadır. Giderler, derneklerin faaliyetlerine ve amaçlarına göre farklılık göstermekle birlikte çeşitli kaynaklarda genel olarak aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

4.1.3.1. Genel Yönetim Giderleri

Derneğin tüzüğünde belirtilen kuruluş amacını gerçekleştirebilmek, iş ve işlemlerinin devamını sağlamak maksadı ile zorunlu olarak yapmış oldukları; Personel giderleri, büro, kırtasiye giderleri, elektrik, aydınlatma giderleri, su, telefon, doğalgaz giderleri, kira, ısıtma giderleri, mali müşavirlik, muhasebe, danışmanlık giderleri, tamir bakım giderleri gibi kalemlerden oluşan giderlerdir.

4.1.3.2. Faaliyet Giderleri

Derneğin zorunlu genel yönetim giderleri ile birlikte yine kuruluş amacını gerçekleştirmeye yönelik yapmış olduğu faaliyetler giderleridir. Marmara Yelken Kulübünün faaliyet giderleri, yelken eğitiminin verileceği tesis kirası, düzenlemesi, yelken malzemeleri temini ve yetiştirmiş olduğu sporcuların gerek yurtiçi gerekse yurtdışında katılmış olduğu yarış, kamp, deplasman, ulaşım ve konaklama harcamaları gibi giderlerdir.

4.1.3.3. Diğer Giderler

Derneklerin iş ve işlemlerinin devamını sağlamak maksadı ile yaptıkları genel yönetim giderleri ve faaliyet giderleri dışında kalan giderlerdir. Örnek olarak; ödenen komisyonlar, kullanılan kredilerin faizleri, gibi kalemler verilebilir.

Bunlardan başka derneklerin; demirbaşlar, kara deniz ve hava taşıtları, gayrimenkuller, arsa ve araziler ile haklar ve şerefiyeler vb satın almak üzere yaptıkları ödemeleri de derneklerin gider kalemleri arasında saymak mümkündür. Fakat bu tür mal ve hizmetlerin tüketimi birden çok dönemi kapsamakta, bu mal ve hizmetler ekonomik ömürlerini tamamlamadan satışa konu olabilmektedir, bu nedenlerle bu tür ödemelerin gider olarak nitelendirilmemesi gerekmektedir.

4.1.4. Derneğe Ait İktisadi İşletmeler

Kurumlar Vergisi kapsamı dışında tutulmuş olan derneklerin amaçlarını gerçekleştirebilmesi için gelir elde etmesi gerekmektedir. Derneklere bağlı olarak faaliyette bulunan iktisadi işletmelerin ticaret siciline tescili zorunlu olup, ticaret sicil müdürlüklerine tescil ve ilan ile tüzel kişilik kazanmaktadırlar.

4.1.4.1. Mükellefiyet

Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre, dernekler (tüzel kişiliği itibarıyla) kurumlar vergisinin konusu dışında olup sadece bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır. Derneklere ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabidir. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.²²¹

Derneklere ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, derneklerin iktisadî işletmeleridir. Kurumlar Vergisi Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılmaktadır.²²²

4.1.4.2. Yükümlülükler

Derneklere bağlı iktisadi işletmeler diğer işletmeler gibi mükellefiyet tesis ettirme, defter tutma, beyanname verme, belge düzenine uyma (fatura, gider pusulası, ödeme kaydedici cihaz fişi vb.) ile Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen tüm vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır.²²³

Derneğe ait iktisadi işletmelerin yükümlülükleri aşağıdaki gibidir:

- Tacir Sayılma ve Türk Ticaret Siciline Kayıt Yaptırma Zorunluluğu,
- Defter Tutma Zorunluluğu,
- İflasa Tabi Olma,
- Beyanname Verme ve Verginin Ödenmesi.

²²¹ KVK, 2006: madde 1.

²²² G.İ.B. a.g.k. 13.

²²³ G.İ.B. a.g.k. 14.

4.1.4.3. Derneklere Ait İktisadi İşletmelerin Özellikleri

Ticari işletme, esnaf faaliyeti için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan, devamlı ve bağımsız şekilde icra edilen faaliyetlerin yürütüldüğü işletmelerdir. Uygulama örneğimizdeki Marmara Yelken Kulübü Derneği'ne bağlı İktisadi İşletmesinin amacı dernek amaçlarına paralel olmakla birlikte yelken eğitimi vererek derneğe gelir temin etmektedir. İktisadi İşletmelerin belirgin özellikleri bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir.²²⁴

Buna göre derneklere ait iktisadi işletmenin temel özellikleri;

- Dernek veya vakfa ait veya bağlı olması (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder)
- Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,
- Faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir.

Derneklerin eğitim ve sağlık gibi bir takım hizmetleri bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmeleri halinde, bu faaliyetler dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir ve vergileme söz konusu olmayacaktır. Ancak, sözü edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış adı altında bir bedel alınması durumunda, bu faaliyetler, derneğe ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi olacaktır.²²⁵

4.2. MARMARA YELKEN KULÜBÜ DERNEĞİ MUHASEBE SÜRECİ

Maliye Bakanlığınca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 175 ve mükerrer 257. maddelerinden aldığı yetkiye dayanarak, 26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel

²²⁴ G.İ.B. a.g.k. 14.

²²⁵ G.İ.B. a.g.k. 15.

Tebliği (MSUGT) ile bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin 1.1.1994 tarihinden itibaren tebliğ ekindeki Tekdüzen Muhasebe Hesap Planına uymalarını zorunlu hale getirmiştir. Yapılan bu düzenleme ile muhasebe kayıtlarının daha sağlıklı ve güvenli bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amaçlanmıştır. Dernekler muhasebe sistemlerini, 1 Sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre düzenlenen Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde kurmak ve işletmek zorundadır.²²⁶ Bu mevzuata göre, bazı dernekler amaç ve faaliyetlerinin gerektirdiği muhasebe işlemlerinin yoğunluğu nedeni ile 7/A seçeneğini bazı dernekler ise 7/B seçeneğini kullanmaktadır.

4.2.1. Tek Düzen Hesap Planı

Konumuz gereği söz konusu hesap planının ayrıntılı açıklamasına girilmeyecek, hesap planında yer alan ve 1 sıra numaralı MSUGT' ne ekli Tekdüzen Hesap Planın grup isimleri verilmekle yetinilecektir.

1. DÖNEN VARLIKLAR

10 HAZIR DEĞERLER

11 MENKUL KIYMETLER

13 DİĞER ALACAKLAR

15 STOKLAR

17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

2. DURAN VARLIKLAR

22 TİCARİ ALACAKLAR

23 DİĞER ALACAKLAR

24 MALİ DURAN VARLIKLAR

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

²²⁶ 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, (MSUGT), 1992.

- 27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

- 30 MALİ BORÇLAR
32 TİCARİ BORÇLAR
33 DİĞER BORÇLAR
34 ALINAN AVANSLAR
35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ
37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

- 40 MALİ BORÇLAR
42 TİCARİ BORÇLAR
43 DİĞER BORÇLAR
44 ALINAN AVANSLAR
47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

5. ÖZKAYNAKLAR

- 50 ÖDENMİŞ SERMAYE
52 SERMAYE YEDEKLERİ
54 KÂR YEDEKLERİ
57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI (GELİR FAZLALARI)
58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-) (GİDER FAZLALARI)
59 DÖNEM NET KÂRI (DÖNEM NET GELİR FAZLASI)

GELİR – GİDER TABLOSU HESAPLARI

6. GELİR HESAPLARI

60 BRÜT SATIŞLAR

61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

62 SATIŞLARIN MALİYETLERİ (-)

63 FAALİYET GİDERLERİ

64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR

65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-) (GİDER VE GİDER FAZLALARI)

66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR (GELİR VE GELİR FAZLALARI)

68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-) (GİDER VE GİDER FAZLALARI)

69 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI) (DÖNEM GELİR (GİDER) FAZLASI)

7. MALİYET HESAPLARI (7/B SEÇENEĞİ)

79 GİDER ÇEŞİTLERİ

9. NAZIM HESAPLAR

0. SERBEST

4.2.1.1. Tek Düzen Hesap Planında Dernekler için Özellik Arz Eden Durumlar

Dernekler göre, hesap planında yer alan ve 1 sıra numaralı MSUGT'ne ekli Tekdüzen Hesap Planına göre farklılık gösteren kalemler aşağıdaki gibi sıralanmış olup, ilgili hesaplar örneklerle kısaca açıklanmıştır:

- Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar (İktisadi İşletme),
- Bağlı Ortaklıklara Borçlar (İktisadi İşletme),
- Üyelerden Alacaklar,
- Üyelere Borçlar,
- Bağış ve Yardımlar,
- Ödenti ve Aidatlar,
- Amaca Yönelik Giderler,
- İktisadi İşletme Temettü Gelirleri,

Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar (İktisadi İşletme): Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarihinde yayımlanan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ve ekinde hazırlanan Tek Düzen Hesap Planında “133 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar, İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) bağlı ortaklıklardan olan alacaklarını içerir.” Şeklinde ifade edilmektedir. Hesabın işleyişi ise, alacağın doğması halinde borç, tahsili halinde ise alacak kaydedilmesi şeklindedir. İşletmenin, Bağlı Ortaklıklardan kısa vadede yani en çok 1 yıl içinde tahsil edeceği alacakları 133 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar hesabında, uzun vadede yani 1 yıldan daha fazla sürede tahsil edeceği alacakları ise 233 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar hesabında izlenir.

Sermayesinin %50 den fazlasına sahip olunan işletmeler “bağlı ortaklık” olarak nitelendirilmektedir. Derneklere bakıldığında 133 Bağlı Ortaklıklar hesabı genellikle derneklere ait ve bağlı olan, gelir temini amacı ile kurulmuş olan iktisadi işletmeler için kullanılmaktadır.

Uygulama örneğimiz olan Marmara Yelken Kulübü Derneği’nin %100 sermayesine sahip olduğu bir İktisadi İşletmesi bulunmaktadır. İktisadi İşletme, derneğe gelir temini amacı ile yelken kurs eğitim faaliyeti ile uğraşmaktadır. İktisadi İşletmenin bu faaliyetinden elde ettiği gelir, derneğin amacını gerçekleştirmesine katkıda bulunmak amacıyla Derneğe aktarılmaktadır.

Örneğin; Marmara Yelken Kulübü Derneği 14.02.2014 tarihinde Marmara Yelken Kulübü Derneği İktisadi İşletmesine 6.000 TL. borç para vermiştir. İktisadi İşletme 21.02.2014 tarihinde derneğe olan borcunu çek vererek ödemiştir. Buna göre; yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

14.02.2014	
133. BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR	6.000
133.00 MYK İktisadi İşletmesi	
100. KASA	6.000
İktisadi İşletmeye Borç Verilmesi	
/.	

İktisadi İşletme borcunu ödediğinde ise muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

21.02.2014			
101. ALINAN ÇEKLER		6.000	
	133. BAĞLI ORTAK ALACAK		6.000
	133.00 MYK İktisadi İşletmesi		
İktisadi İşletmenin Borcuna Mahsuben Alınan Çek			
.	.		

Bağlı Ortaklıklara Borçlar (İktisadi İşletme): Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarihinde yayımlanan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ve ekinde hazırlanan Tek Düzen Hesap Planında “333 Bağlı Ortaklıklara Borçlar hesabı, işletmenin; sermaye taahhüdünden borçları hariç olmak üzere faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla bağlı ortaklıklara olan borçlarının izlendiği hesaptır. Bu hesaba, borcun doğması halinde alacak, ödenmesi halinde ise borç kaydedilir. İşletmenin kısa vadede yani en çok 1 yıl içinde ödeyeceği borçları 333 Bağlı Ortaklıklara Borçlar hesabında, uzun vadede yani 1 yıldan daha fazla sürede ödeyeceği borçları 433 Bağlı Ortaklıklar Borçlar hesabında izlenir.

Derneklerde uygulamasına bakıldığında, 333 Bağlı Ortaklıklara Borçlar hesabı, çoğunlukla İktisadi İşletmeye olan borçların izlenmesi için kullanılmaktadır.

Örneğin; Marmara Yelken Kulübü Derneği, 15.03.2014 tarihinde kulüp sporcularının uluslar arası yarışına katılımını desteklemek ve yarış giderleri için İktisadi İşletmesinden altı aylığına 10.000 TL. Borç para almıştır. Bu durumda yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

15.03.2014			
100. KASA		10.000	
	333. BAĞLI ORTAK BORÇLAR		10.000
	333.00 MYK İktisadi İşletmesi		
İktisadi İşletmeden Borç Alınması			
.	.		

Derneğin İktisadi İşletmeye olan borcunu ödemesi durumunda aşağıdaki yevmiye kaydı yapılacaktır.

15.09.2014	
333. BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR	10.000
333.00 MYK İktisadi İşletmesi	
100. KASA	10.000
İktisadi İşletmeye Olan Borcun Ödenmesi	
./.	

Üyelerden Alacaklar: Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarihinde yayımlanan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ve ekinde hazırlanan Tek Düzen Hesap Planında Hazır Değerler Grubunda yer alan 134 hesap boş bırakılmıştır. Bu nedenle; derneklerin amaç ve faaliyetlerine uygun olarak, Üyelerden olan alacaklarının takibinin 134 Üyelerden Alacaklar hesabında izlenmesi uygun görülmüştür. Dernek üyelerinin cari yıl aidat alacaklarının 134 Üyelerden Alacaklar hesabında, uzun vadeli geçmiş dönem aidat alacaklarının ise 234 Üyelerden Alacaklar hesabında izlenmesi uygun görülmektedir. Dönem içinde üye aidat tahakkuku yapıldığında bu hesaba borç, aidat tahsil edildiğinde ise alacak kaydı yapılır. İhtiyaca göre yeni üye giriş ödentisi şeklinde bölümlendirilebilir.

Örneğin; Marmara Yelken Kulübü Derneği Yönetim Kurulu Kararı ile Derneğe üyelik başvurusunda bulunan Bayan Y'nin başvurusu 17.03.2014 tarihinde kabul edilmiş olup, 2.000 TL. Üye giriş ödentisi alınmasına karar verilmiştir. Buna göre; Üye giriş ödentisi tahakkukunun yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

17.03.2014	
134. ÜYELERDEN ALACAKLAR	2.000
134.00 Üye Giriş Ödentileri	
529. DIĞ.SERMAYE YEDEKLERİ	2.000
529.00 Üye Giriş Ödentileri	
Bayan Y Üye Giriş Tahakkuku	
./.	

Bayan Y, Üye Giriş Ödemesini yerine getirdiğinde ise; ilgili hesap borçlu, 134 Üyelerden Alacaklar hesabı alacaklı olacak şekilde yevmiye maddesi yapılır. Örneğimizdeki Bayan Y'nin ödemesini nakit olarak yaptığını varsayarsak yevmiye maddesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

17.03.2014			
100. KASA	134. ÜYELERDEN ALACAKLAR	2.000	2.000
	134.00 Üye Giriş Ödentileri		
Bayan Y Üye Giriş Ödemesi			
/.			

Bu yevmiye maddesi ile birlikte, yukarıda yapılan Üye Giriş Tahakkukuna mahsuben "529 Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında gösterilen üye giriş ödentisinin, tahsilat gerçekleştiğinde ilgili gelirler hesabına aktarılması gerekmektedir. Buna göre; yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

17.03.2014			
529. DİĞ.SERMAYE YEDEKLERİ	604. ÖDENTİ VE AİDATLAR	2.000	2.000
529.00 Üye Giriş Ödentileri	604.00 Üye Giriş Ödentileri		
Üye Giriş Ödentisinin Gelirlere Aktarılması			
/.			

Üyelere Borçlar: Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarihinde yayımlanan "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" ve ekinde hazırlanan Tek Düzen Hesap Planında Diğer Borçlar Grubunda yer alan 334 hesap boş bırakılmıştır. Bu nedenle; derneklerin amaç ve faaliyetlerine uygun olarak, Üyelere olan borçlarının takibinin 334 Üyelere Borçlar hesabında izlenmesi uygun görülmüştür. Dernek üyelerine, vadesi 1 yılın altında olan yani kısa vadeli olan borçlar 334 Üyelere Borçlar, vadesi 1 yıldan fazla olan uzun vadeli borçlar ise 434 Üyelere Borçlar hesabında izlenir. Borcun ortaya çıkması halinde hesaba alacak, ödenmesi halinde ise borç kaydedilir.

Örneğin; Marmara Yelken Kulübü Derneği sporcularının katılacakları yurtdışı yarışları için, ulaşım bedeli olan 800 TL. 21.03.2014 tarihinde Kulüp üyesi Bay A tarafından nakit olarak ödenmiştir. Buna göre; yapılacak yevmiye maddesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

21.03.2014			
AMACA YÖNELİK GİDERLER		800	
Yarış Ulaşım Giderleri			
	334. ÜYELERE BORÇLAR		800
	334.00 Üye Bay A		
Üye Bay A Tarafından Ödenen Ulaşım Gideri			
./.			

Üye Bay A'ya olan borcun ödenmesi halinde ise yapılacak yevmiye maddesi aşağıdaki gibidir.

21.03.2014			
334. ÜYELERE BORÇLAR		800	
334.00 Üye Bay A			
	100. KASA		800
Üye Bay A'ya Olan Borcun Ödenmesi			
./.			

Bağış ve Yardımlar: Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarihinde yayımlanan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ve ekinde hazırlanan Tek Düzen Hesap Planında çerçevesinde Gelir Tablosu Hesapları “İşletmenin faaliyet dönemine ilişkin brüt satışları, satış-indirimleri satışların maliyeti, faaliyet giderleri, diğer faaliyetlerden gelir ve kârlar, diğer faaliyetlerden gider ve zararlar, finansman giderleri, olağandışı gelir ve kârlar ve olağandışı gider ve zararlardan oluşur. Buradan hareketle; Derneğe yapılan yurtiçi ve yurtdışı gerçek ve tüzel kişilerden sağlanan bağış ve yardımların 603 Bağış ve Yardımlar hesabında izlenmesi uygun olacaktır. İhtiyaca göre nakdi ve gayri nakdi (ayni) bağışlar olarak bölümlendirilebilir. Dönem içinde derneğe yapılan yardım ve bağışlar bu hesaba alacak, ilgili hesaba borç kaydedilir. Çeşitli kaynaklarda ve uygulamada bazı derneklerde, elde ettikleri bağış ve yardımlar için 649 Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabının da kullanılmış olduğu bilinmekle birlikte, 603

Bağış ve Yardımlar hesabının kullanılmasının amacına daha uygun olduğu düşüncesindeyiz.

Örneğin; Marmara Yelken Kulübü Derneği'nin 29.10.2013 tarihinde düzenlemiş olduğu bir organizasyonda sporcuların gelişimine ve yelken sporuna katkı da bulunmak amacıyla Bayan Z 10.000 TL. Bağışta bulunmuştur. Bayan Z, bu bağışını çek vermek suretiyle yerine getirmiştir. Buna göre; yapılacak yevmiye maddesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

29.10.2013			
101. ALINAN ÇEKLER		10.000	
101.00 Bayan Z			
	603. BAĞIŞ VE YARDIMLAR		10.000
Bayan Z Tarafından Yapılan Bağış			
./.			

Ödenti ve Aidatlar: Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarihinde yayımlanan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ve ekinde hazırlanan Tek Düzen Hesap Planını çerçevesinde Gelir Tablosu Hesapları “İşletmenin faaliyet dönemine ilişkin brüt satışları, satış-indirimleri satışların maliyeti, faaliyet giderleri, diğer faaliyetlerden gelir ve kârlar, diğer faaliyetlerden gider ve zararlar, finansman giderleri, olağandışı gelir ve kârlar ve olağandışı gider ve zararlardan oluşur. Buradan hareketle; Dernek üyelerinden alınan ilk üye giriş ödemeleri yani üye giriş ödentileri ile aidat tahsilâtlarının 604 Ödenti ve Aidatlar hesabında izlenmesi uygun olacaktır. İhtiyaca göre geçmiş dönem aidat gelirleri ve cari yıl aidat gelirleri olarak bölümlendirilebilir. Dönem içinde üyelerden tahsil edilen ödenti ve aidatlar bu hesaba alacak, ilgili hesaba da borç yazılır.

Örneğin; Marmara Yelken Kulübü Derneği üyesi Bay N, 2013 ve 2014 yılı aidatları toplamı olan 500 TL.'sini 01.03.2014 tarihinde banka havalesi ile ödemiştir. (2013 yılı aidatı 200 TL., 2014 yılı aidatı 300 TL.dir).

01.03.2014			
102. BANKALAR		500	
	604. ÖDENTİ VE AİDATLAR		300
	604.00 2014 Yılı Aidatları		
	604. ÖDENTİ VE AİDATLAR		200
	604.01 Geçmiş Dönem Aidatları		
BayN, Üye Aidat Ödemesi			
./.			

Amaca Yönelik Giderler: Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır. Bu bölümde yer alan gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. Bu suretle, işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve defter-i kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik tanınmıştır.²²⁷

Derneklerin amaçları doğrultusunda yapılan giderler 770 Genel Yönetim Giderleri hesabının altında 770 00 Amaca Yönelik Giderler olarak bu hesapta izlenir. 7/A seçeneğinde bu giderler 771 Genel Yönetim Giderleri Hesabı aracılığı ile 633 Amaca Yönelik Giderler (-) olarak gelir tablosu hesabına aktarılır. 7/B seçeneğinde ise “798-Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı” alacağı ile bu hesaba devredilir. Çeşitli kaynaklarda ve bazı derneklerin uygulamada, amaca yönelik giderlerin 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabına kaydedildiği bilinmekle birlikte tercihe bağlı olarak uygulanabileceği düşüncesindeyiz.

Örneğin; Marmara Yelken Kulübü Derneği sporcularının 01.04.2014 tarihinde İzmir’de yapılacak kamp eğitimi için ulaşım bedeli olarak 750 TL. ve konaklama bedeli olarak 2.000 TL. Nakit ödemiştir. Buna göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

01.04.2014			
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	750		
770.00 Amaca Yönelik Giderler			
770.00.1 Ulaşım Giderleri			
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.000		
770.00 Amaca Yönelik Giderler			
770.00.2 Konaklama Giderleri			
100. KASA		2.750	
Kamp Ulaşım ve Konaklama Gideri			
J.			

²²⁷ 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, (1992) Hesap Açıklamaları.

İktisadi İşletme Gelirleri: Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarihinde yayımlanan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ve ekinde hazırlanan Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde 641 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri hesabı, İşletmenin bağlı ortaklıklarından elde ettikleri temettü gelirlerinin izlendiği hesaptır. Bu bağlamda, Derneğin bağlı ortaklıklarından yani iktisadi işletmelerinden elde ettikleri temettü gelirlerinin de 641 İktisadi İşletme Temettü Gelirleri hesabında izlenmesi uygun olacaktır. Çeşitli kaynaklarda ve uygulamada Tek Düzen Hesap Planında boş olan 648 hesabın kullanılmış olduğu görülmektedir. Ancak 641 Bağlı Ortaklıklardan (İktisadi İşletme) Temettü Gelirleri hesabının amacına uygun olduğu düşüncesiyle Tek Düzen Hesap Planında boş olan 648 hesabın kullanılmasının gereksiz olduğu kanaatindeyiz.

Örneğin; Marmara Yelken Kulübü Derneği 2013 dönemi sonunda İktisadi İşletmesinden 12.000 TL. temettü geliri elde etmiştir. İktisadi İşletme bu ödemeği 01.02.2014 tarihinde banka yoluyla dernek hesabına göndermiştir. Buna göre yapılacak yevmiye maddesi aşağıdaki şekilde olacaktır. (Vergi dikkate alınmamıştır.)

01.02.2014	
102. BANKALAR	12.000
641. BAĞLI ORT. TEMETTÜ GEL.	12.000
641.00 MYK İktisadi İşletmesi	
İktisadi İşletme Temettü Geliri	
/.	

Dernekler, kâr amacı gütmeyen kuruluş olduklarından (iktisadi işletmeleri hariç) vergi mevzuu dışındadırlar ve bu nedenle Maddi Duran Varlıkları için Amortisman ayırmak zorunda değildirler. Bununla birlikte mevcut maddi duran varlıklarının herhangi bir zamandaki gerçek değerini öğrenebilmek ve reel bir mali kayıt tutmak açısından amortisman ayrılmasında fayda bulunmaktadır.

Dernekler ticari kuruluşlar olmadıklarından yılsonlarında kâr yerine “gelir fazlası”, zarar yerinde “gider fazlası” verirler. Bu nedenle İlk defa bilanço esasına geçen derneklerin açılış kaydında Varlıklarına karşılık olarak Sermaye yerine Yasal Yedek göstermeleri daha uygun olacaktır.

4.3. BİR FAALİYET DÖNEMİ İÇİN ÖRNEK MUHASEBE UYGULAMASI

Bu çalışmamızda bilanço usulüne tabi derneklerin muhasebe uygulamasında özellik arz eden hesapların işleyişleri ön plana çıkarılmış olup, dönem içi ve dönem sonu muhasebe kayıtları yapılarak, mali tablolar hazırlanmıştır. Dönem içinde gerçekleşen benzer işlemlerin muhasebe kayıtlarına yer verilmemiştir.

Örnek muhasebe uygulamamızda, Marmara Yelken Kulübü'nün muhasebe kayıtlarından esinlenilmiş olup uygulama kapsamında belirtilen tüzel kişiler, şahıslar, tarihler ve parasal tutarlar ile Marmara Yelken Kulübü Derneği'nin ilgisi bulunmamaktadır.

4.3.1. Marmara Yelken Kulübü Uygulaması

Marmara Yelken Kulübü Derneği 1958 yılında kurulmuş bir dernektir, fakat uygulamaya örnek olabilmesi için kuruluş tarihi 01.03.2013 olacaktır.

Marmara Yelken Kulübü Derneği, üyelerce derneğe özgülünen 50.000 TL değerinde bir bina, 1.000 TL değerinde bir binek oto, 1.000 TL değerinde demirbaş ve 2.700 TL değerinde nakit ile faaliyetlerine başlamıştır. Kuruluş aşamasında 2.000 TL kuruluş masrafi yapılmış ve kuruluş masrafları dernek kurucu üyesi Bay M tarafından yapılmıştır. Yıl içerisindeki işlemler belirtilecek ve işlemlerin yevmiye kaydı ile dönem sonu işlemleri yapıldıktan sonra derneğin genel geçici mizanı oluşturulmuş kabul edilip genel kesin mizanı çıkarılacak, gelir tablosu oluşturulacak ve dönem sonu bilançosu oluşturularak bir mali yıl içinde derneğin karşılaşılabileceği olası iş ve işlemlerin muhasebe kaydı gösterilecektir. Giderlerin muhasebeleştirilmesinde 7/A seçeneği kullanılacaktır. Derneğin 15.04.2013 tarihinde ilk olağan genel kurulunu yaptığı ve yönetim kurulunun oluşturulduğu kabul edilmiş, kayıtların anlaşılır ve işlemlerin mevzuata uygun olması gereği nedeniyle bu tarihten önceki işlemler dikkate alınmamıştır. Derneğin faaliyet konusu yelken sporunun geliştirilmesi ve milli yelken sporcusu yetiştirilmesi faaliyetleri olarak belirlenmiştir.

Öncelikle Marmara Yelken Kulübü Derneği'nin açılış bilançosu düzenlenecek, 7/A seçeneğine göre açılış ve dönem içi muhasebe kayıtları yapılacak, daha sonra envanter

kayıtları ile birlikte dönem sonu kesin mizan oluşturulmak suretiyle gelir tablosu ve bilançosu hazırlanacaktır.

Bu bilgilere göre Marmara Yelken Kulübü Derneği'nin kuruluş bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

**MARMARA YELKEN KULÜBÜ DERNEĞİ
KURULUŞ BİLANÇOSU**

AKTİF (VARLIKLAR)		PASİF (KAYNAKLAR)	
I- DÖNEN VARLIKLAR		III- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
A- HAZİR DEĞERLER		D- DİĞER BORÇLAR	
1- KASA	2.700	1- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	2.000
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI		KISA VADELİ YAB .KAY. TOPLAMI	
	2.700		2.000
II- DURAN VARLIKLAR		IV- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
D- MADDİ DURAN VARLIKLAR		V- ÖZKAYNAKLAR	
1- BİNALAR	50.000	1- ÖDENMİŞ SERMAYE	54.700
2- TAŞITLAR	1.000		
3- DEMİRBAŞLAR	1.000		
E- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR			
1- KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME	2.000		
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		ÖZVARLIKLAR TOPLAMI	
	54.000		56.700
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	
	56.700		56.700

4.3.1.1. Marmara Yelken Kulübü Derneği'nin Dönem İçinde Gerçekleşen İşlemler ve Muhasebe Kayıtları

1- Açılış kaydı yapılmıştır.

100. KASA	2.700		
252. BİNALAR	50.000		
254. TAŞITLAR	1.000		
255. DEMİRBAŞLAR	1.000		
262. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	2.000		
		336. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	2.000
		500. SERMAYE	54.700
Açılış Kaydı			

2- Kasada bulunan nakdin 2.500 TL' si G Bankasına yatırılmıştır.

102. BANKALAR	2.500	
100. KASA		2.500
Kasadaki Nakdin G Bankasına Yatırılması		
.		

3- Kuruluş aşamasında Bay "M" tarafından ödenen giderler kendisine banka havalesi yoluyla ödenmiştir.

336. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	2.000	
102. BANKALAR		2.000
BayMe olan borcun ödenmesi		
.		

4- 01.05.2013 tarihi itibariyle yeni dernek tüzüğüne göre üyelere giriş ödentisi alınmasına karar verilmiştir. Toplam 3.000 TL giriş ödentisi ile 500 TL üyelik aidatı tahsil edilmiştir.

100. KASA	3.500	
604. ÖDENTİ VE AİDATLAR		3.500
Giriş Ödentisi ve aidatın tahsili		
.		

5- Dernek, bir kredi kuruluşundan 9.000 TL'lik kredi talebinde bulunmuştur. Kredi kuruluşu, derneğin "G" Bankası'ndan alacağı aynı tutardaki bir kefalet mektubu şartı ile kredi talebini kabul etmiştir. Dernek, "G" Bankasından sağladığı kefalet mektubunu kredi kuruluşuna vererek 01.10.2010 tarihinde 9.000 TL'lik kredi limitinin tamamını kullanmıştır. (Kredi; 10 ay vadeli, %20 faizli ve her 2 ayda bir eşit taksitlerle ödenmek üzere alınmıştır.)

950. NAZIM HESAPLAR	./.	9.000	
950.00. Kefaletten Alacaklar			
	951. NAZIM HESAPLAR		9.000
	951.00. Kefaletten Borçlar		
Alınan kefalet mektubunun nazım hesaplarda takibi			
102. BANKALAR	./.	9.000	
	300. BANKA KREDİLERİ		9.000
Kredi Kullanımı			
	./.		

6- Dernek genel merkezinde kullanılmak üzere; 50 TL'lik mutfak ekipmanı, 40 TL'lik çay, seker ve kahve ve 100 TL'lik kırtasiye malzemesi satın alınmıştır. Bu bedeller karşılığında satıcı işletmeye borçlanılmıştır.

255. DEMİRBAŞLAR	./.	50	
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		140	
Kırtasiye ve Yiyecek			
	336. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		190
Demirbaş ve Mutfak Malzemesi Alımı			
	./.		

7- Bir vatandaş tarafından derneğe, “derneğin yelken faaliyetlerine katkı sağlamak amacıyla kulüp sporcularına tahsis edilmek üzere yelken eğitim teknesi alımı için” 2.000 TL bağışlanmıştır.

100. KASA	./.	2.000	
	603. BAĞIŞ VE YARDIMLAR		2.000
Şartlı Bağışın Dernek Gelirlerine Alınması			
	./.		

8- Yetkili bir firmaya 2.000 TL tutarında eğitim teknesi siparişi verilmiş, ilgili firmaya 200 TL ön ödemede bulunulmuştur. İlgili tutar banka yoluyla havale edilmiştir.

159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		200	
102. BANKALAR			200
Tekne Siparişi İçin Avans Ödemesi			
952. NAZİM HESAPLAR		2.000	
952.00. Tekne Siparişleri			
953. NAZİM HESAPLAR			2.000
953.00. Sipariş Tekne Sahipleri			
Teknelerin Siparişi			
./.			

9- Dernek genel merkezinde çalıştırılmak üzere 1 personel istihdam edilmiş, personele 100 TL ücret tahakkuk ettirilmiştir. Bu ücrete ilişkin gelir vergisi tutarı 15 TL, işçi sigorta payı 13 TL ve işveren sigorta payı 10 TL' dir.

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		110	
360. ÖDEN. VERGİ ve FONLAR			15
361. ÖDENECEK SGK			23
335. PERSONELE BORÇLAR			72
Personel Ücret Tahakkuku			
./.			

10- Tahakkuk eden ücret ödenmiş ve personel ücreti ile ilgili olarak işveren tarafından yapılan yasal kesintiler ilgili kurumlara yatırılmıştır.

335. PERSONELE BORÇLAR		72	
100. KASA			72
Personel Maaş Ödemesi			
360. ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR		15	
361. ÖDENECEK SGK		23	
100. KASA			38
Tahakkuk Eden Sorumlulukların Yatırılması			
./.			

11- Dernek, sporcularının gelişimi ve yarış antrenman hazırlık çalışmalarının yapılabilmesi maksadı ile 3.500 TL' si değerinde bir spor salonu satın almıştır. Satın alma sırasında ödenen gider toplamı ise 100 TL' sıdır. İlgili tutarlar Bankadaki hesaptan ödenmiştir.

252. BİNALAR	102. BANKALAR	3.600	3.600
Spor Salonu Satın Alınması			

12- Kulüp sporcularının şehir içi ve şehir dışı kamp, antrenman ve yarışlara katılımında ulaşımın sağlanması için 5.000 TL' a bir minibüs satın almış, ilgili tutar banka havalesi yoluyla ödenmiştir.

254. TAŞITLAR	102. BANKALAR	5.000	5.000
Taşıt Alımı			

13- Benzer amaçlı "F" derneğine 1.500 TL maddi yardımda bulunulmuştur.

659. DİĞ.OL.GİDER VE ZARARLAR	100. KASA	1.500	1.500
F Derneğine Yapılan Yardım.			

14- Üyelerin tanışması ve gelecek dönem bütçe bilgilerinin üyelerle paylaşılması maksadı ile düzenlenen yemek için 150 TL' si harcama yapılmıştır.

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	100. KASA	150	150
Üyeler İçin Düzenlenen Yemek Masrafları			

15- Derneğin tanıtımında aktif rol üstlenen fahri üyelerin derneği ziyaretleri münasebeti ile 30 TL yemek masrafı yapılmıştır.

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	30		
100. KASA		30	
Fahri Üyeler İçin Düzenlenen Yemek Masrafları			
.			

16- 2.000 TL sermaye ile yelken kurs eğitimi yapmak üzere bir iktisadi işletme kurulmuştur. İşletmenin kuruluş işlemleri için 200 TL, işletmenin tefrişatı ve mal alımı için 1.800 TL harcanmıştır. Kuruluş işlemleri dışındaki harcamalar için çek düzenlenmiştir.

245. BAĞLI ORTAKLIKLAR	2.000		
246. BAĞLI ORT. SER.TAAH		2.000	
Kurulacak İktisadi İşletmenin Sermaye Taahhüdü			
.			
246. BAĞLI ORT. SER.TAAH.	2.000		
100. KASA			200
103. VER.ÇEK VE ÖD.EMİR.			1.800
İktisadi İşletme Kuruluşu			
.			

17- 01.10.2013 tarihinde 50 TL' ye bir ofis kiralanarak ikametgâh değişikliği yapılmıştır, 12 aylık kira peşin ödenmiştir.

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	50		
181. GEL.AYLARA AİT.GİDERLER	550		
100. KASA		600	
Kiralanın Ofisin 12 Aylık Kira Ödemesi			
.			

18- Dernek yönetim kurulu üyelerinden Ahmet Bey derneğin işlemlerinde kullanılmak üzere derneğe 1.000 TL borç vermiştir.

100. KASA	336. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	1.000		
	Ahmet Bey'e olan borç		1.000	
Dernek Üyesinden Alınan Borç				
./.				

19- İzmir iline bir şube açılarak 250 TL kuruluş gideri yapılmıştır.

262. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	100. KASA	250		
Şube Kuruluş Gideri			250	
./.				

20- Sipariş edilen 2.000 TL'lik tekneler teslim alınmış, tutarın kalan kısmı düzenlenen bir çek ile ödenmiştir.

255. DEMİRBAŞLAR	103. VER. ÇEK VE ÖDEMİR.	2.000		
	159. VER. SİPARİŞ AVANS.		1.800	
Teknelerin Teslim Alınması			200	
./.				

21- Bankadan gelen dekonttan verilen çeklerin tahsil edildiği anlaşılmıştır.

103. VER. ÇEK VE ÖDEMİR	102. BANKALAR	3.600		
Verilen Çeklerin Tahsili			3.600	
./.				

22- Yelken sporunun gelişmesine yönelik okullarda düzenlenen seminer için 500 TL harcanmıştır.

659. DİĞ. OL. GİDER VE ZARAR	100. KASA	500		
Seminer Giderleri			500	
./.				

23- Yapılan saha çalışması ile maddi durumu kötü olan bedensel özürlü çocukların ailelerine 700 TL değerinde yakacak ve 300 TL değerinde yiyecek yardımı yapılmış, ilgili malzemeler düzenlenen bir senet karşılığı alınmıştır.

157. DİĞER STOKLAR	336. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	1.000		
	Senede bağlı borç		1.000	
Dağıtılacak Olan Yakacak ve Yiyeceğin Alımı.				
659. DİĞ.OL. GİDER VE ZARAR	157. DİĞER STOKLAR	1.000		
Yakacak ve Yiyecek Yardımı.			1.000	

24- Bir vatandaş tarafından derneğe 3.000 TL ve bir ev bağışlanmış, ticaret odasına yaptırılan bedel tespiti sonucu evin rayiç bedelinin 6.000 TL olduğu anlaşılmıştır.

100. KASA	603. BAĞIŞ VE YARDIMLAR	3.000		
252. BİNALAR		6.000		
Nakit ve Gayrimenkul Bağışının Kabulü.			9.000	

25- Gayrimenkul sahibinden izin alınarak, kiralanın ofise 200 TL değerinde gömme dolap yaptırılmıştır.

264. ÖZEL MALİYETLER	100. KASA	200		
Kiralanın Ofise Dolap Yapımı.			200	

26- Bayram münasebeti ile 20 TL ödenerek seker, çay, kolonya, çikolata ve kuru pasta alınmıştır.

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	100. KASA	20		
Bayram Münasebetiyle Yapılan Gen. Yön. Gid.			20	

27- Dernek iktisadi işletmesine 200 TL borç verilmiştir.

./.			
233. BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR	200		
100. KASA		200	
İktisadi İşletmeye Borç Verilmesi.			
./.			

28- Ofiste kullanılmak üzere bir büro takımı 180 TL' sına peşin olarak satın almıştır. Ödenen taşıma gideri ise 18 TL' sıdır.

./.			
255. DEMİRBAŞLAR	198		
100. KASA		198	
./.			

29- Derneğe ait olan büro; alınan 2.500 TL değerinde senet ve kalan kısmı peşin olmak üzere 5.500 TL' ye satılmıştır.

./.			
100. KASA	3.000		
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	2.500		
Senede Bağlı Alacaklar			
252. BİNALAR		5.000	
649. DİĞ. OL. GELİR VE KARLAR		500	
Gayrimenkul Satımı.			
./.			

30- 10 yeni üyelik başvurusu kabul edilmiş, yeni üyelerin tamamı 350 TL giriş ödentisini derneğin banka hesabına yatırmıştır.

./.			
102. BANKALAR	3.500		
604. ÖDENTİ VE AİDATLAR		3.500	
Yeni Üyelerden Giriş Ödentisi Tahsili.			
./.			

31- Bedensel engelli vatandaşlar için bir “Z” vakfı tarafından sürdürülmekte olan okul inşaatında harcanmak üzere “Z” Vakfı’na 3.000 TL yardımda bulunulmuştur.

659. DİĞ.OL. GİDER VE ZARAR	3.000		
100. KASA		3.000	
Z Vakfına yardım.			

32- İktisadi işletme 200 TL borcunu ödemiştir.

100. KASA	200		
233. BAĞLI ORTAK ALACAK		200	
İktisadi İşletmeden Borcun Tahsili.			

33-Çekilen 9.000 TL’lik kredinin ilk taksidi olan 2.100 TL kredi kuruluşuna ödenmiştir.(300 TL faiz gideridir.)

780. FİNANSMAN GİDERLERİ	300		
300. BANKA KREDİLERİ	1.800		
100. KASA		2.100	
Kredinin İlk Taksitinin Ödenmesi			

34-Kulüp sporcuları için 35 TL’den 100 adet kulüp logosunu taşıyan eşofman takımı yaptırılmış, 1000 TL’si peşin ödenmiş, kalanı için borçlanılmıştır.

157. DİĞER STOKLAR	3.500		
100. KASA		1.000	
336. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		2.500	
Eşofman Takımı Alımı			

4.3.1.2. Marmara Yelken Kulübü Derneği'nin Dönem Sonu İşlemleri

1- G bankasından gelen dekonttan derneğin bankadaki parasına 50 TL faiz tahakkuk ettirildiği anlaşılmıştır. (Gelir Vergisi dikkate alınmamıştır.)

102. BANKALAR	J.	50	
Bankadaki Mevduata Faiz Tahakkuku	642. FAİZ GELİRLERİ		50
	J.		

2- Alınan 100 TL'lik kırtasiye malzemesinin 20 TL'lik kısmı bu döneme aittir.

181. GELECEK AY AİT GİDERLER	J.	80	
Dönem Kırtasiye Gideri	770. GENEL YÖNETİM GİD.		80
	J.		

3- Yapılan sayımda 20 adet can yeleğinin eksik olduğu tespit edilmiştir. İlgili takımlardan sorumlu kişi istihdam edilen personeldir.

197. SAYIM VE TES. NOKSANLARI	J.	40	
Sayım Eksişinin Tespiti	157. DİĞER STOKLAR		40
	J.		
135. PERSONELDEN ALACAKLAR	J.	40	
Sayım Eksişinin Personele Yüklenmesi	197. SAYIM VE TES. NOKSANI		40
	J.		

4- Dönem içinde 30 TL elektrik gideri ödendiği ve bu işleme ilişkin kaydın yapılmadığı anlaşılmıştır.

770. GENEL YÖN. GİDERLERİ	J.	30	
Kayı Unutulan Elektrik Gideri	100. KASA		30
	J.		

5- İşletmede bulunan 1.000 TL değerindeki alacak senedinin peşin değerinin 950 TL olduğu hesaplanmıştır.

657. REESK.FAİZ GİDERLERİ	50	
137. DİĞER ALACAK SENET.		50
Alacak Senetlerine Reeskont Uygulaması		

6- 2.500 TL değerindeki borç senedinin peşin değerinin 2.375 TL olduğu hesaplanmıştır.

337. DİĞER BORÇ SENETLERİ REESK.	125	
647. REESK. FAİZ GELİRLERİ		125
Borç Senetlerine Reeskont Uygulaması		

7- 11 ve 12. aylara ilişkin olarak ödenen kira bedelinin kayıtlara geçirilmediği anlaşılmıştır.

770. GENEL YÖNETİM GİDERİ	100	
181. GELECEK AY.AİT GİDER.		100
Kayı Unutulan Kira Gideri		

4.3.1.3. Marmara Yelken Kulübü Derneği'nin Diğer Dönem Sonu İşlemlerinin Kaydı

771. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	550	
781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	300	
770. GENEL YÖNETİM GİDERİ		550
780. FİNANSMAN GİDERİ		300
Giderlerin Yansıtma Hesaplarına Aktarılması		

./.			
632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	550		
660. KV BORÇLANMA GİDERLERİ	300		
771. GENEL YÖN.GİD.YANSIT.		550	
781. FİNANSMAN GİD.YANSIT.		300	
Yansıtma Hesaplarının Gelir Tablosu Hesaplarına Aktarılması			
./.			
./.			
603. BAĞIŞ VE YARDIMLAR	11.000		
604. ÖDENTİ VE AİDATLAR	7.000		
642. FAİZ GELİRLERİ	50		
647. REESK.FAİZ GELİRLERİ	125		
649. DİĞ.OL.GELİR VE KARLAR	500		
690. DÖNEM KAR/ZARARI		18.675	
Gelirlerin Sonuç Hesaplarına Aktarılması			
./.			
./.			
690. DÖNEM KAR/ZARARI	6.900		
632. GENEL YÖNETİM GİDERİ		550	
657. REESK. FAİZ GİDERLERİ		50	
659. DİĞ.OL.GİD.VE ZARARI		6.000	
660. KV.BORÇLANMA GİDERİ		300	
Giderlerin Sonuç Hesaplarına Aktarılması			
./.			
./.			
690. DÖNEM KAR/ZARARI	11.775		
692. DÖN.NET KAR/ZARARI		11.775	
./.			
./.			
692. DÖN.NET KAR/ZARARI	11.775		
590. DÖNEM NET KARI		11.775	
Gelir Fazlasının Bilanço Hesabına Devri			
./.			

4.3.1.4. Marmara Yelken Kulübü Derneği'nin Genel Kesin Mizanının Oluşturulması

MARMARA YELKEN KULÜBÜ DERNEĞİ GENEL KE SİN MİZANI 31.12.2013 (TL)

HE SAP İSMİ	BORÇ	ALACAK	BORÇ KALANI	ALACAK KALANI
100 KASA	15.400	12.588	2.812	
102 BANKALAR	15.050	14.400	650	
103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ	3.600	3.600		
135 PERSONELDEN ALACAKLAR	40		40	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	2.500		2.500	
137 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU		50		50
157 DİĞER STOKLAR	4.500	1.040	3.460	
159 VERİLEN SPARİŞ AVANSLARI	200	200		
181 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	630	100	530	
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	40	40		
233 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR	200	200		
245 BAĞLI ORTAKLIKLAR	2.000		2.000	
246 BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAH.	2.000	2.000		
252 BİNALAR	59.600	5.000	54.600	
254 TAŞITLAR	6.000		6.000	
255 DEMİRBAŞLAR	3.248		3.248	
262 KURULUŞ ve ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	2.250		2.250	
264 ÖZEL MALİYETLER	200		200	
300 BANKA KREDİLERİ	1.800	9.000		7.200
335 PERSONELE BORÇLAR	72	72		
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	2.000	6.690		4.690
337 DİĞER BORÇ SENETLERİ REOSKONTU	125		125	
360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR	15	15		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.	23	23		
500 SERMAYE		54.700		54.700
590 DÖNEM NET KARI		11.775		11.775
603 BAĞIŞ VE YARDIMLAR	11.000	11.000		
604 ÖDENTİ VE AİDATLAR	7.000	7.000		
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.650	3.650		
642 FAİZ GELİRLERİ	50	50		
647 REOSKONT FAİZ GELİRLERİ	125	125		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KARLAR	500	500		
657 REOSKONT FAİZ GİDERLERİ	50	50		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR	6.000	6.000		
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	300	300		
690 DÖNEM KARI veya ZARARI	18.675	18.675		
692 DÖNEM NET KARI veya ZARARI	11.775	11.775		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	630	630		
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	550	550		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	300	300		
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	300	300		
	182.398	182.398	78.415	78.415

4.3.1.5. Marmara Yelken Kulübü Derneği'nin Gelir Tablosunun Oluşturulması

MARMARA YELKEN KULÜBÜ DERNEĞİ		
GELİR TABLOSU		
AYRINTILI GELİR TABLOSU	CARİ DÖNEM	
	31.12.2010	
A- BRUT SATIŞLAR		18.000,00
1- Yurt İçi Satışlar		
2- Yurt Dışı Satışlar		
3- Bağış Ve Yardımlar	11.000,00	
3- Odenen ve Aidatlar	7.000,00	
B- SATIŞ İNDİRLERİ (-)		0,00
1- Satıştan İadeler (-)		
2- Satış İskontoları (-)		
3- Diğer İndirimler (-)		
C- NET SATIŞLAR		18.000,00
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		0,00
1- Satılan Mamuller Maliyeti (-)		
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)		
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)		
4- Diğer Satışların Maliyeti (-)		
BRUT SATIŞ KARI VE YA ZARARI		18.000,00
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)		550,00
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		
2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		
3- Genel Yönetim Giderleri (-)	550,00	
FAALİYET KARI VE YA ZARARI		17.450,00
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAGAN GELİR VE KARLAR		675,00
1- İştiraklerden Temettü Gelirleri		
2- Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri		
3- Faiz Gelirleri	50,00	
4- Komisyon Gelirleri		
5- Konusu Kalmayan Karşılıklar		
6- Menkul Kıymetler Satış Karları		
7- Kambiyo Karları		
8- Reeskont Faiz Gelirleri	125,00	
9- Diğer Olağan Gelir ve Karları	500,00	
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAGAN GİDER VE ZARARLAR (-)		6.050,00
1- Komisyon Giderleri		
2- Karşılık Giderleri		
3- Menkul Kıymet Satış Zararları		
4- Kambiyo Zararları		
5- Reeskont Faiz Giderleri	50,00	
6- Karunen Kabul Edilmeyen Giderler		
7- Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	6.000,00	
H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		300,00
1- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	300,00	
2- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		
OLAGAN KAR VE YA ZARAR		11.775,00
I- OLAGANDIŞI GELİR VE KARLAR		0,00
1- Önceki Dönem Gelir ve Karları		
2- Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karları		
3- Sabit Kıymet Satış Geliri		
J- OLAGANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		0,00
1- Çalışmayan Kısmı Gider ve Zararları (-)		
2- Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)		
3- Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararları (-)		
DÖNEM KARI VE YA ZARARI		11.775,00
K- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)		
DÖNEM NET KARI VE YA ZARARI		11.775,00

4.3.1.6. Marmara Yelken Kulübü Derneği'nin Bilançosunun Oluşturulması

MARMARA YELKEN KULÜBÜ DERNEĞİ 31.12.2013 TARİHLİ BİLANÇOSU

AKTİF (VARLIKLAR)		PASİF (KAYNAKLAR)	
I- DÖNEN VARLIKLAR		III- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
A- HAZIR DEĞERLER		A- MALİ BORÇLAR	
1- KASA	2.812	1- BANKA KREDİLERİ	7.200
2- BANKALAR	650		
D- DİĞER ALACAKLAR		D- DİĞER BORÇLAR	
1- PERSONELDEN ALACAKLAR	40	1- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	4.690
2- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	2.500	2- DİĞER BORÇ SEN. REESK(-)	-125
3- DİĞ. ALACAK SEN. REESK.(-)	-50		
E- STOKLAR			
1- DİĞER STOKLAR	3.460		
G- GEL AY. AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI			
1- GEL. AY. AİT GİDERLER	530		
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	9.942	KISA VAD. YAB. KAY. TOPLAMI	11.765
II- DURAN VARLIKLAR		IV- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
C- MALİ DURAN VARLIKLAR			
1- BAĞLI ORTAKLIKLAR	2.000		
D- MADDİ DURAN VARLIKLAR		V- ÖZ KAYNAKLAR	
1- BİNALAR	54.600	1- ÖDENMİŞ SERMAYE	54.700
2- TAŞITLAR	6.000		
3- DEMİRBAŞLAR	3.248		
E- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		F- DÖNEM NET KARI (ZARARI)	
1- KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME	2.250	1- DÖNEM GELİR FAZLASI	11.775
2- ÖZEL MALİYETLER	200		
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	68.298	ÖZ VARLIKLAR TOPLAMI	66.475
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAM	78.240	PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	78.240

BÖLÜM 5 SONUÇ

Demokratik toplumlarda bireylerin, seslerini duyurabilmelerinin, yasal haklarını arayabilmelerinin, birey olarak üstesinden gelemedikleri sorunları kolayca aşabilmelerinin, Devletin sınırların korunması ve güvenliğin sağlanması gibi öncelikli görevlerinin yanı sıra diğer çeşitli nedenlerle karşılayamadığı yaşamsal gereksinimlerini karşılayabilmelerinin yolu, bir sivil toplum örgütü çatısı altında bir araya gelmelerinden geçmektedir. Diğer demokratik toplumlarda olduğu gibi ülkemizde de sivil halk, yasalarla verilen haklarının zamanında ve gerektiği gibi kendilerine tanınmasına ya da yasal düzenlemelerle yeni haklar verilmesine yönelik çabalarını dernek veya sendika kurmak suretiyle sonuca ulaştırmak isterler.

Gelişmiş toplumlarda gönüllü kuruluşlar (NGO – non-governmental organization) diye adlandırılan ve üçüncü sektör olarak örgütlenerek ülkenin temel sorunlarının çözümlenmesinde izlenecek yolların belirlenmesinde siyasi iradeyi zaman zaman etkileyebilen bu oluşumlar, sınırlı da olsa ülkemizde de bu rolü üstlenmeye başlamış bulunmaktadır. Ne yazık ki toplumun vazgeçilmez unsurlarından olan bu kurumlar, zaman içinde gerçek işlevlerinin dışındaki amaçlar için kullanılır olmuştur. Bu tür sapmalar, gerçek kimliğine uygun faaliyet göstermeyi amaçlayan dernekleri de olumsuz etkilemiştir.

Özellikle Batı ülkelerinde gönüllü kuruluşların toplumsal katkısı ve yararları artık tartışmasız bir gereklilik olarak kabul edilmektedir. Türkiye'nin Avrupa Birliği yolundaki en önemli adımlarından birisi de, sivil toplum kuruluşlarını yeniden yapılandırmaktır. İşte bu nedendir ki, derneklerin özellikle Avrupa Birliği normlarına göre yeniden şekillendirilmesi bir zorunluluk arz etmektedir. Sivil toplum kuruluşlarına gereken önem verildiği müddetçe hem sosyal refah artacak hem de devletin yükü hissedilir ölçüde azalacaktır.

Kâr amacı gütmeyen derneklerin, zaman içinde ticari ilişkilerde araç olarak kullanılması üzerine, özünde vergilendirilmemesi düşünölen bu kurumların vergi mükellefi yapılmaları gerekliliğini tartışılır hale getirmiştir. Bu tartışmalar sonucunda

da uygulamalar büyük ölçüde bu yönde şekil almıştır. Derneklerin kısa zamanda bu işe gönül verenlerin de çabaları ile gerçek kimliklerine uygun faaliyet göstermelerini sağlayacak yasal düzenlemelere kavuşmaları, amacına uygun faaliyet gösteren dernek kurucu ve yöneticileri gibi bizim de en büyük özlemlerimizdendir.

Bu kuruluşlar yerine getirdikleri işlevler dolayısıyla kamusal bir hizmet görmektedirler. Kâr amacı gütmeyen bu kuruluşların, kamusal nitelikli hizmetleri dolayısıyla yaptıkları ekonomik faaliyetler, tüm ülkelerde mali açıdan farklı işlemlere tabi tutulmaktadır. Vergi kanunlarında bu kuruluşlara birtakım istisna ve muafiyetler tanınmaktadır. Bununla birlikte bu kuruluşların özel sektörün faaliyette bulunduğu konularda yürüttüğü çalışmalar haksız rekabete yol açabilmektedir. Bu nedenle, bu kuruluşlara yönelik vergi tedbirlerinin bir yandan gerçekten gerekli ve etkili olması arzu edilirken, diğer yandan da haksız rekabet yaratmamasına da özen gösterilmelidir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile ticari ve sınai faaliyette bulunan kurum ve kuruluşlar açısından önemli bir takım düzenlemeler yapılmış olmakla birlikte çalışmamızda; tez konumuz olan, kar amacı ile hareket etmeksizin faaliyetlerini sürdüren derneklerin belirli bir sistematik çerçevesinde iş ve işlemlerinin kayıtlanması süreci dikkate alınarak derneklere özgü uygulamalar üzerinde durulmuştur. Ticari ve sınai işletmeler mal veya hizmet üreterek veya satarak faaliyetlerini sürdürür. Bu kurumların var oluş nedeni kar etmektir. Buna karşın dernekler; kar etme amacı gütmeyenler, elde ettikleri gelirler ile tüzüklerinde belirtilen amaçlarını gerçekleştirmek maksadı ile faaliyet gösterirler. 1 sıra no'lu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" ile yürürlüğe giren Tek düzen Hesap Planı ile getirilen düzenlemeyle esas itibarıyla kar amacı güden sınai ve ticari işletmeler hedeflenmiştir. Düzenleme ile ortaya konulan hesap planındaki hesapların büyük bir bölümü ile gelir tablosu hesaplarının tamamı üretim, maliyet, satış ve kar odaklı hesaplardır. Tekdüzen hesap planı sistemi; uzmanlık gerektiren, kayıtların tutulabilmesi ve mali tabloların düzenlenebilmesi için konu ile ilgili yeterli bilgi donanımına sahip olunmasını gerektiren karmaşık bir yapıya sahiptir. Dernekler ise kazanç paylaşımı veya kar amacı ile faaliyette bulunamazlar ve kurumsallaşmış bazı dernekler hariç derneklerin iş ve işlemleri ticari ve sınai işletmelerdeki kadar karmaşık ve çeşitli olmayıp, ticari ve sınai işletmelere göre iş yükleri daha hafiftir.

Tek düzen hesap planının bu karmaşık yapısı ve derneklerin kar odaksız sistemine uyarlanmamış olması, derneklerin iş ve işlemlerinin kayıtlanmasında ve mali tabloların düzenlenmesinde birtakım problemleri de beraberinde getirmektedir.

Derneğin bütün olağan gelirlerinin 600, 601 no'lu hesaplar yerine 603 Yardım ve Bağışlar ile 604 Ödenti ve Aidatlar Hesabı'nda muhasebeleştirilmesi daha uygun olacaktır. Giderler açısından baktığımızda ise; Hesap planında sayılan faaliyet giderleri, 750 Araştırma Geliştirme Giderleri ve 770 Genel Yönetim Giderleri hesapları hariç derneklerin faaliyet giderleri ile uyum sağlamamakta olup genel yönetim ve araştırma geliştirme giderleri hariç faaliyetle ilgili giderlerin 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'nda muhasebeleştirilmesi daha uygun olacaktır. Bununla birlikte 15 stoklar hesap grubunda yer alan hesaplardan sadece 157 Diğer Stoklar ve 159 Verilen Sipariş Avansları hesaplarının tanımı ve işleyişi itibari ile derneklerin yapısına uygun olduğu görülmektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile derneklerin kendisine özgü yapısının tam olarak örtüşmemesi nedeni ile derneklerin; aynı işlemi birbirlerinden farklı kayıtlaması, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin özüne aykırı ve çelişkili muhasebe işlemleri yapması mümkün olabilmektedir. Diğer yandan derneklerin iş ve işlemleri kayıtlanırken tamamı ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne sadık kalınması durumunda ise muhasebenin mantığına aykırı sonuçlara ulaşılabilmektedir.

Yukarıda belirtilen nedenlerden ötürü; Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde belirtilen hesap tanımlarının, hesapların işleyişlerinin ve mali tablolar sistematığının, "kar odaksız faaliyet" mantığına uygun şekilde yeniden tanımlanması; derneklerin iş ve işlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi çerçevesinde, daha sağlıklı bir şekilde kayıtlanabilmesini ve daha anlamlı mali tabloların oluşturulabilmesini sağlayacağı ve dolayısıyla ülke genelinde dernekler açısından yeknesak bir kayıt sisteminin sağlanmasında, denetim faaliyetlerinin kolaylaşmasında, süresinin kısalmasında ve kalitesinin artmasında etkili olacağı kanaatindeyiz.

Vergi mevzuatımızda kazanç gayesi gütmeme özelliğinden dolayı derneklerin vergilendirilmesinde diğer iktisadi işletmelere nazaran ayrıcalık (avantaj) sağlanmaktadır. Ayrıca dernekler açısından hayati önem taşıyan bağış ve yardımlar açısından ise, mevcut vergi kanunlarımızda zaten oldukça kısıtlı bir şekilde sayılmış olan dernek ve kamu kurum ve kuruluşlarına yapılacak bağışların tamamının kurum kazancından indirilmesine imkân verilmelidir. Bu noktada bağış yapacak işletmenin

hesap dönemini kâr ya da zararla kapatmış olması şartı da aranmamalıdır. Çünkü ifade ettiğimiz üzere söz konusu kuruluşlar zaten kamusal hizmet vermekte ve devletin bu alandaki yükünü hafifletmektedirler. Bu nedenle, devletin vergileri kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla aldığından hareketle vergi kanunlarında sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların tamamının ticari kazançtan indirimine izin verilmelidir. Vergi mevzuatımızda derneklerin vergilendirilme esaslarının yeniden gözden geçirilmesi, sınırlarının ve çerçevesinin daha açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Aynı şekilde derneklerin tek bir çatı altında – standart kurumlar – olmamaları nedeniyle, bunların mali denetimleri de önem taşır. Bu kuruluşların faaliyetlerinin, kuruluş amaçları ile ne kadar örtüştüğü ve faaliyetlerini yürütürken uymaları gereken şekli şartlar da önemlidir. Bu nedenle dernek gelir ve giderlerinin kesinlikle belgelenmesi önemlidir. Söz konusu derneğin tüm harcamalarını hangi gelir kaynakları ile finanse ettiği açıkça tespit edilebilmelidir. Derneklere normalden yüksek tutarlarda ve yine normalden fazla süreklilikte bağış yapan kişi ve kuruluşlar da tespit edilebilmelidir. Diğer bir söyleyişle derneklerin gelir kaynakları izlenebilmelidir. Derneklerin belirli bir meblağı aşan tahsilât ve ödemelerinin tamamı banka kanalı ile gerçekleştirilmelidir. Bu durum belki kişileri derneklere bağış yapma hususunda tedirgin edebilecektir ancak; dürüst ve gerçekten yardım amacıyla bağış yapan kişi ve kuruluşların bu durumdan endişe etmemeleri gerekeceğinden hareketle bizce bu takip sıkı bir şekilde yapılmalıdır. Derneklerin faaliyetlerini ve mali bilgilerini yıllık beyanname ile bildirme zorunlulukları vardır. Böylelikle denetim işlevleri kolaylaştırılırken, bir yandan da istatistikî bilgi edinme imkânı yaratılmış olmaktadır.

Derneklerin elde ettikleri gelir iktisadi işletme sınırlarına girdiğinde bu destek sona ermektedir ve doğrudan kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır. Konunun önemi dolayısıyla iktisadi işletme sınırları vergi mevzuatında açık bir şekilde tespit edilmeli, iktisadi işletme oluşturmamış ancak gelir getirici sürekli ve çeşitli faaliyetleri olan dernekler ile iktisadi işletme organizasyonu altında faaliyette bulunan dernekler arasında vergi yükü bakımından oluşan farklılıklar giderilmelidir. Derneklerin mali denetimleri dikkatli bir şekilde yapılmalı, dernek amaçlarının gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği belirlenmeli ve amaçları doğrultusunda ilerlemeyen derneklere gerekli müdahale anında yapılmalıdır. Özellikle Bakanlar Kurulunca “kamu yararına

alışan dernek statüsü" ile vergi muafiyeti tanınan derneklerin birçok vergiden muaf veya istisna tutulduğu göz önünde bulundurulursa, bu derneklerin amaçları doğrultusunda çalışıp çalışmadıklarını denetlemek ayrı bir önem taşımaktadır.

KAYNAKLAR (REFERENCES)

I. KİTAPLAR

- Ağaoğluları, M.A., (1996) “*İmparatorluktan Tanrı Devletine*” İmge Kitabevi, Ankara, 51-206.
- Akat, S., (1991) “*Sosyal Demokrasinin Gelişimi*” Armoni Yayıncılık, İstanbul, 215.
- Akın, İ., (1993) “*Kamu Hukuku*” Beta Yayınları, İstanbul, 2-6.
- Akipek A., (2008) “*Yeni Dernekler Hukukumuzun Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi*” Ankara, 15.
- Ana Britanica Genel Kültür Ansiklopedisi, Ana Yayıncılık, Cilt:12, İstanbul, 1988, 473-474.
- Bilici, N., (2008) “*Vergi Hukuku*” Seçkin Yayınevi, Ankara, 219-220.
- Bozkurt, V., (1997) “*Avrupa Birliği ve Türkiye*”, Alfa Aktüel Kitapevi, 289.
- Can, H., Tuncer,D., Ayhan, D.Y. (1991) “*Genel İşletmecilik Bilgileri*” Adım Yayıncılık, Ankara, 22-23.
- Çaha, Ö., (1997) “*Sivil Toplum, Aydınlar, Demokrasi*” İz Yayıncılık, İstanbul, 82-92.
- Çaha, Ö., (2007), “*Aşkın Devletten Sivil Toplum*”, 3.baskı, Plato Film Yayınları, 142.
- Dik, E., (2006) “*Kamu Yararı*” Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin, 14-21.
- Diñer, Ö. (2003) “*Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*” Beta Yayınları, 177.
- Doğan, İ.,(2000) “*Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş Ondan Bizde de Var*” İstanbul, Sistem Yayıncılık, 22.
- Doğan, İ.,(2004) “*Özgürlükçü ve Totaliter Düşünce Geleneğinde Sivil Toplum*” Alfa Yayınları, 280-284.
- Ergun, T., Bozkurt Ö., Sezen S., (1998) “*Kamu Yönetimi Sözlüğü*”, Ankara, 133.
- Ergüden, I., (2001) “*Sivil Toplum Örgütleri*” Demokrasi Kitaplığı, İstanbul, 145-147.
- Erkilet, Ş., (1991) “*Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi*” Ankara, 13.
- GİB., (2012) “*Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi*” Yayın no. 146, Ankara, 4-8.
- Göymen, K., (2004), “*Küresel Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş Gereksinme, Fırsatlar ve Engeller*” I. Ulusal Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar Kongresi Bildiri Kitabı, Çanakkale 18 Mart Üniversitesi, Çanakkale, 67.

- Gözübüyük, Ş., Tan, T., (1998-1999) “*İdare Hukuku*” Turhan Kitabevi, Ankara, 272-280.
- Güloğlu, T. (2006), “*STK lerin Yerel Yönetimlere Etkisi*” 3. Ulusal STK Kongresi
- Gür, S., (2010) “*Kamu Yararı Kapsamında Kamusal Alan Olarak Transfer Merkezlerinin İncelenmesi*” Bahçeşehir Üniversitesi, İstanbul, 10-36.
- Hegyesi, G. (1989), “*The Role of Non Profit Organizations*”, Budapest, Salzburg, Seminar Session 272.
- Henri, P., (2005) “*Ortaçağ Avrupa’sının Ekonomik ve Sosyal Tarihi*” İstanbul, 201-202.
- Kabaoğlu, İ., (1993) “*Özgürlükler Hukuku*” Alfa Yayınları, İstanbul, 147.
- Kalabalık, H., (2005) “*İmar Hukuku*” Seçkin Yayınevi, Ankara, 112-113.
- Keane, J., (1995) “*Despotizm ve Demokrasi, Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş ve Devlet, Avrupa’da Yeni Yaklaşımlar*” İstanbul, Ayrıntı Yayınları, 37.
- Keleş, R., (2001) “*Kent ve Çevre Değerleri Bağlamında Kamu Yararı Kavramı*” Mekânsal Planlama ve Yargı Denetimi, Yargı Yayınevi, Ankara, 3.
- Kongar, E., (1991) “*Sivil Toplum*” Tüses Yayınları, 109.
- Korkusuz, R., (1998) “*Uluslar arası Belgelerde ve Türk Anayasasında Temel Hak ve Özgürlükler*” İstanbul, 199.
- Küçük, E., (2006) “*Roma Hukukunda Augustus Zamanına Kadar Derneklerin Hukuki Durumu*” Ankara 45-46.
- Mahçupyan, E., (2000) “*İdeolojiler ve Modernite*” Patika Yayınları, İstanbul, 49.
- Mardin, Ş., (1992) “*Din ve Siyaset Makaleler 3*” İletişim Yayıncılık, 292.
- Mercan, H., Dündar, M. (2007) “*Temel Vergi Hukuku*” SMMM Odası Yayını, Ankara, 243.
- Mucuk, İ., (1989) “*Modern İşletmecilik*” Der Yayınları, İstanbul, 17.
- Mülayim, G.Z., (2006) “*Kooperatifçi Atatürk ve Kooperatifçilik*” Yetkin Yayınları, Ankara, 17.
- Nakip, M., Akdoğan, A., Çelik, A. (2002) “*Açıklamalı İşletme Terimleri Sözlüğü*” Literatür Yayınları, İstanbul, 167.
- Nielsen, W.A. (1980), “*The Third Sector*” *Keystone of a Caring Society*” ABD, 5.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Cağan N., (2007) “*Vergi Hukuku*” Turhan Kitabevi, Ankara, 334.
- Özcan, H., (1993) “*Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*” Alfa Yayınevi, İstanbul, 416.
- Özdemir, S., (2002) “*Eğitimde Örgütsel Yenileşme*” Pegem A Yayıncılık, Ankara, 18.
- Özdemir, S., (2004), “*Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar Sosyal Refahın Sağlanmasında Artan Rolü*” I.Ulusal Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş Kuruluşları Kongresi, Çanakkale.
- Özkan C., (2000) “*Tüm Yönleriyle Dernekler ve Vakıflar, Vergilendirilmesi, Muhasebesi, Hukuku ve Mevzuatı*” Ankara, 542-543.

- Özsunay, E., (1974) “*Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler*” İstanbul, 28.
- Pehlivan, O., (2004) “*Kamu Maliyesi*” Derya Kitapevi, Trabzon, 264.
- Rousseau, J.J., (1990) “*Toplum Sözleşmesi*” Adam Yayınları, İstanbul, 25.
- Rugen, K., (1993) “*Kentleşme ve Kamu Yararı*”, Kent ve Siyaset Üzerine Yazılar, Ekonomi Hukuk Kongresinde Sunulan Bildiriler, İstanbul, 96.
- Sabuncuoğlu, Z., Tokol, T., (2008), “*Meslek Yüksek Okulları İçin Genel İşletme*”, Alfa Yayınları, 1.Baskı, 56.
- Sancaklı, Ö., (2004) “*Kamu Yararı Sorunsalının Kent Planlama Disiplinindeki Rolü*” Mimar Sinan Üniversitesi, İstanbul, 4-5.
- Sarıbay, A.Y., (1998) “*Küreselleşme, Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş ve İslam*” Ankara,Vadi Yayınları, 89.
- Sarıbay, A.Y., (2000), “*Kamusal Alan Diyalojik Demokrasi Sivil İtiraz*”, 1.baskı., İstanbul, Alfa Yayınları, 62.
- Sazil, S., (2006) “*Dernekler Mevzuatı*” Beyaz Yayınları, Ankara, 1.
- Sönmez, S., (1983) “*Toplumsal Gereksinmeler Kaynak Dağıtımı ve Pareto Optimumu*” Gazi Üniversitesi Yayınları, 148.
- Şanlı, Ç., (1980) “*Türkiye’de Kar Amaçsız İşletmelerin Muhasebe Eğitimi Sorunları*” II.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Çeşme, 29.
- Şenatalar, B. (2001) “*Avrupa Birliği, Devlet ve STK’ler*” Tarih Vakfı Yayınları, 11.
- Tanör, B., Yüzbaşıoğlu, N., (2004) “*1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*” İstanbul, 163.
- Toksöz, F., (1984) “*Dernekler, Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ansiklopedisi*” İletişim Yayınları, İstanbul, 366.
- Touraine, A., (2002) “*Demokrasi Nedir*” Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 139-140
- Tunçay, M., (1969) “*Batı’da Siyasal Düşünceler Tarihi-3*”Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 111.
- Türk Dil Kurumu, (1983) “*Türkçe Sözlük*” Ankara, 292.
- Türk Genç İşadamları Derneği, (1997) “*2000li Yıllara Doğru Türkiye’nin Önde Gelen Sorunlarına Yaklaşımlar*” Sivil Toplum Örgütleri, 39-40.
- Uzun, C. (2000), “*Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda Güven Sorunu ve Halkla İlişkiler Desteği*” Pazarlama Dünyası, Sayı:2000-02
- Virginia, H.,(1970) “*The Public Interest and Individual Interests*” NewYork/London, 104.
- Yavasgel, E., (2004) “*Siyasal İletişim Kavramlar ve Ardındakiler*” Babil Yayıncılık, Ankara, 275-287.
- Yazıcıoğlu, R., (2001) “*Sıradışı Bir Vali - Söyleşiler ve Yorumlar*” Birey Yayıncılık, İstanbul, 120-123.
- Yılmaz, E. (2004). “*Hukuk Sözlüğü*” Yetkin Yayınları, Ankara, 627.

Yılmaz,A., (2001) “*Çağdaş Siyasal Akımlar*” Vadi Yayınları,Ankara, 337.

Yücekök, A.N., (1998) “*Türk Hukukunda Tüzel Kişilik*” İstanbul’da STK’ler, İstanbul, 147-148.

II. DERGİ, MAKALE VE YAYINLAR

Akarca, A., Şafak, M. (2008) “*Dernek ve Vakıfların Gelirleri ve Vergileme*” Dünya Gazetesi, 13.

Akıl, M., “*Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinden Elde Ettikleri Karlar GVK’nın 75. Maddesi Uyarınca Kar Payı mıdır?*” E-Yaklaşım, Sayı: 11, 410.

Akıllıoğlu T., (1988) “*İnsan Hakları Kavramı Üzerine Düşünceler*”, İHİD, Lütfi Duran’a Armağan, sayı:1-3, 16.

Akıllıoğlu, T.,(1991) “*Kamu Yararı Üzerine Düşünceler*” Amme İdaresi Dergisi, Cilt:24, Sayı: 2, Ankara, 8-9.

Alpaslan, M., (2004) “*Derneklerin İktisadi İşletmeleri Hakkında Bir Danıştay Kararının Analizi*” E- Yaklaşım, Sayı: 140, 566.

Altunsabak, M., (2007) “*Vakfın İştirakçilerine Verdiği Kredi Karşılığı Kullanım Masrafı Adı Altında Aldığı Bedel Nedeniyle İktisadi İşletme Sayılıp Sayılmayacağı*” Maliye Postası Dergisi, Sayı: 652, 104.

Asil, E., (2003) “*Derneklerde Yeni Mali Yükümlülükler*” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 177. 169-170.

Bal, E., (2006) “*İdari Yargının Üç Temel Bileşeni Olarak; Kamu Yararı, Planlama Esasları ve Şehircilik İlkeleri*”, Planlama Dergisi, Sayı:3, Ankara, 29.

Çaha, Ö., (1997) “*1980 Sonrası Türkiye’sinde Sivil Toplum Arayışları*” Yeni Türkiye Dergisi, 34-39.

Çeker, M., Tezcan, K., (2009), “*Ticaret ve Vergi Kanunları Bakımından Derneklerin İktisadi Faaliyette Bulunması ve Sonuçları*”, Çukurova Üniversitesi Yayınları, 22.

Ede, H.,(2005) “*Dernek ve Vakıf Lokallerine Kurumlar Vergisi ve KDV Sürprizi*”, Yaklaşım, Sayı:152. 230.

İnal, M.E., Biçkes, D.M., (2006), “*Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*”, Sayı: 26, 19.

Öğrendik, G. (2005) “*Vakıflar ve Vakıf İktisadi İşletmelerinin Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi*” E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 22, 2-671.

Özkahveci., B.M., (2008) “*Dernek ve Vakıflara Ait Kira Gelirleri Vergilendirilmeli Midir?*”, E-Yaklaşım, Sayı: 191.554

Sarısu, E., (1998) “*Tüm Yönleriyle Derneklerin Vergilendirilmesi*” Yaklaşım, Sayı: 72, 168.

Seviğ, V., (2007) “*Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler*”, Dünya Gazetesi, 25.01.2007, 2.

Şahin, M.,Dönmez, C.Ö., (2004) “*Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi ve Denetimi*”, E-Yaklaşım,

III. KANUN, YÖNETMELİK VE TEBLİĞLER

- Damga Vergisi Kanunu (1964), T.C. Resmi Gazete, 11751, 11.07.1964.
- Dernekler Kanunu (2004), T.C. Resmi Gazete, 25649, 23.11.2004.
- Emlak Vergisi Kanunu (1970), T.C. Resmi Gazete, 13576, 11.08.1970.
- Gelir Vergisi Kanunu (1960), T.C. Resmi Gazete, 10700, 06.01.1961.
- Harçlar Kanunu (1964), T.C. Resmi Gazete, 11756, 17.07.1964.
- Katma Değer Vergisi Kanunu (1984), T.C. Resmi Gazete, 18563, 02.11.1984.
- Kooperatifler Kanunu (1969), T.C. Resmi Gazete, 13195, 10.05.1969.
- Kurumlar Vergisi Kanunu (2006), T.C. Resmi Gazete, 26205, 21.06.2006.
- Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (2006), T.C. Resmi Gazete, 26200, 16.06.2006.
- Türk Medeni Kanunu (2001), T.C. Resmi Gazete, 24607, 08.12.2001.
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (1959), T.C. Resmi Gazete, 10231, 15.06.1959.
- Vergi Usul Kanunu (1961), T.C. Resmi Gazete, 10703-10705, 10.01.1961.
- Dernekler Yönetmeliği (2005), T.C. Resmi Gazete, 25772, 31.03.2005.
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği (2004), T.C. Resmi Gazete, 25494, 16.06.2004.
- 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1992), T.C. Resmi Gazete, 21447(M), 26.12.1992.
- Marmara Yelken Kulübü Derneği Tüzüğü, 2014.
- Resmi Gazete, 09.11.1982 tarih ve 17863 sayılı yayım.
- Resmi Gazete, 11.03.1995 tarih ve 22224 sayılı yayım.
- Resmi Gazete, 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı yayım.
- Resmi Gazete, 31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı yayım.

IV. İNTERNET KAYNAKLARI

- WEB_1, (2013) T.C. İçişleri Bakanlığı, Dernekler Dairesi Başkanlığının Web Sitesi, <http://www.dernekler.gov.tr/>, 29.12.2013.
- WEB_2, (2014) T.C. İçişleri Bakanlığı, Dernekler Dairesi Başkanlığının Web Sitesi, <http://www.dernekler.gov.tr/>, 05.02.2014.
- WEB_3, (2014) T.C. İçişleri Bakanlığı, Dernekler Dairesi Başkanlığının Web Sitesi, <http://www.dernekler.gov.tr/tr/AnasayfaLinkler/dernekler-grafik-tablo.aspx>, 05.02.2014.
- WEB_4, (2013) http://www.alomaliye.com/2009/mintez_simsek_dernek_borc.htm, Erişim Tarihi: 21.12.2013

WEB_5, (2014) “5253 Sayılı dernekler kanunu sonrasında derneklerle ilgili mali düzenlemeler, derneklere ait iktisadi işletmeler, kamuya yararlı dernekler ve kamuya yararlı derneklere sağlanan ayrıcalıklar”

http://www.alomaliye.com/saban_kucuk_5253_dernekler.htm

WEB_6, (2014), Marmara Yelken Kulübü Derneğinin Web Sitesi,

<http://www.marmarayelken.org.tr/> ,11.01.2014

WEB_7, (2013),

http://kobigazetesi.com/index.php?option=com_content&task=view&id=36&Itemid=28
21.11.2013

WEB_8, (2013), <http://notoku.com/sponsorluk-nedir/#ixzz2ytfxFebC>, 20.10.2013

ÖZGEÇMİŞ (CURRICULUM VITAE)

Nuriye ER, 21.01.1981 tarihinde Kartal/İstanbul'da doğdu. 1998 yılında Kadıköy Anadolu Ticaret Meslek Lisesi'ni bitirdikten sonra, Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesinden mezun oldu. İlk iş deneyimini 1999 yılının Ekim ayına kadar staj yapmış olduğu Yeni Karamürsel A.Ş.'nin Suadiye Mağazasında Kredi Servisinde yaptı. 01.10.1999 – 15.08.2010 tarihleri arasında Beymen Mağazacılık A.Ş. bünyesinde Muhasebe, Eğitim ve İnsan Kaynakları departmanlarında yönetici olarak görev yaptı. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik stajını tamamlayan ER, 01.01.2012 tarihinden bu yana Marmara Yelken Kulübü Derneği'nde Muhasebe Sorumlusu olarak çalışmakta olup, orta derecede İngilizce bilmektedir.