



**KÂR AMAÇSIZ ÖRGÜTLERDEN VAKIFLARDA
İÇ DENETİM FAALİYETİNİN ULUSLARARASI
İÇ DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN
İNCELENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

(Yüksek Lisans Tezi)

Kerim ALAŞ

Kütahya – 2016

T.C.
DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**KÂR AMAÇSIZ ÖRGÜTLERDEN VAKIFLARDA İÇ DENETİM
FAALİYETİNİN ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI
AÇISINDAN İNCELENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

Danışman:
Yrd. Doç. Dr. Hakan KARA

Hazırlayan:
Kerim ALAŞ

Kütahya – 2016

Kabul ve Onay

Kerim ALAŞ'ın hazırladığı “Kâr Amaçsız Örgütlerden Vakıflarda İç Denetim Faaliyetinin Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma” başlıklı Yüksek Lisans tez çalışması, jüri tarafından lisansüstü yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

...../...../2016

Tez Jürisi	İmza	
	Kabul	Red
Doç. Dr. Selçuk YALÇIN		
Yrd. Doç. Dr. Hakan KARA (Danışman)		
Yrd. Doç. Dr. Ahmet COŞKUN		

Doç. Dr. Niyazi KURNAZ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Yemin Metni

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Kâr Amaçsız Örgütlerden Vakıflarda İç Denetim Faaliyetinin Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../...../2016

Kerim ALAŞ

Özgeçmiş

1977 yılında Muęla İli Fethiye İlçesinde doğmuştur. İlk, orta ve lise öğrenimlerini Fethiye’de tamamlamıştır. 1997-2001 yıllarında yüksek öğrenimini Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakóltesi Maliye bölümünde tamamlamıştır. 2003 yılında Maliye Bakanlığında uzman yardımcısı olarak çalışma hayatına başlamıştır. 2005 yılında kazandığı müfettiş yardımcılığı sınavıyla atandığı Vakıflar Genel Müdürlüğünde halen iç denetçi olarak görev yapmaktadır. Evli ve 1 ocuk babasıdır.

Çalışma sürecinde yardımlarını ve tavsiyelerini esirgemeyen tez danışmanlarım merhum Yrd. Doç. Dr. Kemal POYRAZ’a ve Yrd. Doç. Dr. Hakan KARA’ya, her zaman sevgilerini ve desteklerini eksik etmeyen eşim ve aileme teşekkürlerimi sunarım.

ÖZET

KÂR AMAÇSIZ ÖRGÜTLERDEN VAKIFLARDA İÇ DENETİM FAALİYETİNİN ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

ALAŞ, Kerim

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Hakan KARA

Mayıs, 2016, 105 sayfa

Vakıflar, toplumsal hayatın çoğu alanındaki işlevleri ile özel sektör ve kamu kesiminin ardından üçüncü sektörün içerisinde kâr amacı gütmeyen örgütlerdendir. Diğer örgüt ve organizasyonlarda olduğu gibi vakıflar da çeşitli denetimlere tabidir. 5737 sayılı Vakıflar Kanunu ile ülkemizde uygulanmasına başlanılan vakıfların iç denetim faaliyetinin başarısında; uluslararası iç denetim standartlarına uyumun sağlanması, iç kontrol sistemlerinin kurulması ve kurumsal yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesi önem arz eden hususlardır.

İç denetim fonksiyonu, bir örgütün faaliyetlerinin geliştirilmesi ve onlara değer katılması amacını güden bağımsız ve objektif güvence veren ve danışmanlık sağlayan bir faaliyettir. İç kontrol sistemi ise, yönetimce oluşturulan organizasyon, prosedür ve süreçler ile iç denetimi de içeren mali ve diğer kontroller bütünüdür.

Çalışmada, vakıflarda iç denetim mevzuatı uluslararası denetim standartları ile karşılaştırılarak vakıf yöneticilerinin iç denetim faaliyetleri hakkında farkındalıkları araştırılmıştır. Bu kapsamda, çalışmanın ilk bölümünde genel olarak vakıflar ile ilgili kavramsal çerçeve ve düzenlemeler açıklanmıştır. İkinci bölümde, iç denetim ve iç kontrol kavramları, ülkemizde gelişimi, iç kontrol sistemi, iç kontrol modelleri, iç denetim, iç kontrol ilişkisi ve iç kontrolün etkinliği hususları belirtilmiştir. Son olarak, uluslararası iç denetim standartları açısından vakıflarda iç denetim faaliyetleri karşılaştırılarak uyum düzeyleri, vakıflarda iç denetim ve iç kontrol yapıları ve vakıf yöneticilerinin farkındalıklarının belirlenmesine yönelik bir araştırma çalışması yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vakıflar, Üçüncü Sektör, Kâr Amaçsız Örgütler, İç Denetim, IIA Uluslararası İç Denetim Standartları.

ABSTRACT

A STUDY TO EXAMINE IN TERMS OF INTERNATIONAL STANDARDS FOR INTERNAL AUDIT ACTIVITIES OF THE INTERNAL AUDIT IN THE FOUNDATIONS OF NON-PROFIT ORGANIZATIONS

ALAŞ, Kerim

M.A. Thesis, Department of Business Administration

Supervisor : Asst. Prof. Hakan KARA

May, 2016, 105 pages

Foundations, there are with functions in most areas of social life, also known as the third sector after the public and private sectors, nonprofits, non-governmental organizations, Such as various other institutions and organizations, foundations are also subject to controls. In our country, operating foundations, No. 5737 the law of the foundations have been started to be applied with success in the practice of internal auditing; ensuring compliance with international internal audit standards, establishment of internal control system and the implementation of corporate governance principles are the important issues.

Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. System of internal control, including with the organization created by the administration, process, procedures and internal audit, is financial and other controls whole.

In this study, internal audit arrangements in the foundation of awareness about the internal audit activities of the foundation executives were investigated in comparison with international internal audit standards. In this context, in the second section, internal audit and internal control concepts, the development of our country, internal control systems, internal control models, internal control and internal audit relations and the effectiveness of internal control points are indicated. Eventually, the foundation managers are compared in terms of international standards in internal audit is conducted studies to determine their awareness of internal audit, structure of internal audit and internal control.

Keywords: Foundations, 3th Sector, Non Profits, Internal Audit, IIA International Internal Audit Standards.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM GENEL OLARAK VAKIFLAR

1.1. VAKIF KAVRAMI.....	4
1.1.1. Vakfın Tanımı	4
1.1.1.1. Türk Medeni Kanununa Göre Vakıf	4
1.1.1.2. Eski Hukukumuzda Vakıf.....	5
1.1.2. Vakfın Unsurları.....	6
1.1.3. Vakfın Ortaya Çıkışı	7
1.1.4. Türk-İslam Tarihinde Vakıflar	9
1.1.5. Cumhuriyet Döneminde Vakıflar.....	11
1.1.6. Kâr Amacı Gütmeyen Örgüt Olarak Vakıflar	13
1.2. VAKIFLARIN SINIFLANDIRILMASI.....	14
1.2.1. Türk Kanunu Medenisi'nin Kabulünden Önce Kurulan (Eski) Vakıflar	14
1.2.1.1. Mahiyetleri Bakımından Vakıflar	15
1.2.1.2. Mülkiyetleri Bakımından Vakıflar	15
1.2.1.3. Kullanım Şekilleri Bakımından Vakıflar	15
1.2.1.4. İdareleri Bakımından Vakıflar	16
1.2.1.4.1. Mazbut Vakıflar	16
1.2.1.4.2. Mülhak Vakıflar	16
1.2.1.4.3. Cemaat ve Esnafa Mahsus Vakıflar	16
1.2.2. Türk Kanunu Medenisinin Kabulünden Sonra Kurulan (Yeni) Vakıflar.....	17
1.3. VAKFIN KURULUŞU, ÖRGÜTÜ, SENET DEĞİŞİKLİĞİ, SONA ERMESİ.....	18
1.3.1. Vakfın Kuruluşu, Tescili ve İlanı	18
1.3.2. Vakfın Örgüt Yapısı	21
1.3.3. Vakıf Senedi Değişikliği	23
1.3.4. Vakfın Sona Ermesi	25
1.4. VAKIFLARDA BEYANNAME VE BİLDİRİMLER.....	26

1.5. VAKIFLARIN MUHASEBESİ	28
1.6. VAKIFLARDA DENETİM	32
1.6.1. Vakıflarda Kamu Denetimi	33
1.6.2. Vakıflarda Bağımsız Denetim	34
1.6.3. Vakıflarda İç Denetim	34
1.6.4. Vakıflarda İç Denetim Düzenlemeleri İle İlgili Yargı Süreci	35

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM FONKSİYONU VE İÇ KONTROL SİSTEMİ

2.1. DENETİM KAVRAMI VE İÇ DENETİM FONKSİYONU	39
2.1.1. Denetim Kavramı	39
2.1.2. Denetim Türleri	40
2.1.3. İç Denetimin Tanımı	41
2.1.4. İç Denetim Fonksiyonu	42
2.1.5. İç Denetimin Unsurları	44
2.1.5.1. Örgüt Faaliyetlerine Değer Katma ve Geliştirme	44
2.1.5.2. Fonksiyonel Bağımsızlık ve Objektiflik	44
2.1.5.3. Güvence Sağlama ve Danışmanlık Faaliyeti	45
2.1.5.4. Standartlara Uygunluk	45
2.1.5.5. Sistematik ve Disiplinli Bir Yaklaşım Olması	45
2.1.6. İç Denetimin Amaçları	46
2.1.7. İç Denetimin Kapsamı ve Türleri	46
2.2. ÜLKEMİZDE İÇ DENETİMİN GELİŞİMİ.....	47
2.2.1. Sermaye Piyasası Mevzuatı	48
2.2.2. Bankacılık Mevzuatı	48
2.2.3. Sigortacılık Mevzuatı	49
2.2.4. Kamu Mali Yönetim Kanunu Çerçevesinde Kamuda İç Denetim	49
2.2.5. Türk Ticaret Kanununda İç Denetim	50
2.3. İÇ KONTROL KAVRAMI	51
2.3.1. İç Kontrolün Tanımı	51
2.3.2. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	52
2.3.3. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı	52
2.4. İÇ KONTROL MODELLERİ VE STANDARTLARI	53
2.4.1. Coso İç Kontrol Modeli	53
2.4.1.1. İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve	55
2.4.1.1.1. Kontrol Ortamı	55
2.4.1.1.2. Risk Değerlendirmesi	56
2.4.1.1.3. Kontrol Faaliyetleri	57

2.4.1.1.4. Bilgi ve İletişim.....	58
2.4.1.1.5. İzleme.....	58
2.4.2. Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçevesi	59
2.4.3. INTOSAI İç Kontrol Standartları.....	61
2.4.4. Avrupa Birliği İç Kontrol Modeli	62
2.4.5. 5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu İç Kontrol Standartları	63
2.5. İÇ DENETİM, İÇ KONTROL İLİŞKİSİ VE İÇ KONTROLÜN ETKİNLİĞİ	64
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	
VAKIFLARDA İÇ DENETİM FAALİYETİNİN ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ	
3.1. ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI.....	69
3.2. VAKIFLARDA İÇ DENETİM FAALİYETİNİN ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ.....	71
3.2.1. Araştırmanın Amacı.....	71
3.2.2. Araştırmanın Önemi.....	71
3.2.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları	72
3.2.4. Araştırmanın Yöntemi ve Örneklemi.....	72
3.2.5. Vakıflarda İç Denetim Faaliyetleri.....	73
3.2.6. Vakıflarda İç Denetim Düzenlemelerinin IIA Uluslararası İç Denetim Standartları İle Karşılaştırılması	76
3.2.7. Çalışma Bulguları ve Değerlendirme.....	84
SONUÇ.....	95
KAYNAKÇA	98
DİZİN	105

TABLolar LİSTESİ**Sayfa**

Tablo 2.1: Denetim Türleri.....	41
Tablo 3.1: Vakıflar Kanunu ve Vakıflar Yönetmeliğinde Yer Alan İç Denetim Düzenlemeleri	74
Tablo 3.2: Vakıflarda İç Denetim Mevzuatının IIA Uluslararası İç Denetim Standartları ile Karşılaştırılması	77
Tablo 3.3: Vakıflarda İç Denetim Mevzuatının IIA İç Denetim Tanımı ve Meslek Ahlak Kuralları ile Karşılaştırılması	82
Tablo 3.4: Araştırmaya Konu Vakıflara Ait Genel Bilgiler.....	84
Tablo 3.5: Vakıfların İç Denetim ve İç Kontrol Yapıları.....	85
Tablo 3.6: Vakıfların İç Denetim Faaliyetinin IIA Uluslararası İç Denetim Standartlarına Uyum Düzeyleri.....	86

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 2.1: İç Denetimin Evrimi.....	43
Şekil 2.2: Coso Piramidi ve Küpü	54
Şekil 2.3: Coso Kurumsal Risk Yönetim Sistemi Küpü.....	60
Şekil 2.4: İç Kontrol Sisteminin Fonksiyonel İşleyişi	66



KISALTMALAR

AAA	American Accounting Association -Amerikan Muhasebeciler Birliği
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants – Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BT	Bilgi Teknolojileri
COBIT	Control Objectives for Information and Related Technology-Bilgi Sistemleri ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri
COCO	Criteria of Control - Kontrol Kriterleri-Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
COSO	Committe of Sponsoring Organizations of Treadway Commission- Treadway Komisyonu - Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
ECIIA	European Confederation of Institutes of Internal Auditing-Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
ERM	Enterprise Risk Management- Kurumsal Risk Yönetimi
FEI	Financial Executives International- U.arası Finans Yöneticileri Enstitüsü
IIA	Institute of Internal Auditor – Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IMA	Institute of Management Accountants-Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions - Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu
NGO	Non-Govermental Organizations - Hükümet Dışı Kurumlar
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
STK	Sivil Toplum Kuruluşları
TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TMK	4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
VBYS	Vakıf Bilgi Yönetim Sistemi
VGM	Vakıflar Genel Müdürlüğü
VUK	Vergi Usul Kanunu
VK	5737 sayılı Vakıflar Kanunu
VY	Vakıflar Yönetmeliği
YMM	Yeminli Mali Müşavir



TEZ METNİ

GİRİŞ

Vakıflar, kamu ve özel sektörden sonra üçüncü sektör olarak bilinen kâr amacı gütmeyen örgütlerdendir. Eğitim, sağlık, sosyal, kültür, sanat, spor, çevre, bilimsel araştırma geliştirme faaliyetleri başta olmak üzere toplumsal hayatın çoğu alanında işlevleri bulunan vakıfların temelinde sevgi, saygı, hayırseverlik, fedakârlık, yardımlaşma, dayanışma duyguları yer almaktadır.

Günümüzde, kâr amacı güden veya gütmeyen örgütlerde; iç kontrol, iç denetim, risk yönetimi, bilgi teknolojileri, stratejik plan, performans programı gibi yönetsel araçların yanı sıra saydamlık, adillik, sorumluluk, hesap verebilirlik, öngörülebilirlik, hukuka bağlılık gibi kurumsal yönetim ilkeleri önem kazanmaktadır.

Yönetim bilimi literatüründe örgütlerin başarısı yönetimlerin eylemleri ve örgütlenmelerine dayandırılmış ise de, sona ermeleri de yönetim ve örgütlenme güçlüklerine bağlanmıştır. Yönetimin odağında insan kaynağı unsuru bulunduğundan örgüt eylemlerinin etkin olarak denetlenmesi ve izlenmesi örgüte değer katan bir faaliyet olarak görülmektedir (Kara, 2016: v).

Çağdaş yönetim anlayışında yerini alan iç denetim, ilk defa özel sektör işletmelerinde uygulanmıştır. İç denetimin gelişimi ve özel sektördeki başarılı uygulamalarından sonra kamu kesiminde ve kâr amacı taşımayan sivil toplum örgütlerinde uygulanması düşüncesi yaygınlaşmıştır.

İç denetim faaliyetinin kamu, özel ve üçüncü sektör olarak adlandırılan kâr amaçsız örgütler için taşıdığı önem sürekli olarak artmaktadır. Kaynakların etkin, ekonomik, verimli kullanılması, suistimal ve usulsüzlüklerin önüne geçilmesi, faaliyetlerin örgüt stratejik amaçları ve hedefleri ile uyumlu bir şekilde yürütülmesi, risklerin belirlenmesi, kayıpların azaltılması, kontroller geliştirilmesi suretiyle risk yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğinin artırılması ve iş süreçlerinde verimliliğin sağlanması amaçlarını güden iç denetim fonksiyonu örgütleri bu sürece evirmektedir.

Bu anlamda, etkin işleyen bir kurumsal yönetim ve organizasyon yapısının oluşturulması, yönetim sorumluluğunda bağımsız ve tarafsız kontrol ve denetim mekanizmalarının kurulması ile mümkün bulunmaktadır. İç denetim, bahse konu denetim mekanizmaları ve kontrol süreçlerinin yeterliliği ve etkinliğinin sağlanmasına yönelik en önemli yönetsel araçlardan biridir.

Çalışmanın kaynaklarını, vakıflar, iç denetim faaliyeti/fonksiyonu ve iç kontrol sistemi üzerine teorik kitap, akademik çalışmalar, dergi, makale, panel, konferans, hizmet içi eğitim ve ders notları oluşturmaktadır. Çalışma sırasında konu ile ilgili literatür taraması yapılarak internet, süreli ve mesleki yayınlar, basın gibi iletişim araçlarından elde edilen veriler de değerlendirilmiştir.

Tez çalışmamızın birinci bölümünde; genel olarak vakıflar ile ilgili kavramlar açıklanmış, vakfın kökenleri ve tarihsel gelişimi, vakıfların sınıflandırılması, unsurları, kuruluşu, örgüt yapısı, sona ermesi, beyanname ve bildirimleri ile gelirleri, giderleri ve muhasebesi gibi vakıflarla ilgili önem arz eden hususlara yer verilmiştir. 5737 sayılı Vakıflar Kanunu ve Vakıflar Yönetmeliği ile düzenlenen ve 2009 yılından itibaren yeni, mülhak, cemaat ve esnaf vakıflarında uygulamasına başlanılan iç denetim faaliyetleri kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde; iç denetim ve iç kontrol kavramları ve unsurları, amacı, kapsamı, tarihsel gelişimi, Türkiye'deki iç denetim ile ilgili mevzuat düzenlemeleri açıklanmaya çalışılmıştır. Uluslararası kabul gören başlıca iç kontrol modelleri açıklanarak iç kontrol iç denetim ilişkisi ve etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasının önemi hususlarına yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise; vakıflarda iç denetim düzenlemelerinin uluslararası iç denetim standartlarına göre karşılaştırılması ile birlikte Türk Medeni Kanununa tabi olarak faaliyet gösteren yeni vakıfların iç denetim yapıları ve IIA Uluslararası İç Denetim Standartlarına uyum düzeylerinin belirlenmesine yönelik bir araştırma yapılmıştır. Çalışma sonucunda; vakıflarda yürütülen iç denetim faaliyetleri, IIA Uluslararası İç Denetim Standartları açısından karşılaştırılarak elde edilen bulgulardan hareketle sonuç ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.



BİRİNCİ BÖLÜM
GENEL OLARAK VAKIFLAR

1.1. VAKIF KAVRAMI

1.1.1. Vakfın Tanımı

Vakıf, Arapça kökenli bir kelime olup çoğulu evkaf ve vukuf sözcüğüdür. Sözlükte durmak, durdurmak, alıkoymak, hapsetmek, bir malı başkalarının müdahalelerinden men etmek anlamlarına gelir (Öztürk, 1983: 27). Terim olarak, bir mülkün, sahibi tarafından dinî, sosyal, hayrî bir amaca sürekli olarak özgülenmesi şeklinde hukuki bir işlemle kurulan örgütü ifade eder (Günay, 2012: 475).

Vakıf, hukuki anlamda bir şeyin yararlanma hakkı veya mülkiyetinin kamu yararına ayrılarak, devamlı olarak başkalarının sahip olmasını engellemek, durdurmaktır. Kısaca, bir malı mülkiyetten çıkarıp yararlarını belli koşullarla, sonsuza dek hayır doğrultusunda özgülemek demektir (Akgündüz, 1996: 76-94).

Vakıf, bir malın sürekli olarak kamunun yararına özgülenmesi, alınıp satılmadan alıkonulmasını ifade eder. Malın geri alınması, bir zaman kısıtı konulması, faydalanmayı engelleyici şartlar geçersizdir (Ballar, 2008: 25).

Literatürdeki tanımlar birbirine benzemekle birlikte, vakıf kavramı kısaca; bir mülkün yararlarının dinî, sosyal, hayrî, kültürel hizmetlere ayrılmak üzere, özel mülkiyetten çıkarılıp sürekli olarak kamu yararına geçirilmesidir.

1.1.1.1. Türk Medeni Kanununa Göre Vakıf

Hukukumuzda, vakıf kavramına özel bir önem verilmiştir. Vakıflar, özel hukuk tüzel kişiliğine sahiptir. Özel hukuk işlemi olan vakıf kurulması üzerine vakıf varlığının devam ettirilmesi, Anayasanın mülkiyet hakkı ve örgütlenme özgürlüğüne ilişkin kurallarının güvencesi altındadır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununda; vakıf, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları olarak tanımlanmıştır. Bir malvarlığının tümü, gerçekleşmiş ya da gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan haklar vakfa özgülenebilmektedir (TMK, Md. 101).

Vakfedilen mal ve haklar, vakıf mülkü olarak tescil edildikten sonra, kişisel kullanımlara ayrılamamakta, mülkiyet ve diğer haklar vakıf tüzel kişiliği sahipliğinde kalmaktadır. Vakıf yöneticilerinin vakfa özgülenen mal ve haklardaki kullanım hakkı, malların idaresi ve vakıf amacının realize edilmesiyle sınırlıdır. Yönetimin tasarruf hakları, kamu denetimi ve gözetimindedir. Çünkü vakfa bırakılan mal ve hakların özgülenen amaca yönelik olarak korunması veya alıkonulması gerekmektedir (Saydam ve Ekici, 1998: 3).

1.1.1.2. Eski Hukukumuzda Vakıf

İslam hukukunda vakıf kavramının ayırıcı vasfı ve ağırlık merkezi, bir malı veya bir mal topluluğunu, üzerindeki tasarruf yetkisini kullanılamaz hale getirmek, mülkiyetinin devri ve devir alınmasından men etmektir (Uluç, 2008: 533).

Vakıf, eski hukukumuzda çok önemli ve toplumsal örgütlerdendir. Ömer Hilmi Efendi tarafından hazırlanan *İthafu'l-Ahlafe fi Ahkam'il-Evkaf* adlı eserde, vakıf; yararları fertlere ve kamuya yönelik olarak bir malı, bir başkasına devirden ve tekrar mal edinmekten sürekli alıkoymak olarak tanımlanmıştır (Öztürk, 1983: 28).

Fıkıh mezhepleri ve fakihlerin vakfın hukukî niteliği, kurucu unsurları, bağlayıcılığı, vakfedilen malın mülkiyeti gibi hususlarda farklı görüşlere sahip olmaları, vakıf tanımlarını değiştirmiştir. Ebû Hanîfe vakfı; vakfedenin bir mülkü, sahipliğinde tutarak yararlarını fakirlere veya bir hayır yoluna ayırması, şeklinde tanımlarken, Ebû Hanîfe'nin öğrencileri Ebû Yûsuf ve İmam Muhammed ise, yararları fertlere ve kamuya yönelik olarak bir malı başkasına devir ve mal edinmekten sürekli alıkoymak, şeklinde tanımlamışlardır. Şâfiî ve Hanbelîlerin tanımları ile Osmanlı uygulaması Ebû Hanîfe öğrencilerinin tarifine yakındır. Mâlikîlerin, takdirene de olsa mülkiyeti verende kalmak üzere bir şeyin yararlarının var olduğu sürece bağışlanması, biçimindeki tanımı, bir tür ödünç verme niteliğinde vakfedilen malın sahipliğinin, sahibinde kalması bakımından Ebû Hanîfe tanımıyla benzeşmektedir (Günay, 2012: 475-476).

Vakıf, kişinin şahsi mal ve haklarından bir kısmını kamu hizmeti görececek örgütlere dönüştürmesidir. Vakıf, 8. yüzyıldan 19. yüzyıl ortalarına kadarki dönemde, özellikle Selçuklular ve Osmanlılar zamanındaki Türk dünyasının sosyal, kültürel ve ekonomik hayatında önemli yeri olan bir müessesedir. (Yediyıldız, 2008: 404).

1.1.2. Vakfın Unsurları

Türk Medeni Kanunu gereğince, yeterli mal ve haklar, vakfın kuruluşu için gereken unsurdur.

İkinci olarak vakıf kurucuları gerçek veya tüzel kişilerin, açık, sürekli ve gerçekleştirilebilir bir amacı serbestçe belirlemesi gerekir.

Üçüncüsü, vakıf kuranlar, belirlediği amaca uygun nitelik ve yeterlikte mal ve hakkı, tüzelkişilik oluşturmak amacıyla ayırmalı, yani belirlediği amaca özgülemelidir.

Dördüncü unsur olan vakıf kurma iradesi, vakıf kuran gerçek veya tüzel kişilerin vakıf kurmak hususundaki istencini açıklamasıdır. Vakfın, kurucu iradenin istencine uygun olarak varlığını sürdürmesi esastır. Medeni Kanundan önce kurulan eski vakıflar ile Medeni Kanuna göre kurulan yeni vakıflara ilişkin hükümlere göre, vakıfların, vakfiye yada vakıf senetlerine yansıyan kurucu irade doğrultusunda hayatiyetlerini sürdürmeleri gereklidir. Vakıflar, senetleriyle hukuki nitelik kazanan yapı içerisinde özgürce faaliyetlerini sürdürürken, bu yapının her türlü engellemelere karşı korunması ve devam ettirilmesi gerekmektedir.

Son unsur olarak, kişinin vakıf tüzel kişiliği kurma istenci ve amacının Yasanın öngördüğü yöntem ve koşullara uygun olduğu yetkili mercilerce tescil edilmelidir.

Eski hukukumuza göre de, vakfı oluşturan üç temel unsur bulunmaktadır: Vakfeden vâkıf, vakfedilen şey olarak mevkuf ve vakfın yararları kendilerine ayrılanlar demek olan mevkufunaleyh/meşrutun lehtir.

Vakıf, bu üç unsuru aynı anda taşımak zorundadır. Eğer vakfedilen şey daha çok kamu hizmetine yönelik, toplumsal gereksinimleri karşılar nitelikte ise vakıf o derece sosyal nitelik kazanmaktadır. Vakıfların hizmet alanları, hizmetin kapsamı ve hedef kitlesi, vakfın amacına bağlıdır.

Vakfın üç temel unsurunun yanı sıra hukuki özellikleri de vardır. Birincisi ve en önemlisi vakfın sürekli olmasıdır. İkincisi ise devredilmeyecek olmasıdır. Üçüncüsü ise, vakfın tüzel kişiliğe sahip olmasıdır. Bir başka özelliği de vakfın bağlayıcılığı yani vakıf kurma istencinden vazgeçilememesidir. Bu dört özellik vakfı diğer benzer yapılardan ayırtırmaktadır. (Ertem, 2011: 27-28).

1.1.3. Vakfın Ortaya Çıkışı

Vakfın doğuşu hakkında farklı yaklaşımlar bulunsa da, insanlar arasındaki yardımlaşma ve dayanışma düşüncesiyle ortaya çıktığı ileri sürülmektedir.

Vakfın kökenlerini en eski devirlere kadar çıkaranlar vardır. Vakfın başlangıcı hakkında tam ve kesin bir tarih göstermeye imkân yoktur. İslami bakış açısına göre ilk vakıf Hz. İbrahim tarafından Kabe'nin vakfedilmesiyle başlar. Eski kavimlerde de vakıfların varlığına rastlanılmaktadır. İskenderiye Kütüphanesi, Kudüs Havuzları, Zemzem Kuyusu, yollar, köprüler, mabetler yararlarından bütün toplumun istifade etmesi için vücuda getirilmiş birer vakıf eserleridir (Doğan, 2006: 15-16).

Boğazköy kazılarında elde edilen, Hitit Kralı tarafından bir taş üzerine yazdırılan M.Ö. 1280-1290 tarihlerine ait Hitit tabletleri yazılarına bakıldığında, yazıda bahsedilen yapının vergi muafiyeti bulunan kamuya yararlı bir vakfa benzediği görülmekte ise de, hukuki niteliği ve tüzel kişiliğe sahip olup olmadığı hususunda herhangi bir bilgi vermemektedir. Eski Ön Asya uygarlıkları ve Mezopotamya'da vakıf senedine benzer şekilde tabletlere rastlanmıştır (Kunter 1938:117; Köprülü, 1956: 492; TBMM Kamu Vakıfları İle İlgili Meclis Araştırması Komisyonu Raporu, 2004).

Vakıflar, eski Türklerde, Hristiyanlıkta, İbranilerde, Yunan, Roma, Bizans ve Germanlerde ilkel olarak mevcut bulunmakta idi. Vakıf müessesesi, İslamiyet'le birlikte çok geniş bir uygulama yeri bulmuş ve daha olgun bir şekle ulaşmıştır (Köprülü, 1953: 459).

Eski Roma'da, malını, dini veya hayri bir amaca özgülemek isteyen kimse, o malı istediği amaca hizmet edecek eseri kurmak şart ve yükümlülüğüyle, bağışlar veya vasiyet ederdi. Bu şekilde bağış veya vasiyet alan, bağışlayanın yüklediği ödevi yapardı. Bağışlanan mal ile kurulan böyle eser ve yapılar, ancak Hristiyanlıktan sonra ve özellikle Bizans imparatorları devrinde bağımsız birer varlık yani birer tüzel kişilik sayılmaya başlandı. Germanlerde, kişiden kişiye devrolunan bağışlama veya kiliseye vasiyet veyahut bir dini cemaate yapılan bağışlama şeklinde vakıf benzeri bağımsız tüzel kişilikler olduğu esası yerleşmiştir (Velidedeoğlu, 1968: 256-257).

Vakfın doğuşu ile ilgili çeşitli kuramlar söz konusu olmakla birlikte, Ord. Prof. Dr. M. Fuat Köprülü tarafından beş kuram ileri sürülmüştür:

1- İdealist (İslâmi) Kuram: Vakfı, İslâmi nitelikte bir yapı olarak ve doğrudan doğruya İslâmi kökenden gelmiş sayarlar. Dinsel nitelikli organizasyonlara, yoksullara ve kimsesizlere Allah rızası için yardım, vakfedene öbür dünya ile ilgili bir ödül sağladığı görüşü ağırlık kazandığından, başka dinlerde olduğu gibi bu dini düşünce vakfın doğmasına ve gelişmesine neden olmuştur.

2- Tepki Kuramı: Vakfın ve özellikle aile vakıflarının, Arap örfü ve Müslümanlığın koyduğu veraset hükümlerine karşı bir tepkiden doğduğu, İslamiyet'ten önce kadınların ve kız çocukların toplumsal ve hukuksal durumlarının çok aşağı olduğu, İslam dini kadının bu durumunu yükselterek verasete ehil olduğu hükmünü getirdiğinden dolayı bir tepkiye zorladığı ileri sürülmüştür.

3- Devlet Yararı Kuramı: Bu kurama göre; vakfın kökenini Hz. Muhammed'in ölümünden sonra savaş ve barış yoluyla ele geçirilen mülk ve topraklar üzerindeki değişikliklerde aramak gerektiği, devletin kendi yararlarını düşünerek fethedilen yerleri devlet hazinesi adına vakıf olarak ele geçirdiği öne sürülmüştür.

4- Roma Hukuku Kökeni Kuramı: Vakfın, eskiden Roma'ya tabi topraklardaki yerli halktan alınarak Müslümanlarca taklit edildiği ileri sürülmüştür. Roma Hukukuna ait kuralların, İslam vakfındaki hükümler ile hiçbir ilişkisi yoktur. İslam Hukukunda vakfı kuran, vakfın idare şeklini belirlemekte tamamen serbesttir.

5- Bizans Hukuku Kökeni Kuramı: Vakfın, hukuki bakımından ilk örneklerinin Bizans'ın Suriye ve Mısır'daki dini yapılarından alındığı iddia edilmiştir.

Hukuk tarihi, İslamiyet'ten önce hukuki bir tüzel kişilik olarak vakıf düşüncesinin varlığını kaydetmemiştir. İbadethane gibi bazı hayır organizasyonları yapıldığı saptanmış ise de, vakıf İslamiyet'le başlamıştır (Uluç, 2008: 109-112).

Vakfın doğuşunu hazırlayan etmenler hakkında bazı teoriler ileri sürülmüşse de tutarsızlıkları ortaya konmuştur. Vakıflar, toplumun sosyal bünyesi, kültürel yapısı ve değerlerinden doğmuşlardır. (Erşahin, 2003: 27-28).

Ahmet Akgündüz, İslam hukuku dışında, diğer hukuk sistemlerinde vakfa benzeyen hukuki örgüt ve yapıları şu şekilde sıralamaktadır (Akgündüz, 1996: 52-55):

1. Babil Hukukunda, "tahsisat kabilinden vakfa" benzer şekilde, kral tarafından taşınmazın intifa hakkının bazı kamu görevlilerine devredilme uygulaması mevcuttur.

2. Eski Mısır'da ilahlara yakınlaşmak ve hayır işlemek maksadıyla; ilahlara, mabetlere ve kabirlere yapılan özgülemeler ile daha sonraları evlatlık vakıf olarak da tanımlanan uygulamaya benzer bir yapının olduğu bilinmektedir.

3. Eski Yunan'da, site denilen korporasyonlar lehine yapılan amaca göre kullanılan bağış ve vasiyetler vakıf benzeri uygulamalar olarak kabul edilmektedir.

4. Roma Hukuku'nda, ilk zamanlarda Eski Yunan'da olduğu gibi vasiyet ve bağış usulü kullanım şekilleri uygulama alanı bulmuştur. Hristiyanlığın resmi din olarak kabul edilmesi ile de vakıf ya da benzeri yapılar geniş bir alana yayılmış; kiliselere, manastırlara ve fakirlere yönelik hizmetlere mallar özgülenmeye başlanmıştır. Bizans'ta da devam eden bu uygulama, "tahsisat kabilinden vakıflara" benzemektedir.

5. Germen Hukuku'nda, amaç ve yapı itibarıyla evlatlık vakıf uygulamalarının benzerine rastlanmaktadır. Bu hukuk sisteminde, özgülenen mal satılmaz, bağışlanmaz ve mirasla intikal etmez; ancak yararlanma hakkı söz konusudur.

6. Eski Türklerde, özellikle Uygurlarda vakfın var olduğu araştırmalarla ortaya konulmuştur. Ancak, kendi dönemlerinin örf ve adetlerine göre kurulmuş olan bu vakıf ya da vakıf benzeri yapıları, İslam vakıfları ile mukayese etmek mümkün değildir.

7. Fransız Hukuku'nda vakıf uygulaması daha çok evlatlık vakıflara benzer kullanım şekline sahiptir. Vakfedilen gayrimenkulün hayat boyu kullanımı ve mirasçılara devri söz konusudur. Bunun dışında hayrî amaçlı vakıflar da mevcuttur.

8. İngiliz ve Amerikan Hukuku'nda vakfa benzeyen "trust" denilen; "bir malın emin veya vasi denilen bir şahsın zilyetliğine, hak sahibinin yararlanması için verilmesi" uygulaması vardır. İkinci bir vakıf uygulaması da, İslam vakfına çok benzeyen "bir malın kamuya yönelik bir amaca özgülenmesi" şeklinde tanımlanan "foundation" denilen türüdür. Hayır amaçlı olanlarına "charitable foundations" denilir.

1.1.4. Türk-İslam Tarihinde Vakıflar

Vakıflar, hukuk ve tarih açısından Türk ve İslâm dünyasını tetkik için birinci derecede önemli bir konudur. 1926 yılında kabul edilen Medeni Kanundan önceki Türk Hukuku İslam Hukukuna dayandığından, Türk-İslam Hukuk tarihinde önemli bir yeri olduğu kuşkusuzdur (Köprülü, 2005: 26; Uluç, 2008: 534).

İslamiyet'te vakıf, Hicretin birinci yüzyılında meydana gelmiş, daha sonraki devirlerde ise bir takım hukuksal esaslara bağlanmıştır. Vakıfların; vakfeden tarafından atanan bir mütevellî veya nazır tarafından idare edildiği ve tüm İslam Devletlerinde kadıların vakıflara nezaret ettikleri bilinmektedir (Aydın, 1984: 17).

İslam tarihinde ilk vakfın 625'te Hz. Muhammed tarafından Medine'de kurulduğu kabul edilir. Kendisine ait yedi hurma bahçesini Müslümanlığın savunulması, bir bahçeyi de yiyeceği tükenen yolcular için vakfetmiştir (Uluç, 2008: 113).

Bir diğer görüşe göre ise, vakıf fikri, kendisine verilen değerli toprakları sadaka olarak dağıtıp dağıtmaması gerektiğini Hz. Peygambere danışan Hz. Ömer'den çıkmıştır. Arsasını nasıl kullanırsa, Allah'ın daha çok hoşuna gidebileceğini sorduğunda Hz. Peygamber “onu vakfet” demiştir. Yani “bu malın aslını vakfet, artık o hibe edilmez, varis olunmaz, yalnız onun ürünü kullanılır” diyerek vakfın temel unsurlarını içeren bir cevap vermiştir. Hz. Ömer de arazinin satış veya miras yoluyla hiç kimseye geçmemesini şart koşmuştur (Karaman, 1991: 215).

Selçuklu, Beylikler, Osmanlı ve Cumhuriyet döneminden günümüze kadar kurulan vakıfların hukuki dayanağını teşkil eden belgelerin toplandığı en büyük arşiv olan Vakıflar Genel Müdürlüğü Vakıf Kayıtlar Arşivi'nde bulunan ilk vakfiye, Erzurum Pasinler'de kurulan 1048 tarihli vakfiye olup Anadolu topraklarında bilinen ilk vakıf olarak kabul edilmektedir. Orhan Gazi'nin Bursa'da yaptırdığı cami, medrese ve diğer yapıları vakıf olarak düzenleyip, vezirlerinden Sinan Paşa'yı 1359 yılında evkaf nazırı olarak tayin etmesiyle vakıfların örgütlenme süreci başlamıştır (www.vgm.gov.tr, 2016).

Vakıflar, asırlarca İslam devletlerinde, Selçuklular ve Osmanlılarda Türk kültür hayatının gelişmesinde, istihdam yaratmasında, sosyal dengenin kurulmasında ve planlanmasında oldukça etkili olmuştur. Osmanlılarda, diğer İslam devletlerine nazaran işlevleri ve sundukları hizmetler çeşitlenmiş ve daha çok gelişme göstermiştir. Bireylerin doğumundan ölümüne kadar olan her zaman diliminde vakıflarla ilişkisi söz konusu olmuştur. Öyle ki, bir kimse vakıf bir evde doğar, vakıf bir beşikte uyur, vakıf mallardan yer ve içer, vakıf kitaplardan okur, vakıf bir okulda hocalık eder, vakıf idaresinden ücretini alır, öldüğü zaman vakıf bir tabuta konur ve vakıf bir mezarlığa gömülürdü (Arsebük, 1937: 1133-1134; Yediyıldız, 2003: 7).

Türklerde sosyal hizmet ve yardım anlayışı, çok eski gelenek ve göreneklere dayanmaktadır. Bu eski hasletin İslâmiyetle birlikte sosyal bünyede kökleşerek, vakıf yoluyla toplumun gereksinimlerine ve problemlerine daha geniş çapta cevap vermeye çalıştığı görülmektedir. Vakfiye ve benzeri belgeler incelendiğinde eğitim, öğretim, kültür, yapım, bakım, restorasyon, dini, hayri, sosyal yardım, iktisadi, sağlık, güvenlik, ulaşım, şehircilik vb. birçok hizmetin vakıf yoluyla yapılması öngörülmektedir. Vakıflar, cami, mescit, tekke ve zâviye, medrese, kütüphane, dâru'l-hadis, dârüşşifa, imâret, kervansaray, han, bedesten, çeşme, sebil, şadırvan, su bendleri vb. vakıf eserlerle Türk-İslâm medeniyetine damgasını vurmuştur. (Ateş, 1982: 55).

Osmanlı Devletine kadar Hz. Peygamber dönemi, Emeviler, Abbasiler, Eyyubiler, Memlûklüler, Selçuklular ve diğer İslam-Türk Devletlerinde vakıflar, vâkıfların şartlarına göre mütevelliler tarafından idare edilmekte, yargı teşkilatınca kontrol edilmekteydi. Osmanlı Devletinde vakıflar, diğer İslam Devletlerinde olduğu gibi vakıfların atadığı nazırlar, Devletçe atanan müfettişler veya yargı teşkilatınca teftiş ve kontrol edilmiştir. Zamanla büyük şehirlerde görevli kadılar, görev alanları içerisindeki vakıfları denetlemekle görevlendirilmişlerdir (Akgündüz, 1996: 359).

Osmanlı Devleti'nde en büyük merkezi vakıf örgütü, Darüssaade Ağasının başında bulunduğu Mekke Medine Vakıfları olarak da nitelendirilen Haremeyn Evkafı, 1826 yılında Evkaf-ı Hümayun Nezareti olarak örgütlenmiştir. Nezaret kurulduktan sonra vakıflar yönetimlerine göre; mazbut, mülhak ve müstesna vakıflar olarak yeniden sınıflandırılmıştır.

Vakıfların genel gözetim ve denetimi 1838 yılında Evkaf Nezaretine, daha sonra 1920 yılında önce Şer'iyye ve Evkaf Vekaletine (Bakanlık) ve Cumhuriyet döneminde 1924 yılında ise Vakıflar Genel Müdürlüğüne bağlanmıştır (Uluç, 2008: 114).

1.1.5. Cumhuriyet Döneminde Vakıflar

Şer'iyye ve Evkaf Vekâleti, 3 Mart 1924 tarih ve 429 sayılı yasa ile kaldırılarak görevleri, sonradan kalıcı düzenleme yapılmak üzere; Başbakanlığa bağlı, özel bütçeli, kamuda ilk meclisli yapıya sahip, Vakıflar Genel Müdürlüğüne devredilmiştir.

Türk Kanunu Medenisinin 4 Ekim 1926 tarihinde yürürlüğe girmesinden önce, Osmanlı Hukukuna göre kurulmuş olan eski vakıfların, birdenbire Medeni Kanun hükümlerine tâbi kılınması uygun görülmemiştir. Eski vakıflar için ayrı bir Kanun hazırlamak üzere, İsviçre’den Prof. Dr. Hans Leman, Türkiye’ye davet edilmiş, 1929 yılında başladığı çalışmaları 1935 yılında tamamlamış ve bu çalışma sonucunda 2762 sayılı eski Vakıflar Kanunu yayımlanmıştır. Vakıflar Kanunu ile Cumhuriyete Osmanlı Devleti bakiyesi olarak devredilen eski vakıflara dair düzenlemeler yapılmıştır.

2762 sayılı Kanun, Türk Kanunu Medenisinden önceki vakıfları, mazbut ve mülhak vakıflar olarak tasnif etmiştir. Mazbut vakıfların idaresi, Vakıflar Umum Müdürlüğü’ne verilmiş, mülhak vakıflar, mütevellilerine bırakılmıştır. Bu kanunla, Vakıflar Umum Müdürlüğünce yönetilen ve temsil edilen vakıflar toplu olarak, mülhak vakıflar ise, tekil bir şekilde tüzel kişiliği haiz oldukları düzenlenmiştir (Korkusuz ve Ergün, 2007: 116).

2762 sayılı Kanun ile eski hukuk ve toplumsal hayatın çok önemli yapılarından olan vakıflar hakkında, bahse konu Kanunun yürürlüğünden önceki durumlara dair hükümler, bu durumların gerçekleşme zamanına göre uygulanacağını ve Kanundan sonraki dönem için yasa yürürlük tarihinden itibaren kanun metninde açık bir şekilde eski dönemlere dair herhangi bir atıfta bulunulmadığı takdirde, yeni hükümlerin uygulanacağı hükme bağlanmıştır (Özsunay:1978: 359).

Atatürk’ün, 1922 yılı TBMM açılışında, “Vakıf, ülkemizin önemli bir varlığını oluşturur... Vakıfların kurulma sebepleri dikkate alınınca, vakıfların dinî ve hayri olarak kuruluşları ile birlikte kamu hizmetleri ve sosyal dayanışma ve yardımlaşmayı amaç edindiği görülmektedir.”, 1923 yılı TBMM açılışında “.... Vakıflar konusu mühimdir. Memleket ve milletin hakiki menfaati yönünden tetkik ve günün gereklerine uygun bir şekilde çözülmesi lazımdır, gereklidir.” sözleri vakıflara olan hassasiyetini göstermektedir (www.tbmm.gov.tr/tarihce/ataturk_konusma, 2016).

1926 yılında yürürlüğe giren Türk Kanunu Medenisinde “vakıf” kavramı yerine “tesis” kavramı ikame edilmiş, 1967 yılında 903 sayılı Kanunla Medeni Kanunda yapılan değişiklikle “tesis” kavramı yerine yeniden “vakıf” kavramı ikame edilmiştir.

Vakıflar, Selçuklu ve Osmanlı döneminin mirası olarak hukukumuzda varlığını eski vakıflar olarak sürdürmektedir. Bugün birçok eski vakıf statüsünde olan mazbut ve

mülhak vakıfların aktif varlıkları, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yönetilmektedir. Türk Medeni Kanununa göre kurulan yeni vakıfların kuruluşu da 1926 yılında kabul edilen Türk Kanunu Medenisi sonrasında gerçekleşmiştir. Yeni vakıflar olarak tanımlanan günümüz vakıfları toplumsal hayatın çoğu alanında faaliyet gösteren örgütler haline gelmiştir (TEHAV Vakıflar Mevzuatı Yayını, 2010).

1.1.6. Kâr Amacı Gütmeyen Örgüt Olarak Vakıflar

Kâr amacı gütmeyen örgütlerin temel amacı; kâr ve bireysel yarar gözetilmeksizin toplum refahına hizmet etmektir. Kısaca, kamu hizmeti misyonunu gerçekleştirmektir (Bourgeois, 2003: 7).

Sivil toplum, bireylerin herhangi bir zorlamaya maruz kalmaksızın, kendi aralarında oluşturdukları yaşam alanını ifade etmektedir. Böyle bir toplumda, kuşkusuz sivil toplum örgütleri sivil yaşamın en temel taşıyıcı unsurlarıdır (Çaha, 2003: 3).

Toplumsal sorunların çözümünde çok geniş bir alanda aktif rol oynayan sivil toplum, demokratikleşmenin bir ölçüsü olarak görülmektedir. Çağdaş demokrasiler üç temel sektöre dayanmaktadır. Bunlar; kamu sektörü (birinci sektör), kâr amacı taşıyan özel sektör (ikinci sektör) ve kâr amacı gütmeyen ve kamu yararına çalışan gönüllü örgütler (üçüncü sektör)dir (Şahin ve Öztürk, 2008: 15).

Sivil toplum örgütleri, sosyal hizmetlerin gerçekleştirilmesinde, temelde kamu gücü veya zorunluluk olmaksızın gönüllülük esasına dayalı olarak meydana gelen kuruluşlardır. Demokratik sistemin güçlü bir unsuru olan sivil toplum örgütlerinin, topluma dinamizm kazandırmada ve toplumsal gelişmede hayati önemde rol ve işlevlere sahip olduğu yadsınamaz bir gerçektir (DPT Sosyal Hizmetler ve Yardımlar Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2001: 36).

Sivil toplum kendini birçok vasıta ile temsil etmektedir. STK'lar (sivil toplum kuruluşları) bunların en önemlisidir. STK'lar hayatın her alanında faaliyet gösterebilen, faaliyet alanları geniş ve konusu sınırsız olan örgütlerdir. STK'ların bazı özelliklerini ve değerlerini öne çıkararak yapılan STK tanımlamaları bu alanda bir tanım enflasyonuna yol açmıştır. Bugün, dernekler, vakıflar, sendikalar, federasyonlar, konfederasyonlar,

işveren kuruluşları, meslek kuruluşları, birlikler, odalar, kooperatifler gibi tüzel kuruluşlar artık dünyada STK olarak kabul edilmektedir (Karakuş, 2006: 22).

Literatürde, bu tür kuruluşların farklı isimlendirilmelerine şahit olunmaktadır. Bu isimlendirmelerden en yaygın olanları şu şekildedir: Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar (non-profit organizations), kâr amacı gütmeyen sektör (non-profit sector), gönüllü kuruluşlar (voluntary organizations), kâr amaçsız örgütler (not-for-profit organizations), sivil toplum kuruluşları (civil society organizations), hükümet dışı kuruluşlar (non-governmental organizations- NGO), üçüncü sektör (third sector), bağımsız sektör (independent sector), sosyal hareketler (social movements) (Özdemir, 2004: 133).

Günümüzde, uluslararası örgütler, çalışmalarını sivil toplum örgütleri eliyle yürütmektedir. Ülkemizde tüm vakıf türleri açısından olmasa da, sivil toplum örgütlerinden biri olarak değerlendirilebilen vakıflar, gönüllülük esasına dayalı ve kâr amacı gütmeyen toplumsal amaçlı örgütlerdir. Vakıflar, Devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerinin dışında, fakat bu tüzel kişilerin yönetsel denetimi altında, sosyal yardımlaşma ve dayanışma temelinde özel hukuk hükümlerine tabi yapılardır.

1.2. VAKIFLARIN SINIFLANDIRILMASI

Türk Vakıflar sistemi tabi oldukları mevzuat açısından çok sayıda vakıf türü içermektedir. 743 sayılı mülga Türk Kanunu Medenisinin(TKM) 04.10.1926 tarihinde yürürlüğü öncesinde kurulan vakıflar ile TKM'ne göre kurulan vakıfları ayırmak için, Kanundan önce kurulmuş olan vakıflara "eski vakıflar"; Medeni Kanun hükümlerine göre kurulmuş olan vakıflara ise “yeni vakıflar” denilmiştir. 2762 sayılı Vakıflar Kanunu (VK) yürürlükte iken kurulan vakıflar yeni vakıflar, TKM'nin yürürlüğünden önce kurulan vakıflar eski vakıflardır (İşeri, 1968: 199).

1.2.1. Türk Kanunu Medenisi'nin Kabulünden Önce Kurulan (Eski) Vakıflar

Türk Kanunu Medenisinin 1926 yılında kabulünden önce kurulan vakıflar; mahiyetleri, mülkiyetleri, kullanım şekilleri ve idareleri açısından bilimsel tasnife tabi tutulmaktadır (www.vgm.gov.tr, 2016):

1.2.1.1. Mahiyetleri Bakımından Vakıflar

Hayri Vakıflar: Sevap ve ibadet gibi bir fiil işlemek amacıyla, geliri tamamen ve kısmen çeşitli hayır şart ve hizmetlerine özgülenmiş bulunan vakıflardır. Kullanım şekillerine göre doğrudan doğruya toplumun yararlandığı vakıflar ve gelirinden faydalanılan vakıflar olarak ikiye ayrılır.

Zürri Vakıflar: Vakfedenin zürriyetinden (soyundan) olanların vakıftan faydalanmalarını kabul eden, herhangi bir hayır şartı olmayıp, gelirinin tamamı vakfın evlatlarına ayrılmış bulunan vakıflardır. Nesebin yok olması halinde bir hayrî hizmete özgülenebilir.

Avarız Vakıfları: Geliri köy veya mahalle sakinlerinin gereksinimlerine sarf edilmek üzere tesis edilmiş vakıflardır.

1.2.1.2. Mülkiyetleri Bakımından Vakıflar

Sahih Vakıflar: Her çeşit maddi varlıklarının mülkiyeti vakfın hükmü şahsiyetine ait olan vakıflardır. Bu tür vakıflarda vakfedilen menkul ve gayrimenkuller vakfın malvarlığını oluşturur. Bu vakıflar, vakfiyelerinde düzenlendiği biçimde mütevellilerce yönetilmektedir.

Sahih Olmayan Vakıflar: Bu vakıflarda taşınmazın mülkiyet hakkı değil, tasarruf hakkı vakfedilebilirdi. Miri (Devlet Hazinesi) arazinin, yararlanma hakkının devlet başkanı padişah veya başka bir kişi tarafından belirli bir amaca tahsisi, sahih olmayan vakıfları oluşturmaktaydı. Miri arazinin kuru mülkiyeti, devlete ait olduğundan, mülkiyet hakkı vakfa geçmez, devlette kalırdı. Vakıf, sadece miri arazinin yararlanma hakkına sahip olurdu. Buna vakıf denmesinin nedeni devamlı bir tahsis olmasından ileri gelmektedir. Bunlara “tahsisat kabilinden” veya “irsadi vakıf” adı da verilmektedir.

1.2.1.3. Kullanım Şekilleri Bakımından Vakıflar

İcare-i Vahideli Vakıflar: Belli bir değer veya süreyle kiraya verilen vakıflardır.

İcare-i Vahide-i Kademeli Vakıflar: Tespit edilen belli bir kira bedelinin daimi olarak verilmesi halinde karşılıksız olarak kiracıdan hiç alınmayan ve kiracının ölümünde kiracılık hakkı mirasçılara intikal eden vakıflar olup Cumhuriyet devrinde bu uygulama kalkmıştır (www.vgm.gov.tr, 2016).

1.2.1.4. İdareleri Bakımından Vakıflar

1.2.1.4.1. Mazbut Vakıflar

Vakıflar Genel Müdürlüğünce yönetilecek ve temsil edilecek vakıflar ile 743 sayılı mülga Türk Kanunu Medenisinin yürürlük tarihi 04.10.1926'dan önce kurulmuş ve 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince Vakıflar Genel Müdürlüğünce yönetilen vakıfları ifade eder (VK, Md. 3). 2015 yılı Vakıflar Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporuna göre, Vakıflar Genel Müdürlüğünün temsil ettiği mazbut vakıf sayısı 52 bin civarındadır (www.vgm.gov.tr/db/dosyalar/webicerik318.pdf, 2016).

1.2.1.4.2. Mülhak Vakıflar

743 sayılı mülga Türk Kanunu Medenisinin yürürlüğünden önce kurulmuş ve yönetimi vakfedenlerin soyundan gelenlere şart edilmiş vakıfları ifade eder. 31.12.2015 tarihi itibarıyla; 264 adet mülhak vakıf bulunmaktadır (www.vgm.gov.tr, 2016).

1.2.1.4.3. Cemaat ve Esnafa Mahsus Vakıflar

Cemaat Vakıfları, vakfiye belgeleri aranmaksızın 2762 sayılı mülga Vakıflar Kanunu uyarınca tüzel kişiliğe sahip, cemaat mensubu olan Türkiye Cumhuriyeti yurttaşı Türkiye'deki müslüman olmayan azınlıklara ait vakıfları ifade etmektedir. Esnaf Vakıfları ise, 2762 sayılı mülga Kanundan önce kurulan ve esnaf tarafından seçilen yönetim tarafından idare edilen vakıfları ifade etmektedir. 31.12.2015 tarihi itibarıyla; 167 adet cemaat vakfı ve 1 adet esnafa mahsus vakıf bulunmaktadır (www.vgm.gov.tr, 2016).

1.2.2. Türk Kanunu Medenisinin Kabulünden Sonra Kurulan (Yeni) Vakıflar

Mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi ile 4721 sayılı Türk Medenî Kanunu hükümlerine göre kurulan vakıfları ifade eden bu tür vakıflar yeni vakıflar olarak adlandırılmaktadır. Günümüzde yeni vakıflar, eğitim, sağlık, kültür, sanat, spor, çevre, başta olmak üzere toplumsal hayatın çoğu alanında işlevleri bulunan sivil örgütlerdir.

Cumhuriyetin kurulmasıyla birlikte, 4 Ekim 1926 tarihinde yürürlüğe giren Türk Kanunu Medenisi'nde vakıf tabiri yerine “tesis” terimi kullanılmış, bu ifade ile vakıflara ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Ancak ilgili terimin ihtiyacı karşılamaması nedeniyle 13.07.1967 tarihinde yürürlüğe giren 903 sayılı Kanunla, tesis terimi Kanun metninden çıkartılmış ve yeniden vakıf teriminin kullanılması benimsenmiştir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu ile de uygulama devam etmiştir.

Vakıflar Genel Müdürlüğü kayıtlarına göre, 31.12.2015 tarihi itibarıyla; 999 adet SYDV(Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfı), 21 adet Çevre Koruma Vakfı, 3992 adet diğer yeni vakıflar olmak üzere 5012 adet yeni vakıf bulunmaktadır (<http://www.vgm.gov.tr/db/dosyalar/webicerik195>, 2016).

Bazı vakıf türleri çeşitli kanunlara dayanarak kurulmuş olsalar bile kuruluşlarının asıl kaynağı 4721 sayılı Medeni Kanun olduğu için bu tip vakıflar da yeni vakıf olarak adlandırılır.

Türk Medeni Kanununa tabi yeni vakıf olarak kurulan vakıflar:

1-1926-1967 yıllarında Türk Kanunu Medenisine göre kurulan vakıflar (tesisler),

2- 1967 yılından sonra mülga 903 sayılı Kanuna göre kurulan vakıflar,

3- Mülga 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun geçici 20. maddesine göre kurulan vakıflar,

4- Mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 468. maddesi ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 522. maddesine göre kurulan vakıflar,

5- 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 40. maddesine göre kurulan vakıflar,

6- 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanununa göre kurulan vakıflar,

7- 3388 sayılı Kanuna göre kurulu Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı,

8- 2872 sayılı Çevre Kanunu uyarınca kurulan Çevre Koruma Vakıfları,

9- 5653 sayılı Kanuna göre kurulan Yunus Emre Vakfı.

1.3. VAKFIN KURULUŞU, ÖRGÜTÜ, SENET DEĞİŞİKLİĞİ, SONA ERMESİ

Vakıf kurma özgürlüğü, Anayasal bir hak olarak tanınmıştır. T.C. Anayasasının 33. maddesinde, herkes, önceden izin almaksızın dernek kurma ve bunlara üye olma ya da üyelikten çıkma hürriyetine sahiptir” hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin son fıkrasında dernek kurma özgürlüğüne ilişkin bu hükmün aynı zamanda vakıflarda uygulanacağı belirtilerek, vakıf kurma özgürlüğü de anayasal güvence altına alınmıştır

Vakıfların kurulması, tescil edilmesi ve ilanı ile ilgili hususlarla, vakıf örgütü, vakıf denetimleri ve diğer hususlar 4721 sayılı TMK'nın Birinci Kitap-Kişiler Hukuku alt kısımlarından İkinci Kısım Üçüncü Bölümünü teşkil eden 101 ila 117'nci maddelerinde düzenlenmiştir.

5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 5. maddesinde, yeni vakıfların Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulacağı ve faaliyet göstereceği belirtilmiştir. Medeni Kanunda öngörülen biçim ve koşullara uymak suretiyle herkes vakıf kurma ve vakfın amacını seçme ve belirleme açısından serbesttir.

1.3.1. Vakfın Kuruluşu, Tescili ve İlanı

Türk Medeni Kanununun 101. maddesinde, vakıf kurma hakkı hem gerçek kişilere hem de tüzel kişilere tanınmıştır.

Belirli bir malın özgülendiği kamu hizmeti, çalışma şartları, yönetim biçimi ve amaçları vakıf senetlerinde açık ve net olarak belirlenmeli ve mahkemelerce bu belgeler sicile işlenerek hukuksal nitelik kazandırılmalıdır. Vakfın, faaliyetlerini belirleyen vakıf senedinin şartlara uygun olarak hazırlanması ve sicile kaydının yaptırılması gereklidir.

Vakıf kurma tek taraflı hukuksal bir işlem, belli bir içeriği bulunan irade beyanıdır. Bu beyan, bir malın ya da hakkın ya da gelirlerinin belirgin bir amaca özgülmesi anlamına gelmektedir. Vakfın kuruluşunda gerçek ve tüzel kişiler açısından bir sayı sınırlaması yoktur (Ballar, 2008: 15; Ögüz, 2007: 18).

Diğer yandan, bir vakfın tüzel kişilik kazanabilmesi için, amacının hukuk düzeninin uygun gördüğü sınırlar içerisinde kalması zorunludur. Çünkü 4721 sayılı Medeni Kanuna göre; Cumhuriyetin Anayasa ile belirlenen niteliklerine ve Anayasanın temel ilkelerine, hukuka, ahlâka, millî birliğe ve millî menfaatlere aykırı veya belli bir ırk ya da cemaat mensuplarını desteklemek amacıyla vakıf kurulamamaktadır.

Danıştay 10. Dairesi, 06.05.2009 tarih ve 2008/11347 E nolu kararında; “...vakıf kurulması işlemlerinden sonra vakıf senedinde yazılı hususlar sadece vakıf kuranı değil, vakfı idare edenleri, vakıftan faydalanacakları, üçüncü kişileri ve Devlet’i de bağlamaktadır. Kuruluş iradesini belirten vakfiyeler veya vakıf resmi senetlerini hiç kimse değiştiremez. Vakıf özel hukuk tüzel kişiliğine dair yasa kurallarının da, vakfın bu özelliğine uygun olması, vakıf kuran kişinin istencine ve belirlemiş olduğu örgüt şekline, Anayasa’da belirlenen mülk edinme hakkı ve örgütlenme hürriyetine dair istisnalar haricinde karışılmaması gerekmektedir.” denilmiştir.

Vakıfların kurulmasından sonra da vakfedenin iradesine uygun olarak idare edilmesi gerekmektedir. Medeni Kanundan önce kurulan vakıflarda da vakfeden tarafından, vakıf kurucu belgesi olan Vakfiyelerle vakfın hukuksal durumu ve koşulları düzenlenmiştir. Vakıf resmi senetleri ve vakfiyeler, vakıfların kuruluş belgeleri olup, vakıf organizasyon yapısı, amaçları ve devamlılığına dair vakıf kurucularının arzu ve iradelerini yansıtır. Bu düzenlemeler, birer hukuk kuralı etki, değer ve gücündedir. Yüksek yargı organları da içtihatlarıyla kişilerin vakıf kurarken yöneldikleri amaç ve iradelerinin korunması ve yaşatılmasını desteklemektedir (Erçin, 2006: 185-187).

Vakıf kuran kişinin vasiyet yoluyla vakıf kurması halinde, vasiyet bırakma ehliyetini haiz olması gerekmektedir. Ölüme bağlı tasarruf şeklinde, temyiz kudretine sahip ve 15 yaşı dolduran kişiler vasiyetname ile vakıf kurabilirler (Ögüz, 2007: 23).

Tüzel kişilerde ise, organların vakıf kurma yetkisine sahip olması gerekmektedir. Vakıf kurma yetkisi, tüzel kişiliğin ana sözleşmesinde bulunan bir düzenlemeye veya en yetkili organ olan genel kurulun alacağı karardan da

kaynaklanabilir. Vakıf kurulması işlemi açısından gerçek ya da tüzel kişi ayrımı belirlenmemişse de tüzel kişilik açısından vakıf gayesi nedeniyle yapılan kısıtlamaların dikkate alınması şarttır. Tüzel kişilerin icra organları olan yönetim birimlerine, esas sözleşme ya da genel kurulca yetki verildiği hallerde vakıf kurulabilir. Ayrıca, vakıf kurma ehliyeti ve yetkisinin özel kanun hükümlerinden doğması da söz konusu olabilmektedir (Ayan ve Ayan, 2007: 172).

Türk Medeni Kanunu'nun 102. maddesinde vakıfların kuruluşu iki şekilde açıklanmıştır. Bunlardan birincisi, vakıf kurma iradesinin resmi senetle ortaya konması ikincisi ise ölüme bağlı tasarrufla ortaya çıkmasıdır.

Düzenleme şeklinde vakıf senedine bağlı olarak vakıf kuranların iradeleri noter nezdinde düzenlenen bir senetle ortaya konur. Vakıf senedinin, gerçek ve tüzel kişi kurucular tarafından imzalanması şarttır. Tasdik edilen vakıf senedinin bir örneği ilgili noterce 7 gün zarfında Denetim Makamı olan Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne gönderilmektedir.

Vakıf senedinin noterce onaylanmasından sonra vakfın yerleşim yerinde bulunan mahkemeye tescil için başvuru yapılır. Bu başvuru vakfeden tarafından yapılır. Vakıf kuruluş işlemlerinin temsilci marifetiyle yapılmasında, temsil yetkisinin noter tasdikli belgeye dayanmasına bağlıdır. Vakıf kurucularında tüzel kişiliklerin olması durumunda, bu kişiliklerce vakfın kurulabileceğine ve mal ayırabileceklerine ilişkin düzenlemeler içeren kararları ve düzenleme şeklinde hazırlanan senet ile beraber yetkili mahkemeye sunmaları gerekir.

Vakfedenin vefatı durumunda, mirasçılarından biri mahkemeye tescil talebiyle başvurabilir. Vakıf senedinin düzenlenip noterce onaylanmasından sonraki 3 ay içerisinde vakfedenin veya vefatı durumunda mirasçısının herhangi bir tescil isteminde bulunmaması gerekir. Tüzel kişiliklerde bu süre sona ermişse vakfın tescili için gereken başvuru Genel Müdürlük tarafından yapılır (VY, Md. 5).

Ölüme bağlı tasarruf yoluyla kuruluş, vakfeden kişinin ölümünden sonra tescil edilmesi üzerine gerçekleşir. Bu yolla kurulan vakıflarda sulh hâkimi vakfın kurulmasına ilişkin belgeyi 7 gün içinde Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne gönderir. Ölüme bağlı kuruluştaki mahkemeye başvuru ilgililer tarafından veya sulh hâkiminin bildirimi üzerine ya da Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce resen yapılır (VY, Md. 6).

Vakıf, yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır. Vakfın tescili için açılan bu dava hasımsız olarak açılır, mahkeme evrak üzerinde ve gerekirse vakfedeni ve diğer ilgilileri dinlemek suretiyle tescil kararını verir. Mahkeme Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün görüşünü de alabilir. Tesciline karar verilen vakıf, vakfın yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil edilir; ayrıca Vakıflar Genel Müdürlüğü'nde tutulan merkezi sicile kaydolunur. Tescil kararı, başka bir mahkemece verilmişse, ilgili belgelerle birlikte tescil için vakfın yerleşim yeri mahkemesine gönderilir (VY Md.7-9).

Mahkemenin vermiş olduğu tescile veya tescil talebinin reddine ilişkin kararlara karşı Vakıflar Genel Müdürlüğü 1 ay içinde temyiz yoluna başvurabilir. Gayrimenkulün vakfedilmesi söz konusu ise, vakıf tescil işlemine karar veren mahkeme, karar kesinleşme süresini beklemezsizin, taşınmazların vakfedildiğine ilişkin tapu kayıtlarına şerh konulması için, durumu kendiliğinden ve ivedi bir şekilde tapuya bildirmelidir. Tapu dairesince de kayıtlara geçici bir şerh verilir. Tapu tescil kararının kesinleşmesi üzerine, taşınmazların vakıf adına tescil edilmesi için, mahkemece durum ilgili taşınmazın bulunduğu yerdeki Tapu Müdürlüğü İdaresine bildirilir. Merkezi olarak tutulan sicile kaydedilen vakıf, ayrıca Resmi Gazetede ilan edilir (Uluç, 2008: 533).

1.3.2. Vakfın Örgüt Yapısı

Vakfın organlarını belirleme yetkisi vakıf kuran kişiye aittir. Organların çeşitlerini, nasıl kurulacağını, yetki ve görevlerini vakıf kuran belirler. Ancak, Medeni Kanun bazı organlar yönünden zorunluluk getirmiş olup; vakfeden kişi, vakıf resmi senedinde yönetim ve icra organı dışında da gerekli görülen hallerde diğer organlara yer verebilir. Böylelikle, vakfın yönetim ve organizasyonun oluşturulmasında vakıf kurana geniş bir özgürlük alanı bırakılmıştır (TMK, Md. 109).

Vakfın bir yönetim organının bulunması zorunludur. Genellikle, Yönetim Kurulu, Mütevelli Heyeti, Başkanlık Divanı şeklindeki bu organ vakıf senetlerinde gösterilir. Vakfeden kişi, vakıf senedinde oluşturulmasını öngördüğü ihtiyari organlar olarak Genel Kurul, Onur Kurulu, Vakıf Meclisi gibi organları da gösterebilir.

Vakıf yönetim organlarında görev alanların çoğunluğunun, Türkiye’de yerleşik bulunması gerekir (VK, Md. 6).

Türk Medeni Kanunun 49 uncu maddesinde; tüzel kişilerin, kanuna ve vakıf kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanacakları” hüküm altına alınmıştır. Özel hukuk tüzel kişiliğini haiz vakıflar, işlemlerini organları marifetiyle yürütürler. Vakıflar fiil ehliyetlerini zorunlu organ olan yönetim organlarını oluşturduklarında kazanırlar.

Vakıf kuran kişi yönetim organını bizzat vakıf senedinde ya da vasiyetnamede belirlemelidir. Söz konusu organ bir kişi olabileceği gibi bir kurul da olabilir. Yönetim organı, vakfın işlemlerini ve temsil edilmesini sağlayan organdır (Uluç, 2008: 534).

Vakıf kuran vakıf senedinde, seçimlik organların yetki ve görevleriyle çalışma yöntemlerini de göstermelidir. Vakıf kuranın seçimlik organları belirlemesi fakat onun yetki, görev ve çalışma yöntemini göstermemesi durumunda, denetim makamı bu eksikliği sonradan vakıf kurana; onun ölmesi veya ehliyetini yitirmesi durumunda da mahkemeye tamamlattırır.

Yeni vakıfların çoğunluğu denetim organına sahip iken, eski vakıfların (mazbut, mülhak, cemaat ve esnaf vakıflarının) herhangi bir denetim organı bulunmamaktadır.

Çalıştırılanlara ve işçilere yardım vakıflarının yöneticileri, yararlananlara, vakfın örgütü, işleyişi ve malî durumu hakkında gerekli bilgiyi vermekle yükümlüdürler. Vakfa ödenti veren çalıştırılanlar ve işçiler en az yapmış oldukları ödeme oranında yönetime katılarak temsilcilerini kendi aralarından seçerler (TMK, Md. 110).

Vakıfta yönetim organının başlıca görevi; vakfı içerde yönetmek, dışarıda ise temsil etmektir. Bunun yanı sıra kanunların yüklediği ayrı görev ve sorumlulukları da mevcuttur. Yönetim organın en önemli görev ve yetkilerinden biri ise vakıf mallarını vakfın amacına göre kullanmak, korumak ve üzerinde tasarruf etmektir.

Vakıflarda; hırsızlık, nitelikli hırsızlık, yağma, nitelikli yağma, dolandırıcılık, nitelikli dolandırıcılık, zimmet, rüşvet, sahtecilik, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, güveni kötüye kullanma, kaçakçılık suçları ile Devletin güvenliğine karşı işlenen suçların birinden mahkûm olanlar yönetici olamazlar. Yönetici seçildikten sonra bu suçlardan mahkûm olanların yöneticiliği sona erer (VK, Md. 9).

Vakıf yöneticileri; vakfın amacına ve yürürlükteki mevzuata uymak zorundadır. Vakıflar Kanununun 10. maddesinde sayılan hallerde, Vakıflar Meclisinin vereceği karara dayalı olarak Denetim Makamının başvurusu üzerine vakfın yerleşim yeri asliye hukuk mahkemesince görevlerinden alınabilir. Telifisi imkânsız sonuçlar doğurabilecek hallerde dava sonuçlanıncaya kadar, Meclis kararı üzerine Denetim Makamınca, vakıf yönetiminin geçici olarak görevden uzaklaştırılması ve kayyımca yönetilmesi ihtiyati tedbir olarak mahkemeden talep edilir (VK, Md. 10).

Görevinden alınan vakıf yöneticileri Meclis üyesi olamaz ve beş yıl süreyle aynı vakfın yönetim ve denetim organında görev alamazlar. Ayrıca ikinci fıkranın (c) ve (e) bentlerinde belirtilen nedenlerle görevinden alınan vakıf yöneticileri başka bir vakfın yöneticisi ise o görevinden de alınmış sayılır ve beş yıl süreyle hiçbir vakfın yönetim ve denetim organında görev alamazlar (VK, Md. 10).

Vakıf yönetiminde yer alan kişiler ile vakıf çalışanları kusurlu fiilleri nedeniyle vakfa verdikleri zararlardan sorumludurlar. Vakıf yöneticileri mahkeme kararı olmaksızın görevlerinden uzaklaştırılamazlar (VK, Md. 10).

Yeni vakıfların yönetim organı vakıf senedine göre oluşturulur. Yöneticilerin çoğunluğunun Türkiye'de yerleşik bulunması zorunludur.

1.3.3. Vakıf Senedi Değişikliği

Vakıflar Hukukunda, vakıf kurucu iradesinin, vakıf kurucuları ile daha sonraki yönetici ve ilgili kişileri bağlayan hükümlerinin korunması ve mümkün olduğu sürece devamlılığının sürdürülmesi esastır.

Bir vakfın amacı doğrultusunda faaliyette bulunarak varlığını sürdürmesi ve yönetim organlarınca da bu amacın gerçekleştirilmesi esastır. Bu nedenle vakfeden tarafından kuruluş senedinde belirlenen vakfın amaç ve örgütlenme biçimi, kural olarak, değiştirilip genişletilemez. 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun ilgili maddeleri ile Vakıflar Yönetmeliğinde vakıf senedi değişikliğine gidilmesi ağır şart ve koşullara bağlı bırakılarak sıklıkla değişikliğe gidilmesi engellenmek istenilmiştir. Yargıtay içtihatlarında da belirtildiği üzere, ancak bazı haklı nedenlerle değişikliğe gidilebilir.

Tescili istenen vakfa ölüme bağlı tasarrufla özgülenen mal ve haklar amacın gerçekleşmesine yeterli değilse; vakfeden aksine bir irade açıklamasında bulunmuş olmadıkça bu mal ve haklar, denetim makamının görüşü alınarak hâkim tarafından benzer amaçlı bir vakfa özgülenir (TMK, Md. 106).

Haklı sebeplerin varlığı durumunda, bilhassa vakfın amacının sürdürülmesi veya malların muhafazası için yönetim şekli değişikliğine gidilmesinin gereksinim olarak ortaya çıktığı hallerde, yönetim organı veya denetim makamı gereken değişikliği yapması amacıyla asliye hukuk mahkemesine başvurur.

Yetkili Asliye Hukuk Mahkemesi, vakıf yönetim organı başvuruda bulunmuşsa denetim makamı Vakıflar Genel Müdürlüğü, denetim makamı başvuruda bulunmuşsa yönetim organının yazılı görüşünü aldıktan sonra şartların gerçekleştiği kanaatine varırsa vakfın yönetim şeklinin değiştirilmesine karar verebilir (Öğüz, 2007: 101).

Durum ve koşullardaki değişimler yüzünden vakıf senedinde yazılı amaca bağlı kalınması vakfedenin arzusuna açıkça uymayacak hâle gelmiş ise mahkeme, vakfın yönetim organı veya denetim makamının başvurusu üzerine diğerinin yazılı görüşünü aldıktan sonra vakfın amacını değiştirebilir (TMK, Md.113).

Vakfın amacının değiştirilebilmesi için ilk olarak objektif açıdan, vakfın amacının teknik, ekonomik, hukuki ve sosyal alandaki gelişmeler sonucu anlam ve içeriğini kaybetmesi; ikinci olarak ise sübjektif açıdan, anlam ve içeriği değişen amacın vakıf kuranın iradesiyle bağdaştırılamaması gerekir. Yani, vakfın amacı vakıf kuranın vakıf senedinde belirttiği arzusuna açıktan açığa uymayacak derecede değişmiş olmalıdır (Öğüz, 2007: 103-104; İşeri, 1968: 201).

Amacın gerçekleşmesini önemli ölçüde güçleştiren veya engelleyen koşulların ve yükümlülüklerin kaldırılması veya değiştirilmesi de yönetim organı veya Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından talep edilebilir (TMK, Md.113/2).

Amaca özgülenen mal ve hakların daha yararlı olanları ile değiştirilmesini veya paraya çevrilmesini haklı kılan sebepler varsa mahkeme, vakfın yönetim organı veya denetim makamının başvurusu üzerine diğerinin yazılı görüşünü aldıktan sonra gerekli değişikliğe izin verebilir (TMK, Md.113/3).

1.3.4. Vakfın Sona Ermesi

Vakfın sona ermesi, Türk Medeni Kanunu'nun 116. maddesinde, Vakıflar Kanununun 27. maddesinde ve Vakıflar Yönetmeliğinin 19, 20, 21 ve 22. maddelerinde açıklanmıştır. Buna göre vakfın tasfiyesi iki şekilde olmaktadır. Kanunda öngörülen sebeplerin gerçekleşmesi halinde kendiliğinden sona ermesi(dağılması) ve mahkeme kararıyla sona ermesi(dağıtılma)dir.

Gayesinin gerçekleşmesi imkânsız hale gelen vakıf kendiliğinden dağılmış olur. Vakfın idare organı veya Vakıflar Genel Müdürlüğü, vakfın gayesinin imkânsız hale geldiği kanısına varırsa dilekçe ile yetkili mahkemeye başvurarak, durumun mahkeme siciline tescilini ister. Yetkili mahkeme gereğine göre, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün veya vakfın idare organının yazılı düşüncesini alarak istemi karara bağlar. Mahkeme, vakfın dağıldığı sonucuna varırsa durumu tescil eder (Uluç, 2008: 535).

Yasak amaç güttüğü veya yasak faaliyetlerde bulunduğu sonradan anlaşılan veya amacı sonradan yasaklanan vakfın amacının değiştirilmesine olanak bulunmazsa; vakıf, denetim makamının ya da Cumhuriyet Savcısının başvurusu üzerine duruşma yapılarak dağıtılır (Uluç, 2008: 536).

Vakfın dağılması ve dağıtılması şeklinde gerçekleşebilecek olan vakıfların nihayete erme işlemi, keyfiyetin merkezi sicile kaydedilmesi ve Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından Resmi Gazete'de ilan edilmesi sonucunu doğurur.

Vakfın tasfiyesi, tasfiye olan vakfın malvarlığının da tasfiyesi sonucunu doğurur. Vakfın kendiliğinden dağılması halinde, borçların tasfiyesinden arta kalan mal ve haklar, vakıf senedinde aksine bir hüküm bulunmadığı takdirde Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından mümkün mertebe gayece aynı olan vakfa intikali sağlanır.

Vakfın dağıtılması halinde ise, borçların tasfiyesinden arta kalan mal ve haklar, vakıf senedinde aksine bir şart olsa dahi, Vakıflar Genel Müdürlüğüne intikal eder (Uluç, 2008: 536).

1.4. VAKIFLARDA BEYANNAME VE BİLDİRİMLER

Vakıflar Kanunu ve Vakıflar Yönetmeliği uyarınca, yeni, mülhak, cemaat ve esnaf vakıflarına faaliyetleri kapsamında vakıf yöneticileri tarafından, beyanname ve bildirimlerde bulunma yükümlülüğü getirilmiştir. Vakıflar Yönetmeliği ekinde yer alan beyanname ve bildirimlerin Vakıflar İdaresine Vakıf Bilgi Yönetim Sistemi (VBYS) üzerinden vakıf yetkililerince elektronik ortamda iletilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Bahse konu beyanname ve bildirimlerin süresi içerisinde yapılmaması halinde Vakıflar Genel Müdürlüğünce yapılan tebligat üzerine Vakıflar Kanununun 11. maddesi uyarınca vakıf yönetimine idari para cezası uygulanır. Vakıflar tarafından verilmesi zorunlu beyanname ve bildirimler şunlardır:

1. Şube/Temsilcilik Açılış Kapanış Beyannamesi

Yeni vakıflar, vakıf senedinde hüküm bulunmak kaydıyla amaçlarını gerçekleştirmek üzere şube veya temsilcilik açabilirler. Şube ve temsilcilik açan veya kapatan vakıflar, yetkili organlarınca alınacak kararı müteakip Vakıflar Yönetmeliği Ek-1:Şube Temsilcilik Açılış/Kapanış Beyannamesini bir ay içerisinde VBYS üzerinden elektronik ortamda göndermek zorundadırlar (VK, Md. 5; VY Md. 17)

2. Yıllık Beyanname

Vakıf yönetimi, vakfın yönetici veya yönetim kurulu üyeleri listesini, bir önceki yıla ait faaliyet raporlarını, bütçe ve mali tablolarını, gayrimenkullerini, malî tablolarını ve bu tabloların uygun araçlarla yayınlandığına dair belgeyi, işletme ve iştiraklerinin malî tabloları ve diğer bilgileri içeren Vakıflar Yönetmeliği Ek-2:Vakıf Beyannamesini takvim yılının ilk altı ayı içerisinde Vakıf Bilgi Yönetim Sistemi(VBYS) üzerinden elektronik ortamda göndermek zorundadır (VK Md. 32; VY Md.34)

3. Yurtdışından Yardım/Bağış Alma, Yurtdışına Yardım/Bağış Yapma Bildirimi

Vakıflar; yurtdışındaki kişi ve kuruluşlardan alacakları nakdi bağış ve yardımlar ile yurtdışındaki benzer amaçlı vakıf ve derneklere yapacakları nakdi bağış ve yardımları banka aracılığı ile yaparak banka dekont tarihinden itibaren 1 ay içerisinde Vakıflar Yönetmeliği Ek-3 ve Ek-4 Yurtdışına Yardım/Bağış Alma/Yapma

bildirimlerini VBYS üzerinden elektronik ortamda göndermek ve yetkili organ kararı ve banka dekont fotokopisi eklenmek suretiyle iki nüsha olarak Bölge Müdürlüğüne vermek zorundadırlar (VK Md. 25; VY Md.35)

4. Taşınmaz Mal Bildirimi

Vakıfların iktisap ettikleri veya değiştirdikleri taşınmazlarla ilgili bilgileri içeren Ek-5:Taşınmaz Mal Bildiriminin, taşınmazın tapuya tescil tarihinden itibaren bir ay içerisinde VBYS üzerinden elektronik ortamda gönderilmesi ve ayrıca taşınmaza ait tapu fotokopisi eklenerek Bölge Müdürlüğüne teslim edilmesi gerekmektedir (VK Md. 12; VY Md. 36).

5. İktisadi İşletme veya Şirket Kurma Bildirimi

Vakıfların, kurdukları, kurulmuş herhangi bir şirkete ortak oldukları veya herhangi bir şirket hissesini sattıkları, şirket ortaklığından ayrıldıkları veya şirketini tasfiye ettikleri işletme ya da şirket bilgilerini ticaret sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren 1 ay içerisinde VBYS üzerinden elektronik ortamda gönderilmesi ve ayrıca, çıktısı alınarak ekleri ile birlikte Bölge Müdürlüğüne teslim edilecektir (VK Md.26; VY Md.37).

6. İç Denetim Raporu

Vakıf yöneticileri, yıl sonundan itibaren altı ay içerisinde yapılacak İç Denetim Raporu ve sonuçlarını Vakıflar Yönetmeliğinin ekindeki forma uygun olarak düzenleyerek rapor tarihini takip eden iki ay içerisinde VBYS üzerinden elektronik ortamda göndermek ve ayrıca, çıktısı alınarak kağıt ortamında ekleri ile birlikte Bölge Müdürlüğüne teslim etmek zorundadırlar (VK Md 33; VY Md.39).

7. Mülhak Vakıflara Ait Hesap Cetveli

Mülhak vakıflarca verilmesi zorunlu olan Yıllık Hesap Cetveli her takvim yılının ilk altı ayı içerisinde VBYS üzerinden elektronik ortamda gönderilecektir. Ayrıca, çıktısı alınarak Mali Müşavir tarafından onaylı gelir tablosu veya harcama belgeleri ile birlikte Bölge Müdürlüğüne teslim edilecektir (VY Md. 50).

8. Vakıf Adres Değişikliği veya Yönetici Değişikliği Bildirimi

Vakıf yöneticileri, vakfın adresinde ya da yönetiminde değişiklik meydana gelmesi halinde, değişiklik tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde VBYS üzerinden elektronik ortamda göndermek ve ayrıca, çıktısı alınarak kâğıt ortamında ekleri ile birlikte Bölge Müdürlüğüne teslim etmekle yükümlüdürler (VY, Md.15).

1.5. VAKIFLARIN MUHASEBESİ

Cumhuriyet döneminden önce kurulmuş bulunan vakıfların amaç ve hizmet konuları ne olursa olsun amacın gerçekleştirilmesi ya da hizmetin sunulabilmesi için gerekli olabilecek gelirleri sağlayacak mali kaynaklar da vakfa özgülenmekteydi. İslâm hukuku ilkelerine göre vakfın malvarlığının sürekli gelir sağlama niteliği bulunan taşınmazlardan oluşması gerekiyordu. Eski vakıfların kuruluşlarında hizmete özgülenen taşınmazlar ile öngörülen vakıf hizmetleri için gereksinilen giderleri karşılamak üzere ayrıca gelir kaynaklarının vakfedilmesi gerekmiştir. Günümüzde hâlâ varlıklarını sürdüren eski vakıfların yaşama güçlerinin kaynağının söz konusu ekonomik varlıklara dayandığına kuşku bulunmamaktadır (Ballar, 1994: 73-74).

Vakıflar Kanunu 31. maddesinde; vakıf muhasebesi ile ilgili olarak, mülhak, cemaat ve esnafa mahsus vakıflar ile yeni vakıfların muhasebe defter ve kayıtlamalarını Denetim Makamı olan Vakıflar Genel Müdürlüğüne saptanan uygulama usulleri ve esasları doğrultusunda tutacakları düzenlenmiş ve yönetmelikle ayrıntılı usul esas düzenlemeleri yapılacağı belirlenmiştir. Ayrıca, bu maddeye göre vakıflar, aktif varlıklarını, iktisadi ve ticari hayatın risk ve kurallarını gözetmek suretiyle değerlendirecekleri hükmü söz konusudur (VK, Md. 31).

Vakıflar Genel Müdürlüğünün Kanunun uygulaması doğrultusunda çıkardığı Vakıflar Yönetmeliğinde yapılan düzenlemeler ile de; yeni vakıflar ile mülhak, cemaat ve esnaf vakıfları, muhasebe kayıtlarını Genel Müdürlüğün resmi internet sitesinde yayımlanan Vakıflar Tek Düzen Hesap Planına uygun olarak tutarlar, bilânço ve gelir tablolarını da bu plan ekindeki örnek tablolara göre düzenlerler. Yıllık brüt geliri 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 177 inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan ve her yıl Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarının üzerinde bulunan

vakıflar ile vergi muafiyeti, işletmesi, iştiraki, şube ve temsilciliği olan vakıfların bilanço esasına göre defter tutmaları zorunludur (VY, Md. 50).

Vakıflarca tutulacak defterler de Yönetmelikte ayrıca düzenlenmiştir. Vakıflardaki mali işlemlerin belli kavram ve ilkeler çerçevesinde muhasebeleştirilmesini sağlamak ve sonuçta ilgililere tutarlı ve karşılaştırılabilir mali tablolar sunulmasını temin etmek ve böylece denetim faaliyetlerini kolaylaştırmak amacıyla Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı hazırlanmıştır.

Bilanço usulüne tabi vakıfların muhasebe kayıtlarını Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile 16.12.1993 tarih ve 21790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2 Sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hükümlerine uygun olarak düzenlemeleri gerekmektedir.

Vakıflar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde bilanço ve işletme esasına göre defter tutarlar. Muhasebe kayıtları ise Genel Müdürlükçe belirlenen Vakıflar Tek Düzen Hesap Planına göre yapılmaktadır.

Kâr amacı güden işletmeler için geliştirilen muhasebenin temel kavramları ve ilkeleri ile mali tablolar olan bilanço ve gelir tablosu ilkeleri vakıflar için de geçerlidir.

Vakıflar için geliştirilen Vakıflar Tek Düzen Hesap Planında vakıflara özgü hesaplar düzenlenmiştir. Vakıflar, bu hesapların tamamını kullanmak mecburiyetinde olmayıp, bu hesaplardan kendi işlemleri ile ilgili olan hesapları kullanacaklardır.

Bilanço esasına göre defter tutmayı gerektirmeyen vakıflar, işletme esasına göre defter tutabilirler. Vakıflar muhasebe kayıtlarını ve belgelerinin tevsikini 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen hükümlere uygun olarak yaparlar.

Mülhak vakıflar, ayrıca yıllık hesap cetvellerini düzenleyerek her takvim yılının ilk altı ayı içerisinde bölge müdürlüğüne vermek zorundadırlar. Mülhak vakıf yöneticisinin ibraz ettiği belgeler ve vakfiyede belirtilen hayır şartları esas alınarak, kesin hesap bölge müdürlüğüne kontrol edildikten sonra onaylanmak üzere Genel Müdürlüğe gönderilir.

Vakıflar; işletme hesabı esasında; karar defteri, işletme hesabı defteri ile bağış makbuzu kayıt defterini, bilanço esasında ise; karar defteri, yevmiye defteri, büyük

defter, envanter defteri ile bağış makbuzu kayıt defterini tutmak zorundadırlar. Tutulması gereken defterler ile kullanılan bağış makbuzları, harcama belgeleri ve diğer belgeler özel kanunlarda belirtilen süreler saklı kalmak üzere, ilgili bulundukları mali yılı takip eden takvim yılından başlayarak 10 yıl süreyle saklanır (VY, Md. 50-52).

Vakıflar, çeşitli yollarla gelir elde etmekle beraber başlıca gelir kaynakları şöyle sıralanabilir: Alınan her türlü nakdi, aynî, şartlı, şartsız bağış ve yardımlar, kira gelirleri, banka faiz gelirleri, varsa vakıf iktisadî işletmesi veya iştiraklerinden sağlanan net kârlar, vakıf yatırım fonlarından sağlanan gelirler, sosyal faaliyet gelirleri, giriş aidatları ve aylık aidatlar, kambiyo(kur farkı) gelirleri, diğer gelirler (Durmuş, 2011: 37-38).

Vakıflar; amacını gerçekleştirmeye yardımcı olmak ve vakfa gelir temin etmek amacıyla, Genel Müdürlüğe bilgi vermek şartıyla iktisadî işletme ve şirket kurabilirler, kurulmuş şirketlere ortak olabilirler. Şirketler dahil iktisadî işletmelerden elde edilen gelirler vakfın amacından başka bir amaca tahsis edilemez (VK, Md. 26).

“İktisadi işletme” kavramı, ekonomi ve ticaret hukukunda “işletme” ya da “ticari işletme” deyimlerinin eş anlamlısı olarak kullanılmaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 16 ncı maddesinde gayesine varmak için ticari bir işletme işleten vakıfların tacir sayılacakları belirtilmiştir. Vakıflar, Kurumlar Vergisi'nden muaf olup, bunlara bağlı iktisadî işletmeler belli koşullar çerçevesinde Kurumlar Vergisi uygulaması açısından mükellefiyet tesis ettirmek zorundadır.

Bu koşullar;

- İşletmenin vakfa bağlı olması, (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder.)
- İşletmenin ticari, sınai veya zirai faaliyet göstermesi,
- Faaliyetin devamlılık arz etmesi,
- İşletmelerin sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olmasıdır (Saydam ve Ekici, 1998: 54; Seviğ, 2010).

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre vakıflar kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmazken, aynı maddenin (ç) bendi ile vakıflara ait iktisadi işletmeler yükümlülük kapsamına alınmışlardır. Vakıfların tüzel

kişiliği itibariyle kurumlar vergisi ödevi bulunmamaktadır. Ancak, vakıfların devamlılık arz eden ticari, sınai veya zirai nitelikte, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifası gibi bir faaliyetinin bulunması halinde bu faaliyetler nedeniyle oluşacak iktisadi işletme nezdinde vergi yükümlülüğü tesis edilmesi gerekecektir.

Vakıflara bağlı iktisadi işletmeler de diğer işletmeler gibi mükellefiyet tesis ettirme, defter tutma, beyanname verme, belge düzenine uyma (fatura, gider pusulası, ödeme kaydedici cihaz fişi, v.b.) ile VUK'da belirtilen tüm vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır. Vakıf iktisadî işletmesi kurumlar vergisine tabi olduğu için muhasebe kayıtlarını bilanço esasına göre tutacak ve tekdüzen hesap planına uyacaktır (Vakıfların Vergilendirilmesi Rehberi, 2012: 10).

Öte yandan, Vakıflar şirket hisselerine sahip olarak hissedar sıfatı ile hareket edebilmektedirler. Vakıf varlıklarının değerlendirilmesi ve Vakfın gelir elde etmesi yönünden hisse senetlerine plasman yapılmasında, Vakıf yetkili organları Vakfın varlıklarının verimli ve rasyonel yönetimi esası ile hareket edeceklerdir.

Vakıf amaçlarına uygun teşebbüslerin Vakıfça şirket kurulması suretiyle realize edilmesinde Vakıf, kurucusu olduğu şirketlerin yönetimine katılarak yönetim haklarını kullanmakta, başta sermaye koyma olmak üzere belli sorumlulukları üstlenmektedir. Bu gibi durumlarda şirketle ilgili ödevlerin Vakfın diğer amaçlarının gerçekleşmesine engel teşkil etmemesine dikkat edilmelidir. Vakıfların amaçları dışındaki konularda, Vakfa kaynak temin etme gayesiyle şirket kurmaları ya da ortak olmaları durumlarında, hem kendi organlarının hem de yetkili makamların Vakıf müessesesinin asli işlevini dikkate alarak gerekli hassasiyeti göstermeleri gerekir (Tüfekçioğlu, 2005).

Vakıf giderleri ise; Vakıf senedinde yer alan vakıf amaçlarına yönelik olarak yapılan faaliyet giderleri, Vakfın genel yönetim fonksiyonu ile ilgili olarak yapılan cari giderler, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, prim, resim ve harçlar, amortismanlar ve tükenme paylarından oluşur.

Vakıf muhasebesinde, Amaca Yönelik Giderler ile Genel Yönetim Giderleri şeklinde ayrı hesaplarda muhasebeleştirilir. Amaç açısından harcamaların ayırımında kriter, vakıf senedindeki amaca uygunluktur.

Vakıflar, yurt içi ve yurt dışındaki benzer amaçlı vakıf ve derneklere aynı ve nakdi bağış ve yardımda bulunabilirler.

Vakıfların, başlıca giderleri şöyle sıralanabilir: Amaca yönelik nakdi/aynî, şartlı/şartsız bağış ve yardımlar, faaliyet giderleri, vakıf malvarlığını artırmaya dönük harcamalar, vakfın yönetimi ve idamesi için yapılan genel yönetim giderleri, kambiyo giderleri, diğer giderler (Durmuş, 2011: 51).

1.6. VAKIFLARDA DENETİM

Vakıflar, Başbakanlığa bağlı olan Vakıflar Genel Müdürlüğü Müfettişlerince denetlenmektedir. Türk Medeni Kanununda; vakıfların, vakıf senedindeki hükümleri yerine getirip getirmediği, vakıf mallarını amaca uygun biçimde yönetip yönetmediği ve vakıf gelirlerini amaca uygun olarak harcıyıp harcamadıklarının Vakıflar Genel Müdürlüğünce ve üst kuruluşlarınca denetleneceği ve vakıfların üst kuruluşlarınca denetiminin özel kanun hükümlerine tabi olduğu düzenlenmiştir (TMK, Md. 111).

Vakıfların, şube ve temsilciliklerinin amaca ve yasalara uygunluk denetimi ile iktisadî işletme ve iştiraklerinin faaliyet ve mevzuata uygunluk denetimi Vakıflar Genel Müdürlüğünce yapılır. Vakıfların; yeni vakıflar ile şube ve temsilciliklerinin, mülhak, esnaf ve cemaat vakıflarının, vakfiye ve vakıf senedinde yazılı amaç doğrultusunda faaliyette bulunup bulunmadıkları, yürürlükteki mevzuata uygun yönetilip yönetilmediği, mallarını ve gelirlerini vakfiye, 1936 beyannamesi ve vakıf senedindeki şartlara uygun kullanıp kullanmadıkları, vakıf iktisadi işletmeleri ile iştiraklerinin iş ve işlemleri ile gerektiğinde vakıflara ait diğer iştiraklerinin iş ve işlemleri denetim kapsamındadır (VY, Md. 39).

Bu anlamda, vakıflarda denetimi; kamu denetimi, iç denetim ve bağımsız denetim olmak üzere üç başlık altında toplayabiliriz.

1.6.1. Vakıflarda Kamu Denetimi

Kamu denetimi yürürlükte bulunan kanunlar gereğince yapılması zorunlu olan denetim çalışmasıdır. Bu denetim türünde yapılacak olan denetimin kimler tarafından ve ne zaman yapılacağı kanun ve yönetmeliklerle ortaya konulmuştur.

Vakıflar, ilgili mevzuatı uyarınca verilen görev ve yetkiler kapsamında İçişleri ve Maliye Bakanlığı denetim birimlerince, Denetim Makamı olarak ise Vakıflar Genel Müdürlüğü Müfettişlerince denetlenmektedirler.

Diğer yandan, Anayasa gereğince, Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu da vakıflar hakkında denetim ve inceleme yetkisine sahiptir. Bu denetim istisnai olarak diğer denetimlerden ayrılmaktadır. (Anayasa, Md. 108)

Vakıflarda kamu denetiminin, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı aracılığıyla yapılacağı, 5737 sayılı Vakıflar Kanununda Rehberlik ve Teftiş Başkanlığının vakıflar üzerindeki inceleme ve denetim görevlerinin aşağıdaki şekilde açıklandığı görülmektedir:

- Mülhak, cemaat, esnaf vakıfları ile yeni vakıfların, vakfiye ve vakıf senedinde yazılı şartlara, yürürlükteki mevzuata uygun yönetilip yönetilmediği, amacı doğrultusunda faaliyette bulunup bulunmadığı, mallarının ve gelirlerinin vakfiye, 1936 Beyanamesi ve vakıf senedindeki şartlara uygun kullanılıp kullanılmadığı hususlarını incelemek, denetlemek ve rehberlik yapmak,
- Vakıf ve varsa iktisadî işletmeleri ve iştiraklerinin denetleme ve inceleme işlerini yürütmek,
- Mülhak, cemaat, esnaf vakıfları ile yeni vakıfların iç denetim raporları ile sonuçlarını değerlendirmek ve gerekli işlemleri yürütmek (VK, Md. 60).

Vakıfların amaca ve yasalara uygunluk denetimi ile iktisadî işletmelerinin faaliyet ve mevzuata uygunluk denetimi Genel Müdürlükçe yapılır (VK, Md. 33).

Vakıfların iş ve işlemlerinin yürürlükteki kanun, tüzük, yönetmelik ve alt mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı ve vakfın amaçlarını gerçekleştirmeye hizmet edip etmediğinin denetimi Vakıflar Genel Müdürlüğünce yapılacağı açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu denetim, amaçlarına göre denetim türleri içerisinde yer alan uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak değerlendirilebilir.

Vakfın denetime tabi tüm birimlerinin işlem, hesap ve mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile Genel Müdürlükçe belirlenen usul ve esaslara uygun olup olmadığı denetlenmektedir (VY, Md 41).

Vakfın denetimi sonucunda düzenlenen denetim raporlarında vakıf yöneticilerinin işten uzaklaştırılmasını gerektiren bir sebep tespit edilirse Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün en üst seviyedeki karar organı olan Vakıflar Meclisinin kararı ile, yetkili Asliye Hukuk Mahkemesine başvurularak, vakıf yöneticilerinin görevden uzaklaştırılmasının talep edilmesi gerekir (VK Md.10).

1.6.2. Vakıflarda Bağımsız Denetim

Vakıflarda ikinci bir denetim uygulaması olarak, vakıf yetkililerince seçilecek bağımsız denetim firmalarınca gerçekleştirilen denetimler, mali denetimlerdir.

Bağımsız denetim, vakfın faaliyetlerinin, Vakıflar Kanunu ve ilgili yönetmelikler çerçevesinde gerçekleşip gerçekleşmediğinin, faaliyetlerin finansal sonuçlarını içeren mali tabloların yürürlükteki muhasebe usul ve esaslarına vakıflar için geçerli olan hesap planına uygun olup olmadığının, finansal tabloların gerçeği yansıtip yansıtmadığının kontrolü ve raporlanmasıdır.

Diğer yandan, kamuya yararlı vakıf statüsü verilen Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar hakkında, 30/07/2003 tarihli ve 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanunun 20'nci maddesi hükmü gereği vergi muafiyeti olan vakıfların iş ve işlemlerini YMM'lere denetletmesi gerekmektedir.

1.6.3. Vakıflarda İç Denetim

5737 sayılı Vakıflar Kanununa göre mazbut vakıflar haricindeki diğer vakıflarda iç denetim esastır. 2009 yılından itibaren yeni bir denetim yaklaşımı olarak uygulamasına başlanılan iç denetimin ilk olarak vakıf denetim birimlerince yapılacağı düzenlenmiş, vakıf organlarına, bağımsız denetim kuruluşlarına da yaptırılabilceği hüküm altına alınmıştır.

2008 yılında yürürlüğe giren Vakıflar Kanunu ile vakıflar literatürüne giren iç denetim faaliyetleri Vakıflar Yönetmeliği doğrultusunda yürütülmektedir. Mazbut vakıflar haricindeki yeni vakıflar ile mülhak, cemaat ve esnaf vakıflarında iç denetim çalışması sonucu Yönetmelik eki forma uygun olarak denetimi yapanların imzasını taşıyacak şekilde hazırlanan iç denetim raporları, Vakıflar İdaresine gönderilmektedir.

Vakıflarda iç denetimin amaç ve kapsamı, iç denetim yapabilecekler, bağımsız denetim kuruluşundan hizmet alımı, iç denetim raporunun düzenlenmesi ve iç denetimin geçerliliğine ilişkin hususlarda, 27.09.2008 tarih ve 27010 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Vakıflar Yönetmeliği'nin 39 ila 49'uncu maddelerinde düzenlemelere gidilmiştir. Ayrıca, iç denetimin gerçekleştirilmesine ilişkin usul ve esaslar Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün ilgili genelge ve talimatlarında belirlenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, iç denetim uygulamaları ve uluslararası denetim standartları açısından karşılaştırılmasına ayrıntılarıyla değinilecektir.

1.6.4. Vakıflarda İç Denetim Düzenlemeleri İle İlgili Yargı Süreci

27/09/2008 tarih ve 27010 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vakıflar Yönetmeliğinin 39, 40, 42, 43, 44, 46, 47, 48, Geçici 3. maddelerinin 5737 sayılı Vakıflar Kanununa aykırı olduğu iddiası ile iptaline ilişkin meslek örgütü TÜRMOB ve bazı yeni vakıflar tarafından Danıştay nezdinde dava açılmıştır.

Yapılan idari yargılama neticesinde iç denetim düzenlemeleri ile ilgili olarak; Vakıflar Yönetmeliğinin 43 üncü maddesinin ikinci fıkrası "*Vakfın yetkili organı ya da bağımsız denetim kuruluşu, iç denetimi, ancak denetçi sertifikasına sahip kişiler marifetiyle yapar veya yaptırabilir.*" hükmü ile Vakıflar Yönetmeliği 44 ve 48. maddelerinde "*Sertifika alabilme şartları*" ve "*Bağımsız denetçi sertifika sınavı*" konu başlıkları ile düzenlenen maddeler ile Yönetmeliğin 46 ncı maddesinin beşinci fıkrası, 48 inci maddesi ve Geçici 3 üncü maddesi Danıştay 10. Dairesinin 28.09.2012 tarihli ve E:2008/11346 K:2012/4471 sayılı, 02/10/2012 tarihli ve E:2008/11347 K:2012/4555 sayılı ve 18/06/2014 tarihli ve E: 2009/11943 K:2014/4092 sayılı kararlarıyla iptal edilmiştir.

Bahse konu Danıştay kararlarında özetle;

- Vakıflar Kanununda vakıflar için öngörülen iç denetimin usul ve esaslarını Vakıflar Genel Müdürlüğünün düzenlemekle yetkili olduğunda duraksama olmadığı,
- Denetim Makamı sıfatıyla yapacağı düzenlemenin Kanunda öngörülen konularla sınırlı olduğu, kanunda yer almayan konularda düzenleme yapılamayacağı,
- Vakıflarda iç denetimi düzenleyen 5737 sayılı Vakıflar Kanununun 33. maddesinde, “bağımsız denetim kuruluşları” ifadesiyle, hangi kuruluşların kastedildiğinin açıklanmadığı, buna karşılık ilgili mevzuat çerçevesinde vakıfların iç denetimini yapacak kuruluşlar ile kuruluşlarda aranılacak nitelikleri belirleyebileceği,
- Kanunda öngörülmemesine karşın yönetmelikle yapılan bir düzenlemeyle Vakıflar Genel Müdürlüğünde çalışanlara iç denetim yetkisi tanınması ve 3568 sayılı Kanunda sayılan meslek mensuplarının sertifika eğitimine tabi tutulmasının hukuken mümkün olmadığı, 3568 sayılı Kanun kapsamındaki unvanlara sahip kişilerin de bağımsız denetim yapabilme nitelik ve yeterliğine sahip olduğu,
- Kanunda öngörülmeeyen bir sertifika programıyla denetim hizmeti alanında yeni bir meslek grubu ortaya çıkarıldığı,
- Dava konusu Yönetmeliğin 43. maddesi 2. fıkrasının, 44. maddesinin ve 48. maddesinin, Kanun’da öngörülmemesine rağmen vakıfların bağımsız denetim kuruluşlarınca iç denetime tabi tutulmasını zorunlu hale getirdiği,
- 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 4389 sayılı Bankalar Kanunu, 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu vb. Kanunlarda bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin gerekli düzenlemelerin yapıldığı belirtilerek Vakıflar Genel Müdürlüğünün vakıf iç denetiminin ağırlıklı biçimde mali konulara ilişkin olduğu,

Bu durumda, davalı Genel Müdürlüğün, açıklanan mevzuat çerçevesinde vakıf iç denetiminin ağırlıklı biçimde mali konulara ilişkin olduğunu göz önünde tutarak, vakıf iç denetimini yapabilecekleri belirlemesi gerektiği, ancak, Kanunda

öngörülmemesine karşın, bir meslek grubunu, vakıf mevzuatıyla ilgili bir konuda da olsa, yönetmelikle yapacağı bir düzenlemeyle sertifika eğitime tabi tutmasına ve Yasa'da öngörülmemesine karşın, davalı Genel Müdürlükte çalışanlara iç denetim yetkisi tanınmasına hukuken olanak bulunmadığı değerlendirilmiştir.

Bahse konu idari yargı kararlarında; sadece iç denetimi yapabilecek olanlarda aranan sertifika düzenlemeleri ile ilgili iptal kararları verilmiş olup Vakıflar Yönetmeliğinin iç denetimin amaç ve kapsamı ile iç denetim raporu düzenlemelerinde herhangi bir iptal kararı söz konusu değildir. Davalı Vakıflar Genel Müdürlüğünce, bahse konu Danıştay 10. Dairesinin iptal kararları, bozulması istemiyle temyiz edilmişse de, Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunca onanmıştır.





İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM FONKSİYONU VE İÇ KONTROL SİSTEMİ

2.1. DENETİM KAVRAMI VE İÇ DENETİM FONKSİYONU

2.1.1. Denetim Kavramı

Denetim kelimesi Latince kökenli olup, “duymak, işitmek” anlamına gelen İngilizce “audit” kelimesinin Türkçe karşılığıdır.

Denetim mekanizmalarının yeterince gelişmediği veya etkin kullanılmadığı sistemlerde, yönetimlerin genellikle düzgün çalışmadığı bilinen bir gerçektir. Başarılı bir yönetim sistemi için iyi işleyen bir denetim sistemi şarttır. İyi bir denetim sistemi ise denetim standartlarına uyulmasıyla mümkündür. (Koçberber, 2003: 1).

Günümüzdeki modern yönetim anlayışlarının denetimsiz bir yapı oluşturmaları mümkün değildir. Denetim sayesinde örgütün amaç ve hedeflerine ne ölçüde ulaşıldığı, varlık ve kaynakların nasıl kullanıldığı, aksayan faaliyetlerin neler olduğu, ne tür iyileştirmelere ve kontrollere gereksinim duyulduğu değerlendirilmektedir.

Yönetim bilimi literatüründe denetim faaliyetine, yönetimin unsurları arasında yer verilir. Bu anlayışa göre; planlama yapılacak, örgütlenilecek, faaliyetler yürütülecek ve denetim faaliyetiyle de bütün bunlar değerlendirilmeye tabi tutulacaktır. Bu yönüyle denetim faaliyetinin daha önceki tüm aşamaları içine alan kapsayıcı bir niteliği söz konusudur. Bununla beraber, denetim faaliyeti, yönetimin bir unsuru olarak inşa edilmekle, esasen yönetimin yapı ve işleyişine uygun olarak, doğrudan doğruya baştan şekillendirilmiş olmaktadır. Yani, denetim, belirlenen yönetim anlayışına göre kurgulanmaktadır (Almış, 2011: 51).

Amerikan Muhasebeciler Birliği(AAA) bünyesinde faaliyet gösteren Committee on Basic Auditing Concepts (Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi) tarafından yapılan tanım şöyledir: “Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili delillerin tarafsızca sağlanması ve belirlenmiş kriterler çerçevesinde değerlendirilerek, sonuçların ilgili kişilere iletilmesine ilişkin sistematik bir süreçtir” (Denetim İlke ve Esasları, 2013:8-9).

Denetim, içinde bulunulan örgüt yetkili birimi veya dış hizmet sunucusu tarafından gerçekleştirilen stratejik amaç ve hedeflere ulaşılması, yürürlükteki mevzuat hükümlerine uyulması, aykırı işlemlerin tespit edilmesi ve düzeltilmesi ve

tamamlanması gereken hususlarda öneriler geliştiren ve ilgili ulusal yada uluslararası standartlar çerçevesinde yürütülen bir faaliyettir.

Denetim olgusu, iktisadi faaliyetlerin denetimi olarak başlayıp modern anlamıyla örgüt-muhasebe denetimi ile özdeşleşen bir içerik kazanmıştır. Bugün ve gelecekte denetimin, performans denetiminde olduğu gibi, sayısal olarak ifade edilebilen işlem ve sonuçların da ötesinde soyut sayılabilecek değişkenlerle dahi ilgilenmeye başladığını görmek şaşırtıcı olmayacaktır (Denetim İlke ve Esasları, 2013: 13).

Bir iradenin rasyonel çalışması ve kendinden beklenen performansı sergileyebilmesi için denetim şarttır. Ancak denetim ile müdahale arasında hassas bir denge vardır. Birinin diğeri lehine bozulmasının önlenmesi gerekir. Aksi halde denetim, yönetimin yerine geçerek denetim olma işlevini kaybedecektir (Muratlı, 2009: 3).

Denetim, yönetimin bir fonksiyonudur. Yönetim varsa, denetim de olmalıdır. Denetim yöneticinin yönettiği birimin ne durumda olduğunu bilmesini sağlayarak, ona karar almasında yardımcı olur. İyi bir denetim beraberinde iyi bir yönetimi getirir. Denetimin temel fonksiyonu, alınan karar, yapılan düzenleme ve getirilen yeniliklerin, örgütün amacına ulaşmasında katkı sağlayıp sağlayamayacağının belirlenmesi, aksaklıkları düzeltici öneriler geliştirerek tekrarına engel olunmasıdır.

2.1.2. Denetim Türleri

Denetim faaliyetlerinin türlerine göre sınıflandırması söz konusu olduğunda, çok sayıda farklı bilimsel denetim tasnifleri bulunmakla birlikte en çok kabul görenler; “denetimin amaçlarına” ve “denetçilerin statüsüne” göre denetim türleridir. Denetim yapan organa göre denetim; yürütme, yasama ve yargı organlarının denetimi, ombudsman denetimi, baskı grupları ve kamuoyu denetimi olarak ayrımlara tabi tutulmaktadır. Denetim zamanına göre; ön denetim, eş zamanlı denetim ve sonradan yapılan denetim olarak sınıflandırılabilir.

Tablo 2.1: Denetim Türleri

Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri	• Bağımsız denetim • İç denetim • Kamu denetimi
Amaçlarına Göre Denetim Türleri	• Finansal tablolar denetimi • Uygunluk denetimi • Faaliyet denetimi

Kaynak:<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2denetimturleri.pdf>,
2016

2.1.3. İç Denetimin Tanımı

Günümüzde yönetim anlayışında yaşanan değişimler nedeniyle örgütler, kontrol sistemlerinin geliştirilmesi ihtiyacı duymaktadır. Yönetim amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi doğrultusunda yeterli güvence sağlayan yönetsel bir kontrol aracı olan iç denetim, diğer kontrollerin de etkinliğini ölçer ve değerlendirir.

İç denetimin kökeni Amerika Birleşik Devletleridir. ABD’de menkul kıymetler borsasında işlem gören halka açık şirketlerin denetlenmesinde yalnız dış denetimle yetinilemeyeceğinin anlaşılması üzerine iç denetim birimleri kurulmuştur. 1940’lı yıllardan sonra iş hayatında ortaya çıkan çeşitli gelişmeler, profesyonellere yetki devri nedeniyle iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve 1941 yılında ABD’de kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ile örgütsel kimlik kazanmıştır (Akarkarasu, 2000: 15-16).

IIA Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’nün farklı kültür, sektör ve örgütte iç denetim uygulamasını standart bir şekilde geliştirmek için tasarladığı Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinde (UMUÇ) iç denetim “İç denetim, bir örgütün

faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir” şeklinde tanımlanmaktadır.

İç denetim; denetim, iç kontrol, öz değerlendirme, danışmanlık veya yolsuzluk/usulsüzlük incelemesi görevleri ya da gözden geçirme faaliyetlerinden oluşur. İç denetim faaliyeti, risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek örgütün amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (www.tide.org, 2016).

2.1.4. İç Denetim Fonksiyonu

İç denetim, örgüt faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları iş ve işlemlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, finansal, muhasebe ve diğer tüm yönlerden bu amaçla çalışan iç denetçi adı verilen kişilerce araştırılıp incelenip üst yönetime rapor edilmesidir. Bu anlamda, iç denetim, örgüte hizmet amacıyla örgütün tüm faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur (Güvenç, 2013: 12).

İç denetim bir organizasyondaki; finansal ve operasyonel bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı, risklerinin tanımlanmış ve asgariye indirilmiş olup olmadığı, dış düzenlemelerin ve kabul edilen iç politika ve usullerin izlenip izlenmediği, tatmin edici standartların oluşturulup oluşturulmadığı, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, hedeflere etkin bir biçimde ulaşılıp ulaşılmadığı, hususlarının belirlenmesi, yöneticilerin görev ve sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmelerinde tüm işlemlerin ve kontrollerin iç denetçilerce, nesnel ve sistematik bir şekilde gözden geçirilmesi ve onaylanmasıdır (Akarkarasu, 2000: 19).

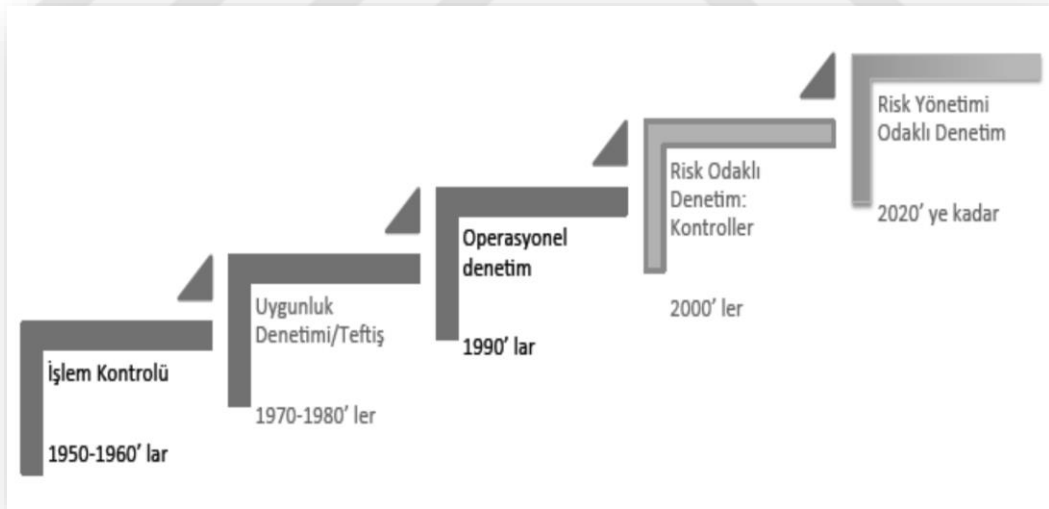
İç denetim, olası hata ve yolsuzlukları, verimsiz uygulamaları en aza indirmek amacını güder. Örgütün sistem ve prosedürlerini kontrol ederek değerlendirmek üzere görevlendirilen birim tarafından yürütölen faaliyetlerdir (Sanal, 2002: 15).

İç denetim fonksiyonunun yeterli ve etkin bir biçimde yürütölmesi, yönetim hedeflerinin gerçekleştirilmesinin güvence altına alınmasını sağlamaktadır. Güçlü bir iç denetim, denetim mekanizmalarının sağlıklı çalışmasına katkıda bulunur. Bu yolla operasyonel risklerin, dolandırıcılığın ve gelir kaybının oluşması engellenerek

verimlilik ve rekabet gücü artar. Organizasyonlar büyüdükçe yeni problemler doğmakta ve bunların çözümü için iç denetim birimlerine başvurulmaktadır. Bu çerçevede iç denetim, operasyonel birimlerin belirlenen politikalara uyumunda, etkin bir kontrolün ve birlikteliğin sağlanmasında rol oynamaktadır (Abdioğlu, 2008: 93).

İç denetim fonksiyonu, bir güvence sistemi olarak, kayıtların doğruluğundan ziyade, organizasyonun eğilimlerini dikkate alan ve işlemlerin etkinliği ve verimliliği üzerine katma değer yaratan bir faaliyet olarak görülmektedir. 1950’li yıllarda iç denetimin örgüt varlıklarını koruması amacı, 1960’lı yıllarda verilerin güvenliğinin denetlenmesi, 1970’li yıllarda uygunluk denetiminin yapılması, iç kontrolün incelenmesi, 1980’li yıllarda örgüt etkinliğinin denetlenmesi, 1990’lı yıllara gelindiğinde örgüt amaçlarına ulaşılmasının denetlenmesi şeklinde bir gelişim göstermiş ve 2000’li yıllar ile birlikte risk odaklı denetimlerin gerçekleştirilmesi de iç denetimin kapsamına girmiştir (Memiş, 2008: 82-83).

Şekil 2.1: İç Denetimin Evrimi



Kaynak: Bertan Kaya, **Kurumsal Risk Yönetimi Eğitim Notları**, Nisan 2015

Son dönemlerde, iç denetçilerin danışmanlık rolleri de ön plana çıkmıştır. Bunun sonucu iç denetçilerden bir kontrol mekanizması olarak denetim yapması değil,

kendi kendini kontrol eden bir mekanizma olması beklenmektedir. Çünkü iç denetim, geçmişini değerlemek ve onaylamakla uğraşmamalı örgüt amaçları ve stratejileriyle aynı doğrultuda ve zamanda hareket edebilmelidir (Bilge ve Kiracı, 2010: 5).

2.1.5. İç Denetimin Unsurları

İç denetim tanımından da anlaşılacağı üzere, temel unsurları şunlardır:

2.1.5.1. Örgüt Faaliyetlerine Değer Katma ve Geliştirme

İç denetim faaliyeti, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliği ve yeterliliğine katkı sağladığında örgüte değer katmış olur. İç denetimin en önemli özelliği, iç denetimin örgütü geliştiren, ona değer katan bir faaliyet olmasıdır. Yapılan iç denetim faaliyetleri, proaktif bir yaklaşımla faaliyetleri geliştirici, değer katıcı nitelikte olmalıdır (Uzun, 2014: 3).

İç denetimde temel amaç; hata avcılığı yapmak ve sorumluları cezalandırmak değildir. Organizasyonun işlevselliği, verilen hizmetin kalitesinin artırılması yönünde örgütle bütünleşen bir iç denetçi ve ortak gaye için faaliyet gösteren bir iç denetim faaliyeti ile iç denetim kültürü ortaya çıkar. Kendini yönetimin üstünde görmeyen bir denetim felsefesi kesinlikle yapıcıdır ve bunun doğal sonucu olarak örgüte değer katan bir faaliyet söz konusudur (Gönülaçar, 2007: 8).

2.1.5.2. Fonksiyonel Bağımsızlık ve Objektiflik

İkinci unsur, iç denetimin bağımsız ve objektifliğidir. İç denetim faaliyetleri bağımsız olmak ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmak zorundadır. Bağımsız bir iç denetim faaliyeti, objektif bir iç denetçi profiliyle mümkün olabilmektedir. İç denetçi çalışmalarına güven duyulmasının en temel koşullarını oluşturmaktadır. İç denetimin bağımsızlığı arttıkça, iç denetçilerin objektifliği için uygun ortam yaratılmış olur. Objektiflik, iç denetçilerin denetledikleri konu ve çalışanlara karşı tarafsız olması anlamına gelmektedir (Uzun, 2014: 3).

2.1.5.3. Güvence Sağlama ve Danışmanlık Faaliyeti

İç denetimin diğer bir unsuru, en klasik ve temel işlevi olan güvence ve danışmanlık faaliyetleridir. Güvence hizmetleri; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların objektif bir şekilde incelenmesidir. Mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ayrıntılı durum tespit çalışmasına yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir. Danışmanlık hizmetleri; herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, faaliyetleri geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişari faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir. Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir (www.tide.org, 2016).

2.1.5.4. Standartlara Uygunluk

İç denetim faaliyetlerinin plan, program, rapor ve değerlendirme aşamalarında bağlı kalınan denetim standartları, denetçiye yol gösteren ve uygulama birliğini oluşturan ilke ve kuralları teşkil etmektedir. Denetim standartlarının geliştirilmiş olması, denetimin etkili olmasını ve denetim faaliyetlerinin kaliteli gerçekleştirilmesini sağlamaktadır (Gönülaçar, 2007: 9).

2.1.5.5. Sistematik ve Disiplinli Bir Yaklaşım Olması

İç denetim, sürekli ve disiplinli, risk değerlemesine dayanan bir denetim anlayışını benimsediğinden etkin bir risk yönetiminin kurulmasına yardımcı olur. Denetim sürecinde iç denetçiye, yönetime ve çalışanlara düşen birçok yükümlülük Uluslararası İç Denetim Standartlarında detaylı olarak belirlenmiştir. İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini, İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun olarak sistematik ve disiplinli bir şekilde yürütmekle yükümlüdürler (www.tide.org, 2016).

2.1.6. İç Denetimin Amaçları

İç denetimin amacı, gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve yorumlar yaparak, örgüt sorumluluklarının etkili bir biçimde yerine getirilmesine yardımcı olmaktır. İç denetimin yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur (Uzun, 1998: 3).

İç denetim, suistimal durumları haricinde, yönetimin karşısında değil, yönetime destek olan ve değer yaratan bir anlayışla yürütüldüğünden, örgütün sürekli gelişimini hızlandıran bir fonksiyondur. İç denetim, karşılaşılan risklerin doğru belirlendiğini ve değerlendirildiğini, risk yönetimi sistemlerinin düzenli olarak çalıştırıldığını, önemli riskler ve alınan tedbirlerle ilgili bilgilerin yönetim sistemi içinde değerlendirildiğini belirlemek üzere görev yapar (Argüden, t.y., 1).

İç denetimin temel amaçları;

- İç kontrol sistemini denetlemek ve iyileştirmek için tavsiyelerde bulunmak,
- Risk yönetim faaliyetlerini değerlendirme ve geliştirmek,
- Örgüt içi iyi yönetimi desteklemek; hesap verebilir, şeffaf, sorumlu ve adil bir yönetim anlayışını teşvik etmek ve yönetim süreçlerinin etkinliğini artırmaya yönelik önerilerde bulunmak, şeklinde özetlenebilir (Kaya, 2010:3).

2.1.7. İç Denetimin Kapsamı ve Türleri

İç denetim faaliyetlerinin kapsamı, örgütün tüm iş süreçleri, faaliyetleri, aktiviteleri, sistemleri, iç kontrolleri, politika ve prosedürleri, örgüt yapısı, iletişim faaliyetleri, raporlamaları, insan kaynakları, varlıkları ve teknolojileridir. Örgütün mali ve mali olmayan tüm operasyonları ile yukarıda belirtilen unsurlarının tümünün denetlenmesi, değerlendirilmesi, geliştirilmesi ve iyileştirilmesi kapsamında, örgüt yönetimine güvence ve danışmanlık hizmetleri sağlamakla görevlidir (Kaya, 2010: 6).

Zaman içinde iç denetim, sadece bir finansal denetim faaliyeti olmaktan çıkarak, iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmeye yönelik bir sistem haline gelmiştir. İç denetim türleri aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir (Özbek, 2012: 150-153):

1. Finansal Denetimler: Mali tabloların varlığı veya düzenlenmesi, bütünselliği, tablolarda yer alan değerlendirme usulleri, haklar veya sorumluluklar, mali tabloların sunulması ve açıklanması hususlarında nesnel güvence sağlama hedefi olan bahse konu süreçleri tek veya bazılarını eşanlı olarak kapsayan denetimlerdir.

2. Güvence Denetimi: Operasyonel, mali veya mevzuat uyumluluğu açısından iç kontrollerin tasarımı ve işleyişine dair makul güvence veren denetimlerdir.

3. Mevzuata Uyum Denetimleri: Örgütün faaliyetlerinde uymakla yükümlü olduğu kurallar bütünü olan mevzuat, iç ve dış mevzuat olarak ayrılır. Mevzuata uyum denetimlerinde, faaliyetlerin iç düzenlemelere uyum incelemelerinin yanı sıra örgüt hedefleriyle ve dış mevzuatla uyumu, ihtiyacı karşılaması, değiştirilmesi gereken alanlarla ilgili görüş ve değerlendirmelerde bulunmaktadır.

4. Bilgi Teknolojileri Denetimleri: Teknolojik altyapı, bilgi güvenliği ve erişimlerin ilke ve kurallara göre Bilgi Teknolojileri (BT) yönetimi perspektifiyle sistematik olarak denetlenmesidir.

5. Operasyonel Denetimler: Aktiflerin olası tehlike veya ziyan risklerine karşı korunarak verimlilik ve kâr maksimizasyonunu kapsar biçimde tüm operasyonel faaliyetlerde etkinlik ve rantabl olmayı hedefleyen güvence sunan denetimlerdir.

2.2. ÜLKEMİZDE İÇ DENETİMİN GELİŞİMİ

Çağdaş iç denetim anlayışının oluşmasında önemli bir yapı taşı olarak nitelendirilen Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) 1941 yılında New York'ta kurulması ile birlikte iç denetim, dünyada profesyonel bir mesleki disiplin haline gelmiş ve bu bağlamda uluslararası mesleki standartlar ve etik kurallar oluşturulmuştur.

ABD'de başlayan örgütlenme, 1982 yılında Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu'nun (European Confederation of Institutes of Internal Auditing, ECIIA) kurulması ile mesleğin Avrupa Birliği'nde statüye kavuşmasını sağlamıştır.

Ülkemizde ise 1995 yılında kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) ile ulusal mesleki örgütlenme gerçekleşmiştir. Hem IIA'nın hem de ECIIA'nın üyesi olan TİDE ile başlayan ulusal mesleki örgütlenme, Türkiye'de iç denetimin uluslararası sertifikasyonu için imkân sağlamıştır (www.denetimnet.net, 2016).

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu ECIIA ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü IIA üyesi olan TİDE, düzenlediği mesleki toplantılar, eğitimler, iletişim seminerleri, sunduğu kariyer fırsatları ile mesleğin örgütlenmesini ve meslek mensuplarının eğitim ve iletişimini sağlamaktadır. TİDE, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayınlanan Uluslararası İç Denetim Standartlarını da Türkiye’de yayınlamaktadır. TİDE, uluslararası geçerliliği olan sertifika sınavlarının ülkemizde yapılmasını sağlayarak iç denetim mesleğinin gelişmesine ve yerleşmesine katkı sağlamaktadır (<http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=hakkinda>, 2016).

Ülkemizde, iç denetim ile ilgili olarak; Sermaye Piyasası Kanunu, Bankacılık Kanunu, Sigortacılık Kanunu, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu ve alt mevzuatlarında hukuki düzenlemelere yer verilmiştir:

2.2.1. Sermaye Piyasası Mevzuatı

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Sermaye Piyasası Mevzuatına tabi işletmeler için iç kontrol ve iç denetim standartları öngörmekte ve bu konulardaki düzenlemelerde uluslararası genel kabul görmüş ilkeleri esas almaktadır. 14/07/2003 tarihli ve 25168 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 68 Seri Nolu “Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ” ile bilahare 21.10.2008 tarihli ve 27031 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 104 Seri Nolu ve 01.11.2008 tarihli ve 27041 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 106 Seri Nolu bahse konu Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğler ile aracı kurumların iç kontrol işlevini etkin bir şekilde yerine getirmek amacıyla iç denetim ile ilgili bazı düzenlemeler yapmıştır (SPK, <http://www.spk.gov.tr/apps/mevzuat/>, 2016).

2.2.2. Bankacılık Mevzuatı

Bankalar, işlemleri nedeniyle karşılaştıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünü sağlamak amacıyla faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, esas ve usulleri Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenecek etkin bir iç denetim sistemi ile risk kontrol ve yönetim sistemi kurmakla yükümlüdürler.

BDDK tarafından hazırlanan ve 28 Haziran 2012 tarih ve 28337 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik” bankaların kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine ilişkin usul ve esasları düzenlemeyi amaçlamaktadır. 01.11.2015 tarihli ve 25983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu iç denetim alanında daha ileri ve günümüzdeki uygulamalara esas teşkil eden düzenlemeler getirmiştir. Kanunun İç Sistemler konu başlığı altında 29-32. maddelerinde bankalar tarafından oluşturulması gereken iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi sistemleri düzenlenmiştir (BDDK, <http://www.bddk.org.tr/>, 2016).

2.2.3. Sigortacılık Mevzuatı

14.06.2007 tarihli ve 26552 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu 4. maddesi gereğince; sigorta şirketleri ile reasürans şirketlerinin tüm iş ve işlemlerinin kontrol edilmesi, denetlenmesi ile hata, hile ve usulsüzlüklerin tespiti ve önlenmesi amacıyla risk yönetim sistemleri de dahil olmak üzere etkin bir iç denetim sistemi kurmaları zorunlu hale getirilmiştir.

Söz konusu Kanun uyarınca 21.06.2008 tarih ve 26913 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik” yürürlüğe girmiş, 17.03.2011 tarih ve 27877 sayılı Resmi Gazete değişikliği ile bahse konu yönetmelikte değişikliğe gidilmiştir (Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, <http://www.tsrbs.org.tr>, 2016).

2.2.4. Kamu Mali Yönetim Kanunu Çerçevesinde Kamuda İç Denetim

Avrupa Birliği uyum sürecinde, 10.12.2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu(KMYKK) ile mali kontrol, iç denetim, iç kontrol alanlarında önemli düzenlemeler getirilmiştir. Anılan Kanun çerçevesinde, iç denetim faaliyetinin sağlıklı bir şekilde hayata geçirilmesi ve uygulanabilmesi için gerekli çalışmalar yapılmış ve gerek idari kapasitenin gerekse yasal altyapının oluşturulması noktasında son derece önemli adımlar atılmıştır. Yönetim sorumluluğu esasına dayalı olarak kurulan kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde idarelerin görev, yetki ve

sorumlulukları artırılmış, iç denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi ise Maliye Bakanlığı bünyesinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna (İDKK), iç kontrole ilişkin uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığına verilmiştir (<http://www.idkk.gov.tr>, 2016).

İDKK, iç denetim sisteminin uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlu bir şekilde kurulması için gerekli düzenlemelerin yapılması, iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması, kamu idareleri arasında koordinasyon sağlanması, denetim sisteminin izlenmesi ve iç denetçilerin eğitim programlarının düzenlenmesi görevlerini yürütmektedir (<http://www.bumko.gov.tr>, 2016).

2.2.5. Türk Ticaret Kanununda İç Denetim

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 366 ve 375. maddelerinde şirketlerde yönetim kurulunun devredemeyeceği ve vazgeçemeyecekleri görevlerden iç denetim düzenlemesi getirilmiştir. Ayrıca, şirket yönetim kurullarınca işlerin gidişatını izleme, yönetime arz edilecek hususlarda raporlama yapılması, yönetimce alınan kararların uygulanması veya iç denetim faaliyeti yürütülmesi için yönetim kurulu üyelerinin de olabileceği komite ve komisyonlar teşkil edilebileceği düzenlenmiştir.

Şirket denetim komitesi, yönetim adına şirket iç denetim fonksiyonu ve iç kontrollerin etkin ve yeterli olup olmadığının takibi, kamunun aydınlatılarak mali tabloların doğru bir şekilde hazırlandığı ve gerçek durumu belirttiğine yönelik görüş sunulması, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi ve düzenli ve sistematik biçimde izlenmesi gibi görevleri ifa etmektedir. Denetim komitesinin etkinliği, iç denetim departmanının yardımı ile mümkün olabilmektedir. Kanunun 375. Maddesinde belirtilen; muhasebe işlemleri, mali denetim ve şirket yönetiminin gerektirdiği ölçüde, mali plânlama için olması gereken düzenin kurulması yönetim kurulunun yetkileri olarak sayılmıştır. Kanunun gerekçesinde de belirtildiği üzere; mali denetim düzeninin oluşturulması, iş ve işlemlerin denetimine dair iç denetim sistemi ve iç denetim biriminin olması öngörülmüştür. Bahse konu iç denetim sisteminden iç kontrol sistemi, birim olarak iç denetim birimi anlaşılmalıdır (Uzun, t.y., 1-2).

2.3. İÇ KONTROL KAVRAMI

2.3.1. İç Kontrolün Tanımı

İç kontrol, örgütlerin stratejik amaç ve hedeflerine ulaşmayı sağlayan tüm faaliyetleri kapsar şekilde geniş anlamda; organizasyon hedeflerini realize etmek üzere gereksinim duyulan prosedürleri kapsayan bir süreçtir.

Etkin iç kontrol sistemi organizasyonun sağlıklı bir şekilde işleminin temel unsurudur. Örgüt yöneticilerinin yürütülen işlerin kalite ve verimliliğinden sorumluluk duymaları, kaynak maliyetlerini kontrol etmek suretiyle, iş ve işlemlerde yürütülen programların düzenlemelere uygun biçimde yerine getirilmesi beklentisi etkin bir kontrol sistemi oluşturmanın en temel gereklerindendir (Özeren, 2000: 3-4).

İç kontrolün ortaya konulmuş olan tanımları, göz önüne alındığında, bu tanımlarda, iç kontrolün, örgüt faaliyetlerinin etkin ve verimli yürütülmesinin; mali raporlamaların güvenilirliğinin; faaliyetlerin kanun ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanmasını amaçladığı anlaşılmaktadır.

İç kontrole ilişkin olarak pek çok düzenleme bulunmakla birlikte, bunların en başında, 1992 tarihli, COSO Raporu gelmektedir. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission- COSO, International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI ve The Institute of Internal Auditors IIA gibi uluslararası organizasyonların iç kontrol tanımlamalarının ortak unsurlarına bakıldığında, iç kontrolün, risklerin yönetilmesi ve organizasyon amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlayan tedbirler bütünü olarak tanımlandığı görülmektedir.

İç Kontrol; faaliyetler, raporlama ve uyum ile ilgili amaçların başarılması konusunda makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanan, örgütün yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından etkilenen bir süreçtir. İç kontrolün tanımı aşağıda yer verilen belirli ana özellikleri yansıtmaktadır (Kubat, 2015: 20):

- Sürekli olarak devam eden görevler ve faaliyetlerden oluşan bir süreçtir.
- Bir veya daha fazla kategorideki amaçlara ulaşılmasına yardımcı olur.
- Bir örgütün her kademesinde çalışan insanlardan ve aksiyonlarından etkilenir.
- Üst yönetim ve yönetim kuruluna kesin değil, makul güvence sağlar.

- Örgütün tamamına, bir bölümüne veya bir sürece uyarlanabilir.

2.3.2. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İç kontrol sistemi, yönetim ve organizasyonlarda; doğru bilgilerin üretilmesi ve bilgi güvenilirliğinin sağlanması, politika, plan, prosedürler, yasalar ve diğer mevzuata uygunluğun gerçekleştirilmesi, varlıkların korunması, etkin, verimli ve tutumlu olarak kaynak kullanımının sağlanmasını amaçlayan bir süreç ve kontroller bütünüdür (Özeren 2000: 5).

Literatürde kimi zaman yönetim kontrolleri (management controls) olarak isimlendirilen iç kontrol (internal control) kavramı, yönetimin hedeflerini gerçekleştirilmesi konusunda gereksinim duyduğu bilgi ve nesnel güvenceyi sağlayan yönetim araçlarını ifade etmektedir. Bu yönetim araçları arasında planlar, politikalar, prosedürler ve uygulamalar sayılabilir (Gönülaçar, 2007: 12).

2.3.3. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı

Bir örgütte iç kontrol sistemi kurarken, tüm faaliyetleri kapsayıcı olmasına dikkat edilmelidir. İç kontrollerin adedi, niteliği ve tarzı, örgüt tipine ve karşılaştığı risklere göre farklılık göstermelidir. İç kontrol çerçevesi, operasyonel, teknik, ticari, finansal ve idari bütün faaliyetlerini kapsamalıdır. İç kontroller sadece muhasebe ya da finansal raporlamaya ilişkin kontrollerle sınırlı olmamalıdır.

İç kontrol sisteminin iyi anlaşılması için iç kontrol sisteminin evrak kontrolü olmadığı, örgütün amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere alınan her türlü önlemler ile herkesin farklı düzeylerde rol aldığı bir süreç olduğu bilinmelidir. Örgütsel misyonun gerçekleştirilmesinde iç kontrol sisteminin büyük rol oynadığı gerçeği küresel düzeyde kabul görmektedir. İç kontrol tek bir olay ya da durum olmayıp, faaliyetlere nüfuz eden bir dizi eylemdir (Akyel, 2010: 89-98).

İç denetim, iç kontrolün önemli; ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. Dolayısıyla iç kontrol sistemi, iç denetim fonksiyonunu kapsayan bir çerçevedir. İç kontrol sistemi, örgütlerin hedefledikleri amaçlara erişmelerini ve örgüt amaçlarının

gerçekleştirilmesinde rasyonel ve nesnel güvence sağlayan esas ve prensiplerle birlikte finansal ve mali olmayan bütün kontrolleri ifade eder.

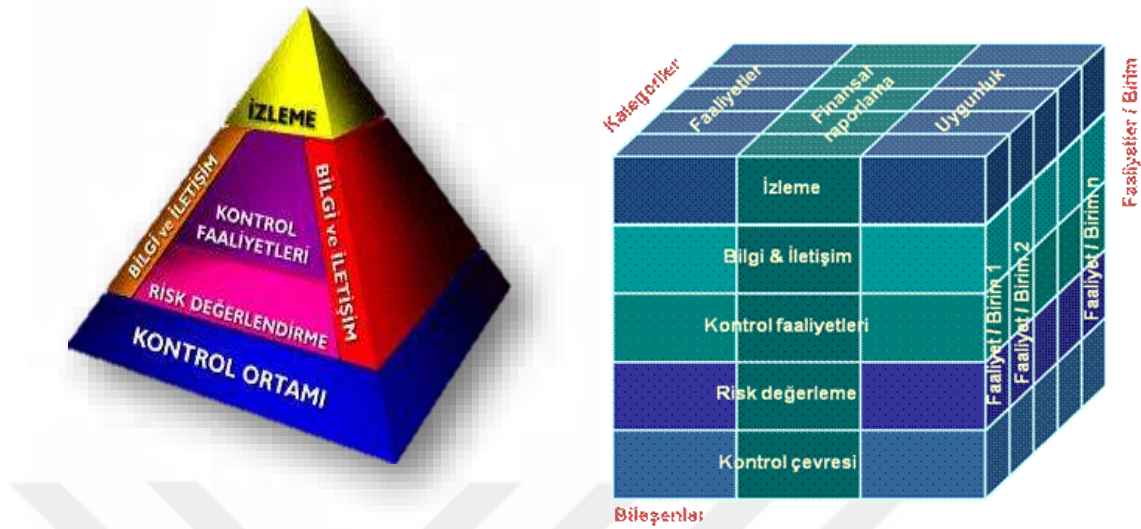
2.4. İÇ KONTROL MODELLERİ VE STANDARTLARI

2.4.1. Coso İç Kontrol Modeli

İlk olarak özel sektörde uygulanan ve kamusal alanlarda da uygulanan COSO İç Kontrol Modeli dünyada en çok kabul gören iç kontrol modelidir. ABD’de 1980’li yıllarda yaşanan hile unsurları barındıran mali raporlamalardaki sayıca artmalar sebebiyle, şirket ve örgütlerce düzenlenen sahte raporlamaların sebeplerinin tespiti ve bu durumların oluşma ihtimaline karşı beş gönüllü kuruluş olan; Amerikan Muhasebeciler Derneği (American Accounting Association-AAA), Amerikan Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü(American Institute of Certified Public Accountants-AICPA), Uluslararası Finans Yöneticiler Birliği(Financial Executives International-FEI), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü(Institute of Management Accountants-IMA) ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA) ortak sponsorluğunda iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilmesi için 1985 yılında Treadway Komisyonu olarak da bilinen çalışma grubu oluşturulmuştur.

Bu beş büyük organizasyonun yaptığı çalışmalar neticesinde, iç kontrol tanımı, iç kontrol yapılarının belirlenmesi ve geliştirilmesi açısından İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Raporu yayımlamıştır. Bu rapor, uygulamada COSO İç Kontrol Modeli olarak kabul görmüştür.

Şekil 2.2: Coso Piramidi ve Küpü



Başlarda piramit biçiminde görsel olarak tanımlanmış COSO Modeli ilerleyen dönemde, en altta yer alan kontrol çevresi(ortamı) bileşenindeki değişiklikler göz önüne alınarak küp şeklinde belirlenmiş ve COSO Küpü adı verilmiştir.

İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Internal Control Integrated Framework adlı dokümanda, kâr amacı taşıyın veya taşımasın, bir örgütte bulunması ve kurulması gerekli iç kontrol sisteminin ana bileşenleri tanımlanmış ve bu bileşenler altında genel prensipler belirlenmiştir (Gül, 2011).

İç kontrol sistemi, üç boyutlu ve birbirleriyle etkileşimli çalışacak şekilde tasarlanmıştır. İç kontrol sisteminin amaçları küpün dikey katmanında, faaliyetler (operasyonlar), raporlama ve uygunluk olarak yer almıştır. Modele göre küpün yatay kısmında COSO iç kontrol modelinin unsurları; Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirmesi, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ile İzleme bileşenleri bulunmaktadır.

COSO modeli, etkin kontrol sağlamak için gereksinim duyulan ve tesis edilmesi gereken pek çok yapı ve süreci bünyesinde barındırdığından dinamik bir model olarak tanımlanabilir. Yönetimin sorumlu olduğu kontrolleri, kapsamlı bir referans model yardımı olmaksızın değerlendirmeye çalışması son derece zor ve verimsiz olacaktır. Böyle bir modelin bulunmaması, kontrollerin ve genel olarak kontrol

sisteminin örgütsel düzeyden değerlendirilebilmesini imkânsız kılmaktadır (Kaya, 2010: 49).

COSO iç kontrol modeli; birbiri ile etkileşim içindeki bileşenleri ile faaliyetlerin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için gerekli örgütsel altyapıyı oluşturmak, karşı karşıya kaldıkları veya kalabilecekleri riskleri başarıyla yönetmek ve bu süreçlerin devamlılığını ve güncelliğini sağlamak amacıyla geliştirilmiş örgütlerin büyüklüğü ve faaliyet alanı gibi yapısal özelliklerine göre uyarlanabilen dinamik bir yapıdır.

2.4.1.1. İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve

Literatürde COSO İç Kontrol modeli -İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve-dokümanı, 1992'de yayımlanmıştır. Bu dokümanda iç kontrolün nitelikleri özetle şu şekilde belirlenmiştir:

- İç kontrol, bir örgütün amaç ve hedeflerine ulaşılması için uygulanan bir süreçtir.
- Yalnızca bazı talimatlar ve prosedürlerden ibaret olmayan uygulamada insan kaynağı unsurundan etkilenir.
- İç kontrol, makul ölçüde güvence sağlayabilir, ancak mutlak bir teminat vermez.
- İç kontrolün amacı, tanımında yer aldığı üzere birbirlerinden ayrı ancak etkileşim içindeki örgüt amaç konular ve hedeflerine erişilmesini sağlamaktır.

COSO 1992 yılından bu yana teknolojik gelişmeler ve yönetim çabaları sonucu geliştirdiği iç kontrol modelini düzenli olarak güncellemektedir. Son olarak 2013 yılında İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi güncellenmiştir. COSO İç Kontrol Modeli uyarınca, iç kontrol sistemi beş unsurdan oluşmaktadır.

2.4.1.1.1. Kontrol Ortamı

Kontrol evreni diye de adlandırılan iç kontrolün en geniş temel unsurudur. İç kontrol faaliyetleri kontrol ortamı üstüne oluşturulmaktadır. Örgüt genelinde iç kontrolün icrasına esas teşkil eden standartlar, süreçler ve yapılarıdır. Yönetim, etik kurallar dahil iç kontrolün önemi ile ilgili bir kültür oluşturmalıdır.

Kontrol ortamı; organizasyonun dürüstlük ve etik değerleri, yönetim kuruluna yönetim üzerindeki gözetim sorumluluğu görevini yapmasına imkân veren parametreler, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların dağıtımı, performans için hesap verilebilirliği sağlayacak ölçütlerin, teşviklerin ve ödüllerin net çerçevesinin çizilmesinden oluşmaktadır. İç kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin geneline nüfuz eden bir etkiye sahiptir. Prensipleri şunlardır (Kubat, 2015:25-35):

1. Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık,
2. Yönetimin icradan bağımsız iç kontrol verimliliği ve ilerlemesini gözetlemesi,
3. Yönetim organının izlemesinde, örgüt amaç ve hedeflerine ulaşmada raporlandırma faaliyetlerini, yetkilerini ve yükümlülüklerini belirleyen yapının kurulması,
4. Örgütün amaç ve hedeflerini realize edebilecek yetkin ve uzman kişilerin çalıştırılması,
5. Hedefe erişilmesinde olması gereken iç kontrol uygulama ve faaliyetlerinin yürütülmesinden çalışan personelin sorumlu olması.

2.4.1.1.2. Risk Değerlendirmesi

Örgüt amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesinde engelleyici unsurlar birer risk olup risklerin belirlenerek etki ve ihtimal analizi yapılmak suretiyle risk değerlendirme faaliyeti sürecinde bulunmaktadır. Örgütteki bütün iç kontrol faaliyetlerinin risk esaslı yürütülmüş olması ideal bir durumdur. Olası örgütsel risklerin belirlenmesi için evvela örgütsel amaç ve hedeflerin net olarak belirlenmesi ve ardından hedeflere ulaştıran süreçlerin ayrıntılı olarak dizayn edilmesi ve bu süreçlerdeki riskli alanların belirlenerek kontrol etkinliklerinin bu alanlarda ağırlıklandırılması gerekir (Gül, 2011).

Risk değerlendirmesi, örgüt stratejik planı ve performans programında yer alan amaç ve hedeflere ulaşılmasını etkileyecek risklerin belirlenmesi, etkilerin analiz edilmesi ve yönetilmesi sürecidir. Risk değerlendirme aşamasında, birim ve süreçleri etkileyen tüm kritik riskler tespit edilir, örgüte verebilecekleri zarar çerçevesinde risk düzeyleri belirlenir. Risk değerlendirmenin amacı, iş süreçlerini etkileyen tüm kritik risklerin ortaya çıkartılarak, kontrol altına alınmasını sağlamaktır. Risk

değerlendirmelerinde, önemli hata ve kötüye kullanımlar, verimsizlikler, değişimler, yenilikler ve dışsal faktörlerin etkileri göz önünde bulundurulmalıdır. Bunun için risk yönetim sürecinin oluşturulmuş ve uygulanıyor olması gerekmektedir (Aksoy, 2008:17).

Risk Değerlendirmesinin prensipleri şunlardır (Kubat, 2015: 37):

1. Örgütsel amaç ve hedeflerin, ilişkili risklerin tespit edilmesine ve değerlendirilmesine olanak sağlayacak netlikte açıkça belirlenmesi,
2. Risk yönetimi kararının verilmesi için örgüt genelinde amaç ve hedeflere erişmeyi önleyen risklerin belirlenerek analize tabi tutulması,
3. Örgütün risk değerlendirme safhasında sistematik risklerini dikkate alması,
4. Örgütün iç kontrol sistemini, kuvvetli bir biçimde etkilemeye açık sebep ve değişimlere önem vermesi.

2.4.1.1.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, amaçlara ulaşılmasını engelleyen risklerin önlenmesi ile ilgili yönetim talimatlarının yürütülmesine yardımcı olan politika ve prosedürler, aksiyonlardır. Kontrol faaliyetleri, örgütün tüm seviyelerinde, iş süreçlerinde ve bilişim ortamındaki çeşitli aşamalarda yürütülen faaliyetlerdir. Bunlar doğası gereği önleyici veya tespit edici olabileceği gibi onaylamalar, yetkilendirmeler, doğrulamalar, mutabakatlar, iş performansının gözden geçirilmesi gibi otomatik veya manuel kontroller olabilir. Görevler ayrılığı, kontrol faaliyetlerinin seçimi ve geliştirilmesinde yer alır. Yönetim, görevler ayrılığının uygun olmadığı alanlarda, alternatif kontrol faaliyetleri tanımlar ve geliştirir. Prensipleri şunlardır (Kubat, 2015: 30-39):

1. Örgütün amaç ve hedeflerine ulaşmayı engeller nitelikte olası risk etkilerinin minimize edilmesini sağlayan kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve uygulanması,
2. Örgütsel amaç ve hedeflere ulaşmayı destekleyen teknolojiler alanında genel kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve uygulanması,
3. Örgütün iç kontrol faaliyetlerinin ilgili süreçlerin içerisine yerleştirilmesi.

2.4.1.1.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi, örgütün amaçlara ulaşabilmesini desteklemek amacıyla iç kontrol sorumluluğunun yerine getirilmesinde zorunlu bir unsurdur. Yönetim, iç kontrolün diğer bileşenlerinin yürütülmesini desteklemek noktasında iç ve dış kaynaklardan ilgili ve kaliteli bilgiyi temin eder, üretir ve kullanır. İletişim, gerekli bilginin sağlanması, paylaşımı ve elde edilmesi için sürekli tekrarlayan bir süreçtir. İç iletişim, bilginin yukarı, aşağı ve çapraz olarak örgüt içinde dağıtılmasına yönelik araçlardır. İç iletişim, üst yönetimden personele kontrol sorumluluklarının ciddi bir şekilde yerine getirilmesi konusunda açık bir mesaj iletilmesini sağlar. Dış iletişim ise iki kademelidir. İlgili dış bilginin kuruluşa iletimi ve dış paydaşlara gereklilikler ve beklentilerine karşılık olarak bilgi sağlanmasıdır. Prensipleri şunlardır (Kubat, 2015: 31):

1. Örgütün, diğer iç kontrol unsurlarının uygulanmasını destekleyecek şekilde amaç ve faaliyetleri ile ilgili, güvenilir bilgi sağlanması, üretilmesi ve kullanılması,
2. Hedef ve iç kontrol yükümlülüklerini kapsayan enformasyonların çalışan personellerle paylaşımı,
3. İç kontrol bileşenlerinin uygulanmasını etkileyici konuların varlığı halinde ilgili kişi ve birimlerle iletişimin sağlanması.

2.4.1.1.5. İzleme

İç kontrol sisteminden beklenen dinamik yapının meydana getirilmesi ve sürdürülmesi, sistemin performansının düzenli ve sağlıklı bir şekilde izlenmesine bağlıdır. İzleme, iç kontrol faaliyetinin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, kontrollerin tasarımı ve işleyişinde alınması gereken eylemlerin yerine getirilip getirilmediğinin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir (Gül, 2011).

Prensipleri şunlardır:

1. Örgütün daimi bir şekilde iç kontrol unsurlarının varlığı ve işleyişinin sorgulanması ve teyit edilmesi için planlama ve takip sistemi kurulması.
2. Örgütün iç kontrol sistemindeki eksik tarafların değerlendirilerek, tepe yönetim ve yönetim organınca alınacak eylem ve aksiyonlar hususunda sorumlulukların ilgili taraflara gecikmeksizin iletilmesi (Kubat, 2015:41).

2.4.2. Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçevesi

COSO tarafından yayınlanan iç kontrol bütünleşik sistemi, gerek özel gerekse kamu sektöründe birçok organizasyonun iç kontrol sistemlerini kurmasına ve geliştirmesine yardımcı olmuştur. Birçok ülkede COSO modelini esas alan politikalar, kurallar ve yasal düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Son yıllarda risk kavramı giderek daha fazla ilgi görmeye başlamış, risklerin etkin biçimde belirlenmesi, değerlendirilmesi ve yönetilmesi için sağlam bir çerçeve gereksinimi doğmuştur. Bu amaçla, COSO 2004 yılında Kurumsal Risk Yönetimi-Bütünleşik Çerçeve (Enterprise Risk Management-Integrated Framework) dokümanını tasarlamıştır.

Bu dokümanda, risk yönetimi kavramına odaklanılmıştır. Risk, bir olayla karşılaşma ihtimali ile amaç ve hedeflere erişilmesini negatif olarak etkileme olasılığıdır. Kurumsal risk yönetimi; örgüt amaç ve hedeflerine ulaşılmasını etkileyen faktörlerin ve engelleyici hususların belirlenerek bu olumsuzluklara karşı alınması gereken eylem ve davranışlarda bulunulması ve örgütsel olarak her seviyede tasarlanmış bir süreçtir. Örgütte bulunan her kişi, kurumsal risk yönetiminin başarısında rol oynamaktadır. Fakat, risklerin tanımlanması ve yönetilmesi hususlarında en önemli yükümlülük üst yöneticiler üzerindedir.

COSO ERM Modeline göre, örgütsel hedefler dört başlıkta ele alınmaktadır: Örgütsel misyon ve vizyona göre belirlenen stratejik hedefler; kaynakların etkin kullanılmasına yönelik operasyonel hedefler; raporların güvenilirliğine dair raporlama hedefleri ve yürürlükteki mevzuata uyumu belirten uyum hedefleridir. Hedeflerin alt başlıklara ayrılması, kurumsal risk yönetiminin değişik açılarla değerlendirilmesine olanak sağlanmaktadır. ERM Modeli de birbirleri ile etkileşim halinde sekiz alt

bileşenden oluşur: İç Çevre, Hedeflerin Belirlenmesi, Olay Tanımlaması, Risk Değerlendirmesi, Riske Cevap Verme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi-İletişim ve İzleme (Saltık, 2007: 21-22).

Şekil 2.3: COSO Kurumsal Risk Yönetim Sistemi Küpü



COSO İç Kontrol Modeli dışında dünyaca genel kabul gören iç kontrol modelleri bulunmakla beraber en önemlileri şunlardır:

INTOSAI Modeli (International Organization of Supreme Audit Institutions) AB İç Kontrol Standartları, COCO Modeli (Criteria of Control-Kontrol Kriterleri-Kanadalı Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü), COBIT Modeli (Control Objectives for Information and Related Technology-Bilgi Sistemleri ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri), SOX(Sarbanes–Oxley Yasası), Basel, BIS (Uluslar arası Ödemeler Bankası), Turnbull Raporu, Cadbury Raporu, (Kaya, 2015: 7).

Çalışmamızda, INTOSAI ve AB İç Kontrol Standartlarına kısaca yer verilmiş olup ülkemizde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu sonrasında hayata geçirilen Kamu İç Kontrol Standartlarına değinilecektir.

2.4.3. INTOSAI İç Kontrol Standartları

Uluslararası Sayıştaylar Birliği - Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI) tarafından, COSO modelini esas alan Kontrol Standartları 2004 yılında yayımlanmıştır. İç kontrol, örgütsel amaç ve hedeflerin realize edilmesinde rasyonel güvence sunar. İç kontrol sisteminin kurulması, revize edilmesi, güncelliğinin sağlanması, yeterlik ve etkililiğinden yönetim sorumludur. İç kontrol yapısı, örgütün aşağıda belirtilen hedeflerine erişilmesi için tasarlanmıştır:

- Örgüt fonksiyonlarına uyumlu bir şekilde, tutumlu, etkili ve verimlilik sağlayan faaliyetlerin icra edilmesi ve ürün ve hizmet çıktı kalitesinin sağlanması,
- Kaynakların, israftan, kötüye kullanımdan, hata, yolsuzluk, usulsüzlük ve sair olumsuz durumlardan doğan zararlara karşı koruma önlemlerinin alınması,
- Yürürlükteki kanun ve alt düzenlemelerle yönetim talimatnamelerine uyulması,
- Güvenli bilgi ve veri girişlerinin yapılarak muhafaza edilmesi, veri ve bilgilerin zamanında tam, açık ve doğru bir şekilde raporlamalarının yapılmasına uygun olması.

INTOSAI iç kontrol standartları genel ve ayrıntılı standartlar olarak geliştirilmiştir.

Genel standartlar:

1. İç kontrol sistemi, amaç ve hedeflerin realize edilmesinde rasyonel güvence sağlamalıdır.
2. Yöneticiler ve personel iç kontrol hususunda destekleyen bir tutum sergilemelidirler.
3. Yöneticiler ve personel dürüstlük içinde iç kontrollerin hazırlık, uygulama ve devamlılığını kavrayan bilgi ve yeterlik düzeyine sahip olmalıdırlar.
4. Örgütsel faaliyetlerin yürütülmesinde, yeterli, rasyonel ve amaçlarla uyum içinde kontrol hedeflerinin belirlenmesi gerekir.
5. Yöneticiler tarafından çalışmalar sürekli bir şekilde gözden geçirilerek, tutumlu, etkili ve rantabl olmayan bulgu tespitlerinde ivedi tedbirler alınmalıdır.

Ayrıntılı standartlar:

1. İç kontrol sistemi ile tüm işlemler açık bir şekilde belgelenerek gerektiğinde belgeler incelenmesi ve denetlenmesi için kolayca erişilebilir olmalıdır.
2. Örgüt birimlerinde yürütülen iş ve işlemler gerçekleşme anına göre kaydedilerek sınıflandırılmalıdır.
3. İş ve işlemler yetkili kişilerce onaylanmalı ve işlemde bulunmaya yetkili kişiler tarafından uygulanmalıdır.
4. İç kontrolün amaçlarının yerine getirilmesinin teminat altına alınması için iyi ve uygulanabilir bir izleme ve gözetim sistemi kurulmalıdır.
5. Kaynaklara ve kayıtlı işlemlere erişilmesi kayıtların kullanılmasından sorumlu olan yetki verilmiş kişilerle sınırlı olmalıdır. Hesap verilebilirliği sağlamak için, kayıtlı işlemlerle kaynaklar arasındaki uyumun saptanması suretiyle periyodik bir şekilde karşılaştırılmalıdır.

İç Kontrol Standartları, örgütlerin iç kontrol sistemleri oluşturulurken baz alacakları, genel kabul görmüş asgari standartlardır. Bununla birlikte, iç kontrol standartları, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde denetçilere kıstas sağlayıcı niteliğe sahiptir (Saltık, 2007:10-11).

2.4.4. Avrupa Birliği İç Kontrol Modeli

Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği organizasyonlarında uygulanmak üzere iç kontrol standartları ile ilgili çalışmalara 2000 yılında başlamış, bu çalışmalara her yıl ilave ve güncellemeler yapılmış ve 24 iç kontrol standardı belirlenerek yayımlanmıştır (Korkmaz, 2011: 22-23).

Avrupa Birliğinin mali kontroller sahasında yaptığı çalışmalarda COSO İç Kontrol Modelinin benimsendiği bir iç kontrol sistemi esas alınmıştır. AB Komisyonu, 16 Ekim 2007 tarih ve SEC 1341 sayılı belge ile iç kontrole ilişkin belgeleri ortaya koymuştur. “Etkili Yönetim İçin Yeni İç Kontrol Standartları” isimli belgede iç kontrol standartları; (Kubat, 2015: 83-84):

1. Misyon ve Değerler (Misyon, Etik ve Örgütsel Değerler)
2. İnsan Kaynakları (Personel Atamaları ve Yer Değiştirmeleri, Personel Değerlendirme ve Geliştirme)
3. Planlama ve Risk Yönetimi (Hedefler ve Performans Göstergeleri, Risk Yönetimi Süreci)
4. İşlemler ve Kontrol Faaliyetleri (İşleyiş Yapısı, Süreç ve Prosedürler, Yönetim Gözetimi, İş Sürekliliği, Belge Yönetimi)
5. Bilgi ve Mali Raporlama (Bilgi ve İletişim, Muhasebe ve Mali Raporlama)
6. Değerlendirme ve Denetim (Faaliyet Değerlendirmeleri, İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi, İç Denetim Kapasitesi) şeklinde yapılandırılmıştır.

2.4.5. 5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu İç Kontrol Standartları

26 Aralık 2007 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Ülkemizde Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğine göre, kamu idareleri, mali ve mali olmayan işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlüdür. Söz konusu tebliğ uluslararası standartlardan COSO ve INTOSAI iç kontrol standartlarını esas almıştır. Tebliğde (5) başlık altında toplam (18) standart ve her standart için gerekli genel şartlar belirlenmiştir (Korkmaz, 2008: 20-21).

5018 sayılı KMYKK uyarınca, kamu kurumlarınca uygulanan iç kontrolün amaçları; kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi, kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini, her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini, varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır. Yukarıda sayılan iç kontrol amaçlarının, COSO modelinde belirtilen ve Avrupa Komisyonu tarafından sıralanan iç kontrol amaçları ile benzerlik gösterdiği görülmektedir (Aksoy, 2008:5).

2.5. İÇ DENETİM, İÇ KONTROL İLİŞKİSİ VE İÇ KONTROLÜN ETKİNLİĞİ

İç kontrol ve iç denetim birbirleri ile yakından ilişkili olup, ayrı iki kavramdır. İç kontrol bir örgütün idaresi ve çalışanları tarafından hayata geçirilen bir süreç olup hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla, örgütün misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır (Özeren, 2006: 6).

İç denetim, bir yönetim aracıdır. Yöneticiler kendilerine yüklenen sorumluluklar gereği etkin ve yeterli işleyen bir denetim faaliyetinin kurulmasını ve işletilmesini sağlamakla yükümlüdürler (Akpınar, 2011: 291).

İç kontrol, olası risklerin etkisinin azaltılması için gerekli kontrol sistemlerinin ve yöntemlerin oluşturulması ve uygulanmasıdır. İç denetim ise, iç kontrolün önemli fakat farklı bir boyutudur. Yöneticiler iç kontrollerin niteliği hakkındaki bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından elde ederler. İç denetim birimleri, iç kontrol sistemlerinin gereği gibi çalışıp çalışmadığı konusunu inceleyerek üst yönetime rapor verir. İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliklerini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle etkin kontrollere sahip olunmasına yardımcı olur (Çolak, t.y., 1-2).

İç denetim, örgütün kendi iç kontrollerin tatmin edici bir düzeyde işleyip işlemediğini tespit etmek amacıyla kendi yararına sürdürmüş olduğu bir denetimdir. İç kontrol ise, varlıkları korumak ve her türlü kayıpları önlemek, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, örgüt faaliyetlerinin etkinliğini geliştirmek ve yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amaçlarını gerçekleştirmek için bir örgüt yapısı, uygulanan yöntemler ve ölçülerin tamamıdır (Akarkarasu, 2000: 17).

İç denetim faaliyeti, işlem ve hata odaklı yaklaşımdan süreç odaklı, işin doğru yapılmasının yanı sıra doğru işin yapılmasını öneren bir yaklaşımı örgüte entegre etmekle birlikte geliştirici ve önceden önlem alınmasını sağlayan stratejik akıl ortağı rolü üstlenmektedir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 99).

İç denetim faaliyetlerinin etkinliği ve denetim sonucu geliştirilen önerilerin gerçekleştirilmesinde üst yönetimin desteği en önemli unsurdur. Uluslararası iç denetim standartlarına göre, iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesinde iç denetimin doğrudan rol alması, sorumluluk üstlenmesi doğru değildir (Özbek, 2012: 553).

İç denetim, yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlamaktadır. İç kontrollerin yeterliliği, iç denetim faaliyeti ile değerlendirilir. İş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için tasarlanan iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyeti ile değerlendirilir (Uzun, 2009).

İç kontrol sisteminin etkin olması, iç denetçilerin görevlerini daha etkin yerine getirmeleri ve sisteme güvence verme noktasında zaman harcamadan, ne gibi katkılarda bulunulabilir sorusuna yönelmelerine imkân sunacaktır.

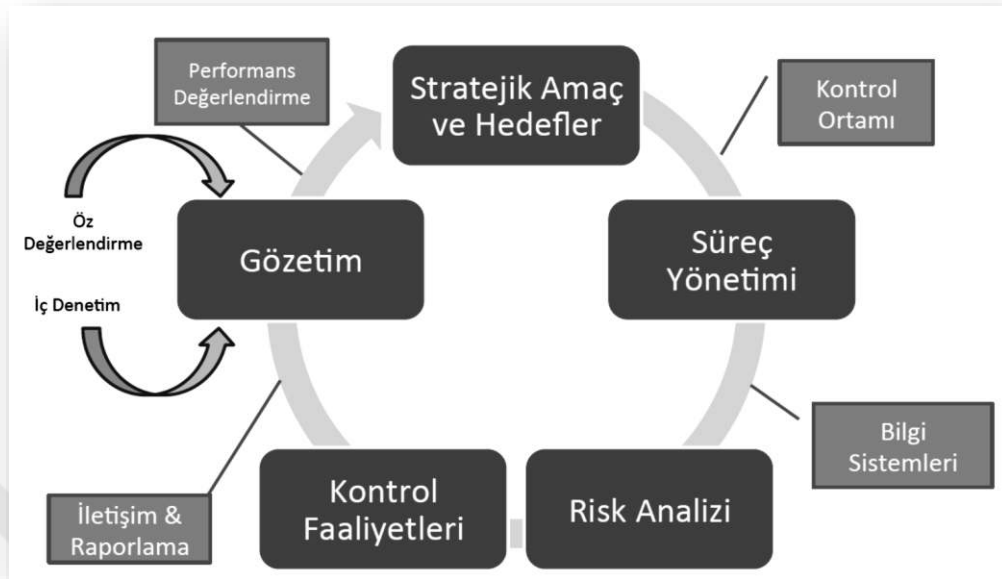
Bununla beraber, iç denetçilerin danışmanlık fonksiyonlarını ön plana çıkararak, örgüt hedeflerini başarmada sürdürülebilirliği esas almalarını sağlayacaktır. Bu da iç denetçilerin örgüt ve iç kontrol sistemine daha geniş perspektiften bakmasını sağlayacaktır (Özbek, 2012: 667).

İç denetim görevini icra edenler, örgüte değer katan ve geliştiren önerilerde bulunurlar. Öngörülerini hareket ederek olası risklerin gerçekleşmesinin yanı sıra örgüt açısından avantajlı durumları tespit ederler.

Böylece, iç denetçiler danışmanlık ve rehberlik sağlayarak, denetim faaliyetlerini örgüte katkı sağlayan bir fonksiyonda yürütürler. Geçmiş faaliyetlerin denetimi demek olan klasik denetimden farklı bir şekilde, ileriye dönük danışmanlık ve değer katan süreç odaklı işlevlerle proaktif bir rol üstlenmektedir (Memiş, 2008: 79).

Etkili bir iç kontrol yapısı, olası eksiklik, noksanlık, suiistimal ve usulsüzlüklerin önüne geçerek, örgüt yönetiminin isabetli karar almasını sağlayarak kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile birlikte örgüt finansal tablolarına rasyonel bir güvence sağlamak suretiyle yatırım kararlarının alınmasında önem taşır. Nesnel güvence sağlar. Ayrıca, etkili bir iç kontrol sistemi, dış denetçilerce gerçekleştirilen bağımsız denetim maliyetlerini de düşürecektir (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 223).

Şekil 2.4: İç Kontrol Sisteminin Fonksiyonel İşleyişi



Kaynak: Bertan Kaya, **Kurumsal Risk Yönetimi Eğitim Notları**, Nisan 2015.

Ülkemizde, COSO modelindeki kadar sistematik olmasa da günümüzde yönetim çabaları ağırlık kazanmakta, etik kurallar, vizyon ve misyon belgeleri, iş tanımları gibi kontrol unsurları yaygınlaşmakta, bilişim teknolojilerine yapılan yatırımlar nedeniyle operasyonel seviyede kontrol sistemleri bulunmaktadır. Ancak bu kontrollerin bir çoğunun etkin bir iç kontrol sisteminin bir bütün olarak kurulmasından ziyade bir iş gerekliliği olarak mevcut olduğunu, parçalı bir şekilde organizasyonun çeşitli süreçlerine monte edilmiş kontrol uygulamalarının bütünlük bir iç kontrol sistemi bakış açısıyla oluşturulmadığını söylemek çok yanlış olmayacaktır. Bu durumda hangi amaçla geliştirilmiş olursa olsun mevcut kontrollerin sistematik bir değerlendirmesinin yapılması iç denetimin denetim sırasındaki rolünü oluşturmaktadır.

Ayrıca, iç kontrol uygulamalarının iç denetim faaliyetleri sırasındaki değerlendirmelerinin yanısıra, iç denetçilerin iç kontrol uzmanlıkları nedeniyle parçalı ve belirli bir sistematik içermeyen kontrol uygulamalarının derlenerek etkin bir iç kontrol sistemine dönüştürülmesi, iç denetim faaliyetinin örgüte değer katmasının bir diğer aşaması olmaktadır. Örgüt içi iç kontrol algısının güçlenmesi ve iç kontrol kültürünün artması iç denetim faaliyetlerini kolaylaştıracaktır (Özbek, 2012: 553).

Sonuç olarak; iç kontrolün etkinliği ile birlikte iç denetim faaliyetleri örgüte değer katan ve geliştiren bir rol oynayacaktır. İç kontrol sistemindeki eksiklik ve noksanlıkları tespit etmeye hedeflenen bir iç denetim faaliyeti yerine, riske dayalı iç denetim çalışmaları doğrultusunda geliştirilen iç kontrol önerileriyle denetim faaliyetlerinde örgüte değer katılması sağlanacaktır.





ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VAKIFLARDA İÇ DENETİM FAALİYETİNİN ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Çalışmamızın bu bölümünde, Vakıflarda iç denetim düzenlemelerinin uluslararası iç denetim standartlarıyla karşılaştırılması, iç denetim ve iç kontrol yapıları, iç denetim faaliyetleri hakkında vakıf yöneticilerinin farkındalıkları ile uluslararası iç denetim standartlarına uyum düzeylerinin değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.

3.1. ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI

İç denetim faaliyetlerinin belirli normlar dâhilinde yürütülmesi önem arz etmektedir. Uluslararası düzeyde iç denetim ile ilgili organizasyonlar tarafından kabul edilen ve iç denetim çalışmalarında denetçi tarafından uyulması gereken denetim prosedürleri ve tekniklerini içeren denetimin kalitesini arttıran örnek veya temel olarak alınan kural, ilke ve esaslar olarak ifade edilmektedir.

Küresel çapta uluslararası iç denetim standartları ve uygulamaya dair öneriler, ABD’de kurulu bulunan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü(IIA)’nın ilgili komisyonunca sürekli olarak iyileştirilmekte ve güncelliği sağlanmaktadır. Son olarak IIA tarafından 01.01.2013 tarihinden itibaren geçerli olan standartlar yayımlanmıştır.

İç denetim faaliyetleri, çok farklı yelpazede faaliyette bulunan örgütlerde, organizasyon içerisinden veya dışarısından hizmet sunan denetçilerce icra edilmektedir. Bu farklılıklar, denetim uygulamalarını etkilemektedir. IIA tarafından oluşturulan standartlara uyum düzeyleri, denetim görevini icra edenler ve iç denetim departmanının yükümlülüklerinde kıstas ve parametre kabul edilmektedir. Denetçilerin ve iç denetim faaliyetlerinin belirlenen standarda uyumlarının engeli hallerinde de, standart ilke ve esasların diğer hususlarına uyumların devamı sağlanmalı ve uyulması mümkün olmayan hususlara dair ayrıntılara denetim çalışmalarının içeriğinde yer verilmelidir (www.tide.org.tr/uploads/UMUC_2013.pdf, 2016).

İç denetim uygulamaları tüm dünyada yapısı, büyüklüğü ve kapsamı farklı farklı olan kuruluşlar tarafından yürütülen bir denetim türüdür. Farklı kuruluşlar tarafından uygulanmasının yanı sıra uygulayan ülkeler açısından da mevzuat ve gelenekler farklılık gösterebilmektedir. Farklılıklar yanında iç denetimin uygulanmasında genel kabul görmüş teknikler, yöntemler ve çeşitli kurallar vardır. Bu kurallara genel anlamıyla iç denetim standartları adı verilmektedir (Güler, 2010: 396).

İç denetime ilişkin standartlar ilk kez, uluslararası mesleki kuruluş olan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından iç denetimin rolü ve sorumluluklarının özetini kapsayan tebliğler şeklinde yayımlanmış, daha sonra birleştirilerek İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları adıyla dünya çapında kabul görmüştür (Özeren, 2000: 6-7)

IIA tarafından yayımlanan Uluslar Arası İç Denetim Standartları, nitelik standartları, performans standartları ve uygulama standartları olmak üzere 3 ana bölümden oluşmaktadır. IIA nitelik, performans ve uygulama standartlarından önce iç denetimin tanımını yapmış, etik kuralları tanımlamıştır. Etik kurallar, iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesiyle ilgili ilkeler ile iç denetçilerin denetim sırasında göstermesi gereken davranışları içeren kurallardır. Nitelik standartları kapsamında amaç, yetki ve sorumluluklar; mesleki dikkat ve özen; kalite güvence ve geliştirme programlarına yer verilmiştir. İç denetim faaliyetlerinin yönetimi, işin niteliği (risk yönetimi, kontrol, yönetişim), görevin planlanması ve yapılması, ilerlemenin izlenmesi, sonuçların raporlanması konularına Performans Standartları kapsamında yer verilmiştir.

Standartlar, geniş bir iç denetim faaliyet sahasının gerçekleştirilmesiyle ve iç denetim performansının değerlendirilmesiyle ilgili gerekleri tanımlayan ve IIA tarafından yayınlanan mesleki bir beyandır. Standartların amaçları şunlardır: İç denetim faaliyetinin olması gereken temel ilkelerini tanımlamak, katma değer yaratan faaliyetleri teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik çerçeve oluşturmak, denetim performansının değerlendirilmesine uygun zemin oluşturmak, gelişmiş örgütsel süreç ve faaliyetleri canlandırmaktır (www.tide.org.tr, 2016).

Uygulama standartları, nitelik ve performans standartlarının yorumlanmasında veya belirli iç denetim standartlarının uygulanmasında denetçiye yardımcı olmaktadır. IIA, şiddetle tavsiye etmekte ancak zorunlu tutmamaktadır (Kayalı, 2012:165-166).

3.2. VAKIFLARDA İÇ DENETİM FAALİYETİNİN ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

3.2.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada, üçüncü sektör olarak ülkemizde faaliyet gösteren kâr amacı taşımayan örgütlerden vakıflarda 2008 yılında çıkarılan 5737 sayılı yeni Vakıflar Kanunu ile getirilen ve anılan Kanunun uygulanmasını gösteren aynı yılda çıkarılan Vakıflar Yönetmeliği uyarınca, 2009 yılından itibaren mazbut vakıflar dışındaki yeni, mülhak, cemaat ve esnaf vakıflarında uygulamasına başlanılan denetim türlerinden birisi olan iç denetim uygulamalarına yönelik bir araştırma yapılması hedeflenmiştir.

Vakıfların iç denetim ve iç kontrol yapılarının mevcut durumları, uluslararası iç denetim standartları açısından karşılaştırılmaya çalışılmıştır.

Ülkemizde faaliyet gösteren yeni vakıflarda iç denetim faaliyetlerinin incelenmesi amacıyla yapılan bu çalışmada, yeni vakıfların iç denetim faaliyetlerine yönelik bir araştırma yapılmıştır. Veri toplama yöntemi olarak görüşme yöntemine başvurulmuştur. Vakıf yöneticileri ile iç denetim faaliyetleri hakkında görüşülmüştür.

Bu amaçla öncelikle, vakıfların demografik ve genel bilgileri ile organizasyon yapılarına ilişkin verilere, daha sonra, vakıf yöneticilerinin vakfın iç denetim ve kontrol yapısı ve iç denetim faaliyetleri hakkında yapılan görüşme sonuçlarına yer verilecektir.

Araştırmada, vakıflarda iç denetim ve iç kontrol yapıları, iç denetim faaliyetinin vakıf yöneticileri nezdinde algılanma düzeyleri ile uluslararası iç denetim standartlarına göre iç denetim uygulamalarının değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.

3.2.2. Araştırmanın Önemi

Vakıflarda, iç denetim faaliyetinin ulusal ve uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmesi, iç kontrol sistemlerinin yapılandırılması ve işlevselliğinin sağlanması ile birlikte iç denetim faaliyetleri, örgütsel yönetim anlayışının gelişimine katkı sağlayacaktır.

Vakıflarda iç denetim uygulamalarına yönelik yapılan bu araştırma ile alanda iyileştirme ve geliştirme çalışmalarına katkıda bulunulması amaçlanarak araştırmanın öneminin artması sağlanmıştır.

3.2.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmanın kapsamını, Türk Medeni Kanununa göre kurulan yeni vakıflarda iç denetim faaliyetleri oluşturmaktadır. Bu kapsamda, vakıfların iç denetim faaliyetlerinin IIA uluslararası iç denetim standartları açısından karşılaştırılması olarak sınırlandırılmıştır.

3.2.4. Araştırmanın Yöntemi ve Örneklemi

Bu araştırma vakıflarda iç denetim ve iç kontrol sisteminin vakıf yöneticileri tarafından farkındalık düzeylerinin denetim standartları açısından karşılaştırılmasının yapılarak mevcut durum tespitleri ve sorunsalları belirlemeyi amaçladığından görüşme yöntemi ve literatür taraması şeklinde nitel bir araştırmadır. Araştırmada karşılaştırmalı yöntemler benimsenmiştir. Nicel araştırmalardaki hipotezin kabul edilmesi veya reddedilmesi durumu bulunmamaktadır. Nitel analiz tekniği kullanılarak iç denetim ve iç kontrol yapılarının anlaşılmasına dair hususlar yöneltilerek uluslararası standartlara uyum düzeyleri değerlendirilmiştir.

Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulu yeni vakıfların iç denetim faaliyetleri ve iç kontrol sistemlerinin mevcut durumu IIA Standartları ve ülkemizde kamu kesiminde uygulanmakta olan İç Denetim Standartları ile uluslararası kabul gören COSO İç Kontrol Modeli ve Kamu İç Kontrol Standartlarına göre iç kontrol sisteminin yapısını oluşturan bileşenler çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Araştırmanın örneklemi Türk Medeni Kanunu Hükümlerine göre kurulu ve faaliyet gösteren yirmi yeni vakıf oluşturmaktadır. Bu kapsamda; yönetiminde bulundukları vakıflarda iç denetim ve iç kontrol sisteminin mevcut yapısı, vakıfların uluslararası iç denetim standartlarına uyum düzeyleri ve yönetici farkındalıkları ile ilgili olarak vakıf yöneticilerine yöneltilen hususlarda yapılan görüşmeler yoluyla toplanan veriler analiz edilmiştir. Görüşmelerde yöneltilen hususlar daha önce iç denetim

fonksiyonu ve iç kontrol sistemi/yapısı hakkında yapılan çalışmalar incelenerek hazırlanmıştır.

Vakıflarda iç denetim uygulamaları hakkında vakıf yöneticileri ile görüşmeler yapılmıştır. Bu kapsamda yirmi sekiz vakıf ile irtibata geçilmiş ve yirmisi ile yapılan görüşmelerde; vakıfların mevcut iç denetim ve iç kontrol yapıları, uluslararası iç denetim standartları kapsamında vakıfların bunlara uyum düzeyleri ile iç denetimin yöneticiler nezdinde algılanma ve farkındalığının ne olduğu araştırılmaya çalışılmıştır.

Literatür araştırması ile elde edilen bilgilere göre çalışmanın ikinci bölümünde değinildiği üzere iç denetim faaliyetleri ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesinde standartlar ve modeller oluşturulduğu görülmüştür. Bu çalışmada; iç denetim standartlarına uyum açısından IIA ve Kamu İç Denetim Standartları ile muhasebe alanında en önemli kuruluşlar olan AAA, AICPA, FEI, IIA, IMA desteğini alarak dünyada yoğun ilgi gören ve tüm sektörlere uygulanabilen genelleştirilmiş bir model olan COSO İç Kontrol Modeli ve bu modelin esas alındığı Kamu İç Kontrol Standartları bileşenleri açısından vakıflarda iç denetim ve kontrol yapılarının mevcut durum değerlendirmeleri yapılmıştır.

3.2.5. Vakıflarda İç Denetim Faaliyetleri

5737 sayılı Vakıflar Kanununun İkinci Kısmı “Vakıflar İle İlgili Hükümler”, Dördüncü Bölümü “Vakıfların Muhasebesi ve Denetimi” içeriğine sahiptir. Vakıflarda esas olan iç denetim faaliyetinin amaç ve kapsamı ile ilintili diğer hususlarda Vakıflar Kanununda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Kanuna istinaden çıkarılan Vakıflar Yönetmeliğinde ise iç denetimin usul ve esasları belirlenmiştir.

2008 yılında çıkarılan 5737 sayılı Vakıflar Kanunu ve aynı yılda yayımlanan Vakıflar Yönetmeliği sonrasında 2009 yılından itibaren vakıf iç denetim uygulamalarının varlığı söz konusudur.

Vakıflarda yeni bir denetim yaklaşımı olarak; iç denetimin amaç ve kapsamı, iç denetim yapabilecekler, bağımsız denetim kuruluşundan hizmet alımı, iç denetim raporunun düzenlenmesi ve iç denetimin geçerliliği hususlarında, Vakıflar Yönetmeliği’nin 39 ila 49’uncu maddelerinde düzenlemelere gidilmiştir.

Vakıflar Kanununun 33. maddesi, mülhak, cemaat ve esnafa mahsus vakıflar ile yeni vakıflarda yürütülecek iç denetim faaliyetlerinin evvela vakıf yetkili denetim kurullarınca yapılacağını, istenmesi durumunda da, iç denetim faaliyetinin dış hizmet sunan bağımsız denetim firmalarına yaptırılması imkânının bulunduğunu hüküm altına almıştır. Vakıf yöneticilerince, yılda bir defadan az olmamak üzere yaptırılacak iç denetim sonucunda yılın ilk altı ayı içinde düzenlenecek iç denetim raporunun takip eden iki ay içerisinde bildirilmesi zorunludur (VK, Md.33).

Vakıflar mevzuatında yer alan iç denetim düzenlemeleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.1: Vakıflar Kanunu ve Vakıflar Yönetmeliğinde Yer Alan İç Denetim Düzenlemeleri

Kısım/Bölüm	Madde Başlığı	Madde No	Kanun/Yönetmelik
II. Kısım IV. Bölüm	Vakıfların Denetimi	33	Vakıflar Kanunu
II. Kısım V. Bölüm	Vakıflarda Denetim	39	Vakıflar Yönetmeliği
II. Kısım V. Bölüm	İç Denetimin Amacı	41	Vakıflar Yönetmeliği
II. Kısım V. Bölüm	İç Denetimin Kapsamı	42	Vakıflar Yönetmeliği
II. Kısım V. Bölüm	İç Denetimi Yapabilecekler	43	Vakıflar Yönetmeliği
II. Kısım V. Bölüm	Sertifika Alabilme Şartları	44	Vakıflar Yönetmeliği
II. Kısım V. Bölüm	İç Denetim Raporu	46	Vakıflar Yönetmeliği
II. Kısım V. Bölüm	İç Denetimin Geçerliliği	47	Vakıflar Yönetmeliği
II. Kısım V. Bölüm	Bağımsız Denetçi Sertifika Sınavı	48	Vakıflar Yönetmeliği
II. Kısım V. Bölüm	Uygulanacak Diğer Hükümler	49	Vakıflar Yönetmeliği
IV. Kısım IV. Bölüm	İç Denetim Raporları	Geçici 3	Vakıflar Yönetmeliği

Mazbut vakıflar dışındaki yeni vakıflar, mülhak vakıflar, cemaat vakıfları ve esnaf vakıflarını ilgilendiren iç denetimle ilgili hususlarda Vakıflar Genel Müdürlüğünün 18.01.2016 tarihli ve 2016/1 sayılı Genelgesi ile daha önce yürürlükte olan aynı mahiyetteki mülga 24.05.2011 tarihli ve 2011/8 sayılı Genelgesinin “A-Ortak Hükümler Bölümü” 14. maddesi uyarınca, Vakıflar Kanunu 33. maddesi ve Yönetmeliğin 43. maddesi birinci fıkrası gereği iç denetim;

- Yeni vakıflarda; denetim organlarına, denetim organı bulunmayan vakıflarda ise üst karar organı veya vakfı temsile yetkili organ ya da bağımsız denetim kuruluşlarına,

- Mülhak vakıflarda; Yöneticilerine veya bağımsız denetim kuruluşlarına,
- Cemaat ve Esnaf vakıflarında; yönetim kuruluna veya bağımsız denetim kuruluşlarına yaptırılacaktır.

İç denetimin mali müşavirler olan YMM veya SMMM'lere yaptırılması durumunda ise iç denetim raporları yukarıda sayılan organın onayı ile Vakıflar Bölge Müdürlüklerine verilecektir.

Vakıflarda iç denetimin amacı; vakıf faaliyetlerinin mevzuata ve vakfın stratejik planına uygun olarak yürütülmesini, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını, bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamaktır. İç denetim, vakfın risk yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla vakfın amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (VY. Md. 41).

Vakıflar Genel Müdürlüğünce yapılan denetimlerde, vakıfların iş ve işlemlerine dair iç denetim faaliyetinin beklentilere cevap vermediği, vakıfların, iç denetimi sadece Vakıflar Yönetmeliği ekinde yer alan formun düzenlenmesi olarak algıladıkları, raporu düzenleyenlerin de attıkları imzanın hukuki sonuçlarını değerlendirmedikleri tespitlerinden hareketle iç denetimin, vakfın tüm işlem ve faaliyetlerinin denetimi anlamına geldiği, formun sadece yapılan denetimin bir sonucu olduğu, bundan dolayı öncelikle vakfın denetlenerek sonuçlarının iç denetim raporuna yansıtılması ve gerekli belgelerin eklenmesi, aksi takdirde vakfın organlarının yanında, organlar adına vakfı denetleyen ve iç denetim raporunu düzenleyen denetçinin de yasal açıdan sorumluluğunun aranacağı hususları Vakıflar Genel Müdürlüğünce tüm yeni, mülhak, cemaat ve esnaf vakıflarına duyurulmuştur.

İç denetim faaliyeti, vakıf kuruluş belgelerinde yazılı şartlar ve mevzuat çerçevesinde yürütülen faaliyetlerde vakıf amacının gerçekleşip gerçekleşmediğinin, vakıf ve varsa iktisadi işletme ve iştiraklerinin yürürlükteki mevzuata uygun yönetilip yönetilmediğinin, işletme ve iştiraklerinin rasyonel bir şekilde işletilip işletilmediklerinin, mallarının ve gelirlerinin vakıf amaçları çerçevesinde rantabl ve etkili harcanıp harcanmadığının, faaliyetlerin finansal sonuçlarını içeren mali tabloların yürürlükteki muhasebe usul ve esasları ile vakıflar için geçerli hesap planına uygun olup olmadığının, vakıf ve varsa iktisadi işletme ve iştiraklerine ait mali tabloların vakıf

yönetiminin kararlarını etkileyecek önemli yanlışlıklar içerip içermediğinin, gerçeği yansıtır yansıtmadığının kontrolü, tespiti, raporlanmasıdır.

Vakıf senetlerinde denetim organına yer veren vakıflarda iç denetim bu organları eliyle yapılabileceği gibi bağımsız denetim kuruluşlarına da yaptırılabilir. Denetimi yapacak bağımsız denetim kuruluşu vakfın yetkili organlarınca seçilir (VY. Md. 43, 45).

İç denetim raporu, denetim sonucunda denetçinin de görüşünün açıklandığı metindir. Bu raporun ekinde mali tablolar da yer alır. Rapor, Vakıflar Yönetmeliği eki formda (Ek-7) belirtilen şekilde düzenlenmelidir. Raporda bulunması gereken temel ilkeler Vakıflar Yönetmeliği 46. maddesinde sayılmıştır. Denetçinin kanılarını taşıyan; net, objektif, öze önem verecek ifadelerle önceki dönemlerde raporlanmış saptamaları ve önerileri de kapsayan; yürütülen denetimlerde saptanmış olan iyi uygulamaları da belirtir biçimde düzenlenerek denetçinin kanaatlerinin oluşmasında karine olabilecek bilgi, belge ve dokümanlar rapora eklenmelidir. İç denetimin geçerliliği için; Vakıflar Yönetmeliğinde düzenlenen usullere ve esaslara göre yürütülmesi zorunluluğu getirilmiştir (VY, Md. 46, 47).

3.2.6. Vakıflarda İç Denetim Düzenlemelerinin IIA Uluslararası İç Denetim Standartları İle Karşılaştırılması

Çalışmanın bu bölümünde; 5737 sayılı Vakıflar Kanunun 33. maddesi ile getirilen yeni vakıflar, mülhak vakıflar, cemaat vakıfları ve esnaf vakıflarında iç denetimin Vakıflar Yönetmeliği'nin iç denetimle ilgili maddelerinde yapılan iç denetim düzenlemelerinin uluslararası standartlara uygunluğunu ortaya koymak amacıyla Tablo 3.2'de vakıflar mevzuatı ile IIA Uluslararası İç Denetim Standartları ana standartları olan Nitelik ve Performans Standartları ve alt standartları belirtmek suretiyle bir karşılaştırma yapılmaya çalışılmıştır. Ayrıca, Tablo 3.3'te vakıflarda iç denetim mevzuatının IIA iç denetim tanımı ve meslek ahlak kuralları ile karşılaştırılması yapılmıştır.

Tablo 3.2: Vakıflarda İç Denetim Mevzuatının IIA Uluslararası İç Denetim Standartları ile Karşılaştırılması

STANDART KODU-ADI	IIA İÇ DENETİM STANDARTLARI	VAKIFLAR MEVZUATI DÜZENLEMELERİ	KARŞILAŞTIRMA
NİTELİK STANDARTLARI			
1000 – Amaç, Yetki ve Sorumluluklar	İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, iç denetimin tanımı, etik kuralları ve standartlarla uyumlu olan bir iç denetim yönetmeliğinde resmi olarak tanımlanmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisi iç denetim yönetmeliğini dönemsel olarak gözden geçirmek ve üst yönetime ve Yönetim Kuruluna onay için sunmak zorundadır. Bu standart başlığı altında; 1010-İç Denetim Tanımının, Etik Kurallarının ve Standartların İç Denetim Yönetmeliğinde Tanınması alt standardı belirlenmiştir.	Mülhak, cemaat, esnaf vakıfları ile yeni vakıflarda iç denetim esastır (VK. Md. 33). İç denetim, vakıf faaliyetlerinin mevzuata ve vakfın stratejik planına uygun olarak yürütülmesini, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını, bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar (VY. Md. 41). Vakfın, tüm iş ve işlemleri iç denetim kapsamındadır. Denetimin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun yapılması zorunludur (VY. Md. 42, 47).	Vakıflarda iç denetim esası, ilk defa 5737 sayılı Vakıflar Kanunu ile getirilmiştir. Vakıflar Yönetmeliğinde iç denetim faaliyetinin amaç ve kapsamı belirtilmişse de, Vakıf yönetim organınca onaylanan ve dönemsel gözden geçirilmesi zorunlu iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının belirlendiği <i>İç Denetim Yönetmeliği veya Yönergesi</i> hazırlanması hususlarında bir düzenleme bulunmamaktadır. IIA Uluslararası İç Denetim Standartlarına referansta bulunulduğu belirli değildir.
1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik	İç denetim faaliyeti bağımsız olmak zorundadır ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmak zorundadır. Bu standart başlığı altında; 1110 - Örgüt İçi Bağımsızlık 1111 - Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim, 1120 - Bireysel Objektiflik, 1130 - Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması, alt standartları belirlenmiştir.	Yapılan denetimin geçerli olabilmesi için; Vakıflar Yönetmeliğinde belirtilen usul ve esaslar ile Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak yapılması zorunlu olup, Genel Müdürlüğün denetim ve inceleme yetkisi saklıdır (VY. Md. 47). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından Genel Standartlar; mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik, haksız rekabet yapmama yasağı ve sır saklama standartlarıdır.	İç denetim faaliyetlerinin bağımsızlığı ve denetçi objektifliği ile ilgili bir düzenleme bulunmamakta olup iç denetimin geçerliliği için Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak yapılması zorunluluğu getirilerek bu standartlara atıf yapılmıştır. IIA Uluslararası İç Denetim Standartlarına referansta bulunulduğu belirli değildir.
1200 – Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat	Görevler, yeterlilik ve azamî meslekî özen ve dikkat ile yerine getirilmek zorundadır. Bu standart başlığı altında; 1210-Yeterlilik 1220-Azamî Meslekî Özen ve Dikkat 1230- Sürekli Meslekî Gelişim, alt standartları belirlenmiştir.	Vakıflar Yönetmeliğinin 43 üncü maddesi “İç Denetimi Yapabilecekler” başlığı ikinci fıkrası “ <i>Vakfın yetkili organı ya da bağımsız denetim kuruluşu, iç denetimi, ancak denetçi sertifikasına sahip kişiler marifetiyle yapar veya yaptırabilir.</i> ” hükmü Danıştay 10. Dairesinin 28.09.2012 tarihli ve E:2008/11346 K:2012/4471 sayılı, 02/10/2012 tarihli ve E:2008/11347 K:2012/4555 sayılı ve 18/06/2014	Vakfın yetkili organı/bağımsız denetim kuruluşunun iç denetimi sertifikalı denetçilere yaptırması ile ilgili düzenleme idari dava konusu olmuş ve iptal edilmiştir. Danıştay nezdinde temyiz süreci devam etmektedir. İç denetim görevlerinin yerine getirilmesinde yeterlilik ve azami mesleki özen ve dikkat ile ilgili olarak; Vakıflar Yönetmeliğinde sadece

STANDART KODU-ADI	İİA İÇ DENETİM STANDARTLARI	VAKIFLAR MEVZUATI DÜZENLEMELERİ	KARŞILAŞTIRMA
	Yeterlilik; İç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak zorundadır. İç denetim faaliyeti de, toplu olarak, kendi sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak veya bunları edinmek zorundadır. Azamî Meslekî Özen ve Dikkat; İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmak ve azamî özen ve dikkati göstermek zorundadır. Azamî meslekî özen ve dikkat, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmez. Sürekli Meslekî Gelişim; İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli meslekî gelişimle artırmak ve güçlendirmek zorundadır.	tarihli ve E: 2009/11943 K:2014/4092 sayılı kararları iptal edilmiştir. Temyiz süreci devam etmektedir. İç denetim raporu, denetim sonucunda denetçinin de görüşünün açıklandığı metindir. Rapor ekinde mali tablolar da yer alır. Rapor, doğruluk, açıklık, ölçülebilirlik, yapıcılık, uygunluk, tamlık ve kararlılık temel ilkeleri çerçevesinde; denetçi kanaatini taşıyacak, doğru, tarafsız, açık, özlü ifadelerle yer verilecek, daha önce rapor edilmiş tespit ve önerileri kapsayacak, yapılan denetimler esnasında tespit edilen iyi uygulama örneklerini gösterecek şekilde düzenlenir. Denetçi, kanaatinin oluşmasına dayanak teşkil eden belgeleri rapora ekler (VY. Md.46) Denetimin geçerliği için Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına atıf yapılmıştır (VY.Md.47). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından Genel Standartlar; mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik, haksız rekabet yapmama yasağı ve sır saklama standartlarıdır.	iç denetim raporu ve rapor düzenlenirken dikkat edilmesi gereken hususlar belirtilmiştir. İç denetimin geçerliliği için Vakıflar Yönetmeliği usul ve esasları ile Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına atıf yapılmıştır. İİA Uluslararası İç Denetim Standartlarına referansta bulunulduğu belirli değildir.
1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve bunu sürdürmek zorundadır. Bu standart başlığı altında; 1310-Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gerekliklikleri, 1311-İç Değerlendirmeler, 1312-Dış Değerlendirmeler, 1320-Kalite Güvence-Geliştirme Programı Hakkında Raporlama, 1321-"Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına Uygundur" İbaresinin Kullanılması, 1322-Aykırılıkların Açıklanması standartları belirlenmiştir.	Kalite güvence ve geliştirme programı, iç ve dış değerlendirmeler, kalite güvence ve geliştirme raporlaması, uluslararası iç denetim standartlarına uygunluğun belirtilmesi ve aykırılıkların açıklanması ile ilgili herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Yapılan denetimin geçerli olabilmesi için; Vakıflar Yönetmeliğinde belirtilen usul ve esaslar ile Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına atıf yapılmıştır.	Herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Atıfta bulunulan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında kalite güvence ve geliştirme programı standardı bulunmamaktadır. Kalite güvence-geliştirme programları iç ve dış değerlendirmeleriyle iç denetim faaliyetlerinin uluslararası iç denetim standartlarına uygunluğu ölçülebilmekte, standartlara aykırılıklar açıklanabilmektedir. İİA Uluslararası İç Denetim Standartlarına referansta bulunulduğu belirli değildir.

STANDART KODU-ADI	İİA İÇ DENETİM STANDARTLARI	VAKIFLAR MEVZUATI DÜZENLEMELERİ	KARŞILAŞTIRMA
PERFORMANS STANDARTLARI			
2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi	İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin örgüte değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmek zorundadır. Bu standart başlığında, 2010-Panlama, 2020-Bildirim ve Onay, 2030-Kaynak Yönetimi, 2040-Politika ve Prosedürler 2050-Eşgüdüm(Koordinasyon), 2060-Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlama, 2070-İç Denetime Yönelik Dış Hizmet Sağlayıcı ve Örgütsel Sorumluluk, alt standartları belirlenmiştir. 2070 kod nolu standardı 2013 yılından itibaren geçerli yeni bir standart olarak yayımlanmıştır.	Vakıflar mevzuatında; planlama, bildirim ve onay, kaynak yönetimi, politika ve prosedürler, eşgüdüm, yönetime raporlama, iç denetime yönelik dış hizmet sağlayıcı ve örgütsel sorumluluk hususlarında iç denetim faaliyetinin yönetimi ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Vakıf; organları tarafından denetlenebileceği gibi, bağımsız denetim kuruluşlarına da denetim yaptırılabilir (VK. Md. 33/1) Genel kabul görmüş denetim standartlarına atıf yapılmıştır. Genel kabul görmüş denetim standartlarından Çalışma Alanı Standartlarında planlama ve gözetim standardı bulunmaktadır.	Gerek örgüt içerisinde yer alan iç denetim birimince, gerekse dışarıdan hizmet sağlayıcı tarafından icra edilebilecek iç denetim faaliyetlerinin yönetimi hususlarında herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Genel kabul görmüş denetim standartlarına atıf yapılmıştır. İİA Standartlarına da referans verilmemiştir. Vakıflarda uygulanabilir “2070-İç Denetime Yönelik Dış Hizmet Sağlayıcı ve Örgütsel Sorumluluk” standardı gereği iç denetim faaliyeti sunan dış hizmet sağlayıcısı, örgütte etkili bir iç denetim faaliyeti sürdürmesi sorumluluğunun farkında olmasını sağlamak zorundadır.
2100 – İşin Niteliği	İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır. Bu standart başlığında; 2110-Yönetişim /Kurumsal Yönetim, 2120-Risk Yönetimi, 2130-Kontrol, kodları ile alt standartlar belirlenmiştir.	İç denetim, vakfın <i>risk yönetim ve kontrol süreçlerinin</i> etkinliğini değerlendirerek sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla vakfın amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (VY. Md. 41).	Vakıflarda iç denetim faaliyetinin amacı ile ilgili bahse konu düzenlemede; iç denetimin <i>yönetişim/kurumsal yönetim</i> sürecini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorunluluğuna yer verilmemiştir. “İşin Niteliği” standardı gereği, “Risk Yönetimi” ve “Kontrol” alt standartlarına atıflarda bulunulmuşsa da uygulamada herhangi bir uyum söz konusu değildir.

STANDART KODU-ADI	IIA İÇ DENETİM STANDARTLARI	VAKIFLAR MEVZUATI DÜZENLEMELERİ	KARŞILAŞTIRMA
2200 – Görev Planlaması	İç denetçiler, her görev için, amaçları, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamak ve yazılı hâle getirmek zorundadır. Bu standart başlığı altında; 2201-Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler, 2210-Görev Amaçları, 2220-Görev Kapsamı, 2230-Görev Kaynaklarının Tahsisi, 2240-Görev İş Programı standartları belirlenmiştir.	Görev planlamasına dair dikkate alınması gereken hususlar, görev amaçları, kapsamı, kaynakların tahsisi, görev iş programı hazırlanması hususlarında herhangi bir düzenlemeye gidilmemiştir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına atıf yapılmıştır. Genel kabul görmüş denetim standartlarından Çalışma Alanı Standartlarında planlama ve gözetim standardı bulunmaktadır.	Herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Genel kabul görmüş denetim standartlarına atıf yapılmışsa da görev planlaması ile ilgili bir standart bulunmamaktadır. IIA Uluslararası İç Denetim Standartlarına referansta bulunduğu belirli değildir.
2300 - Görevin Yapılması	İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri tespit ve analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmek zorundadır. Bu standart başlığı altında; 2310-Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması, 2320-Analiz ve Değerlendirme, 2330-Bilgilerin Kayıtlı Hale Getirilmesi, 2340-Görevin Gözetimi, alt standartları belirlenmiştir.	Görevin yapılması ile ilgili bilgilerin tespiti ve tanımlanması, analiz ve değerlendirilmesi, kayıtlı hale getirilmesi ve görevin gözetimi hususlarında herhangi bir düzenlemeye gidilmemiştir. Yapılan denetimin geçerli olabilmesi için; Vakıflar Yönetmeliğinde belirtilen usul ve esaslar ile Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına atıf yapılmıştır.	Herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Genel kabul görmüş denetim standartlarına atıf yapılmışsa da görevin yapılması ile ilgili bir standart bulunmamaktadır. IIA Uluslararası İç Denetim Standartlarına referansta bulunduğu belirli değildir.
2400 - Sonuçların Raporlanması	İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadır. Bu standart altında; 2410-Raporlama Kıstasları; Raporlamalar, varılan sonuçlar, tavsiyeler ve eylem planlarının yanında görevin hedeflerini ve kapsamını da içermek zorundadır. 2420-Raporlamanın Kalitesi; Raporlamalar, doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tam olmak ve zamanında sunulmak zorundadır. 2421-Hata ve Eksiklikler; Eğer nihaî raporlama önemli bir hata veya eksiklik içeriyorsa, İç Denetim Yöneticisi, hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmek zorundadır. 2430-“Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması, 2431-Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklaması;	İç denetim raporu, denetim sonucunda denetçinin de görüşünün açıklandığı metindir. Bu raporun ekinde mali tablolar da yer alır. Rapor, Ek-7’deki forma uygun olarak denetimi yapan organ ya da bağımsız denetim kuruluşunu temsil ve ilzama yetkili olanların imzasını taşıyan bir yazı ekinde vakıf yönetimine sunulur. Rapor; doğruluk, açıklık, ölçülebilirlik, yapıcılık, uygunluk, tamlık ve kararlılık temel ilkeleri çerçevesinde; denetçi kanaatini taşıyacak, doğru, tarafsız, açık, özlü ifadelerle yer verilecek, daha önce rapor edilmiş tespit ve önerileri kapsayacak, yapılan denetimler esnasında tespit edilen iyi uygulama örneklerini gösterecek şekilde düzenlenir. Denetçi kanaatinin oluşmasına dayanak teşkil eden belgeleri rapora ekler.İşletme esasına göre defter	Vakıflar Yönetmeliğinde sadece iç denetim raporu ve rapor düzenlenirken dikkat edilmesi gereken hususlar belirtilmiştir. Genel kabul görmüş denetim standartlarına atıf yapılmışsa da sonuçların raporlanması ile ilgili bir standart bulunmamaktadır. IIA Uluslararası İç Denetim Standartlarına referansta bulunduğu belirli değildir.

STANDART KODU-ADI	İİA İÇ DENETİM STANDARTLARI	VAKIFLAR MEVZUATI DÜZENLEMELERİ	KARŞILAŞTIRMA
	İç Denetimin Tanımına, Etik Kurallara veya Standartlara aykırılık belli bir görevi etkilediğinde, görev sonuçları raporlanırken Etik Kod ve Standartların hangi prensip veya kuralı ile tam uyumun sağlanmadığı, aykırılığın sebepleri, aykırılığın göreve ve görev sonuçlarının raporlanmasına etkisi özel durum olarak açıklanmak zorundadır: 2440-Sonuçların Dağıtımı; İç Denetim Yöneticisi, görev sonuçlarını uygun taraflara dağıtmak zorundadır. 2450-Genel Görüşler; Bir genel görüş yayınlanırken, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerinin dikkate alınması ve yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı bilgi ile desteklenmesi zorunludur.	tutan vakıfların denetimlerinin sertifikalı denetçiler tarafından yapılması zorunlu değildir. Ancak yapılacak denetim neticesinde düzenlenecek raporun Ek-7'deki rapor formuna uygun olması zorunludur (VY. Md. 46). Yapılan denetimin geçerli olabilmesi için; Vakıflar Yönetmeliğinde belirtilen usul ve esaslar ile Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak yapılması zorunlu olup, Genel Müdürlüğün denetim ve inceleme yetkisi saklıdır (VY. Md. 47).	
2500 - İlerlemenin Gözlenmesi	İç Denetim Yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır.	Herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.	Genel kabul görmüş denetim standartlarına atıf yapılmışsa da ilerlemenin gözlenmesi ile ilgili bir standart bulunmamaktadır. İİA Uluslararası İç Denetim Standartlarına referansta bulunduğu belirli değildir.
2600 - Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi	İç Denetim Yöneticisi, üst yönetimin örgüt için kabul edilemeyebilecek bir risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiği sonucuna vardığında, konuyu üst yönetimle tartışmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisi konunun çözülmediğine hükmederse, konuyu yönetim kuruluna iletmek zorundadır.	Herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.	Genel kabul görmüş denetim standartlarına atıf yapılmışsa da risklerin kabul edildiğinin iletilmesi ile ilgili bir standart bulunmamaktadır. İİA Uluslararası İç Denetim Standartlarına atıfta bulunduğu belirli değildir.

Tablo 3.3: Vakıflarda İç Denetim Mevzuatının IIA İç Denetim Tanımı ve Meslek Ahlak Kuralları ile Karşılaştırılması

	IIA TANIMI/KURALLARI	VAKIFLAR MEVZUATI DÜZENLEMELERİ	KARŞILAŞTIRMA
İç Denetimin Tanımı	İç Denetim: İç denetim, bir örgütün faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek örgütün amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.	Vakıflar Kanununun 33. maddesinde; mülhak, cemaat, esnaf vakıfları ile yeni vakıflarda iç denetimin esas olduğu düzenlenmiştir. Vakıflar Yönetmeliğinin 41. maddesine göre; iç denetim, vakıf faaliyetlerinin mevzuata ve vakfın stratejik planına uygun olarak yürütülmesini, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını, bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. Vakfın risk yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla vakfın amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.	Vakıflar mevzuatında vakıflarda; iç denetimin esas olduğu belirtilmiş, tanımı yapılmamıştır. Vakıflar Yönetmeliğinde ise iç denetim faaliyetinin amaçları belirtilmiştir. Vakıflar Yönetmeliğinde Uluslararası iç denetim tanımından sonraki “risk yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla Vakfın amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” ifadesi aynen yer almıştır. Ancak, örgüt amaçlarına ulaşmasına yardımcı iç denetimin, yönetim süreçlerini değerlendirmesi hususuna vakıflar mevzuatında yer verilmemiştir.
1-Etik İlkeler	1.Dürüstlük: İç denetçilerin dürüstlüğü, güven oluşturur ve böylece verdikleri hükümlere itimat edilmesine yönelik bir zemin sağlar. 2.Objektiflik: İç denetçiler, inceledikleri süreç veya faaliyet ile ilgili bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede meslekî objektiflik sergiler. 3.Gizlilik: İç denetçiler, elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı gösterir; hukukî ve meslekî bir mecburiyet olmadığı sürece de gerekli yetkiyi almaksızın bilgiyi açıklamaz. 4.Yetkinlik (Ehil Olma): İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyar.	İç denetim faaliyetini yürüten denetçiler ile ilgili etik ilkeler konusunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Vakıflar Yönetmeliğinin 47. maddesinde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına atıf yapılmıştır. Atıf yapılan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından Genel Standartlar başlığı altında; mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik, haksız rekabet yapmama yasağı ve sır saklama standartları belirlenmiştir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları arasında, Mesleki Ahlak Kuralları veya Etik Kurallar şeklinde belirlenmiş kurallar bulunmamaktadır.	Herhangi bir düzenleme yapılmamış olup Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına atıf yapılmıştır. IIA iç denetçi etik ilkeleri ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Etik ilkeleri başlığı altında; iç denetçilerin dürüstlük, objektiflik, gizlilik, yetkinlik (ehil olma) olmak üzere 4 adet etik ilke tanımlanmıştır. İç denetçilerin etik ilkeleri ve davranış kurallarını uygulamaları ve desteklemeleri beklenir. Etik Kuralları, iç denetim yönetiminde, bireylerin ve kuruluşların davranışlarını düzenleyen ilkeleri ve beklentileri belirtir. Belirli faaliyetlerden ziyade uygulamaya dair asgari gereklilikleri ve davranışsal beklentileri tarif eder.
2-Etik Davranış Kuralları	Dürüstlük: 1.1. Çalışmalarını doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusuyla yaparlar,		

	IIA TANIMI/KURALLARI	VAKIFLAR MEVZUATI DÜZENLEMELERİ	KARŞILAŞTIRMA
	1.2. Hukuku gözetir ve hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yaparlar, 1.3. Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve örgüt açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmezler, 1.4. Örgütün meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunurlar. Objektiflik: 2.5. Değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar verebilecek veya vereceği varsayılabilir her hangi bir ilişkiye ve faaliyete katılmazlar; bu katılım, örgüt çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içerir, 2.6. Meslekî muhakemelerini zayıflatabilecek veya zayıflatacağı varsayılabilir bir şeyi kabul etmezler, 2.7. Tespit ettikleri ve açıklanmadığı takdirde gözden geçirdikleri faaliyetlere ilişkin raporları bozacak tüm önemli bulguları açıklarlar. Gizlilik 3.8. Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanımı konusunda ihtiyatlı olurlar, 3.9. Sahip oldukları bilgileri kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak veya örgütün meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmazlar. Yetkinlik: 4.10. Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmelidirler, 4.11. İç denetim hizmetlerini, Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun bir şekilde yerine getirirler, 4.12. Kendi yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirirler.	Denetçi davranış kuralları ile ilgili herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Vakıflar Yönetmeliğinin 47. maddesinde iç denetimin geçerliği için Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına atıf yapılmıştır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından Genel Standartlar; mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik, haksız rekabet yapmama yasağı ve sır saklama standartları bulunmaktadır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında; Mesleki Ahlak Kuralları veya Etik Kurallar şeklinde belirlenmiş kurallar bulunmamaktadır.	Herhangi bir düzenleme yapılmamış olup Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına atıf yapılmıştır. IIA iç denetçi mesleki davranış kuralları ayrıntılı olarak belirlenmiştir. İç denetçilerin etik ilkeleri ve davranış kurallarını uygulamaları ve desteklemeleri beklenir. Etik Kuralları, iç denetim yönetiminde, bireylerin ve kuruluşların davranışlarını düzenleyen ilkeleri ve beklentileri belirtir. Belirli faaliyetlerden ziyade uygulamaya dair asgari gereklilikleri ve davranışsal beklentileri tarif eder. IIA iç denetçi davranış kuralları başlığı altında; iç denetçilerin dürüstlük, objektiflik, gizlilik, yetkinlik (ehil olma) ilkeleri ile ilgili olarak 12 adet davranış kuralı belirlenmiştir.

3.2.7. Çalışma Bulguları ve Değerlendirme

Çalışma kapsamında, öncelikle örneklem olarak seçilen Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre faaliyet gösteren yeni vakıfların demografik ve genel bilgileri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.4: Araştırmaya Konu Vakıflara Ait Genel Bilgiler

Vakfın kuruluş şekli	Sayı	Yüzde
Ölüme bağlı tasarruf	1	5
Tesis senedi	1	5
Vakıf senedi	18	90
Vakfın faaliyet süresi	Sayı	Yüzde
0-10 yıl	-	-
10-20 yıl	6	30
20-30 yıl	9	45
30-40 yıl	2	10
40-50 yıl	1	5
50 yıl ve üstü	2	10
Vakıf denetim organı	Sayı	Yüzde
Vardır	17	85
Yoktur	3	15
Vakıf faaliyet alanları	Sayı	Yüzde
Eğitim	10	50
Sosyal yardım	5	25
Sosyo kültürel, tarih	3	15
Sosyal hizmet	2	10
Defter tutma usulü	Sayı	Yüzde
İşletme esası	3	15
Bilanço esası	17	85

Araştırma konusu vakıflarda iç denetim faaliyetleri ve iç kontrol yapılarının anlaşılması, uluslararası iç denetim standartlarına uyum açısından değerlendirilmesi ve araştırılmasına dair görüşme yapılan vakıflardan 1'i ölüme bağlı tasarruf/vasiyetname, 1'i tesis senedi ve 18'i düzenleme şeklinde vakıf resmi senedi ile kurulmuştur. Bu vakıflardan 3'ü işletme esasına göre defter tuttuğundan iç denetim zorunluluğu bulunmamakla birlikte iç kontrol yapıları değerlendirmeye dahil edilmiştir.

İç denetimin tanımı, amaçları ve unsurları ile COSO Modelinin unsurları ve ülkemiz kamu kesiminde uygulanan iç kontrol standartları bağlamında vakıfların iç denetim fonksiyonları ve iç kontrol yapılarının anlaşılmasına dair aşağıdaki tablolarda belirtilen hususlar vakıf yöneticilerine yöneltilmiştir.

Tablo 3.5: Vakıfların İç Denetim ve İç Kontrol Yapıları

İÇ DENETİM YAPISI	Evet %	Hayır %	Kısmen %
1. Vakıfta iç denetim birimi/departmanı bulunmaktadır.	-	100	-
2. Vakfın iç denetimi, vakıf denetim organına yaptırılmaktadır.	30	70	-
3. İç denetim faaliyeti, vakıf dışı hizmet sunucusundan tedarik edilmektedir.	70	30	-
4. İç denetim faaliyeti, Vakıf faaliyetlerini geliştirmekte ve faaliyetlere değer katmaktadır.	-	100	-
5. İç denetim faaliyeti, bağımsız ve objektif olarak sağlanmaktadır.	-	100	-
6. Güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak icra edilmektedir.	-	100	-
7. İç denetim, Vakfın amaçlarına ulaşmada yardımcı bir faaliyettir.	-	100	-
8. Risk odaklı iç denetim faaliyeti vakıfta uygulanmaktadır.	-	100	-
9. Vakıf etik kültürünün gelişiminde iç denetim faaliyeti etkilidir.	-	100	-
10. İç denetim faaliyetinde riskler ve risk yönetimi değerlendirilmektedir.	-	100	-
11. Vakfın risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçleri değerlendirilmektedir.	-	100	-
12. İç denetim rapor sonuçlarının takip edilmesi ve izlenmesi yapılmaktadır.	-	100	-
İÇ KONTROL YAPISI	Evet %	Hayır %	Kısmen %
13. Vakfın misyon-vizyonu ile personelin görev tanımları yazılı olarak belirlenmiş, organizasyon yapısı oluşturulmuştur.	-	75	25
14. Yetki ve yetki devri sınırları belirlenmekte ve yazılı bildirilmektedir.	35	40	25
15. Vakıfta amaç ve hedefler ile uyumlu stratejik plan, program yapılmaktadır.	-	100	-
16. Amaç ve hedeflere engel riskler tanımlanarak değerlendirilmekte ve alınacak önlemler belirlenmektedir.	-	100	-
17. Vakıf amacına ulaşmak ve riskli alanların bertaraf edilmesi için stratejiler ve metotlar belirlenmektedir.	-	100	-
18. Vakıf faaliyet ve işlemlerinde yazılı prosedür ve düzenlemeler hazırlanarak güncellenmekte ve ilgili personelin erişimine sunulmaktadır.	35	40	25
19. Faaliyet ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevleri personel arasında paylaştırılmaktadır.	35	40	25
20. Vakıf yöneticileri, faaliyetlerin mevzuata uyumunun kontrolünü sistematik olarak sağlamaktadır.	35	40	25

Tablo 3.5: (devam) Vakıfların İç Denetim ve İç Kontrol Yapıları

21 Bilgi teknolojilerinin güvenliğini ve devamlılığına dair olması gereken kontrollere dair süreçler geliştirilmektedir.	-	100	-
22. Performans izleme, karar alma süreçleri ve hizmet sunumunda etkinliğin sağlanması için bilgi ve iletişim sistemi oluşturulmuştur.	-	100	-
23. Vakfın, amaç ve faaliyetleri, şeffaflık ve hesap verilebilirlik çerçevesinde raporlanmaktadır.	35	40	25
24. Vakfın, bütün evrakları ile işlemleri kaydedilmekte sınıflandırılarak dosyalanmaktadır.	35	40	25
25. Vakfın iç kontrol yapısı yıllık birden az olmamak üzere değerlendirilmektedir.	-	100	-

Ayrıca, örneklem alanında faaliyette bulunan Türk Medeni Kanununa göre kurulu yeni vakıfların, iç denetim uygulamalarının uluslararası iç denetim standartlarına uyum açısından mevcut durumları değerlendirilmiştir. Yeni vakıfların uluslararası iç denetim standartlarına uyum düzeyleri aşağıda tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.6: Vakıfların İç Denetim Faaliyetinin IIA Uluslararası İç Denetim Standartlarına Uyum Düzeyleri

ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI	Uyumlu %	Uyumsuz %	Kısmen %
1. İç denetim fonksiyonunun amaçları, yetkileri ve yükümlülükleri, mesleki ahlak kuralları, iç denetimin uluslararası tanımı standartlara uygun olan iç denetim yönergesinde düzenlenmiştir.	-	100	-
2. İç denetim faaliyeti bağımsızdır ve iç denetimle görevli olan kişiler görevlerinde tarafsız davranmaktadır.	-	100	-
3. İç denetim görevlileri, kişisel olarak, yükümlülüklerin yerine getirilmesi için gerekli yeterlik ve yetkinliklere sahiptir.	-	75	25
4. İç denetimi her açıdan kapsayıcı ve işlevselliğini devamlı surette gözetleyen bir kalite güvence-geliştirme programlanmıştır.	-	100	-
5.İç denetim faaliyetleri, Vakfa değer katılmasını sağlayıcı bir biçimde yönetilmektedir.	-	100	-
6.Dış hizmet sağlayıcısı tarafından sunulan iç denetim faaliyetinde, hizmet sağlayıcı kişi/firma etkili bir iç denetim faaliyeti sürdürülmesi sorumluluğunun farkındadır.	-	75	25

Tablo 3.6: (devam) Vakıfların İç Denetim Faaliyetinin IIA Uluslararası İç Denetim Standartlarına Uyum Düzeyleri

ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI	Uyumlu %	Uyumsuz %	Kısmen %
7. İç denetim faaliyeti, kurumsal yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi ve iyileştirilmesinde öneriler geliştirmektedir.	-	100	-
8. İç denetim fonksiyonu, Vakfın etik ilkelere dair faaliyetlerinin tasarlanmasını, işleyişini ve işlevselliğini değerlendirmektedir.	-	100	-
9. İç denetim, Vakfın bilgi teknolojilerinin, stratejik amaç ve hedeflere ulaşmada destekleyici olup olmadığını değerlendirmektedir.	-	100	-
10. İç denetim fonksiyonu, risk yönetiminin etkin olup olmadığını değerlendirmekte ve geliştirilmesinde katkılarda bulunmaktadır.	-	100	-
11. İç denetim faaliyeti, suistimalin gerçekleşme ihtimalini ve örgütün bu riskini nasıl yönettiğini değerlendirmektedir.	-	100	-
12. İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, örgütün etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmaktadır.	-	100	-
13. İç denetçiler, üstlendikleri tüm görevlerin, amacı, içeriği, zamanlaması ve denetim kaynağını göz önünde bulundurarak yazılı olarak görev ve çalışma planlaması yapmaktadırlar.	-	100	-
14. İç denetçi tarafından, görevin yerine getirilmesinde yazılı olarak iş programı yapılmaktadır.	-	100	-
15. İç denetçiler, görevin yerine getirilmesinde güvenilirliği olan ve yararlı bilgileri saptamaktadır.	-	100	-
16. İç denetçilerin ulaştıkları kanaatler ve çalışma sonuçları analizlere ve tahlillere dayanmaktadır.	-	100	-
17. İç denetçiler, kanaatlerine ve çalışma sonuçlarının dayandığı tüm bilgi ve belgeleri kayıtlamalıdır.	-	75	25
18. İç denetim raporları, tarafsız, açık bir şekilde, özlü ifadelerle dayandırılarak eksiksiz ve süresinde sunulmaktadır.	-	75	25
19. İç denetim raporları, ulaşılan kanaatler, öneriler ve eylem planlarının yanı sıra göreve ilişkin amaçları kapsamaktadır.	-	100	-
20. Yönetime rapor edilen iç denetim rapor sonuçlarının akıbetinin gözlenmesi için bir izleme ve takip sistemi uygulanmaktadır.	-	100	-

Araştırma örnekleminde faaliyet gösteren yeni vakıf yöneticileri ile yapılan görüşmelerden elde edilen verilerden hareketle, vakıfların uluslararası iç denetim standartlarına uyum açısından yetersiz düzeyde oldukları belirlenmiştir.

Uluslararası iç denetim standartlarına uyum düzeylerini belirlemeye yönelik referans alınan 20 iç denetim standardından 4'üne kısmen uyumlu vakıfların bulunduğu görülmekte ise de, IIA Uluslararası İç Denetim Standartlarına uyum düzeyleri açısından Vakıflar arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Çalışmadan elde edilen verilerden hareketle aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

1- Vakıfların iç denetim yapıları ile ilgili olarak;

- İç denetim birimi/departmanı bulunmamaktadır.
- İç denetim faaliyeti, vakıf denetim organına da yaptırılmakta ise de, yaygın olarak vakıf dışı hizmet sunucusundan sağlanmaktadır.
- İç denetim, fonksiyonel olarak bağımsız ve tarafsız bir şekilde yürütülmemektedir.
- Makul güvence veren veya danışmanlık faaliyetlerinde bulunacak tarzda icra edilmemektedir.
- İç denetim fonksiyonunun, vakıf faaliyetlerini geliştirmede ve değer katmada bir işlevi bulunmamaktadır.
- Vakfın amaçlarına ulaşmada yardımcı bir faaliyet olarak görülmemektedir.
- Risk odaklı iç denetim benimsenmemiştir.
- Risk yönetimi söz konusu değildir.
- Vakıf etik kültürünün gelişiminde iç denetim faaliyeti etkin değildir.
- Vakfın, kontrol süreçleri değerlendirilmemektedir.
- İç denetim rapor sonuçlarının takip edilmesi ve izlemesi yapılmamaktadır.

2- Vakıfların iç kontrol yapıları ile ilgili olarak;

- Vakıf kuruluş belgelerinde vakıf amacı ve örgütü belirlenmişse de misyon ve vizyon belirleme, personel görev tanımları ile vakıf organizasyon yapılarının oluşturulması, amaç ve hedefler ile uyumlu stratejik planlama ve programlama yapılması hususları yaygın olarak iç kontrol yapılarında görülmemektedir.

- Vakıf amaç ve hedeflerine engel riskler tanımlanmamakta, alınacak önlemler ile riskleri karşılamak için kontrol strateji ve yöntemleri belirlenmemektedir.
- Performans izleme, karar alma süreçleri ve hizmet sunumunda etkinliğin sağlanması için bilgi ve iletişim sistemleri oluşturulmamıştır.
- Bilgi teknolojileri için gerekli kontrol mekanizmaları geliştirilmemiştir.
- İç kontrol sistemi değerlendirmesi yapılmamaktadır.
- Vakıf faaliyetlerinde yetki ve yetki devri sınırlarının belirlenmesi, görevler ayrılığı ilkesinin benimsenmesi, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunun kontrol edilmesi, Vakfın amaç ve faaliyetlerinin raporlanması ile gelen-giden evrakları dahil iş ve işlemlerin kaydedilerek dosyalanması işlevleri kısmen de olsa gerçekleştirilmektedir.

3- Vakıflarda iç denetim faaliyeti ve düzenlemelerinin uluslararası iç denetim standartlarına uyum düzeyleri ile ilgili olarak;

- İç denetim faaliyetleri hakkında yöneticilerin farkındalık düzeyleri yeterli seviyede değildir. İç denetime gereken önem verilmemektedir.
- Uluslararası iç denetim standartlarına uyum düzeylerinin yetersiz olduğu anlaşılmaktadır. Standartlara uyum bakımından yeni vakıflarda anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.
- İç denetimin geçerliliği için Vakıflar Yönetmeliği düzenlemelerinin yanısıra uluslararası genel kabul gören denetim standartlarına göre yapılması zorunluluğu getirilerek bu standartlara atıf yapılmıştır. Uluslararası İç Denetim Standartlarına referansta bulunulduğu belirli değildir.
- İç denetim faaliyetlerinin bağımsızlığı, iç denetçi objektifliği, kalite güvence programı ve raporlaması, iç ve dış değerlendirmeler, uluslararası iç denetim standartlarına uygunluğun belirtilmesi ve aykırılıkların açıklanması ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır.
- İç denetim faaliyetlerinin yönetimi, görev planlaması, görevin yapılması, sonuçların raporlanması, ilerlemenin gözlenmesi, risklerin kabul edildiğinin iletilmesi standartlarına dair herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

- İşin niteliği standardı altında risk yönetimi ve kontrol alt standartları ifadelerine atıfta bulunulmuşsa da, yönetim alt standardı ifadelerine atfen bir düzenleme bulunmamaktadır.
- Vakıflarda iç denetimin esas olduğu belirtilmiş, iç denetimin tanımı yapılmamıştır.
- Etik ilkeler ve davranış kuralları ile ilgili herhangi bir düzenleme yapılmamış, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına atıf yapılmıştır.
- Vakıf yönetim organınca onaylanan ve dönemsel gözden geçirilmesi zorunlu olan iç denetimin amaç, yetki ve sorumluluklarının belirlendiği İç Denetim Yönetmeliği/Yönergesi hazırlanması hususunda düzenleme bulunmamaktadır.
- İç denetim faaliyetinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı sağlanmamaktadır.
- İç denetimi her açıdan kapsayıcı ve işlevselliğini devamlı surette gözetleyen bir kalite güvence ve geliştirme programı tasarlanmamıştır.
- İç denetim faaliyeti, vakfa değer katılmasını sağlayıcı bir biçimde yönetilmemektedir.
- Vakıflarda iç denetim faaliyeti, kurumsal yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi ve iyileştirilmesinde öneriler geliştirmemektedir.
- İç denetim fonksiyonu, vakfın etik ilkelere dair faaliyetlerinin tasarlanmasını, işleyişini ve işlevselliğini değerlendirmemektedir.
- İç denetim, vakfın bilgi teknolojilerinin, stratejik amaç ve hedeflere ulaşmada destekleyici olup olmadığını değerlendirmemektedir.
- İç denetim fonksiyonu, risk yönetiminin etkinliği ve geliştirilmesinde katkılarda bulunmamaktadır.
- İç denetim faaliyeti, suistimalin gerçekleşme ihtimalini ve bu riskin nasıl yönetildiğini değerlendirmemektedir.
- İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve sürekli gelişimini teşvik etmek suretiyle, vakfın etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı değildir.

- İç denetim görevlileri tarafından, üstlendikleri tüm görevlerin, amacı, içeriği, zamanlaması ve denetim kaynağı göz önünde bulundurularak yazılı görev ve çalışma planlaması ile yazılı iş programı yapılmamaktadır.
- Görevin yerine getirilmesinde güvenilirliği olan ve yararlı bilgiler saptanmamaktadır. Denetçilerin ulaştıkları kanaatler ve çalışma sonuçları analizlere ve tahlillere dayanmamaktadır.
- İç denetim raporları, ulaşılan kanaatler, öneriler ve eylem planlarının yanısıra göreve ilişkin amaçları kapsamamaktadır.
- Yönetime rapor edilen iç denetim rapor sonuçlarının akıbetinin gözlenmesi için bir izleme ve takip sistemi uygulanmamaktadır.
- İç denetim görevlilerinin, gerekli yeterlik ve yetkinliklere sahip olması; dış hizmet sağlayıcısının etkili bir iç denetim faaliyeti sürdürülmesi sorumluluğunun farkındalığı; iç denetçilerin, kanaatlerine ve çalışma sonuçlarının dayandığı tüm bilgi ve belgeleri kayıtlamaları; raporların, tarafsız, açık bir şekilde, özlü ifadelerle dayandırılarak eksiksiz ve süresinde sunulması; hususlarında kısmi uyum bulunmakta ise de genel olarak yetersiz uyum düzeyleri söz konusudur.

Çalışmamızın önceki bölümünde belirtildiği üzere bir örgütte iç denetim ve kontrol sisteminin kurulması ve etkin bir şekilde işletilmesinin sağlanmasında başat sorumluluk yönetim organı veya üst yöneticilere düşmektedir.

Bir örgüt içerisinde iç denetim faaliyeti oluşturulması önemli bir karar iken bu faaliyetin standartlara uygun gerçekleştirilmesi hedefi ise daha önemli bir karardır. İç denetim faaliyetinin kurulması veya mevcut iç denetim faaliyetlerinin standartlara uygun hale getirilmesi üst yöneticiler tarafından irdelenmelidir. Bu tartışma sadece iç denetim faaliyetinin gerekliliği, nasıl kurulacağı veya görevleri bazında iç denetim faaliyetiyle sınırlı olmamalı, örgütün sahip olmayı istediği yönetim yapısı ve işleyişi göz önünde bulundurularak bu örgütsel yapı içerisinde iç denetimin rolü diğer tüm yönetsel süreçlerle birarada dizayn edilmelidir (Özbek, 2012: 581).

İç denetimin asgari yetkinlik ve yeterliliğe sahip iç denetçiler tarafından tarafsız ve objektif biçimde yürütülmesi, iç denetim faaliyetlerinin sağlayacağı katkının örgütün tüm çalışanlarınca benimsenmesi, düzenleyici kamu otoritelerinin uygulamanın

sıkı takipçisi olması gerekmektedir. Ayrıca, kamunun aydınlatılması ve şeffaflık açısından kontrollerin yeterliliğinde iç denetimin etkililiği, güvence teşkil etmektedir. İç denetimin uluslararası standartlara uygun yapılmaması yönetim riskini oluşturan bir husus olarak değerlendirilmelidir (Uzun, 2009: 309-310).

İç denetim faaliyetinin geliştirilmesi, iyi yönetişimin hayata geçirilmesinde çok önemli rol oynamaktadır. Günümüz bilgi teknolojileri sayesinde çoğu yönetim süreçleri yazılım ve bilgi sistemleri ile yürütülmektedir. Zamanımızda, risk yönetimi, kontrol, ve yönetim süreçlerinin oluşturulması ve sürdürülmesi, iç denetim birimlerinin etkin bir şekilde yönetimi için geliştirilen teknolojik yazılım ve sistemlere yapılacak yatırımlarla iç kontrol ve iç denetim yapılarının etkinliği sağlanacaktır (Özbek, 2012: 666).

Örgüt faaliyetlerine değer katan, örgüt iç kontrol yapısının iyileştirilmesi ve geliştirilmesinde yönetime rehberlik sağlayan, örgütsel hedeflere erişilmesi, faaliyetlerin mevzuata uyumlu bir şekilde icra edilmesi, varlıkların korunmasında yönetime öneriler sunan bir iç denetim faaliyetinin oluşturulması suretiyle yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesinde de önemli ilerlemeler kaydedilecektir.

Kâr amacı gütmeyen örgütlerden olan vakıflar için de önemli bir yönetim fonksiyonu olan iç denetim faaliyetinin uluslararası standartlarda yürütülmesi çağdaş denetim yaklaşımlarının bir gerekliliğidir.

İç denetim faaliyeti yürütülen örgütlerde; iç denetimin etkin, verimli ve sağlıklı bir şekilde ifa edilmesi, uluslararası iç denetim standartlarına uygun olarak etik ilkeler ve kurallar dâhilinde yapılması ile doğru orantılıdır.

İç denetim fonksiyonunun amaçları, yetkileri ve sorumluluk alanlarının tanımı, uygulama usulleri ile esaslarının düzenlenmesi, denetim kalitesinin değerlendirilmesi, iç denetimin yürütülmesinde standartlara ve meslek ahlak kurallarına bağlı kalınması ve yönetici farkındalıklarının sağlanması önemli hususlardır.

Vakıflar Kanunu ve Vakıflar Yönetmeliğinde düzenlenen vakıflarda iç denetim faaliyetinin, uygunluk denetiminin ötesinde iç kontrol süreçlerinin, yönetsel süreçlerin ve risk yönetimi süreçlerinin denetimini de içerecek şekilde oluşturulması öngörülmüştür.

Vakıf yöneticilerince mevzuat zorunluluğu tanzim ettirilerek Vakıflar İdaresine bildirilen iç denetim raporlarının çoğunluğunda herhangi bir olumsuz değerlendirmeye yer verilmediği, tespit edilen hata ve eksiklikler ile sonraki dönemlerde bu hususların dahi giderilemediği ve denetim etkinliğinin sağlanamadığı, genellikle tek sayfa olarak düzenlenen iç denetim raporlarının yüzeysel olarak hazırlandığı ve yasal prosedürün şekli olarak yerine getirilmesi dışında bir işlevinin olmadığı görülmektedir.

Diğer yandan, geline süreçte vakıfların risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirip öneriler geliştirerek vakıf amaçlarına ulaşmaya yardımcı ve katma değer sağlayan bir iç denetim faaliyetinin varlığından bahsedilememektedir.

Bununla birlikte, ülkemizde faaliyet gösteren vakıflarda örgütsel yönetim ilkelerine önem verilmeye başlandığı, vakıf organizasyon yapılarında nadiren de olsa iç denetim birimlerinin kurulduğu görülmektedir.

Vakıf işlem büyüklükleri de dikkate alınmak suretiyle öncelikli olarak iç denetim ve kontrol sistemlerinin tesisi ve yapılandırılmasında, vakıf organizasyon yapısı içerisinde iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı ile denetimi yapabileceklerin mesleki yetkinlik ve yeterliliklerinin uluslararası standartlara uygunluğunun sağlanması önem arz etmektedir.

İç kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası olan iç denetim fonksiyonunun yöneticiler tarafından sahiplenilmesi, iç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve yerleştirilmesindeki en önemli tetikleyici unsurlardan birisidir.

İç denetim süreci ile ilgili uluslararası alanda yürürlükte olan denetim standartları bulunmakta ve denetimler bu standartlar çerçevesinde yürütülmektedir. Bu standartların amacı denetim işlevinin küresel bir dilinin olmasını sağlamaktır. Denetim sürecinin en önemli safhalarından birisi de iç denetim ve iç kontrol süreçleridir. İç kontrol süreci iç denetim faaliyetlerini de kapsamaktadır.

Denetim kavramı, tüm sektörler için önem arz etmenin yanı sıra yönetimin işini kolaylaştıran bir mekanizma olarak görülmektedir. Denetim işlevinin belirli ilkeler, kurallar ve standartlar dâhilinde sürdürülmesi gerekir. Denetimin belirli bir kalitede olması için bu standartlara uymak ve denetimi yürütmek önem arz etmektedir.

Çalışma bulgularında da yer aldığı üzere, yeni vakıfların iç denetim ve iç kontrol yapıları uluslararası iç denetim standartları açısından yeterli düzeylerde değildir. Bu bağlamda; vakıfların iç denetim faaliyeti ve iç kontrol sistemlerinin tesisi ve iyileştirilmesi için;

Birer özel hukuk tüzel kişisi olan kâr amaçsız örgütlerden vakıflarda iç kontrol sisteminin ve kurumsal yönetişimin oluşturulması doğrultusunda; iç denetim faaliyetinin usul, esas, ilke ve standartları uluslararası iç denetim standartları bağlamında gözden geçirilmeli ve yapılandırılmalıdır.

Uluslararası iç denetim standartlarına uyum açısından düzenlemeler yapılarak iç denetim uygulamaları uluslararası standartlar çerçevesinde yürütülmelidir. Dünyadaki iç denetim alanındaki gelişmeler ve ülkemizde özellikle bankacılık, sigortacılık, sermaye piyasası gibi özel sektör ve kamu kuruluşlarında iç denetim faaliyetleri ve iç kontrol sistemlerine dair iyi uygulamalar ışığında kâr amaçsız örgütlerden olan vakıflarda iç denetim faaliyetlerinin uygulanmasındaki eksikliklerinin giderilerek uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu tasarım ve düzenlemeler yapılmalıdır.

İç denetçi olarak görevlendirilen kişilerin uluslararası iç denetim standartları açısından mesleki yetkinliklerinin bulunması, eğitim programlarına tabi tutulması, eğitim seminerleri, çalıştay, panel, sempozyum gibi etkinliklerin yaygınlaştırılması sağlanmalıdır.

Vakıfların, iç denetim ve iç kontrol yapılarının uluslararası standartlara uygun denetim mekanizmalarıyla güçlendirilmesi suretiyle kurumsal yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesi sağlanmalıdır.

Ülkemizde, kâr amacı gütmeyen örgütlerden biri olan vakıfların uluslararası kabul gören iç denetim standartlarına uyumlu bir şekilde denetim faaliyetlerinin yürütülmesi önem arz etmektedir.

Uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu olarak vakıflarda iç denetim düzenlemelerinin yapılması ve denetim standartlarının belirlenmesi suretiyle iç denetim fonksiyonunun icrasında bu hususlara bağlı kalınması, iç denetim faaliyetlerinin iyileştirilmesi, geliştirilmesi ile işlevsellik kazanmasına imkân sağlayacaktır.

SONUÇ

Devletin sosyal hizmetler aracılığı ile yerine getirdiği görevleri yanında, vakıflar kurularak bu alanda kamu hizmeti yükünün azaltılması, topluma karşı bir sosyal sorumluluk üstlenme gayretidir. Vakıflar, toplumsal hayatın çoğu alanındaki işlevleri ile temelinde sevgi, saygı, hayırseverlik, fedakârlık, yardımlaşma, dayanışma duyguları bulunan kâr amacı gütmeyen örgütlerdendir.

Diğer organizasyonlarda olduğu gibi vakıflar da çeşitli denetimlere tabidir. Vakıflarda, yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesinde iç denetim fonksiyonu, vazgeçilmez bir araç ve önemli faaliyetlerden biridir.

İç denetim faaliyetleri, çok farklı yelpazede faaliyette bulunan kamu, özel veya üçüncü sektör örgütlerinde, organizasyon içerisinde veya dışarıysından hizmet sunan denetçilerce icra edilmektedir. İç denetim faaliyeti yürütülen örgütlerde; iç denetimin etkin, verimli, sağlıklı ve kaliteli bir şekilde ifa edilmesi, denetim standartlarına uygun olarak belirli norm ve standartlar ile etik ilkeler dâhilinde yapılması ile doğru orantılıdır.

Vakıf yönetimleri, denetim fonksiyonunun bir gereği olarak, risk yönetimi, kurumsal yönetim ilkeleri, iç kontrol sisteminin etkinliğinin geliştirilmesi için, sistematik ve disiplinli bir yaklaşım olan iç denetim konusunda iç denetim uygulama standartları kültürünü bünyelerine yerleştirmelidirler. İç denetim amaç, yetki ve sorumluluklarının tanımlanması, uygulama usul ve esaslarının düzenlenmesi, denetim kalitesinin değerlendirilmesi, iç denetimin yürütülmesinde standartlara ve meslek ahlak kurallarına bağlı kalınması ve yönetici farkındalıklarının sağlanması önemli hususlardır.

Bu doğrultuda, vakıfların, yürürlükteki mevzuata ve varsa stratejik planlarına uygun olarak kuruluş belgelerinde yer alan amaç ve hedeflerine ulaşmaları yönünde faaliyet yürütmeleri, iç kontrol sistemlerinin ve ilerleyen aşamada risk yönetimlerinin yeterliliğine ilişkin olarak güvence veren bir iç denetim ve iç kontrol sisteminin tesisine bağlıdır.

Günümüzde kâr amaçsız örgütlerde de uygulanan stratejik planlama ve performans değerlendirmelerinin ülkemiz vakıflarında da uygulanması sayesinde; bütçe planlaması, etkin kaynak dağılımı, vakıf amaçları, misyon ve vizyonu ile uyumlu hedefler, faaliyet ve projelerin sistematik bir şekilde gerçekleştirilmesi, izlenmesi ve değerlendirilmesi sağlanacaktır.

Vakıf stratejik amaç ve hedeflerine erişilmesini sağlayacak tarzda iç kontrol sistemi hakkında iç denetim çalışmaları yapılması ve öneriler geliştirilmesi iç denetim faaliyetinin amaçları arasında yer almaktadır.

Vakıflarda iç denetim uygulamalarında beklenen katma değerin sağlanamadığı, vakıfların denetim makamı olan Vakıflar İdaresine bildirilen iç denetim raporlarının çoğunluğunda herhangi bir olumsuz değerlendirmeye yer verilmediği ve prosedürün yerine getirilmesi dışında bir işlevinin bulunmadığı görülmektedir.

Vakıflarda iç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve etkinliğinin sağlanmasında iç denetim standartlarına uygun bir iç denetim mekanizmasının yapılandırılmasında; vakıf iş ve işlem büyüklükleri de dikkate alınmak suretiyle öncelikli olarak uluslararası standartlara uygun iç denetim uygulama usul ve esasları, organizasyon yapısı içerisinde iç denetimin yeri ve bağımsızlığı ile denetimi yapabileceklerin asgari yeterlik ve yetkinlik düzeyleri hususlarında sistematik bir çalışma yapılması gerekmektedir.

Vakıflarda, iç denetim faaliyetlerinin uluslararası standartlara uyum düzeylerinin artırılması sağlanmalıdır. Vakıf iş ve işlem büyüklükleri kıstas alınarak bünyeleri içerisinde iç denetim birimleri oluşturulmalıdır.

Ülkemizde uygulaması bulunan bankacılık, sigortacılık, sermaye piyasası ile kamu kuruluşları iç denetim ve kontrol mevzuatından da faydalanılması suretiyle uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu iç denetim faaliyetlerinin uygulanmasındaki aksaklıklar ve mevzuat eksiklikleri giderilmeli, proaktif bir rol üstlenen iç denetim ve iç kontrol sistem alt yapısı tasarlanmalı, kurumsal yönetim ilke ve mekanizmaları ile entegrasyonu sağlayacak düzenlemeler hayata geçirilmelidir.

İç denetim faaliyetlerinin vakıflara değer katan proaktif bir rol üstlenmesi için uluslararası standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi, vakıf yöneticilerinin iç denetim bilincinin artırılması, bağımsız ve yetkin kişilerce yürütülmesi, yönetim ile senkronize bilgi ve iletişimin kurulması, denetim faaliyetlerinde fonksiyonel bağımsızlığın yönetimce sahiplenilmesi gerekmektedir.

Vakıfların, iç denetim faaliyetlerinde risk odaklı bir yaklaşım benimsenmeli, denetim ve danışmanlık olmak üzere iç denetim alanında asgari yetkin ve yeterlik sahibi sertifikalı denetçiler tarafından vakıf faaliyetleri, iş ve işlem süreçleri denetlenmelidir.

Organizasyon bünyesinde hesap verebilirlik, şeffaflık, adillik, sorumluluk, hukuka bağlılık gibi ilkelere uyulmasını zorunlu kılan kurumsal yönetim, iç denetim mekanizmalarının güçlendirilmesi, iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin artırılması, risk yönetiminin oluşturulması, etik kültürün geliştirilmesi aşamalarından oluşur. Bu yönetim kültürünü içselleştiren vakıflarda, iç denetim faaliyetleri sistemli ve disiplinli bir yaklaşım ile amaç ve hedeflere ulaşılmasında katkı sağlayacak tarzda çalışmalarda bulunacaktır.

Kâr amaçsız örgütlerden vakıflar için de önemli bir yönetim fonksiyonu olan iç denetim faaliyetinin uluslararası standartlarda yürütülmesi, geliştirilmesi ve yapılandırılması ile birlikte faaliyetlerin mevzuata uygunluğuna, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesine, iş ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesine, bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ve zamanında raporlanmasına, varlıkların kötüye kullanılması ve kayıplara karşı korunmasına, hesap verilebilirliğe, sorumluluğa, saydamlığa, kurumsal yönetim alt yapısının oluşturulmasına katkı sağlanması mümkün olacaktır.

Vakıfların, örgütsel olarak organizasyon yapılarında uygulayacakları yönetim, iç kontrol ve risk yönetim süreçlerini hangi kurallar çerçevesinde yürüteceklerine dair yapılacak iç denetim düzenlemeleri; uluslararası iç denetim tanımı, uluslararası iç denetim standartları ve meslek ahlak kuralları çerçevesinde dizayn edilmelidir.

KAYNAKÇA

- ABDİOĞLU, Hasan, (2008), “İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:68, s.93.
- AKARKARASU, Nihat, (2000), **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler**, SPK Yeterlilik Etüdü.
- AKPINAR, Mahmut, (2011) “Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 7, Sayı 14.
- AKSOY, Mehmet, (2008), **Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara
- AKYEL, Recai, (2010), “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Cilt:17 Sayı:1, ss.83-98.
- ARSEBÜK, Ahmet Esat, (1937), **Mameleke İstinat Eden Şahsiyet: Vakıf**, Adliye Ceridesi, İstanbul.
- ATEŞ, İbrahim, (1982), “Hayrî ve Sosyal Hizmetler Açısından Vakıflar”, **Vakıflar Dergisi**, Sayı: XV, s.55.
- AYAN, Mehmet ve AYAN, Nurşen, (2007), **Kişiler Hukuku**, Mimoza Yayınları, Konya.
- AYDIN, Tuncay, (1984), **Eski Vakıf Hükümlerimiz**, İstanbul.
- BALLAR, Suat, (1994), “Vakıfların Yaşatılmasında Mali Kaynak Sorunları”, **Vakıf Haftası Dergisi**, Sayı 11, ss.73-84
- BALLAR, Suat, (2008), **Yeni Vakıflar Hukuku**, Ankara.
- BİLGE, Semih ve KİRACI, Murat (2010) **Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ÇAHA, Ömer, (2003), “Bir Kez Daha Sivil Toplum”, **Sivil Toplum Dergisi**, Sayı:1.

- DURMUŞ, Ahmet Hayri, (2011), **Vakıflar Muhasebesi**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- ERŞAHİN, Seyfettin, (2003), “Vakıf Düşüncesini Doğuran Temel Dinamikler Üzerine”, **Vakıf Medeniyeti Sempozyumu**, Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları ss.27-45.
- ERTEM, Adnan, (2011), “Osmanlıdan Günümüze Vakıflar”, **Vakıflar Dergisi**, Sayı: 36, ss. 25-65.
- GÜNAY, Hacı Mehmet, (2012), “Vakıf”, **Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi**, Cilt: 42, ss.475-479.
- İBİŞ, Cemal ve ÇATIKKAŞ, Özgür (2012), İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:85, Ankara.
- İŞERİ, Ahmet, (1968), **Türk Medeni Kanununa göre Vakıf (Tesis)**, Ankara.
- KARA, Hakan, (2016), **Yönetim Biliminin Düşünce İzleri**, Meridyen Yayın, Ankara.
- KARAKUŞ, Olcay, (2006), “Avrupa Birliği Uyum Sürecinde Türkiye’deki Sivil Toplum Kuruluşları”, Yüksek Lisans Tezi, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Isparta.
- KARAMAN, Hayrettin, (1991), **Mukayeseli İslam Hukuku**, Cilt 1, Nesil Yayınları, İstanbul.
- KAYA, Bertan, (2010), “Risk Odaklı İç Denetim ve Uygulaması”, Doktora Tezi, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- KAYA, Bertan, (2015), **Kurumsal Risk Yönetimi**, Maliye Bakanlığı Yüksek Eğitim Merkezi Eğitim Notları, 15 Nisan 2015, Ankara.
- KAYALI, Nilgün ve YÜKSEL, Filiz, (2012), “Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim Faaliyetlerinin Uygulamalı Olarak İncelenmesi”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 10 Sayı:2, ss.162-187
- KIZILBOĞA, Rüveyda ve ÖZŞAHİN, Filiz, (2013), “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, ss.220-236.

- KOÇBERBER, Seyit, (2008), “Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:68, s.65.
- KORKUSUZ, Refik ve ERGÜN, Ömer, (2007), “Hukuksal Boyutları ile Eski ve Yeni Vakıflar”, **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Sayı:16.
- KÖPRÜLÜ, Bülent, (1956). “**Medeni Kanun Hükümlerine Göre Vakfın (Tesisin) Meydana Gelebilmesi İçin Mevcudiyeti İktiza Eden Şartlarla Vakıfların (Tesislerin) Nevileri**”, Tahir Taner’e Armağan, İstanbul.
- KÖPRÜLÜ, M. Fuat, (2005), **İslam ve Türk Hukuk Tarihi Araştırmaları ve Vakıf Müessesesi**, Akçağ Yayınları, İstanbul.
- KUBAT, Yunus, (2015), “İç Kontrol”, **15 Nisan 2015 Maliye Bakanlığı Yüksek Eğitim Merkezi Eğitim Notları**, 25.03.2015, Ankara.
- MEMİŞ, Mehmet Ünsal, (2006), “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarını Yerine Getirmedeki Rolü: Türkiye’de Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması”, Doktora Tezi, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Adana.
- ÖĞÜZ M. Tufan, (2007), **Türk Hukukunda Vakıf Tüzel Kişiliğinin Hukuki Esasları**, Beşir Kitabevi, İstanbul.
- ÖZBEK, Çetin, (2012), **İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.
- ÖZEREN, Baran, (2000), **İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No:8, Ankara.
- ÖZEREN, Baran, (2006), “INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi”, **Sayıştay Mesleki Eğitim Ders Notu**, Ankara.
- ÖZSUNAY, Ergun, (1978), **Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No. 549, İstanbul.
- ÖZTÜRK, Nazif, (1983), **Menşe-i ve Tarihi Gelişimi Açısından Vakıflar**, Ankara.
- SALTIK, Nihal, (2007), **İç Kontrol Standartları**, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara.
- SANAL, Recep, (2002), **Türkiye’de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**, TODAİE, Ankara.

SAYDAM, Okan ve EKİCİ, Mustafa, (1998), **Türk Medeni Kanunu'na Göre Vakıf**, Sev İktisadi İşletmesi Yayınları, İstanbul.

ŞAHİN, Levent ve ÖZTÜRK, Mustafa, (2008), “Küreselleşme Sürecinde Sivil Toplum Kuruluşları ve Türkiye'deki Durum”, **Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi**, Sayı:54.

TEHAV (2010), **Vakıflarda Kurucu İradenin Korunması ve Sürdürülmesinin Uygulamada Yaratdığı Sorunlar**, Panel Notları, Ankara.

ULUÇ, Yusuf, (2008), **Vakıflar Hukuku ve Mevzuatı**, Ankara.

UZUN, Ali Kamil, (1998), “İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:43 Nisan-Mayıs-Haziran, s.3.

Elektronik Kaynaklar

ALMIŞ, Oğuz, (2011) “Bürokratik Fanteziler; İçimizdeki Otoriteriyenizm”, **Denetışim Dergisi**, 6. Sayı ss.50-54, Ankara, <http://www.kidder.org.tr/wp-content/uploads/2015/02/6.-sayi.pdf>, (10.02. 2016).

ARGÜDEN, Yılmaz, “**Denetim Komitesi ve İç Denetim**”, <http://www.arguden.net/tr/makaleler/denetim-komitesi-ve-ic-denetim/>, (10.02.2016).

BOURGEOIS, Kelly, (2003), Nonprofit Financial Statements, **A Master's Capstone Paper Presented to the Arts and Administration Program of the University of Oregon**, http://scholarsbank.uoregon.edu/xmlui/bitstream/handle/1794/224/bourgeois_k.pdf, (30.01.2016).

Devlet Planlama Teşkilatı Sosyal Hizmetler ve Yardımlar Özel İhtisas Komisyonu Raporu, (2001), <http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zet%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/153/oik605.pdf>, (20.03.2016).

DOĞAN, Mehmet Sait, (2006),“Vakıf Medeniyetimize Sosyal Siyaset ve Sosyoloji Açısından Bir Yaklaşım”, **Sosyoloji Konferansları Dergisi**, Sayı:34,s.s.9-28, www.journals.istanbul.edu.tr/iusoskon/article/view/1023006029/1023005553, (15.03.2016).

- ERÇİN, Ferhat, (2006), “Vakıf Hukukunda Vakfedenin Amacının Önemi”, **Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni**, Cilt 25, Sayı:1-2, 169-194, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iumhmohb/article/view>, (17.02.2016).
- GÖNÜLAÇAR, Şener, (2007), “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, **Mali Hukuk Dergisi**, sayı:130-131, <http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler>, (03.02.2016).
- GÜL, Serkan, (2011), “**COSO İç Kontrol Modeli**”, <http://www.ustatlar.net/legitim/sss/31-genel/164-coso.html>, (30.03.2016).
- GÜLER, Ender, (2010), Sigorta İşletmelerinde İç Denetim Uygulamalarının İç Denetim Standartları ile Birlikte Değerlendirilmesi, **Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı 19, <http://sead.selcuk.edu.tr/sead/article/view/196/192> (06.03.2016).
- GÜVENÇ, İbrahim, (2013), “**İnceleme ve Soruşturmada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar**”, Sağlık Bakanlığı Denetim Hizmetleri Başkanlığı, http://www.cumhuriyet.edu.tr/hukukmusavirligi/sorusturma_esnasinda_dikkat_edilmesi_gereken_ozet_halindeki_hususlar.pdf, (02.04.2016).
- <http://www.archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2denetimturleri.pdf>, (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası), (06.02.2016).
- <http://www.bddk.org.tr> (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu), (20.03.2016)
- <http://www.bumko.gov.tr> (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü), (20.03.2016).
- http://www.denetimnet.net/Pages/ic_denetim_ile_ilgili_bilgiler.aspx İç Denetimle İlgili Bilgiler, Deloitte, (30.04.2016).
- <http://www.hacibayramcolak.net/makaleler/119-makale44>, (30.04.2016).
- <http://www.idkk.gov.tr>, (İç Denetim Koordinasyon Kurulu) (20.03.2016).
- <http://www.spk.gov.tr>, (Sermaye Piyasası Kurulu), (02.03.2016).
- http://www.tbmm.gov.tr/tarihce/ataturk_konusma, (Türkiye Büyük Millet Meclisi) (03.03.2016).
- <http://www.tdk.gov.tr>, (Türk Dil Kurumu) (02.03.2016).

<http://www.tide.org.tr/uploads/IcDenetimTerimlerSozlugu.pdf>, İç Denetim Terimleri Sözlüğü, Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), (30.03.2016).

<http://www.tidemuze.org/standartlar.html>, Türkiye İç Denetim Enstitüsü(TİDE), (02.03.2016).

<http://www.tsrsb.org.tr>, (Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği) (02.03.2016)

<http://www.vgm.gov.tr>, (Vakıflar Genel Müdürlüğü), (08.01.2016).

<https://www.tide.org.tr/Page.aspx?nm=anasayfa>, İç Denetim, Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), (30.03.2016).

KÖPRÜLÜ, Bülent, (1953), Tarihte Vakıflar, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1951-08-03-04/AUHF-1951-08-03-04-Koprulu.pdf>, (10.03.2016).

MURATLI, Hülya, (2009), Teftiş ve Denetim Esasları ... Üzerine Bir İnceleme, **Kültür ve Turizm Bakanlığı Mesleki Değerlendirme Toplantısı**, 12-18.04.2009, Antalya, <http://teftis.kulturturizm.gov.tr/TR,15082/teftis-kurulu-baskanliginca-12-18042009-tarihleri-arasi-.html>, (30.03.2016)

ÖZDEMİR, Süleyman, (2004), Kar Gütmeyen Kuruluşlar(KGK) ve Sosyal Refahın Sağlanmasında Artan Rolü, **Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi**, Sayı:48, ss.133-134,<http://journals.istanbul.edu.tr/iusskd/article/view/1023000212> (30.03.2016).

SEVİĞ, Veysi, (2010), “Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler”, **Referans Gazetesi**, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2010/> (01.02.2016).

TÜFEKÇİOĞLU, Nevzat, (2005), “Vakıfların Şirketlere Ortaklığı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı 283, <http://vergidunyasi.com.tr/inc.php?p> (30.03.2016).

Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, Türkiye http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=mesleki_uygulama_cercevesi (30.03.2016)

UZUN, Ali Kamil, (2009), Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü, **IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/09Sempozyum/8%20paralel%20oturum%203/2%20ali%20kami%20uzun.pdf>, (01.03.2016).

UZUN, Ali Kamil, (2014), **Turcomoney Dergisi**, “Denetim Hayattır”, 2014/Temmuz, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/denetim%20hayatt%C4%B1r.pdf>, (02.03.2016).

UZUN, Ali Kamil, “**Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda İç Denetim Üzerine Düzenlemeler**”, <http://www.denetimnet.net/Pages/yeni-ttk-ic-denetim.aspx> (02.03.2016).

Vakıfların Vergilendirilmesi Rehberi, (2012), Gelir İdaresi Başkanlığı Yayınları, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/ (20.03.2016).

1 seri Nolu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği, **Resmi Gazete**, 26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf (11.01.2016).

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, (2001), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4721.pdf> (11.01.2016)

5737 sayılı Vakıflar Kanunu, (2008), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5737.pdf> (11.01.2016)

Vakıflar Yönetmeliği, (2008), <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.12466&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=vak%C4%B1flar%20y%C3%B6netmeli%C4%9Fi> (11.01.2016)

DİZİN

-A-

Anayasa, 4, 18, 19, 33

-B-

Bağımsız Denetim, 32, 34, 35, 36, 50,
73, 74, 75, 80

-C-

Coso İç Kontrol Modeli, 53, 54, 55, 63,
66, 72, 73, 103

-D-

Danışmanlık, v, 41, 42, 43, 45, 46, 65,
82, 85, 88
Denetim, v, 2, 23, 34, 36, 39, 40, 41, 42,
45, 47, 48, 49, 50, 61, 63, 69, 70, 73,
76, 77, 79, 80, 85, 86, 89, 92, 95
Devlet, 8, 10, 11, 12, 14, 15, 19, 22, 33,
41, 94

-F-

Fatura, 51
Finansal, 34, 42, 46, 47, 52, 53, 67, 75

-G-

Genel Kabul Görmüş Denetim
Standartları, 71, 77

-H-

Hukuk, 1, 4, 5, 6, 8, 9, 12, 14, 18, 19,
24, 30, 34, 37, 48, 75, 82, 83, 92, 97

-İ-

IIA Uluslararası İç Denetim
Standartları, v, 2, 72, 76, 77, 78, 81,
86, 87

-İ-

İç Denetim, v, 2, 32, 35, 37, 41, 42, 43,
44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 64, 65, 66,
67, 69, 70, 71, 72, 73, 75, 77, 78, 79,
84, 86, 87, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95,

-K-

Kamu Denetimi, 5, 32, 33

Kâr Amacı Gütmeyen Örgüt, v, vii, 1,
13, 14, 91, 93, 94

-O-

Organizasyon, v, 1, 52, 56, 69, 71, 85,
92, 94, 95, 96, 97

-Ö-

Örgüt, v, 1, 2, 4, 5, 8, 10, 11, 13, 14, 18,
21, 23, 35, 39, 40, 44, 46, 55, 57, 59,
61, 66, 90, 97

-R-

Risk, 1, 42, 43, 44, 45, 46, 48, 49, 56,
59, 67, 70, 75, 79, 81, 82, 85, 87, 90,
91, 92, 94, 97

-S-

Sivil Toplum, 1, 13, 14

-T-

Tasarruf, 5, 20, 22, 84
Tüzel Kişi, 19, 20

-Ü-

Üçüncü Sektör, v, 1, 13, 14, 70

-V-

Vakıf Senedi, 7, 18, 19, 20, 21, 22, 23,
24, 25, 26, 31, 32, 33

Vakıflar, v, 1, 2, 4, 6, 9, 10, 11, 12, 16,
17, 18, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32,
33, 34, 35, 36, 37, 70, 73, 74, 75, 76,
77, 78, 79, 80, 82, 87, 91, 94, 95, 97

-Y-

Yeni Vakıf, 2, 13, 14, 17, 18, 22, 23, 26,
28, 32, 33, 35, 70, 71, 72, 73, 74, 76,
77, 82, 84, 86, 87, 89, 92

Yönetim, v, 1, 16, 18, 21, 22, 23, 24,
26, 31, 32, 39, 41, 42, 44, 46, 48, 49,
50, 51, 52, 56, 57, 59, 61, 64, 71, 74,
75, 77, 79, 80, 81, 82, 85, 89, 90, 91
Yönetişim, 1, 42, 45, 46, 55, 66, 70, 79,
82, 90, 93, 94, 96, 97