

TÜRK MEDENİ HUKUKUNDA VAKIFLARIN DENETİMİ

Şule KARAKAYA

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü,
Özel Hukuk Doktora Programı Öğrencisi

ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-4875-7283>,
sulekkaya@gmail.com

Geliş Tarihi | Received: 06.12.2024

Kabul Tarihi | Accepted: 27.12.2024

İntihal: Bu makale, en az iki hakem tarafından incelendi ve intihal içermediği teyit edildi.

Plagiarism: This article has been reviewed by at least two referees and scanned via a plagiarism software.



Bu eser [Creative Commons Alıntı-Gayri Ticari-Türetilemez 4.0 Uluslararası Lisansı](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/) ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

Atıf | Citation:

Karakaya, Şule. "Türk Medeni Hukukunda Vakıfların Denetimi". Medeni Hukuk Dergisi. 2/1 (2025), s. 24-53.

Yazar Beyanı

Mali Destek: Yazar, bu çalışmanın araştırılması, yazarlığı veya yayınlanması için herhangi bir finansal destek almamıştır.

Yazarların Katkıları: Bu makale yazar tarafından tek başına hazırlanmıştır.

Çıkar Çatışması/Ortak Çıkar Beyanı: Yazar tarafından herhangi bir çıkar çatışması veya ortak çıkar beyan edilmemiştir.

Etik Kurul Onayı Beyanı: Çalışmanın herhangi bir etik kurul onayı veya özel bir izne ihtiyacı yoktur.

Araştırma ve Yayın Etiği Bildirgesi: Yazar, makalenin tüm süreçlerinde MHD'nin bilimsel, etik ve alıntı kurallarına uyduğunu ve verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığını, karşılaşılabilecek tüm etik ihlallerde MHD'nin ve editör kurulunun hiçbir sorumluluğunun olmadığını ve bu çalışmanın MHD'den başka hiçbir akademik yayın ortamında değerlendirilmediğini beyan etmektedir.

Author's Declaration

Financial Support: The author has not received any financial support for the research, authorship, or publication of this study.

Author's Contributions: This article was prepared by the author alone.

The Declaration of Conflict of Interest/Common Interest: No conflict of interest or common interest has been declared by the author.

The Declaration of Ethics Committee Approval: The study doesn't need any ethics committee approval or any special permission.

The Declaration of Research and Publication Ethics: The author declares that she complies with the scientific, ethical, and quotation rules of MHD in all processes of the paper and that she does not make any falsification of the data collected. In addition, she declares that Civil Law Review and its editorial board have no responsibility for any ethical violations that may be encountered, and that this study has not been evaluated or published in any academic publication environment other than Civil Law Review.

TÜRK MEDENİ HUKUKUNDA VAKIFLARIN DENETİMİ

ÖZ

Hukuk düzeni tarafından kendisine bağımsız bir kişilik hakkı tanınan ve belirli bir ortak amacı gerçekleştirmek üzere biraraya gelen kişi ya da mal toplulukları tüzel kişiler olarak ifade edilir. Tüzel kişiler esasen, toplumsal düzeydeki bazı ihtiyaçların karşılanması amacıyla ortaya çıkmıştır. Yapılarına göre tüzel kişiler, kişi topluluğu ve mal topluluğu şeklinde sınıflandırılabilir. Mal topluluğu şeklindeki tüzel kişilerden biri olan vakıflar, çok eski zamanlardan beri varlığını sürdüren ve yaşanan gelişmelere uyum sağlayarak topluma ve ekonomiye katkı sağlamaya devam eden yapılardır. Vakıfların amacı ve yerine getirmekle yükümlü olduğu görevler bağlamında; denetim konusunun gündeme gelmesi kaçınılmazdır. Vakıflar iki şekilde denetlenir. İlki vakıfların içten denetimi iken; diğeri Vakıflar Genel Müdürlüğü ve üst kuruluşlarınca yapılan dış denetimdir. Vakıfların içeriden, bir denetim kurulu aracılığı ile denetlenmesi, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yapılan dış denetime herhangi bir etkide bulunmamaktadır. Vakıfların denetlenmesini konu alan bu çalışma, iki ana bölümde gerçekleştirilmiştir. İlk bölümde, konu bütünlüğünün sağlanması amacıyla denetimin tanımı ve amacı, denetim türleri genel hatlarıyla ele alınmıştır. Vakıf amacının gerçekleştirilmesinde denetimin rolü, yasal düzenlemeler uyarınca vakıfların denetlenme türleri ve denetim usulü ise, ikinci bölümde incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vakıf, İnceleme, Denetim, İç denetim, Dış denetim.

AUDITING OF FOUNDATIONS IN TURKISH CIVIL LAW

ABSTRACT

Legal entities are defined as groups of persons or property which are granted an independent personality right by the legal order and which come together to realize a certain common purpose. Legal entities have essentially emerged in order to meet certain needs at the social level. According to their structure, legal entities can be classified as a community of persons and a community of property. Foundations, which are one of the legal persons in the form of a community of property, are structures that have existed since ancient times and continue to contribute to society and the economy by adapting to the developments. In the context of the purpose of foundations and the duties they are obliged to fulfill; it is inevitable that the issue of audit comes to the agenda. Foundations are audited in two ways. The first is the internal audit of foundations, while the other is the external audit conducted by the General Directorate of Foundations and its higher organizations. The internal audit of foundations through an audit board does not have any effect on the external audit conducted by the General Directorate of Foundations. This study on the auditing of foundations is organized in two main sections. In the first part, the definition and purpose of audit and audit types are discussed in general terms in order to ensure the integrity of the subject. The role of audit in the realization of the purpose of the foundation, the types of auditing of foundations in accordance with legal regulations and the audit procedure are examined in the second part.

Keywords: Foundation, Inspection, Auditing, Internal Auditing, External Auditing.

GİRİŞ

Hukukta, hak ehliyetine sahip olan varlıklara kişi adı verilir. Hak ehliyeti, haklara ve borçlara sahip olabilmeye ehliyetidir. Hukuk alanında bu iktidar yalnızca gerçek kişilere tanınmış değildir. Gerçek kişiler yanında, toplumsal ihtiyaçların karşılanması için bazı kişi ve mal toplulukları da hak sahibi olarak kabul edilmiştir¹.

Hukuk düzeni tarafından kendisine bağımsız bir kişilik hakkı tanınan ve belirli bir ortak amacı gerçekleştirmek üzere bir araya gelen kişi ya da mal toplulukları “tüzel kişiler” olarak ifade edilir. Bu kişilerin mevcudiyeti ve etkisi, hukuksal alanda kuşkusuz şekilde kabul edilmektedir².

Tüzel kişilerin, yapılarına göre kişi topluluğu ve mal topluluğu şeklinde sınıflandırılması mümkündür. Mal topluluğu şeklindeki tüzel kişilerden biri olan vakıflar ve benzeri oluşumlar; gerek ülkemizde gerekse dünyada çok uzun yıllardan beri varlığını sürdürmektedir³.

¹ Bilge Öztan, *Şahsın Hukuku Hakiki Şahıslar*, Ankara: Turhan Kitabevi, 1992, s. 4.

² Teoman Akınal, *Türk Medeni Hukukunda Tüzel Kişiler*, İstanbul: Beta Basım Yayın, 1995, s. 3.

³ Vakıflar hakkında ayrıntılı bilgi edinmek için bkz. Jale G. Akipek ve Turgut Akıntürk, *Türk Medeni Hukuku, Birinci Cilt- İkinci Cüz: Şahsın Hukuku*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1996, s. 367-396; Kemal Fikret Arık, *Türk Hususi Hukuk Sistemi (Şahsın Hukuku, Aile Hukuku ve Yargı Sistemi)*, Ankara: Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, 1964; Esat Arsebük, *Medeni Hukuk Cilt- I: Başlangıç ve Şahsın Hukuku*, Ankara: Tan Matbaası, 1938; Ahmet İşeri, “Vakıflar (Medeni Kanundan Önceki ve Sonraki Vakıf Nevileri ve Hukuki Mahiyetleri)”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 21/1 (Mayıs 1964), s. 199-280; Ahmet İşeri, *Türk Medeni Kanunu’na Göre Vakıf (Tesis)*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1968; Mehmet Özgür Avcı, *Türk Medeni Kanununa Göre Vakıf Yönetim Organı*, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2006, s. 43 vd.; Ergun Özsunay, *Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler, Tüzel Kişilerin Genel Teorisi, Dernekler, Vakıflar*, İstanbul: Sulhi Garan Matbaası, 1978; Rona Serozan, *Tüzel Kişiler Özellikle: Dernekler ve Vakıflar*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1990, s. 80 vd.; Hasan Güneri, *Türk Medeni Kanunu Açısından Vakıfta Amaç Kavramı ve Amacına Göre Vakıf Türleri*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1976; M. Tufan Ögüz, *Türk Hukukunda Vakıf Tüzel Kişiliğinin Hukuki Esasları*, İstanbul: Beşir Kitabevi, 2007, s. 13 vd.; Yusuf Uluç, *Açıklamalı-İçtihatlı Vakıflar Hukuku ve Mevzuatı*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2014; Hüseyin Avni Göktürk, *Türk Medeni Hukuku, Birinci Kitap: Şahsın Hukuku (Kişiler Hukuku)*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1954, s. 222-230; Ahmet Samim Gönensay, *Medeni Hukuk Cilt- I: Hukuk Hakkında Umumi Malumat – Başlangıç – Şahsın Hukuku*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1936; Hüseyin Hatemi, *Medeni Hukuk Tüzel Kişileri Cilt- I, Giriş, Tarihi Gelişim, Eski Vakıflar*, İstanbul: Sulhi Garan Matbaası, 1979, s. 318 vd.; Hüseyin Hatemi, *Önceki ve Bugünkü Türk Hukukunda Vakıf Kurma Muamelesi*, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1969, s. 155 vd.; İlhan Demir, *Yeni Vakıfların Temel Kitabı*, Ankara: Hukuki Araştırmalar Derneği Yayınları, 1998, s. 18 vd.; Ferit H. Saymen, *Türk Medeni Hukuku Cilt- II: Şahsın Hukuku*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1948; M. Refik Korkusuz ve Ömer Ergün, “Hukuksal Boyutları ile Eski ve Yeni Vakıflar”, *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (12-13)/16-19 (Temmuz 2009), s. 69-138; Suat Ballar, *Yeni Vakıflar Hukuku 1*, İstanbul: Der Yayınları, 2020, s. 3 vd.; Suat Ballar, *Yeni Vakıflar Hukuku 2*, İstanbul: Der Yayınları, 2020, s. 3 vd.

İsviçre medeni hukuk sisteminde vakıf, malvarlığının belirli bir amaç için vakfedilmesiyle kurulan tüzel kişilik olarak tanımlanmakta⁴ ve bu belirli amaç, kamu yararını karşılamaktadır⁵. İsviçre vakıf hukukunun temel yasal dayanağı İsviçre Medeni Kanunu (ZGB) Art. 80-89 maddeleri olup, mevcut tüm vakıflar bu hükümlerde düzenlenen kurallara tabidir⁶. Mevcut sistemde vakıflarla ilgili olarak, İsviçre hukuk sisteminin ve siyasi otoritesinin benimsemiş olduğu “*tam tarafsızlık anlayışı*” hakimdir. İsviçre vakıf hukukunda kabul edilen bu temel ilkenin yanında ayrıca; verimlilik, kontrol ve denge, şeffaflık ve sosyal sorumluluk ilkelerinin de önemli olduğu öğretileri ileri sürülmektedir⁷.

Alman hukuk sistemine bakıldığında, vakıflara ilişkin yasal düzenleme, Alman Medeni Kanunu (BGB) 80-88 hükümlerinde kendisine yer bulmaktadır. Alman Medeni Kanunu (BGB) § 80 hükmü⁸ “*vakfın kuruluşu ve oluşturulması*” başlığını taşır. İlgili hükme göre; vakıf, kurucusu tarafından belirlenen bir amacın kalıcı ve sürdürülebilir bir şekilde yerine getirilmesi için malvarlığı tahsis edilen, üyeleri olmayan bir tüzel kişiliktir⁹. Alman Medeni

⁴ ZGB Art. 80 hükmü uyarınca, “*bir vakfın kurulması, malvarlığının belirli bir amaç için tahsis edilmesini gerektirir.*” https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/24/233_245_233/de#art_84 (Erişim: 13.11.2024).

⁵ İsviçre vakıf hukukunun kökeni, 01.01.1900 tarihinde yürürlüğe giren Alman Medeni Kanunu’na (BGB) dayanmakta olup; vakıfların ilk düzenlendiği yer 10.12.1907 tarihinde kabul edilen ve 1 Ocak 1912 tarihinde yürürlüğe giren 10 Aralık 1907 tarihli İsviçre Medeni Kanunu’dur (ZGB). Belirtmek gerekir ki; İsviçre vakıf hukukunda ve Alman vakıf hukukunda, federal düzeyde bir vakıflar kanunu mevcut değildir. Öte yandan vakıfların, uluslararası boyutta bir çekim merkezi haline getirilmesi için bu amaçla İsviçre’de, sivil toplum kuruluşları tarafından çalışmalar yürütülmektedir (Haydar Bayram Özdedöner, *Vakıf Yönetim Organının Hukuki Sorumluluğu*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024, s. 62, dn. 195).

⁶ Thomas Sprecher, *Swiss Foundation Law*, Zürich: Dike, 2023, s. 2.

⁷ Özdedöner, s. 64, dn. 204.

⁸ Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) § 80 “*Ausgestaltung und Entstehung der Stiftung*”, https://www.gesetze-im-internet.de/bgb/_80.html (Erişim: 15.11.2024).

⁹ Hans Brox ve Wolf-Dietrich Walke, *Allgemeiner Teil des BGB*, München: Vahlen, 2015, s. 313; Hans Brox, *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuchs*, Köln- Berlin- Bonn- München: Carl Heymann Verlag, 1994, s. 314; Dieter Medicus, Jens Petersen, *Allgemeiner Teil des BGB*, Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2024, s. 486-490.

Kanunu (BGB) haricinde ayrıca, Dernekler Kanunu¹⁰ ve Vergi Kanunu¹¹ gibi yasalarda da, vakıflarla ilgili birtakım düzenlemelere yer verilmiştir.

Türk Medeni Kanunu'nda vakıf, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları, belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan, tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları olarak tanımlanmıştır (TMK m. 101/1). Bu tanım doğrultusunda, bir vakfın kurulması için, öncelikle bir malın bulunması ve malların bir amaca özgülenmesi yanında aynı zamanda tüzel kişiliğe sahip olunması gerekmektedir¹².

Türk Medeni Kanunu hükümleri uyarınca kurulan ve faaliyetlerini sürdüren vakıflar “*yeni vakıflar*” olarak kabul edilmektedir. Yeni vakıflar, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu¹³ ve 5737 sayılı Vakıflar Kanunu¹⁴ hükümleri kapsamında kurulur ve varlıklarını devam ettirir. İlgili kanun hükümlerine göre tescili gerçekleşerek kuruluşu tamamlanan yeni vakıfların vakıf resmi senedine uygunluk denetimi Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından gerçekleştirilmektedir.

Vakıfların denetimi konusunda yasal dayanaklar, Türk Medeni Kanunu, 5737 sayılı Vakıflar Kanunu ve bu Kanun'un uygulamasını göstermek üzere yürürlüğe giren 27.09.2008 tarihli Vakıflar Yönetmeliği¹⁵ hükümleridir.

Vakıflarda yapılan denetim; esas itibarıyla iç denetim ve dış denetim şeklinde ikili bir mekanizma ile sürdürülmekte olup¹⁶; Vakıflar Genel Müdürlüğü, yasal düzenlemelerle denetim makamı olarak belirlenmiştir.

¹⁰ Vereinsgesetz (Gesetz zur Regelung des öffentlichen Vereinsrechts), bkz. <https://www.gesetze-im-internet.de/vereinsg/BJNR005930964.html> (Erişim: 20.11.2024); Alman hukukunda dernekleri düzenleyen iki önemli yasa; Alman Medeni Kanunu (Bürgerliches Gesetzbuch) ve Kamusal Dernekler Hukukunun Düzenlenmesi Hakkında Kanun (Alman Dernekler Kanunu, Vereinsgesetz) dur. Alman dernekler hukukunun özel hukuk yönünü BGB düzenleme altına alırken; Alman Dernekler Kanunu ise, dernekler hukukunun kamu hukuku yönünü temsil etmektedir (İkizler, Metin. “Alman Dernekler Hukukundaki Reform Çalışmalarına Bir Bakış”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 57/3 (2008), s. 412. https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000001532 (Erişim: 16.11.2024).

¹¹ Abgabenordnung (AO), bkz. https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ (Erişim: 14.11.2024).

¹² Reinhard Bork, *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuchs*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2001, s. 92; M. Kemal Oğuzman, Özer Seliçi ve Saibe Oktay-Özdemir, *Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler)*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2024, s. 416; Akınal, s. 117.

¹³ Resmî Gazete Tarihi: 8.12.2001, Sayı: 24607.

¹⁴ Resmî Gazete Tarihi: 27.02.2008, Sayı: 26800.

¹⁵ Resmî Gazete Tarihi: 27.09.2008, Sayı: 27010.

¹⁶ Ömer Aykul, *Yeni Vakıflar Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024, s. 251.

I. DENETİM KAVRAMI VE DENETİM TÜRLERİ

A. Denetim Kavramı

Denetim; kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacıyla kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak tanımlanabilir. Bir diğer anlatımla denetim, işletme faaliyetinin verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik derecelerine ilişkin ölçümler yapma ve bu ölçümler sonucunda bir hile olup olmadığını tespit etme işlemidir¹⁷.

Denetimin temel amacı, mevcut durumun ortaya konması ve olması gerekenle karşılaştırılmasıdır. Tarihi çok eskilere dayanan denetim, günümüzde çağdaşlaşmanın ve toplumsal refaha ulaşmanın vazgeçilmez halkası olarak varlığını sürdürür. Ayrıca denetim, hata ve yolsuzlukların önlenmesi anlamında caydırıcı özelliğe sahip hayati bir unsurdur¹⁸.

B. Denetim Türleri

1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetim türleri amaçlarına göre; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi şeklinde ayrıma tabi tutulmaktadır¹⁹. Teoride ve uygulamada en yaygın denetim türü olan mali tablolar denetimi; bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülebilmektedir. Mali tablolar denetiminde, verilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu olup olmadığı tespit edilmekte, hatalı veya hileli beyanlar ortaya çıkarılarak mali tablolar güvenilir hale getirilmektedir²⁰.

Uygunluk denetiminde; belli bir otorite tarafından belirlenmiş usul ve kurallara uymakla yükümlü kimselerin ne derecede uygun davrandığı incelenir. Bu bağlamda uygunluk denetimi, işletme içinde veya dışında belirlenmiş olan kurallar (ana sözleşme, işletme politikası vb.) ölçüt alınarak

¹⁷ Yusuf Cahit Çukacı, *Vakıflarda İç Kontrol Sistemi*, Bursa: Alfa Aktüel Yayınları, 2012, s.11.

¹⁸ M. Enver Özyayın, "Vakıflarda Yeni Denetim Anlayışı: İç Denetim", *Denetim Dergisi*, 2 (2009), s. 54.

¹⁹ Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Alfa Basım Yayım, 1999, s. 17-18; Ekrem Yıldız ve Erdem Bulut, *Denetimde Beklenti Boşluğu*, *Sayıştay Dergisi*, 105 (Nisan-Haziran 2017), s. 45.

²⁰ Zeynep Hatunoğlu, "TTK Yasa Tasarısında Sermaye Şirketlerinde Denetime İlişkin Düzenlemeler Konusunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Değerlendirmeleri: Kahramanmaraş Örneği", *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19/1 (2010), s. 236; Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s. 28; Ballar, *Yeni Vakıflar Hukuku* 1, s. 1089.

yapılır²¹. İşletmeler tarafından kendi çalışma düzenlerini oluşturmak için belirlenen yöntemlerin denetimi iç denetçiler tarafından; devlet kurumlarının oluşturdukları kurallara ilişkin uygunluk denetimi ise işletme dışındaki denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir²².

Faaliyet denetimi ise, örgüt faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla, bu faaliyetlerle bağlantılı usul ve esasların uygulanışının gözden geçirilmesini ifade etmektedir²³. İşletme faaliyetlerinin sistematik olarak gözden geçirildiği faaliyet denetiminde amaç; işletme yönetiminin ve işletme politikalarının başarısını ölçmek ve işletme kaynaklarının hangi ölçüde verimli kullanıldığını belirleyerek yönetime tavsiyelerde bulunmaktır²⁴. Faaliyet denetimi, uygulamada genellikle iç denetçiler ve devlete bağlı kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilmektedir²⁵.

2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim türleri, denetimi gerçekleştiren kişinin niteliğine göre; bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi olmak üzere üç gruba ayrılır. Bağımsız denetim; serbest meslek sürdüren, kendi adına çalışan ya da bir denetim şirketinin ortağı olan ve denetimi yapılan işletmeyle arasında işçi-işveren ilişkisi bulunmayan denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir²⁶. İç denetim, bağımsız denetimin aksine işletmeye hizmet sözleşmesiyle bağlı bir uzman tarafından yürütülmekte ve işletmenin etkin olarak devam edebilmesine imkân sağlamaktadır. Kamu denetimi ise, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade etmektedir²⁷.

3. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine göre denetim türleri; zorunlu (yasal) denetim ve isteğe bağlı denetimdir. Zorunlu denetim, yasal hükümler gereğince yapılırken; isteğe bağlı denetim, yasal bir zorunluluk bulunmamasına rağmen işletmenin

²¹ Yıldız ve Bulut, s. 45.

²² Hatunoğlu, s. 236.

²³ Ballar, *Yeni Vakıflar Hukuku 1*, s. 1089; Yıldız ve Bulut, s. 45.

²⁴ Gürbüz, s. 13.

²⁵ Çukacı, s. 16.

²⁶ Başak Ataman, *Türk Denetim Kurumları*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000, s. 11; Hatunoğlu, s. 237.

²⁷ Ataman, s. 19; Ballar, *Yeni Vakıflar Hukuku 1*, s. 1089.

kendi isteği ile yapılır ve denetimin sınırları, işletme yönetimi tarafından belirlenir²⁸.

4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Sürekli denetim; her yıl yapılan, genelde iç denetçiler tarafından yürütülen ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetimdir²⁹. Devamlılık özelliği taşıyan bu denetim faaliyeti; yalnızca yıl bitiminde değil, denetçinin belirleyeceği aralıklarla uygulanmaktadır. Ara denetim, bir hesap dönemi içinde üç aylık, altı aylık gibi belirli dönemlerde yapılan denetimdir. Son denetim ise hesap dönemi kapandıktan sonra yapılan denetim çalışmalarını ifade etmektedir³⁰.

II. VAKIFLARIN DENETİMİ

A. Genel Olarak

Vakıf kurma iradesinde bulunan ve sonrasında vakıf için bağış ya da katkıda bulunan kişiler, topluma ve ülkeye yararlı işler üretmek amacıyla vakfedilen malı mülkiyetinden çıkarır. Vakıfların kişisel çıkarlara alet edilmesini ve vakfın esas amacından uzaklaştırılmasını önleme noktasında denetimin önemi ortaya çıkmaktadır³¹.

Vakıflar, varlığını ve faaliyetlerini belirli bir plan doğrultusunda sürdürebilmek için hesap dönemi içindeki işlemlerini periyodik kayıtlarla izlemek ve sonuçlarını değerlendirmek zorundadır. Ancak bu değerlendirme yapılırken, vakfın idaresinde ortaya çıkması muhtemel keyfiliğin ve yolsuzluğun engellenmesi gerekir. Bunu sağlamak adına, vakıfların denetimine dair kuralların sınırları hukuksal düzenlemeler yoluyla çizilmiştir³².

Özü itibarıyla, vakıfların denetim ve gözetimine ilişkin olarak mevzuat ile getirilen düzenlemelerin temelde dayandığı sebep, vakfın kötü amaçlar

²⁸ Yıldız ve Bulut, s. 44.

²⁹ Gürbüz, s. 16.

³⁰ Oktay Taş ve Cem Niyazi Durmuş, *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*, İstanbul: Alfa Yayınları, 2008, s. 16; Çukacı, s. 20.

³¹ Bülent Köprülü, *Medeni Hukuk Genel Prensipler (Kişinin Hukuku, Aile Hukuku)*, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1970-1971, s. 415; İşeri, *Türk Medeni Kanunu'na Göre Vakıf (Tesis)*, s. 175; Hatemi, *Tüzel Kişiler*, s. 549.

³² Metin İkizler ve Yasin Kurban, *Eski ve Yeni Vakıflar Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 100; Cemali Özkan, *Tüm Yönleriyle Dernekler ve Vakıflar*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000, s. 60.

uğruna kullanılmasının önüne geçmektir³³. Yasal hükümler vakfın, gizli emellerin gerçekleştirilmesi uğruna bir paravan olarak kullanılmasını engellemektedir³⁴.

Vakıflar, tarih boyunca sahip oldukları dini nitelikler, kontrolü altında tuttuğu mali kaynakları ve çoğu zaman kamu hizmetlerinin önemli oranda bir bölümünü fiili olarak yerine getirmeleri dolayısıyla, denetim ve gözetimi zorunlu olan kurumların başında yer almaktadır. Bu doğrultuda vakıfların malvarlıklarının amacına uygun, ekonomik ve verimli şekilde yönetilip yönetilmediği denetlenmek zorundadır. Çoğu zaman kültüre hizmet, toplumsal yardım, sosyal güvenlik, eğitim, bilimsel araştırma, sağlık gibi kamu yararına hizmet amacı güden vakıflar için; malını veya parasını bağışlayan kişilerin amacına ulaşmaları, mali tabloların güvenilir olması ve kaynakların verimli kullanılmasında, denetim unsuru en az yönetim kadar önemlidir³⁵.

Türk Medeni Kanunu'nun 109. maddesi uyarınca; vakıfların zorunlu organı yalnızca yönetim organıdır. Yönetim organı, tek bir kişiden ibaret olabilir; öyle ki vakfeden doğrudan kendisini vakfın yegâne yöneticisi olarak atayabilir³⁶. Yönetim organı dışında vakıf senedinde; genel müdür, danışma kurulu, planlama kurulu, denetleme kurulu gibi seçimlik organlar belirlenmek suretiyle, bu organların görev ve yetkileri ayrıntılı şekilde gösterilebilir³⁷.

Vakıflarda seçimlik organlardan biri olan denetim organı, derneklerden farklı olarak zorunlu bir organ değildir. Zira vakfeden, vakıf senedinde gerekli gördüğü başka organları da gösterebilir (TMK m. 109/2). Buna göre vakfın kurucusunun, yönetim organından başka, vakıf senedinde veya ölüme bağlı tasarrufunda vakıf yönetiminin denetlenmesi için denetçi ya da denetleme kuruluna yer vermesi mümkündür³⁸.

³³ İkizler ve Kurban, s. 99; Hatemi, *Tüzel Kişiler*, s. 549.

³⁴ İşeri, *Türk Medeni Kanunu'na Göre Vakıf (Tesis)*, s. 181.

³⁵ İkizler ve Kurban, s. 99; Özyaydın, s. 53.

³⁶ Özsunay, s. 430; Köprülü, s. 198; Akünel, s. 134; Oğuzman, Seliçi ve Oktay-Özdemir, s.456.

³⁷ Jale G. Akipek, Turgut Akıntürk ve Derya Ateş, *Türk Medeni Hukuku (Başlangıç Hükümleri-Kişiler Hukuku) Cilt- I*, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2022, s. 692; Mustafa Dural ve Tufan Ögüz, *Türk Özel Hukuku Cilt- II, Kişiler Hukuku*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022, s. 371; İşeri, *Türk Medeni Kanunu'na Göre Vakıf (Tesis)*, s. 146.

³⁸ Ahmet M. Kılıçoğlu, *Medeni Hukuk (Temel Kavramlar-Başlangıç Hükümleri-Kişiler Hukuku)*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2016, s. 558; Mustafa Erdem Can, *Özel Hukukta Tüzel Kişiler*, Ankara: Ankara Basım Ofset Matbaacılık, 2017, s. 73; Metin İkizler ve Özlem Tüzüner (Editörler), *Medeni Hukuk- I, Başlangıç Hükümleri, Kişiler Hukuku*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022, s. 518; Cem

İsviçre hukuk sisteminde, ZGB Art. 84³⁹ hükmü uyarınca İsviçre vakıfları, amaçlarına uygun olarak ait oldukları denetim makamının (kanton, belediye, federal) denetimine tabidir⁴⁰. Denetim makamının görevi ise, ilgili vakfın varlıklarının vakıf senedinde belirtilen amaçlar doğrultusunda kullanılmasını sağlamaktır (ZGB Art. 84/2)⁴¹. Ayrıca belirtmek gerekir ki; İsviçre Medeni Kanunu'na eklenen Art. 83b hükmü ile, denetim organı da zorunlu olarak kabul edilmiştir (ZGB Art 83b)⁴². Bununla birlikte, aile vakıfları ve dini vakıflar için dış denetim zorunlu değildir⁴³.

B. Türk Hukukunda Denetimin Hukuksal Dayanağı

Vakıflar Kanunu m. 4 hükmü uyarınca, vakıflar özel hukuk tüzel kişiliğine sahiptir. Ayrıca vakıflar, kurucularının hayatı ile sınırlı bir ömre sahip olmayıp; iyi idare edildikleri takdirde sonsuza kadar varlıklarını sürdürebilecektir.

Vakıflar Kanunu m. 33 hükmü; vakıfların denetimine ilişkindir. Bu hükümde; vakıfların denetim usulü açıklanmıştır. Vakıflar Kanunu ile öngörülen iç denetime ilişkin esaslar, iç denetimin amacı, kapsamı gibi hususlar ise Vakıflar Yönetmeliği m. 39 ve devamında düzenlenmektedir. Türk Medeni Kanunu m. 111 hükmünde; vakıfların, vakıf senedindeki hükümleri yerine getirip getirmedikleri, vakıf mallarını amaca uygun yönetip yönetmedikleri ve vakıf gelirlerini amaca uygun olarak harcayıp harcamadıkları hususlarının Vakıflar Genel Müdürlüğü ve üst kuruluşları tarafından denetleneceği düzenlenmiştir⁴⁴.

Baygın ve Ahmet Nar, *Medeni Hukuk Dersleri-1 Başlangıç Hükümleri ve Kişiler Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2024, s. 607; Akünel, s. 134.

³⁹ https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/24/233_245_233/de#art_84 (Erişim: 20.11.2024).

⁴⁰ Sprecher, *Swiss Foundation Law*, s. 35.

⁴¹ İsviçre Federal Vakıflar Denetleme Kurulu (Eidgenössische Stiftungsaufsicht), İsviçre'de ulusal denetleme makamıdır. Bu denetleme kurulu ile yasa koyucu, sahip çıkarlarının ve kontrollerinin eksikliğini gidermek için düzeltici veya denetleyici bir organ oluşturmuştur. İsviçre Federal Vakıflar Denetleme Kurumu (ESA), denetimi altındaki vakıfların varlıklarını vakıf tüzüklerinde tanımlanan amaca uygun olarak kullanmalarını sağlar. Ulusal ve/veya uluslararası düzeyde faaliyet gösteren geleneksel vakıflardan sorumludur. <https://www.edi.admin.ch/edi/de/home/fachstellen/eidgenoessische-stiftungsaufsicht.html> (Erişim: 20.11.2024).

⁴² Kudret Güven, *İsviçre Medeni Kanunu'ndaki Son Gelişmeler (Açıklamalı-Yorumlu-Karşılaştırılmalı)*, Ankara: Savaş Yayinevi, 2023, s. 100; Sprecher, *Swiss Foundation Law*, s. 63, 83; Oğuzman, Selçi ve Oktay-Özdemir, s. 454, dn. 427a.

⁴³ Güven, s. 100, 104.

⁴⁴ İlgili hükmün ikinci fıkrası, 20.02.2008 tarih ve 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 80. maddesi gereğince yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kaldırılan hüküm şu şekilde idi: "Denetimin nasıl yapılacağı, sonuçları ve bu Kanuna göre kurulmuş olsun veya olmasın bütün vakıfların Vakıflar

02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Vakıflar Genel Müdürlüğü Teşkilatı hakkındaki hükümler kaldırılmış; ancak Vakıflar Kanunu uyarınca önceden çıkarılmış olan yönetmelikler yürürlükten kaldırılmamıştır. Bu nedenle vakıfların denetimi, Vakıflar Yönetmeliği hükümlerine göre devam etmektedir. Ayrıca 15.07.2018 tarihli ve 30479 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan "Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi" (Kararname Numarası: 4) nin 713'üncü maddesi uyarınca, Vakıflar Genel Müdürlüğü Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı denetimde görevlidir⁴⁵.

Kanun koyucu vakıfların denetiminde vakfı kuran tarafından tayin edilen denetçilerin görevini ihmal etmesi/kötüye kullanması ihtimali ile vakıfların çoğu zaman kamu yararına hizmet amacı taşıdığı gerçeğini bir arada değerlendirmiş ve tüm vakıfların denetimini merkezileştirmiştir⁴⁶. Bu doğrultuda, bir vakfın iç denetimini yapmak üzere bir denetim organı bulunsa bile, TMK m. 111 hükmü gereği istisna bulunmaksızın tüm vakıflar,

Genel Müdürlüğüne ödeyecekleri denetim giderlerine katılma payı, vakfın safi gelirinin yüzde beşini geçmemek üzere tüzükle belirlenir." Ayrıca Türk Medeni Kanunu Tasarısı'nın 111. maddesinin 1. fıkrasında vakıfların sadece Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce denetleneceği öngörülmüştü. Ancak, Türkiye Büyük Millet Meclisi Adalet Komisyonu Alt Komisyonu'nca denetimin Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün yanı sıra üst kuruluşlarca da yapılması gerektiği ve bu denetimin özel kanun hükümlerine tabi olacağı kabul edilmiştir.

⁴⁵ (1) Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı, Genel Müdürün emri veya onayı üzerine Genel Müdürlüğün merkez ve taşra kuruluşları ile ilgili olarak Genel Müdür adına teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütür ve ayrıca aşağıdaki görevleri yapar:

- a) 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 Beyanname ve vakıf senedindeki şartlara uygun kullanılıp kullanılmadığı hususlarını incelemek, denetlemek ve rehberlik yapmak.
- b) Vakıf ve iktisadi işletmelerinin ve iştiraklerinin denetleme ve inceleme işlerini yürütmek.
- c) Müfettişlerin araştırma, inceleme ve denetim sonucu düzenleyecekleri raporları Başkanlık görüşü ile birlikte Genel Müdürlük makamına sunmak.
- ç) Mülhak, cemaat, esnaf vakıfları ile yeni vakıfların iç denetim raporları ile sonuçlarını değerlendirmek ve gerekli işlemleri yürütmek.
- d) Genel Müdür tarafından verilen diğer benzer görevleri yapmak.

(2) Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı hizmetlerinin yürütülmesinde ihtiyaç duyulması durumunda Genel Müdürün onayı ile taşrada çalışma grupları oluşturulabilir.

(3) Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı ile çalışma gruplarının çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir (Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, m. 713).

⁴⁶ Dural ve Ögüz, s. 378; Oğuzman, Seliçi ve Oktay-Özdemir, s. 468; İsviçre vakıf hukuku sisteminde de denetçilerin, sadece görevin imzalanması sırasında değil; tüm görev süresi boyunca tarafsızlık anlayışına uygun hareket etmesi gerekmektedir (Sprecher, *Swiss Foundation Law*, s. 86).

Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün denetimine tabi tutulmaktadır⁴⁷. Ayrıca Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün denetim yetkisini ortadan kaldıracak nitelikte vakıf senedine eklenen kayıtlar geçersizdir⁴⁸.

Kanun koyucunun kabul ettiği bu anlayış, vakıfların daha etkili ve daha ciddi bir şekilde denetlenmesi bakımından son derece önemlidir. Zira bu şekilde, vakıf amacının gerçekleştirilmesi güvence altına alınırken, diğer yandan vakıf iradesi de korunmak istenmiştir⁴⁹.

Vakıfların denetlenmesine ilişkin çalışma faaliyeti, salt eksikliklerin tespit edilmesine yönelik bir denetimi kapsamamaktadır. Zira denetim makamları, eksiklerin tamamlattırılması dışında, bir kısım yaptırım yetkileri ile de donatılmıştır. Denetim makamının sahip olduğu bu yetkiler, haklı sebeplerin olduğu bir durumda velayet yetkisine dayanmak suretiyle vakfın örgütü, yönetimi ve işleyişinde değişiklik yaptırma (TMK m. 112/1), vakıf senedinde yazılı olan amaca bağlı kalınmasının vakfedenin arzusuna açıkça uymayacak bir nitelik taşıması halinde, amacın ve malların değiştirilmesi (TMK m. 113, Vakıflar Kanunu m. 12), yasak bir amaç güden veya yasak faaliyetlerde bulunduğu sonradan anlaşılan veya amacı sonradan yasaklanan vakıflarla ilgili yetkili mahkemeye başvurulması (TMK m. 116/2), vakıf yöneticilerinin görevden uzaklaştırılması (TMK m. 112/2, Vakıflar Kanunu m. 10) şeklinde sıralanabilir.

C. Denetim Türleri

1. Vakıflarda Dış Denetim

a. Dış Denetim Kavramı ve Niteliği

Derneklerdeki genel kurula benzer olarak, vakıflarda vakıf idaresini oluşturan yönetim organının iç denetimini sağlayacak bir üst organın mevcut olmayışı; vakfın tek zorunlu organı olan yönetim organının, vakfın amacına hizmet eden faaliyetlerde bulunup bulunmadığını tespit edecek bir dış denetim mekanizmasının varlığını gerekli kılar⁵⁰. Bu doğrultuda vakfın bir iç

⁴⁷ Aydın Zevkliler, Şeref Ertaş, Ayşe Havutçu, M. Beşir Acabey ve Damla Gürpınar, *Yeni Medeni Kanun'a Göre Medeni Hukuk (Temel Bilgiler)*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2018, s. 199; Serap Helvacı ve Fulya Erlüle, *Medeni Hukuk (Medeni Hukuka Giriş- Kişiler Hukuku- Aile Hukuku)*, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2022, s. 139; Akünel, s. 138.

⁴⁸ Mehmet Ayan ve Nurşen Ayan, *Kişiler Hukuku (Genel Bilgiler-Gerçek Kişiler-Tüzel Kişiler)*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 287; İşeri, *Türk Medeni Kanunu'na Göre Vakıf (Tesis)*, s. 194.

⁴⁹ Ali Em, *Türk Hukuk Sisteminde Vakıflar*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006, s. 29; İşeri, *Türk Medeni Kanunu'na Göre Vakıf (Tesis)*, s. 162; Dural ve Öğüz, s. 378.

⁵⁰ Akünel, s. 138, dn. 2.

denetim kurulu aracılığıyla halihazırda denetleniyor olması, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından işletilen mekanizmayı ortadan kaldırmayacaktır. Bir diğer anlatımla, vakfeden tarafından vakıf senedinde denetim organı olarak iradi bir kurul öngörülmüş olması, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün teftiş ve denetim yetkisine etki etmemektedir⁵¹.

Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne bırakılan dış denetim görevi ile birlikte, hem vakıfların hem de devletin ve toplumun yararları koruma altına alınmıştır⁵². Ayrıca denetleme görevi, özel hukuktan doğan bir görev niteliğindedir⁵³. Burada denetim makamı; vakfın bir organı değildir. Bu nedenle vakfın üçüncü kişiler karşısında temsil edilmesi konusunda herhangi bir yetkisi bulunmamaktadır⁵⁴.

Bütün vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü denetimine tabidir (TMK m. 111/1). Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne yasal olarak tanınmış olan bu denetleme yetkisi, vakfın henüz tüzel kişilik kazanmasından önceki safhadan itibaren başlayıp, vakfın hukuken sona erdiği ana kadar tüm safhaların geçirildiği süreçte kendisini gösterir⁵⁵. Bu denetim, vakıf malvarlığının amaca bağlı olarak değerlendirilmesini sağlamakla birlikte, aynı zamanda vakıf malvarlığının esas amaca yabancılaşmasını engelleme işlevi görür⁵⁶.

b. Dış Denetim Kapsamı

Vakıfların denetimine ilişkin TMK m. 111/1'de yer alan "*Vakıfların, vakıf senedindeki hükümleri yerine getirip getirmedikleri, vakıf mallarını amaca uygun biçimde yönetip yönetmedikleri ve vakıf gelirlerini amaca uygun olarak harcıyıp harcamadıkları Vakıflar Genel Müdürlüğüne ve üst kuruluşlarınca denetlenir. Vakıfların üst kuruluşlarınca denetimi özel kanun hükümlerine tabidir.*" hükmü dış denetime ilişkindir⁵⁷. Hüküm doğrultusunda tüm vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü denetimine tabidir⁵⁸. Bu hükümde, vakıfların iç denetiminden ya

⁵¹ Aykul, s. 251; Helvacı ve Erlüle, s. 137; Akünal, s. 138; Baygın ve Nar, s. 640.

⁵² Ballar, *Yeni Vakıflar Hukuku 1*, s. 1079.

⁵³ Süleyman Yılmaz, *Medeni Hukuk II Kişiler Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2023, s. 431.

⁵⁴ Akipek, Akıntürk ve Ateş, s. 692; Demir, s. 122; Yılmaz, s. 431.

⁵⁵ Dural ve Ögüz, s. 378; Aktünal, s. 138; Özkan, s. 60; Ayan ve Ayan, s. 189.

⁵⁶ Serozan, s. 102; Özsunay, s. 440.

⁵⁷ Madde Gerekçesi "Yürürlükteki Kanunun 78 inci maddesini karşılamaktadır. Maddenin kenar başlığı ve madde metni arılaştırılmak suretiyle yeniden kaleme alınmıştır. "Teftiş" sözcüğü yerine dilimize yerleşmiş daha uygun bir sözcük olan "denetim" kullanılmıştır." <https://www.ilhan.helvacidersleri.com/turk-medeni-kanunu/turk-medeni-kanunu-madde-111> (Erişim: 18.11.2024).

⁵⁸ 5 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi m. 1/2 (ç) gereği vakıfların, Devlet Denetleme Kurulu denetimine tabi olduğu düzenlenmişti (Resmî Gazete

da vakfın denetim organı tarafından yapılacak bir denetimden değil; denetim makamı olan Vakıflar Genel Müdürlüğü ve bir üst kuruluş denetiminden söz edilmektedir⁵⁹.

Vakıflar Genel Müdürlüğü dışında, vakıfların denetiminde yetkili olan üst kuruluşlar; ilgili vakfın faaliyet gösterdiği alana göre farklılık göstermektedir. Bu denetim, doğrudan doğruya periyodik olarak yapılabileceği gibi; herhangi bir ihbar veya şikâyet üzerine de gerçekleştirilebilir⁶⁰.

Vakıflar Kanunu m. 33 hükmü ise hem iç hem dış denetime ilişkindir. Ancak hükmün son fıkrasında yer alan "*Vakıfların amaca ve yasalara uygunluk denetimi ile iktisadî işletmelerinin faaliyet ve mevzuata uygunluk denetimi Genel Müdürlükçe yapılır.*" hükmü vakıfların dış denetimi kapsamındadır.

Vakıflar Yönetmeliği m. 39/3'te düzenlenen vakıfların, şube ve temsilciliklerinin amaca ve yasalara uygunluk denetimi ile iktisadi işletme ve iştiraklerinin faaliyet ve mevzuata uygunluk denetiminin Genel Müdürlükçe yapılacağına ilişkin hüküm ile yine Yönetmelik m. 40/2'de düzenlenen, şube ve temsilciliklerin denetimi sonucunda; vakıf amacının gerçekleştirilmesine yeterince katkı sağlamadığı, şube ve temsilciliğin beyanda bulunulmadan faaliyete geçirilmesi hâlinde kapatılması hususunun vakıf merkezine bildirileceğine ilişkin hüküm vakıfların dış denetimine ilişkindir.

Vakıflar Genel Müdürlüğü; vakıfları denetleme yetki ve görevinden başka; vakıf senedindeki eksikliklerin tamamlanması (TMK m.107/2), haklı sebep bulunması durumunda vakfın yönetim şeklinin değiştirilmesi (TMK m. 112/1), vakıf yöneticilerinin görevden uzaklaştırılması (TMK m. 112/2), koşulların varlığı hâlinde vakfın amacının değiştirilmesi (TMK m. 113/1), amacın yasak amaç haline gelmesi durumunda vakfın dağıtılması (TMK m. 116/2) hususlarına ilişkin olarak mahkemeye başvurmak ve İçişleri

Tarihi: 15.07.2018- Sayı: 30479). Anayasa Mahkemesi'nin 01.02.2024 Tarihli ve 2021/113 Esas, 2024/29 Karar Sayılı kararı ile bu bentte yer alan "...vakıflar, kooperatifler, birlikler ile bu kurum ve kuruluşların her türlü ortaklık ve iştiraklerinde," ibaresi iptal edilmiştir (Resmî Gazete Tarihi: 21.05.2024- Sayı: 32552).

⁵⁹ Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları, 3294 sayılı "Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu" ile kurulmuştur. Bu vakıflar, Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığının idari yapılanması içerisinde yer almamakta olup denetimleri Vakıflar Genel Müdürlüğü, İçişleri Bakanlığı ve Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı tarafından yapılmaktadır. <https://www.aile.gov.tr/sygm/genel-mudurluk/sosyal-yardimlasma-ve-dayanisma-vakiflari/#:~:text=SYD%20Vak%C4%B1flar%C4%B1%20Aile%20ve%20Sosyal,Sosyal%20Hizmetler%20Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%20taraf%C4%B1ndan%20yap%C4%B1lmaktad%C4%B1> (Erişim: 16.11.2024).

⁶⁰ İkizler ve Kurban, s. 100; Em, s. 29.

Bakanlığı'nın vakfı geçici olarak faaliyetten alıkoyması için görüş bildirmek (TMK m. 115) konularında yetkilidir. Bu doğrultuda denetim makamının yetkisinin, vakfın kurulmasından sona ermesine kadar süren geniş bir alanı kapsadığını söylemek mümkündür. Fakat çalışmanın konusu vakıfların denetimi olduğundan, kurumun yalnızca denetime ilişkin yetkilerine yer verilmiştir.

Uygulamada Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından gerçekleştirilen denetimlerde sıkça karşılaşılan meselelere örnek olarak; yetkili organın kararına aykırı şekilde vakıftan yurtdışı gezi masrafı yapılması, yetkili organın kararı bulunmaksızın denetim yapılması ve denetim giderlerinin vakıftan karşılanması, senet hükümlerine aykırı olarak vakfa üye alınması, kıymetli evrak niteliği taşıyan makbuzların kaybına sebep olunması, harcamalar için yetkililerin imza ve kararlarının bulunmaması ya da belgesiz harcamalar yapılması, makbuzla yapılan tahsilatın kasaya geç intikal ettirilmesi, yetkili organın kararı bulunmaksızın görevlilerin ücretlerinin arttırılması, maliyetinin çok üzerinde yapılan satın alımlarla vakfın zarara uğratılması gibi durumlar gösterilebilir⁶¹.

Denetim sonucunda hazırlanan rapor, kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem niteliğinde değildir. Nitekim Danıştay kararına konu olan bir davada; denetim raporuna itiraz eden vakıf, itirazının reddedilmesi sonrasında iptal davası açmış; fakat ilk derece mahkemesi tarafından, denetim raporunun bir hazırlık işlemi ve tavsiye niteliğinde olduğu, doğrudan vakfın bir menfaatinin etkilenmediği, bu nedenle söz konusu raporun "*kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem*" niteliğinde olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Temyiz başvurusunda, başvuru tarafından denetim raporunun değil; itirazın reddi işleminin iptalinin istenildiği, dolayısıyla dava konusu işlemin kesin bir nitelik taşıdığını ileri sürülmüşse de ilk derece mahkemesi kararı hakkında Danıştay tarafından onama kararı verilmiştir⁶².

2. İç Denetim

a. İç Denetimin Önemi

Vakıflar, kendi denetimlerini yapmak ve iç kontrollerini sağlamakla yükümlüdür. Bu doğrultuda vakıf bünyesinde olan hile ve hataların vakıf tarafından tespit edilmesi ve gerekli tüm tedbirlerin alınması gerekmektedir.

⁶¹ Ballar, *Yeni Vakıflar Hukuku 1*, s. 1080, 1081.

⁶² Danıştay 13. Daire, T. 16.6.2020, E. 2016/2769, K. 2020/1399 Uyap Portal (Erişim: 13.11.2024).

İç denetimin önemi ise tam olarak bu aşamada kendisini gösterir. Zira iç denetimin temel amacı, iç kontrol sisteminin işleyişini düzenli şekilde denetlemek, bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilmesini sağlamak, ayrıca faaliyetlerdeki eksik veya aksayan noktaları tespit ederek iyileştirme önerileri geliştirmektir. Aynı doğrultuda vakıf nezdinde meydana gelmesi muhtemel zararlı sonuçlardan kaçınmak için potansiyel riskleri ve sistemin zayıf noktalarını erken bir aşamada tespit etmek, iç denetimin en önemli hedeflerindedir⁶³. Bu sistemle birlikte, vakıf kaynakları eskiye nazaran çok daha etkili, verimli ve ekonomik olarak kullanılmakta ve bu sayede vakfın amaç ve hedefleri çok daha ulaşılabilir bir hale gelmektedir⁶⁴.

b. İç Denetimin Kapsamı

Vakıflar, vakıf işlerinin görülmesi ve faaliyetlerin vakıf senedine uygun şekilde yapılıp yapılmadığını tespit etmek amacıyla kendi bünyesinde bir denetim kurulu oluşturabilir. Bu denetim kurulu, vakfın vakıf senedinde gösterilen amaca uygun hareket edip etmediğini vakıf içinden denetleyecektir⁶⁵.

İç denetim sistemi, 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle vakıflar için zorunlu hale getirilmiştir. Nitekim Vakıflar Kanunu m. 33 hükmünde, vakıflarda öncelikli denetim mekanizmasının iç denetim olduğu özellikle vurgulanmaktadır. Bu hüküm, vakıf ve denetim kavramlarını hem vakıflar hem de toplum nezdinde en yüksek faydanın sağlanacağı şekilde bir araya getirmektedir⁶⁶.

2008 yılında 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte getirilen zorunlu iç denetim sistemi, eski sisteme nazaran büyük ölçekli değişiklikler meydana getirmiştir. İç denetimde amaç, vakıf bünyesindeki iç kontrol mekanizmasını etkin olarak işletmek ve bu doğrultuda mevcut eksikliklerin iyileştirilmesini sağlamaktır. Bu sistem, aynı zamanda vakıf amacının gerçekleştirilmesinde son derece önemli bir işleve sahiptir⁶⁷.

⁶³ Sprecher, *Swiss Foundation Law*, s. 89.

⁶⁴ Özeydın, s. 59; Aykul, s. 255.

⁶⁵ İkizler ve Tüzüner, s. 527.

⁶⁶ Bade Güven Kardeş, *Yeni Vakıfçının El Kitabı*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017, s. 406; Özeydın, s. 59.

⁶⁷ Aykul, s. 255.

2008 yılında getirilen iç denetim sistemi ile bu tarihten önce uygulanan sistem karşılaştırıldığında, eskiden yalnızca yeni vakıfların bağımsız denetime tabi olduğu; yeni düzenleme ile mülhak, cemaat ve esnaf vakıflarının da bu kapsama alındığı görülmektedir. Yine eski sistemde yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirlere doğrudan bağımsız denetim yetkisi verilmesine rağmen; yeni sistemde bu yetki sadece bağımsız denetim kuruluşlarına tanınmıştır. Bir diğer farklılık ise eski sistemde bağımsız denetim kapsamına alınmayan vakıf iktisadi işletme ve iştiraklerinin yeni sistemle bu kapsama dâhil edilmesidir. Son olarak eski sistemde yalnızca vakfın mali tablolarının tasdik edilmesi şeklinde yapılan denetim, yeni sistemle birlikte vakfın tüm iş ve işlemlerini kapsayacak şekilde gerçekleştirilmektedir⁶⁸.

Vakıflar Kanunu m. 33'ün ilk iki fıkrasında yer alan "*Mülhak, cemaat, esnaf vakıfları ile yeni vakıflarda iç denetim esasdır. Vakıf; organları tarafından denetlenebileceği gibi, bağımsız denetim kuruluşlarına da denetim yaptırabilir. Vakıf yöneticileri, en az yılda bir defa yapılacak iç denetim raporları ile sonuçlarını, rapor tarihini takip eden iki ay içerisinde Genel Müdürlüğe bildirir.*" düzenlemesi, vakıfların iç denetimine ilişkindir. İlgili hükümden anlaşılacağı üzere iç denetimin; vakfın organları yanında bağımsız denetim kuruluşları eliyle gerçekleştirilmesi de mümkündür.

Vakıflar Kanunu ile öngörülen iç denetim esasları; iç denetimin amacı, kapsamı, şube ve temsilciliklerin denetimi gibi hususlar, Yönetmelik ile ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Vakıflar Yönetmeliği m. 39 düzenlemesi gereği; vakıf yöneticileri, yılsonundan itibaren altı ay içerisinde yapılacak iç denetim rapor ve sonuçlarını, rapor hazırlanma tarihinden itibaren iki ay içerisinde ilgili kuruma göndermekle yükümlüdür. Yine vakıflarda iç denetimin kapsamını düzenleyen Vakıflar Yönetmeliği m. 42'ye göre; vakıfların mevzuata uygun yönetilip yönetilmediği, vakıf malları ve gelirlerinin etkin ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığı, işletme ve iştiraklere sahip olan vakıflarda bu işletme ve iştiraklerin sını, iktisadi ve ticari esas ve gereklere uygun idare edilip edilmedikleri, rasyonel bir şekilde işletilip işletilmedikleri gibi hususlar dikkate alınmak suretiyle iç denetim faaliyeti yürütülmektedir. İlgili hükümden sözü edilen bu denetimde, yeni vakıflar için vakıf senedi; mülhak ve esnaf vakıfları için vakfiyeler, cemaat

⁶⁸ Çukacı, s. 87; Özaydın, s. 56.

vakıfları için ise vakfiye yerine geçen 1936 tarihli beyannameleri esas alınmaktadır⁶⁹.

c. *İç Denetimi Yapabilecekler ve İç Denetim Raporu*

Zorunlu iç denetim sisteminin bir parçası olarak, vakıf senetlerinde denetim organına yer veren vakıflarda iç denetim bizzat bu organlar tarafından yapılabileceği gibi, bağımsız denetim kuruluşlarına da yaptırılabilir⁷⁰.

Vakıflar Yönetmeliği m. 43 hükmüne göre; iç denetim, vakıf organları içerisinde bir denetim organı mevcutsa bizzat bu organ tarafından, fakat bu türden bir organ bulunmuyorsa ancak bağımsız denetim kuruluşu tarafından yaptırılabilir. Daha önce aynı hükmün ikinci fıkrasında, "*Vakfın yetkili organı ya da bağımsız denetim kuruluşu, iç denetimi, ancak denetçi sertifikasına sahip kişiler marifetiyle yapar veya yaptırabilir.*" düzenlemesi yer almaktaydı. Yine Vakıflar Yönetmeliği m. 44 hükmünde; Vakıflar Genel Müdürlüğü bünyesinde belli görevlerde yer alanların sınavsız olarak denetçi sertifikası alma imkânına sahip olduğu; serbest muhasebeci mali müşavirlik ya da yeminli mali müşavirlik ruhsatına sahip olan kişiler ile Genel Müdürlük bünyesinde avukatlık, müdürlük ve şube müdürlüğü görevlerinde en az 5 yıl çalışmış olanlar için ise, sertifika eğitimine katılma ve sınavda başarılı olma şartı bulunduğu düzenlenmekteydi. Fakat sertifika şartına ilişkin bu düzenlemeler; bir meslek grubu için bu şekilde bir zorunluluk getirilmesinin hukuki dayanaktan yoksun olduğu gerekçesiyle Danıştay 10. Dairesi'nin 18.6.2014 Tarih ve 2009/11943 Esas, 2014/4092 Karar sayılı kararıyla iptal edilmiştir. Yönetmelik hükmünün, Danıştay 10. Dairesi'nin 18.06.2014 tarihli kararı ile iptal edilmesi isabetli bir değişikliktir. Zira bu unvana sahip kişilerin birçoğunun denetim görevi için gerekli olan ekonomi, hukuk ve muhasebe alanlarında yeterli bilgiye, birikime ve mesleki donanımına sahip olmadıkları ve buna ek olarak herhangi bir sertifika eğitimi ve sınav şartına tabi tutulmadıkları bir düzende; vakıflarda iç denetim mekanizmasının bu yöntemle sorunsuz şekilde işletilmesi bir yana, aksine içinden çıkılması zor bir alana dönüşeceği açıkça ortadadır. Bu hükümlerin iptal edilmesi sonrasında, sertifikaya ilişkin olarak herhangi bir yasal veya idari düzenleme yoluna gidilmemiştir. Fakat mevcut düzenleme kapsamında denetim organı bulunmayan vakıflarda iç denetimin, vakfın yetkili karar organı tarafından

⁶⁹ Aykul, s. 255; İkizler ve Kurban, s. 207, 208; Özkan, s. 61.

⁷⁰ İkizler ve Kurban, s. 100.

belirlenecek bağımsız denetim kuruluşuna yaptırma zorunluluğu devam etmektedir⁷¹.

Vakıflar Yönetmeliği m. 46'da iç denetim raporu; denetim sonucunda denetçi görüşünün açıklandığı ve vakfa ilişkin mali tabloların yer aldığı belge şeklinde tanımlanmaktadır. Hükmün devamında ise, raporun doğruluk, açıklık, yapıcılık, uygunluk ilkeleri çerçevesinde denetçi kanaatini taşıyacak ve önceden rapor edilmiş tespit ve önerileri kapsayacak şekilde düzenlenmesi gerektiği ifade edilmektedir.

D. Denetim Usulü

Vakıfların denetimine ilişkin yasal hükümler doğrultusunda, Vakıflar Genel Müdürlüğü müfettişleri aracılığıyla yapılan denetim sürecinde, vakıf yönetimindeki kişiler, talep edilen her türlü bilgiyi verme ve aynı zamanda istenilen belge, kayıt ve defterleri gösterme yükümlülüğü altındadır⁷². Denetim makamının, vakfın defter ve işlemlerini dilediği zaman denetleyebilmesi, vakıf yönetiminin kötüye kullanımı ve yolsuzluklar bakımından caydırıcı bir etkiye sahiptir⁷³.

Vakıflar Genel Müdürlüğü müfettişleri tarafından yapılan incelemede, bir önceki denetimden o incelemenin yapıldığı tarihe kadar geçen süre içinde gerçekleştirilen tüm işlemler, bunlara ilişkin hesap ve kayıtlar denetlenir; vakıf organlarının vakfı, resmi senede ve yasalara uygun olarak idare edip etmediği hususları tespit edilir. İncelemeler sonucu düzenlenen raporlar ise, Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne sunulurken tespit edilen hatalı işlemlerle ilgili idari yönden gerekli işlemlerin yapılması sağlanır.

Denetim esnasında özellikle dikkat edilmesi gereken hususlardan ilki, vakıf harcamalarının, vakfın amacına uygun şekilde yapılıp yapılmadığıdır. Vakıfların amaçları, kuruluşu sırasında düzenlenen vakıf senesinde belirlidir. Vakıf yöneticileri, vakfın amacına ve yürürlükteki mevzuata uymak zorundadır. Vakfın amacı doğrultusunda faaliyette bulunmayan, vakfın mallarını ve gelirlerini bu amaca uygun kullanmayan vakıf yöneticileri, Vakıflar Meclisi⁷⁴ kararıyla ve denetim makamının başvurusu üzerine vakfın yerleşim yeri asliye hukuk mahkemesi tarafından görevden alınır (TMK m.

⁷¹ Aykul, s. 254.

⁷² Akünal, s. 139; İkizler ve Tüzüner, s. 527.

⁷³ Özsunay, s. 444.

⁷⁴ Meclis, Genel Müdürlüğün en üst seviyedeki karar organıdır. Meclisin çalışmasına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir. Bkz. <https://www.vgm.gov.tr/kurumsal/teskilat-yapisi/birimlerin-gorev-ve-tanimlari> (Erişim: 18.12.2024).

112/2)⁷⁵. Ayrıca vakıf organı ve yöneticilerinin, ağır ihmal ve kasıtlı eylemler ile vakfa zarar verici nitelikte davranışlarda bulunup bulunmadığı da denetim incelemesi kapsamındadır⁷⁶.

Uygulamada vakıf müfettişleri; denetim görevlerini, vakfa ait tüm defter ve kayıtlar ile belgeler üzerinde yapmalarının yanı sıra, ayrıca vakfın yönetim organı ile yöneticilerinden gerekli tüm bilgileri talep etmekte ve bu şekilde ayrıntılı bir inceleme yapmaktadır⁷⁷.

Vakıflar Kanunu m. 32 gereğince; vakıf yönetimi, faaliyet raporlarını, bütçe ve bilançoları, mali tabloları ve Yönetmelik ile belirlenecek diğer bilgileri içeren beyannameyi, her takvim yılının ilk altı ayı içerisinde Genel Müdürlüğe vermekle yükümlüdür. Yönetim organının, beyanname, bilgi ve belgeleri zamanında vermemesi veya gerçeğe aykırı beyanda bulunması ya da vakıf senedine aykırı olarak organların toplanmasına sebep olması durumunda vakıf yönetimine her bir eylemi için beş yüz Türk Lirası idari para cezası uygulanmaktadır (Vakıflar Kanunu m. 11). Söz konusu idari para cezasının caydırıcılık etkisi ise tartışmaya açıktır. Zira idari yaptırımların caydırıcılık fonksiyonuyla, idari ihlallerin engellenmesi amaçlanır⁷⁸. Bir diğer anlatımla idari yaptırımlar, caydırıcılığı ön planda olan yaptırımlardır. Ancak söz konusu düzenleme bu anlamda yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle, ilgili hüküm kapsamında vakıf yönetiminin denetim konusundaki usule aykırı eylemlerine karşılık uygulanacak idare para cezasının güncel koşullara uygun şekilde ve elbette caydırıcılığı yüksek bir oranda yeniden düzenlenmesi isabetli olacaktır.

E. Denetim Sonucunda Yapılacak İşlem

Vakfın denetlenmesi süreci tamamlandığında bir rapor oluşturulur. Vakfı inceleyen müfettişler tarafından düzenlenen bu teftiş raporu, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından inceleme altına alınır ve ihtimal dahilinde iki

⁷⁵ "Haklı sebepler varsa mahkeme, vakfın yönetim organı veya denetim makamının istemi üzerine diğerinin yazılı görüşünü aldıktan sonra vakfın örgütünü, yönetimini ve işleyişini değiştirebilir. Mahkeme, denetim makamının başvurusu üzerine, (...) duruşma yaparak yöneticileri görevden alabilir ve vakıf senedinde başka bir hüküm yoksa yenisini seçebilir" (TMK m. 112), Anayasa Mahkemesi'nin 27.11.2007 Tarihli ve 2002/162 Esas, 2007/89 Karar sayılı kararıyla; bu fıkrada yer alan "...tüzükte gösterilen sebeplerle..." ibaresi iptal edilmiştir (Resmî Gazete Tarihi: 26.01.2008, Sayı: 26768); Anayasa Mahkemesi'nin konunun tüzükte değil kanunda düzenlenmesi gerektiğine dair görüşünün haklı olduğu yönünde bkz. Oğuzman, Seliçi ve Oktay-Özdemir, s. 462, dn. 447.

⁷⁶ Ballar, *Yeni Vakıflar Hukuku 1*, s. 1080; Demir, s. 124.

⁷⁷ İkizler ve Tüzüner, s. 528; İşeri, *Türk Medeni Kanunu'na Göre Vakıf (Tesis)*, s. 174.

⁷⁸ Sibel Can, "İdari Para Cezası", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 29 (Ocak 2017), s. 416.

farklı türde işlem yapılır. Şayet raporda vakıf yöneticilerinin görevden uzaklaştırılmasını gerektiren bir neden varsa; Vakıflar Meclisi kararı ile derhal yetkili mahkemeye başvurularak, vakıf yöneticilerinin görevden uzaklaştırılması talep edilecektir⁷⁹. Buna karşılık raporda, vakfın yönetimine ilişkin işlemlerde düzeltilmesi zorunlu olan noksanlık veya yanlışlıklar olduğu tespit edilmişse; bu durumda raporun ilgili kısmı vakıf yöneticilerine tebliğ edilecek ve gereken düzeltme veya tamamlamaların yapılması yöneticilerden istenecektir⁸⁰.

Vakıf yöneticilerinin Vakıflar Genel Müdürlüğü'nden gelen tebligata itiraz ve haklı bulduklarını beyan etme yetkisi bulunmaktadır. Şayet vakıf yöneticileri, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından verilen tavsiyelerin ve yerine getirilmesi istenen hususların yerinde olmadığı kanısında ise, bu durumda denetim makamına yeniden bir inceleme yapılması talebinde

⁷⁹ Burada, vakıf yöneticilerinin görevden uzaklaştırılmasını gerektiren durumlar ile görevden almayı gerektiren durumların ayırt edilmesi gerekmektedir. Nitekim görevden alma nedenleri, Vakıflar Kanunu m. 10 hükmünde belirlenmiştir. Görevden uzaklaştırma yaptırımına ilişkin olarak ise, yine aynı hükümde "Telaflisi imkânsız sonuçlar doğurabilecek hallerde dava sonuçlanıncaya kadar, Meclis kararı üzerine Denetim Makamınca, vakıf yönetiminin geçici olarak görevden uzaklaştırılması ve kayıymca yönetilmesi ihtiyati tedbir olarak mahkemeden talep edilir." düzenlemesine yer verilmiş ve vakıf yöneticilerinin bir mahkeme kararı bulunmaksızın görevlerinden uzaklaştırılmayacağı belirtilmiştir. Konuya ilişkin verilmiş bir Yargıtay kararında, hâkimin yöneticilerin her eylemini ayrı ayrı takdir ederek, olayın oluş şekli, aykırılığın niteliği, aykırılıktaki ısrar, iyiniyet, ölçülülük, eylem-yaptırım dengesi gibi unsurlara dikkat etmesi gerektiği hususuna yer verilmiştir. "...Vakıf idarecilerinin görevlerinden uzaklaştırılmalarına ilişkin Türk Medeni Kanununun 112. ve Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tüzüğü'nün 23. maddelerinde, mahkemelerce yöneticilerin görevden "uzaklaştırılabileceği" ya da görevden "alınabileceği" belirtilmek suretiyle, bu konuda hakimlere takdir hakkı tanındığına işaret edilmiştir. Şu halde, hakimin yöneticilerin her eylemini ayrı ayrı takdir etmesi, olayın oluş biçimi, aykırılığın niteliği, aykırılıkta ısrar, iyiniyet, ölçülülük, eylem-yaptırım dengesi gibi unsurları dikkate alması gerekir. Somut olayda; davalı vakıf idarecilerinin, vakfa ait bilgi işlem formu ile yine vakfa ait adres, telefon ve faks numaralarını vakıf yöneticilerinin isim ve adreslerini içeren bilgileri yapılan tebligata rağmen Vakıflar Genel Müdürlüğüne göndermedikleri ileri sürülerek görevden alınmaları istenmiş ise de; dosya kapsamından ve bilirkişi raporundan söz konusu tebligatın doğrudan doğruya görevden alınması istenilen yöneticilere tebliğ edilmediği, tebliğat yapılan Sedat A. 'ın kimliğinin belirlenmediği ayrıca davalı vakıftan istenilen ve yerine getirilmeyen konuda uyarı yapılmadığı, daha sonra davacı idare müfettişi tarafından davalı vakfın normal teftişinin yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, ileri sürülen hususun niteliği itibarıyla yöneticilerin görevden alınmasını gerektiren ağırlıkta olmayan iş ve işlemlere ilişkin bulunması, hataların giderilmesi için çaba gösterilmiş bulunması, dava konusu eylemlerin kasta dayalı olmayıp mazur görülebilir ihmallerden kaynaklanması karşısında, mahkemeye davanın reddine karar verilmesi gerekirken yerinde bulunmayan gerekçelerle kabulü doğru görülmemiştir. ..." Yargıtay 18. Hukuk Dairesi, T: 18.10.2004, Esas 2004/7501, Karar 2004/7340, Tarih 18.10.2004. İlgili karar için bkz. <https://www.ilhanhelvacikisilerhukuku.com/turk-medeni-kanunu/turk-medeni-kanunu-madde-112> (Erişim: 18.12.2024).

⁸⁰ Akipek, Akıntürk ve Ateş, s. 692; Ballar, *Yeni Vakıflar Hukuku 1*, s. 1081; Özsunay, s. 445; Akünal, s. 139; İkizler ve Tüzüner, s. 528.

bulunabilir. Böyle bir durumda Vakıflar Genel Müdürlüğü, taleplerinden geri dönebileceği gibi; önceki görüşünde direnmesi de mümkündür⁸¹. Yapılan tebligata rağmen talebi yerine getirmeyen ya da yerine getirdikten sonra gerçeğe aykırı işlemlere devam eden yöneticiler hakkında ise görevden alma yaptırımı⁸² uygulanacaktır (Vakıflar Kanunu m. 10)⁸³.

⁸¹ Özsunay, s. 445.

⁸² Kanun koyucu bu noktada ikili bir ayrıma giderek, noksanlık ve yanlışlıkları verilen süre içerisinde düzeltmemeyi doğrudan görevden alma sebebi saymışken; bilgi ve belgelerin zamanında verilmemesini yalnızca idari para cezası verilme sebebi olarak kabul etmiştir.

⁸³ "Somut olayda vakıf yöneticisi olan davalıların 1999 yılında kasada gereğinden fazla para tutmak suretiyle vakfa ait paraları iyi değerlendirmeyerek vakfı zarara uğrattıkları yine aynı yıllarda bağışlar için Vakıflar Genel Müdürlüğüne bastırılan makbuzları kullanmadıkları ileri sürülüp görevden alınmaları istenmiş ise de; iddia edilen noksanlıkların daha sonra giderilmesi ve ileri sürülen hususların mahiyetleri itibarıyla fazla önem arz etmeyen iş ve işlemlerle ilişkin olması, hataların telafisi için çaba gösterilmiş bulunması, dava konusu eylemlerin kasta dayalı olmayıp mazur görülebilir ihmallerden kaynaklanması ve bu hususlarda davalı vakıf yöneticilerine teftiş makamınca daha önce herhangi bir uyarıda bulunulmamış olması olgusu gözetildiğinde söz konusu eylemler, yöneticilerin görevden alınmalarını gerektirir nitelik ve ağırlıkta kabul edilemez. Bundan ayrı, davalı Mezarlıklar Vakfının, İstanbul'da bulunan bazı mezarlıkların bakım ve onarımı ile uğraştığı mezar yerleri kazıdığı Mezarlıklar Müdürlüğü ve ilgili birimlerin bazı ihtiyaçlarını karşıladığı böylece belediyelere kanunla verilmiş yetki ve görevleri üstlendiği bu durumun ise açıkça kanunlara aykırılık teşkil ettiği iddia edilerek dağıtılmasının istenilmesi de, haklı ve yerinde değildir. Şöyle ki; yasaya aykırılık teşkil ettiği belirtilen faaliyetler, davalı vakfa ait senedin 7. maddesinde eğitim sağlık kültür gibi genel amaçlar yanında cenaze yakınlarına her türlü yardımı yapmak, kimsesiz ve muhtaç kişilerin cenazelerini denetlemek, ilgili kurum ve kuruluşlarla işbirliği içerisinde ve ilgili mevzuat dahilinde yeni mezarlıklar düzenlemek, mevcutların bakım onarım ve güzelleşmesine yardımcı bulunmak şeklinde öngörülen amacına uygun düştüğü gibi 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 116/2. maddesine aykırılık teşkil eden bir durumda bulunmamaktadır. Türk Medeni Kanunu'nun 116. maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre bir vakfın dağıtılmasına karar verilebilmesi için amacının, anılan Yasanın 101. maddesinin son fıkrasına aykırılık teşkil etmesi gerekir. Yargıtay uygulamalarında, kurulan veya kurulacak olan bir vakfın vakıf senedinde, vakfın amacına ve bunun gerçekleştirilmesine yönelik olarak, Devletin veya kamu kurumlarının görev ve yetkisinde bulunan hususlara yer verilmesinde yasal bir engel olmadığı kabul edilmektedir. Zira vakıf, amacının gerçekleşmesi yönündeki tüm çalışmalarını, ilgili yasa ve diğer mevzuat hükümlerine uygun olarak ve gerekiyorsa yetkili ve görevli mercilerden, izin almak suretiyle yapmak durumunda olup, amacı, kamu hizmetlerine yönelik bulunan bir vakfın faaliyetlerini de bu çerçevede düşünmek gerekir. O halde davalı vakfın amaç ve bir kısım faaliyet alanının Belediye'ye kanunla verilmiş görevi kapsamında oluşunun, Belediyenin görev ve yetkisine müdahale ve yasaya aykırılık teşkil ettiği söylenemez. Açıklanan nedenlerle mahkemece yöneticilerin görevden alınmasına ve vakfın dağıtılmasına ilişkin davanın reddine karar verilmesinde bir isabetsizlik görülmemiştir." Yargıtay 18. Hukuk Dairesi, Esas 2002/11882, Karar 2003/1873, Tarih 17.03.2003. İlişkin karar için. Bkz. www.legalbank.net (Erişim: 18.11.2024); "...Dava, Türk Medeni Yasası Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tüzük' ün 23. maddesinin 1. Fıkrasının (f) bendine göre, müfettiş tarafından istenilen belge, kayıt ve defterleri göndermekten veya talep edilen bilgileri vermektan kaçınan vakıf idarecilerinin görevden alınmalarına ilişkin olup, dava açıldıktan sonra 27.2.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5737 Sayılı Vakıflar Yasası'nın 11. maddesi, genel müdürlükçe yapılan tebligata rağmen bu yasa uyarınca istenen beyanname, bilgi ve belgeleri zamanında vermeyen vakıf yönetimine her bir eylem için beş yüz Türk Lirası idari para cezası verileceği, 10. maddesinin 1. fıkrasının (f) bendinde ise 11. madde uyarınca iki defa idari para cezası alan

Türk Medeni Kanunu, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yapılan denetim faaliyetinin masraflarına karşılık olarak, vakıfların katılma payı olarak bir miktar ödemelerini öngörmüş iken; TMK m. 111/2’de, bu Kanuna göre kurulmuş olsun veya olmasın tüm vakıfların Vakıflar Genel Müdürlüğü’ne ödeyecekleri teftiş ve denetim giderlerine katılma payının, vakfın safi gelirinin yüzde beşini geçmemek üzere tüzükle belirleneceği hükme bağlanmıştır⁸⁴. Fakat ilgili hüküm, Vakıflar Kanunu m. 80 düzenlemesi ile birlikte, tüm vakıflarda teftiş ve denetleme payının kaldırılması amacıyla yürürlükten kaldırılmıştır⁸⁵.

F. Vakıflarda İktisadi İşletme ve İştiraklerin Denetimi

Vakıflar, vakıf senedinde belirtilen nihai amaca ulaşabilmek için bir gelir kaynağına ihtiyaç duyar. Bu ihtiyacın temelinde ise, vakfın “süreklilik” vasfını hayata geçirme ve bu vasfı koruma zorunluluğu yatmaktadır. Bu ihtiyaç doğrultusunda vakıflar, ticari bir faaliyetten gelir elde etmek suretiyle, bu geliri vakfın amacına uygun şekilde değerlendirme yoluna gidebilir. Örneğin, gelir getiren kira yerleri veya bir kısım işletme ve iştiraklere sahip olabilir. Nitekim bu hukuksal imkân, yasal düzenleme yoluyla vakıflara tanınmıştır⁸⁶.

Vakıflara özgülenmiş olan malvarlığı, sonuç olarak belirli bir amacı gerçekleştirmek üzere vakfedilmiştir. Bu nedenle yönetimden, vakfa ait malvarlığı değerlerinin düşmesini engellemek için çaba sarfetmesi ve olası değer kayıplarının önüne geçilmesi için vakıf amacına hizmet eden birtakım yöntemler geliştirmesi beklenir. Zira aksi bir durum cereyan ettiğinde, vakfın zarara uğratıldığı gerekçesiyle vakıf yönetiminin sorumlu tutulması kaçınılmazdır.

Vakıflar Kanunu m. 26 uyarınca, vakıfların amaçlarını gerçekleştirmeye yardımcı olmak ve vakfa gelir temin etmek amacıyla iktisadi işletme veya şirket kurması, daha önceden kurulmuş olan şirketlere ortak olması mümkündür. Yasal hükümden yola çıkılarak vakıfların, iki türlü yapılanma içerisine girebileceği söylenebilir. Bunlardan ilki, girişilecek ticari faaliyetler

vakıf yöneticilerinin mahkemece görevden alınabileceği hükme bağlanmıştır. Mahkemece yukarıda sözü edilen ve davanın devamı sırasında yürürlüğe giren 5737 Sayılı Vakıflar Yasasının 10. maddesi gereğince öncelikle görevden alınması istenilen vakıf yöneticileri hakkında idari işlem uygulanacağından davanın reddine karar verilmesi gerekirken, yöneticilerin görevden alınmalarına karar verilmesi doğru görülmemiştir...” Yargıtay 18. Hukuk Dairesi, Esas 2010/11876, Karar 2011/234, Tarih 18.01.2011. İlgili karar için bkz. www.legalbank.net (Erişim: 18.11.2024).

⁸⁴ Akünal, s. 141; Akipek, Akıntürk ve Ateş, s. 693.

⁸⁵ Oğuzman, Seliçi ve Oktay-Özdemir, s. 471.

⁸⁶ İkizler ve Kurban, s. 100; Özkan, s. 62.

için vakıf tarafından iktisadi işletme kurulmasıdır. Burada vakfa bağlı olarak kurulacak olan iktisadi işletmenin ayrı bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Bir diğer durum ise; vakıfların 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu⁸⁷ çerçevesinde bir sermaye şirketi kurması veya kurulu olan bir sermaye şirketine ortak olmasıdır. Bu durumda ise iştirak edilen sermaye şirketinin ayrı bir tüzel kişiliği bulunmakta olup; elde edilen gelirin paylaşımı, vergilendirilmesi ya da iştirak ve vakıf arasındaki idari/mali bağlantı noktasında diğer ticari ilişkilerden farklı bir özellik göstermemektedir⁸⁸.

Vakıfların iktisadi işletme ve şirket kurması veya herhangi bir şirkete ortak olması için ise izin şartı bulunmamakta; bu konuda Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne bir bildirim yapılması yeterli kabul edilmektedir⁸⁹.

İktisadi işletmeden söz edebilmek için, işletme kapsamındaki mal veya hizmetlerin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir. Burada kazanç sağlama amacı olup olmaması önemli değildir. Örneğin; bir vakfın eğitim hizmetini bedelsiz olarak yerine getirmesi, iktisadi işletme faaliyeti değilken; aynı hizmetin yerine getirilmesi için gereken masrafın hizmet verilenlerden tahsil edilmesi ya da bağış adı altında bir bedel alınması, bir iktisadi işletme faaliyeti olarak kabul edilecektir⁹⁰.

Vakıflar Yönetmeliği m. 42/2-c hükmünde; işletme ve iştiraklere sahip olan vakıflarda bu işletme ve iştiraklerin sınıai, iktisadi ve ticari esas ve gereklere uygun tarzda idare edilip edilmediği, rasyonel bir şekilde işletilip işletilmediği hususlarının denetleneceği belirtilmektedir. Bu doğrultuda, ilgili vakfın ebedilik özelliğini hayata geçiren işletme ve gelir getirici iktisadi teşekküllerin de denetime dahil olduğu sonucuna ulaşılabilir⁹¹. Ayrıca belirtmek gerekir ki; bu denetim, niteliği itibariyle bir iç denetimdir.

Vakfın sahip olduğu işletme ve iştiraklerin denetlenmesi, o vakfı Vakıflar Genel Müdürlüğü yanında ayrıca diğer kurumlarla bir bağlantı içerisine sokar ve bu durum literatürde “üst kuruluşlar” olarak ifade edilir. Nitekim bu ifade, TMK m. 111/1 hükmünde de bu şekilde yer alır. Aynı

⁸⁷ Resmî Gazete Tarihi: 14.02.2011, Sayı: 27846.

⁸⁸ Güray Ögredik, “Vakıflar ve Vakıf İktisadi İşletmelerinin Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi”, E-Yaklaşım Dergisi, 22 (2005), s. 2. <https://dengeakademi.com/Files/Article/Guray2005VakiflarV.pdf> (Erişim: 15.11.2024).

⁸⁹ Oğuzman, Selici ve Oktay-Özdemir, s. 434.

⁹⁰ Altar Ömer Arpacı, “Kurumlar Vergisi Mükellefi Olarak İktisadi Kamu Kuruluşları ile Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler”, Mali Çözüm Dergisi, 97 (2010), s. 181. https://www.emo.org.tr/ekler/562486b897e6b2b_ek.pdf?tipi=15&turu=H&sube=6 (Erişim: 16.11.2024).

⁹¹ İkizler ve Kurban, s. 100.

hükmün devamında, vakıfların üst kuruluşlarınca denetiminin özel olarak çıkarılacak kanun hükümlerine tabi olacağı düzenlenmiştir⁹².

Vakfın iç denetimini yapacak olan denetim organı veya bağımsız denetim kuruluşu, vakfın iştiraklerini de denetlemektedir. İşletmelere sahip olan vakıflarda, bu işletmelerin ilgili mevzuat uyarınca hazırlanan yıllık kar ve zarar hesapları, bilançoları ayrıca denetlenir. Ayrıca bu denetim esnasında işletmenin, ekonomik ve ticaret ilkelerine uygun şekilde yönetilip yönetilmediği, verimli ve rasyonel olarak işletilip işletilmediği konuları da incelemeye dahildir. Yapılan inceleme sonucunda, işletme veriminin benzer işletmelere nazaran daha düşük ya da zarar edilmiş olduğunun ortaya çıkması durumunda, bu sonucun nedenleri araştırılmak suretiyle alınması gerekli tedbirler tespit edilmektedir⁹³.

SONUÇ

Vakıflarda amaç kavramı, vakıf tüzel kişiliğinin varlık temelini oluşturur. Vakıflar, esasen bireylerin dini veya sosyal sorumluluk duygusu ya da çoğu zaman yardımlaşma duygusu ile vakfedilen malı belli bir amaca tahsis etme düşüncesinden meydana gelmiştir. Bu nedenle; vakıf malvarlığının vakıf amacına uygun, etkin, ekonomik ve verimli şekilde yönetilmesi ve kişisel menfaatler için kullanılmasının engellenmesi gerekir. Vakıf faaliyetlerinin planlı şekilde sürdürülmesi ve vakfın esas amacından uzaklaştırılmasının önlenmesi söz konusu olduğunda, vakıflarda denetim yapılması zorunlu bir olgu olarak gündeme gelir. Kaldı ki, vakıfların denetiminde devletin ve dolayısıyla toplumun menfaati mevcuttur; zira vakfın amacı zorunlu olarak olmasa bile, çoğu kez devletin görevlerine dahil olan bir kısmı kapsamaktadır. Bu nedenle, vakıf denetiminin, devlet eliyle gerçekleştiriliyor olması, devletin ve aynı zamanda toplumun menfaatine bir anlam taşımaktadır.

Vakıfların denetiminde esasen üçlü bir yapı söz konusudur. Bu üçlü yapının ilk kısmını, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yapılan dış denetim temsil ederken; vakıf idaresinin bizzat kendisi tarafından yaptırılacak olan iç denetim ve bağımsız denetim ise, bu yapının diğer temsilcilerine hayat verir. Sözü edilen bu denetim yetkisi, vakıf faaliyetlerinin vakıf senedine uygun olup olmadığının, vakıf mallarının amaca uygun

⁹² Akipek, Akıntürk ve Ateş, s. 690; İkişler ve Kurban, s. 100.

⁹³ Ögüz, s. 127; Oğuzman, Seliçi ve Oktay-Özdemir, s. 469; İkişler ve Tüzüner, s. 528; Ballar, *Yeni Vakıflar Hukuku 1*, s. 1080; Akünal, s. 139.

surette yönetilip yönetilmediğinin ve vakıf gelirlerinin nihai amaca hizmet edecek şekilde harcanıp harcanmadığının tespit edilmesini kapsamaktadır.

Türk Medeni Kanunu'nda bütün vakıfların denetiminde Vakıflar Genel Müdürlüğü yetkilendirilmiştir. Vakıfların tek bir elden merkezi denetime tabi tutulması, çoğu zaman kamuya yarar sağlama amacı güden vakıflarda, amaca uygun faaliyetlerde bulunulması ve vakıf amacının güvence altına alınması bakımından yerinde bir düzenleme niteliği taşır.

Kalkınma ve çağdaşlaşmada önemli bir işleve sahip olan iç denetim sisteminin vakıflar için zorunlu hale getirilmesi, önceki sisteme nazaran yarattığı değişiklik ve yenilikler dikkate alındığında önemli bir anlayış ve zihniyet değişikliğinin göstergesidir. Ayrıca iç denetim sistemi; işletme faaliyetlerinin geliştirilmesi ve ilgili önerilerde bulunulması bakımından oldukça önemlidir. İç denetçiler, denetim faaliyetini yürütürken; kişi, kurum, makam ve işletmenin çıkar ilişkilerinden etkilenmeden, tamamen kendi bilgi ve görüşleri doğrultusunda çalışmalarını tamamlamalıdır. Fakat bu durumun gerçekleşmesi, bağımsız denetime nazaran iç denetimde çok daha zordur. Zira iç denetçi her ne kadar denetim çalışmalarını yaparken bağımsız olsa bile, sonuç olarak denetlenen işletme veya idarenin çalışanı sıfatını taşımaktadır. Bu nedenle iç denetimde istenen sonuca ulaşılabilmesi için son derece tarafsız ve dikkatli bir inceleme anlayışının benimsenmesi gerekmektedir.

Vakıfların kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek ve vakfa gelir sağlamak amacıyla; iktisadi işletme veya şirket kurması ya da daha önceden kurulmuş olan şirketlere ortak olması mümkündür. Fakat vakıflarda iktisadi işletme kurulabilmesinin ya da bir iktisadi işletmenin vakfa tahsis edilmesinin mümkün olması, vakıfların asıl amacından farklı bir amaçla da kurulabileceği anlamına gelmemektedir. Zira böyle bir sonuca ulaşıldığında; vakıfların kazanç paylaşma amacı güden ticaret şirketlerinden herhangi bir farkı kalmayacaktır. Oysaki vakıflar, kâr elde etme amacı bulunmaksızın belirli bir amaca tahsis edilmiş mal topluluklarıdır. Bu nedenle, yasal düzenleme doğrultusunda vakfa ait şirketler dâhil iktisadi işletmelerden elde edilen gelirlerin, ancak vakıf senedinde öngörülen amaç doğrultusunda tahsis edilmesi ve harcanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akipek, Jale G. ve Turgut Akıntürk. *Türk Medeni Hukuku, Birinci Cilt- İkinci Cüz: Şahsın Hukuku*. Ankara: Sevinç Matbaası, 1996.
- Akipek, Jale G., Turgut Akıntürk ve Derya Ateş. *Türk Medeni Hukuku (Başlangıç Hükümleri-Kişiler Hukuku) Cilt- I*. İstanbul: Beta Basım Yayın, 2022.
- Akünel, Teoman. *Türk Medeni Hukukunda Tüzel Kişiler*. İstanbul: Beta Basım Yayın, 1995.
- Anık, Kemal Fikret. *Türk Hususi Hukuk Sistemi (Şahsın Hukuku, Aile Hukuku ve Yargı Sistemi)*. Ankara: Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, 1964.
- Arpacı, Altar Ömer. "Kurumlar Vergisi Mükellefi Olarak İktisadi Kamu Kuruluşları ile Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler". *Mali Çözüm Dergisi*. 97 (2010): (s. 167-184).
https://www.emo.org.tr/ekler/562486b897e6b2b_ek.pdf?tipi=15&turu=H&sube=6 (Erişim: 16.11.2024).
- Arsebük, Esat. *Medeni Hukuk Cilt- I: Başlangıç ve Şahsın Hukuku*. Ankara: Tan Matbaası, 1938.
- Ataman, Başak. *Türk Denetim Kurumları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000.
- Avcı, Mehmet Özgür. *Türk Medeni Kanununa Göre Vakıf Yönetim Organı*. İstanbul: Beta Basım Yayın, 2006.
- Ayan, Mehmet ve Nurşen Ayan. *Kişiler Hukuku (Genel Bilgiler-Gerçek Kişiler-Tüzel Kişiler)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.
- Aykul, Ömer. *Yeni Vakıflar Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024.
- Ballar, Suat. *Yeni Vakıflar Hukuku 1*. İstanbul: Der Yayınları, 2020.
- Ballar, Suat. *Yeni Vakıflar Hukuku 2*. İstanbul: Der Yayınları, 2020.
- Baygın, Cem ve Ahmet Nar. *Medeni Hukuk Dersleri-I Başlangıç Hükümleri ve Kişiler Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2024.
- Bork, Reinhard. *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuchs*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2001.
- Bozkurt, Nejat. *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım Yayım, 1999.
- Brox, Hans. *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuchs*. Köln - Berlin - Bonn - München: Carl Heymann Verlag, 1994.
- Brox, Hans ve Wolf-Dietrich Walke. *Allgemeiner Teil des BGB*. München: Vahlen, 2015.
- Can, Mustafa Erdem. *Özel Hukukta Tüzel Kişiler*. Ankara: Ankara Basım Ofset Matbaacılık, 2017.
- Can, Sibel. "İdari Para Cezası". *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 29 (Ocak 2017): (s. 407-430).
- Çukacı, Yusuf Cahit. *Vakıflarda İç Kontrol Sistemi*. Bursa: Alfa Aktüel Yayınları, 2012.
- Demir, İlhan. *Yeni Vakıfların Temel Kitabı*. Ankara: Hukuki Araştırmalar Derneği Yayınları, 1998.
- Dural, Mustafa ve Tufan Ögüz. *Türk Özel Hukuku Cilt- II, Kişiler Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022.
- Em, Ali. *Türk Hukuk Sisteminde Vakıflar*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2006.

- Göktürk, Hüseyin Avni. *Türk Medeni Hukuku, Birinci Kitap: Şahsın Hukuku (Kişiler Hukuku)*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1954.
- Gönensay, Ahmet Samim. *Medeni Hukuk Cilt- I: Hukuk Hakkında Umumi Malumat – Başlangıç – Şahsın Hukuku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1936.
- Güneri, Hasan. *Türk Medeni Kanunu Açısından Vakıfta Amaç Kavramı ve Amacına Göre Vakıf Türleri*. Ankara: Sevinç Matbaası, 1976.
- Gürbüz, Hasan. *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1995.
- Güven Kardeş, Bade. *Yeni Vakıfçının El Kitabı*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.
- Güven, Kudret. *İsviçre Medeni Kanunu'ndaki Son Gelişmeler (Açıklamalı-Yorumlu-Karşılaştırılmalı)*. Ankara: Savaş Yayınevi, 2023.
- Hatemi, Hüseyin. *Medeni Hukuk Tüzel Kişileri Cilt I, Giriş, Tarihi Gelişim, Eski Vakıflar*. İstanbul: Sulhi Garan Matbaası, 1979.
- Hatemi, Hüseyin. *Önceki ve Bugünkü Türk Hukukunda Vakıf Kurma Muamelesi*. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1969.
- Hatunoğlu, Zeynep. "TTK Yasa Tasarısında Sermaye Şirketlerinde Denetime İlişkin Düzenlemeler Konusunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Değerlendirmeleri: Kahramanmaraş Örneği". *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 19/1 (2010): (s. 233-253).
- Helvacı, Serap ve Fulya Erlüle. *Medeni Hukuk (Medeni Hukuka Giriş- Kişiler Hukuku-Aile Hukuku)*. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2022.
- İkizler, Metin. "Alman Dernekler Hukukundaki Reform Çalışmalarına Bir Bakış". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 57/3 (2008): (s. 409-454). https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000001532 (Erişim: 16.11.2024).
- İkizler, Metin ve Yasin Kurban. *Eski ve Yeni Vakıflar Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- İkizler, Metin ve Özlem Tüzüner (Editörler). *Medeni Hukuk- I, Başlangıç Hükümleri, Kişiler Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- İşeri, Ahmet. "Vakıflar (Medenî Kanundan Önceki ve Sonraki Vakıf Nevileri ve Hukukî Mahiyetleri)". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 21/1 (Mayıs 1964): (s. 199- 280). <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/632376> (Erişim: 17.11.2024).
- İşeri, Ahmet. *Türk Medeni Kanunu'na Göre Vakıf (Tesis)*. Ankara: Sevinç Matbaası, 1968.
- Korkusuz, M. Refik ve Ömer Ergün. "Hukuksal Boyutları ile Eski ve Yeni Vakıflar". *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. (12-13) /16-19 (Temmuz 2009): (s. 69-138).
- Kılıçoğlu, Ahmet M. *Medeni Hukuk (Temel Kavramlar-Başlangıç Hükümleri-Kişiler Hukuku)*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2016.
- Köprülü, Bülent. *Medeni Hukuk Genel Prensipler (Kişinin Hukuku, Aile Hukuku)*. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1970-1971.
- Medicus, Dieter ve Jens Petersen. *Allgemeiner Teil des BGB*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2024.
- Oğuzman, M. Kemal, Özer Seliçi ve Saibe Oktay-Özdemir. *Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler)*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2024.

- Öğredik, Güray. "Vakıflar ve Vakıf İktisadi İşletmelerinin Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi". E-Yaklaşım Dergisi. 22 (2005).
<https://dengeakademi.com/Files/Article/Guray2005VakiflarV.pdf> (Erişim: 15.11.2024).
- Öğtüz, M. Tufan. *Türk Hukukunda Vakıf Tüzel Kişiliğinin Hukuki Esasları*. İstanbul: Beşir Kitabevi, 2007.
- Özaydın, M. Enver. "Vakıflarda Yeni Denetim Anlayışı: İç Denetim". Denetim Dergisi. 2 (2009): (s. 52-59).
- Özedöner, Haydar Bayram. *Vakıf Yönetim Organının Hukuki Sorumluluğu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024.
- Özsunay, Ergun. *Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler, Tüzel Kişilerin Genel Teorisi, Dernekler, Vakıflar*. İstanbul: Sulhi Garan Matbaası, 1978.
- Özkan, Cemali. *Tüm Yönleriyle Dernekler ve Vakıflar*. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000.
- Öztan, Bilge. *Şahsın Hukuku Hakiki Şahıslar*. Ankara: Turhan Kitabevi, 1992.
- Saymen, Ferit H. *Türk Medeni Hukuku Cilt- II: Şahsın Hukuku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1948.
- Serozan, Rona. *Tüzel Kişiler Özellikle: Dernekler ve Vakıflar*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1990.
- Sprecher, Thomas. *Swiss Foundation Law*. Zürich: Dike, 2023.
- Taş, Oktay ve Cem Niyazi Durmuş, *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*. İstanbul: Alfa Yayınları, 2008.
- Uluç, Yusuf. *Açıklamalı-İçtihatlı Vakıflar Hukuku ve Mevzuatı*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2014.
- Yıldız, Ekrem ve Erdem Bulut. *Denetimde Beklenti Boşluğu*. Sayıştay Dergisi. 105 (Nisan-Haziran 2017): (s. 41-68).
- Yılmaz, Süleyman. *Medeni Hukuk II Kişiler Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2023.
- Zevkliler, Aydın, Şeref Ertas, Ayşe Havutçu, M. Beşir Acabey ve Damla Gürpınar. *Yeni Medeni Kanun'a Göre Medeni Hukuk (Temel Bilgiler)*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2018.
- <https://dergipark.org.tr/tr>
<https://www.fedlex.admin.ch/de>
<https://www.gesetze-im-internet.de/bgb/>
<https://legalbank.net/arama>