

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

**YENİ YÖNETİM YAKLAŞIMLARI ÇERÇEVESİNDE
TÜRK SPOR FEDERASYONLARININ
DENETİM YAPISININ İNCELENMESİ**

DOKTORA TEZİ

Meltem PAKSOY

Enstitü Anabilim Dalı : Beden Eğitimi ve Spor (Kocaeli Ort.)

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Fehmi ÇALIK

OCAK – 2020

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

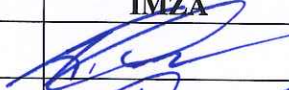


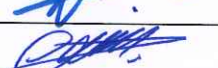

YENİ YÖNETİM YAKLAŞIMLARI ÇERÇEVESİNDE
TÜRK SPOR FEDERASYONLARININ
DENETİM YAPISININ İNCELENMESİ

DOKTORA TEZİ

Meltem PAKSOY

Enstitü Anabilim Dalı : Beden Eğitimi ve Spor (Kocaeli ort.)

“Bu tez 17/01/2020 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Doç. Dr. Kubilay ÖMEL	Başarılı	
Doç. Dr. Levent ATALY	Başarılı	
Doç. Dr. Fehmi ÇEBİLE	Başarılı	
Doç. Dr. Fibret KAMAZANOĞLU	Başarılı	
Dr. Öğr. Üyesi Ersin ESKİLER	Başarılı	



SAKARYA
ÜNİVERSİTESİ

T.C.

SAKARYA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU

Sayfa : 1/1

Öğrencinin

Adı Soyadı : Meltem PAKSOY

Öğrenci Numarası : 1560D73101

Enstitü Anabilim Dalı : Beden Eğitimi ve Spor

Enstitü Bilim Dalı : Beden Eğitimi ve Spor (Kocaeli Ortak)

Programı : YÜKSEK LİSANS DOKTORA

Tezin Başlığı : YENİ YÖNETİM YAKLAŞIMLARI ÇERÇEVESİNDE TÜRK SPOR FEDERASYONLARININ DENETİM YAPISININ İNCELENMESİ

Benzerlik Oranı : % 6

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,

Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.

...../...../20.....
Öğrenci İmza

Sakarya Üniversitesi Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir.

Bilgilerinize arz ederim.

...../...../20.....
Öğrenci İmza

Uygundur

Danışman
Unvanı / Adı-Soyadı: Doç. Dr. Fehmi ÇALIK

Tarih: 17.01.2020

İmza:

KABUL EDİLMİŞTİR

REDDEDİLMİŞTİR

EYK Tarih ve No:

Enstitü Birim Sorumlusu
Onayı

ÖNSÖZ

Çalışmanın sonuna dek görüş, öneri ve yönlendirmeleriyle katkıda bulunan, nezaket ve hoşgörüsüyle motivasyonumu artıran danışman hocam Doç. Dr. Fehmi ÇALIK'a;

Kibarlık, nezaket ve yüzünden hiç eksik olmayan gülümsemesiyle bilimsel yöntemler çerçevesinde çalışmanın şekillenmesinde yardımcı olan Dr. Öğr. Üyesi Ersin ESKİLER'e ve değerli önerilerinden dolayı Doç. Dr. Fikret RAMAZANOĞLU, Doç. Dr. Kubilay ÇİMEN ve Doç. Dr. Levent ATALI'ya;

Bana olan sonsuz güveni ile beni bu alanda çalışmaya teşvik eden, her daim varlığını hissettirerek desteğini esirgemeyen kıymetli hocam Prof. Dr. Nedim ÇETİN'e;

Çalışma süresince verdiği destek, göstermiş olduğu sabır, hiç bitmeyen sevgi ve hoşgörüsüyle beni ayakta tutan değerli eşim Mustafa PAKSOY'a;

Varlıklarından dolayı kızlarım Melda PAKSOY ve Melek PAKSOY'a;

Teşekkür ederim.

Meltem PAKSOY

17.01.2020

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	i
TABLolar LİSTESİ.....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	x
ÖZET.....	xi
SUMMARY.....	xii
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVE.....	8
1.1.Yönetim.....	8
1.1.1.Planlama	9
1.1.2.Örgütleme	10
1.1.3.Yürütme.....	10
1.1.4.Koordinasyon (Eşgüdümleme).....	10
1.1.5.Kontrol (Denetim)	10
1.2. Kamu Yönetimi.....	11
1.3. Kamu Politikası.....	12
1.4. Yönetişim	13
1.5. Denetim	14
1.6. Kamu Mali Yönetimi	15
1.7. Kamu İşletmeciliği.....	16
1.8. Stratejik Yönetim	17
1.9. İç Kontrol	19
BÖLÜM 2: YENİ KAMU YÖNETİMİ YAKLAŞIMI VE GELİŞİMİ	20
2.1.Geleneksel Kamu Yönetimi Anlayışının Gelişimi.....	20
2.1.1. Türkiye’de Geleneksel Kamu Yönetimi Anlayışının Revizyonu.....	22
2.1.1.1. Osmanlı İmparatorluğunda Yönetim	22
2.1.1.2. Cumhuriyet Dönemi.....	24
2.1.2. Geleneksel Yönetim Anlayışında Temel Prensipler	26
2.1.3. Geleneksel Kamu Yönetimine Yöneltilen Eleştiriler	28
2.2. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Ve Gelişim Süreci	29

2.2.1. Türkiye’de Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Gelişimi	30
2.2.2. Yeni Kamu Yönetiminde Öngörülen Stratejiler.....	32
2.3.Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımına Yöneltilen Eleştiriler	33
BÖLÜM 3: DENETİM KAVRAMI VE GELİŞİMİ	36
3.1. Denetim Nedir, Ne Değildir	36
3.1.1. Teftiş-Denetim Ayrımı	38
3.1.2. Teftiş-Kontrol Ayrımı	38
3.2. Denetim Kavramının Kökeni Ve Gelişimi.....	39
3.3. Osmanlı’dan Günümüze Denetim Kavramının Gelişimi	42
3.4. Genel Denetim İlkeleri.....	46
3.4.1. Bağımsızlık.....	46
3.4.2. Yasallık.....	47
3.4.3. Tarafsızlık.....	47
3.4.4. Nesnellik.....	48
3.5. Denetimin Sınıflandırılması	48
3.5.1. Konusuna Göre Denetim Sınıflandırması	49
3.5.1.1. Uygunluk Denetimi.....	49
3.5.1.2. Faaliyet Denetimi (Value For Money Audit).....	50
3.5.1.3. Finansal Tablolar Denetimi.....	50
3.5.2. Denetçinin Konumuna Göre Denetim Sınıflandırması	51
3.5.2.1. İç Denetim.....	51
3.5.2.2. Dış Denetim	53
3.5.2.3. Yüksek Denetim.....	55
BÖLÜM 4: ÇAĞDAŞ DENETİM ANLAYIŞI.....	57
4.1. Çağdaş Denetim Anlayışının Temel Prensipleri	57
4.1.1. Piyasa Odaklı Denetim	58
4.1.2. Sonuç Odaklı Denetim (Performans Denetimi)	59
4.1.3. Risk Odaklı Denetim	60
4.1.4. Rehberlik ve Yönetime Katkı Sağlama	62
4.2. Denetim Ve İç Kontrol İlişkisi	62
4.3. Denetimin Yönetimi.....	64
4.4. Denetime Yön Veren Kuruluşlar	65

4.4.1. Denetim İle İlgili-Bağlantılı Uluslararası Kuruluşlar.....	65
4.4.1.1. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu.....	65
4.4.1.2. Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Birliği.....	65
4.4.1.3. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü.....	66
4.4.1.4. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu.....	66
4.4.1.5. Sponsor Organizasyonlar Komitesi.....	66
4.4.1.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu.....	67
4.4.1.7.Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu.....	67
4.4.1.8.Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü.....	68
4.4.2. Türkiye’de Denetimle İlgili ve Bağlantılı Kuruluşlar.....	69
4.4.2.1. Devlet Denetleme Kurulu.....	70
4.4.2.2. Yüksek Denetleme Kurulu.....	70
4.4.2.3. Başbakanlık Teftiş Kurulu.....	70
4.4.2.4. Sayıştay.....	71
4.4.2.5. Türkiye İç Denetim Enstitüsü.....	72
4.4.2.6. İç Denetim Koordinasyon Kurulu.....	73
4.4.2.7. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Teftiş Kurulları.....	73
4.4.2.8. Bakanlık Denetim Birimleri.....	74
4.4.2.9. Mahalli İdare Denetim Birimleri.....	74
4.4.2.10. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.....	75
4.4.2.11. Sermaye Piyasası Kurulu.....	76
4.5. Denetim Standartları.....	79
4.5.1 Uluslararası Denetim Standart, Çerçeve ve Kuralları.....	80
4.5.1.1. Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları.....	81
4.5.1.2. COSO İç Kontrol Çerçeve ve Kılavuzları.....	86
4.5.1.3. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi.....	91
4.5.2 Türkiye’de Uygulanan Denetim Standart, Çerçeve ve Kuralları.....	94
4.5.2.1. Türkiye’de İç Denetim ve Standartları.....	94
4.5.2.2. Türkiye’de İç Kontrol ve Standartları.....	96
BÖLÜM 5: SPOR FEDERASYONLARINDA DENETİM.....	99
5.1.Türkiye’de Spor Yönetimi Ve Federasyonların Geliş Süreci.....	99
5.1.1. İdman İttifakı Heyet-i Muvakkatesi.....	99

5.1.2. Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakı	100
5.1.3. Türk Spor Kurumu	102
5.1.4. Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü	103
5.1.5. Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü	104
5.1.6. Spor Genel Müdürlüğü	105
5.2. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine Geçiş Ve Sporda Yeni Yapılanma	107
5.2.1. 703 sayılı KHK.....	107
5.2.2. Bir No'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi.....	109
5.3. Türk Spor Federasyonlarında Denetim Ve Yönetim	111
5.3.1. Tam Bağımsız Spor Federasyonları ve Türkiye Futbol Federasyonu	112
5.3.2. Türkiye Futbol Federasyonunda Denetime İlişkin Yapılanma	114
5.3.2.1. Genel Kurul.....	114
5.3.2.2. Yönetim Kurulu	115
5.3.2.3. Denetleme Kurulu	115
5.3.2.4. Türkiye Futbol Federasyonu Tahkim Kurulu	116
5.3.2.5. Bağımsız Denetim Kuruluşları	118
5.3.2.6. Uluslararası Kuruluşlar	118
5.3.3. Bağımsız Spor Federasyonları.....	119
5.3.4. Bağımsız Spor Federasyonlarında Denetime İlişkin Yapılanma	123
5.3.4.1. Genel Kurul.....	124
5.3.4.2. Denetim Kurulu	125
5.3.4.3. Sportif Değerlendirme ve Geliştirme Kurulu	126
5.3.4.4. Gençlik ve Spor Bakanlığı	127
5.3.4.5. Gençlik ve Spor Bakanlığı Tahkim Kurulu	128
5.4.4. Bağlı Spor Federasyonları	129
BÖLÜM 6: YÖNTEM	131
6.1 Araştırmanın Modeli	131
6.2 Araştırmanın Evreni	132
6.3 Verilerin Toplanması	132
6.4 Verilerin Analizi.....	133
BÖLÜM 7: BULGULAR VE DEĞERLENDİRME.....	134
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	164

KAYNAKÇA	171
ÖZGEÇMİŞ	188

KISALTMALAR

- AAA** : American Accounting Association-Amerikan Muhasebe Derneği
- AAPA** : American Association of Public Accountants-Amerikan Kamu Muhasebeciler Birliği
- AICPA** : American Certified Public Accountants Institute-Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
- BDDK** : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
- BÜMKO** : Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
- CIMA** : Chartered Management Accountants Institute-Uluslararası Muhasebeciler Enstitüsü
- COSO** : Committee of Sponsoring Organisations- Sponsor Organizasyonlar Komitesi
- ECIIA** : European Confederation of Internal Audit Institutes-Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
- ECOSOC** : United Nations Economic and Social Council-Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi
- ERM** : Enterprise Risk Management- Kurumsal Risk Yönetimi
- FEI** : International Institute of Financial Manager-Uluslararası Finansal Yöneticiler Enstitüsü
- FIFA** : Federation International Football Association-Uluslararası Birlik Futbolu Federasyonu
- GMAP** : Global Management Accounting Principles-Global Yönetim Muhasebe İlkeleri
- GSB** : Gençlik ve Spor Bakanlığı
- GSGM** : Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü
- IAASB** : International Auditing and Assurance Standards Board-Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

- IAPS** : International Audit Application Proceedings-Uluslararası Denetim Uygulama Bildirileri
- IAS** : International Accounting Standards Board-Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
- IASC** : International Accounting Standards Committee Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
- İDKK** : İç Denetim Koordinasyon Kurulu
- IFAC** : International Federation Of Accounts-Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
- IIA** : The Institute of Internal Auditors- İç Denetçiler Enstitüsü
- IMA** : Institute of Management Accountants-Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
- INTOSAI** : International Organization of Supreme Audit Institutions-Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları (Sayıştaylar) Örgütü
- IPFFOC** : International Professional Practices Framework Oversight Council-Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi Gözetim Konseyi
- ISACA** : Information Systems Audit and Control Association-Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği
- ISAE** : International Assurance Services Standards- Uluslararası Güvence Hizmetleri Standartları
- KGK** : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
- KHK** : Kanun Hükmünde Kararname
- KİT** : Kamu İktisadi Teşebbüsü
- KMY** : Kamu Mali Yönetimi
- SGM** : Spor Hizmetleri Genel Müdürlüğü
- SPK** : Sermaye Piyasası Kurulu
- TBMM** : Türkiye Büyük Millet Meclisi
- TDK** : Türk Dil Kurumu

- TFF** : Türkiye Futbol Federasyonu
- TİCİ** : Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakı
- TİDE** : Türkiye İç Denetim Enstitüsü
- TSK** : Türk Spor Kurumu
- UEFA** : Union of European Football Associations-Avrupa Futbol Federasyonları Birliği
- UFRS** : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
- UMS** : Uluslararası Muhasebe Standartları
- YKY** : Yeni Kamu Yönetimi

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1 : YKY Kapsamında Mevzuatımızdaki Değişimler.....	31
Tablo 2 : Geleneksel Yönetim - Yeni Kamu Yönetimine İlişkin Ayrım.....	35
Tablo 3 : Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	41
Tablo 4 : Denetim Sistemine İlişkin Kalkınma Planı Tasarrufları.....	45
Tablo 5 : Denetime İlişkin Sınıflandırmalar.....	49
Tablo 6 : Geleneksel Denetim ve Çağdaş Denetim Anlayışının Temel Özellikleri.....	58
Tablo 7 : Uluslararası Denetim Kuruluşları.....	69
Tablo 8 : Türkiye’de Kurumlar Bazında Uygulanan Denetim Türleri.....	77
Tablo 9 : Türk İdari Teşkilatında Teftiş Kurulu ve İç Denetimin Görünümü.....	78
Tablo 10: Uluslararası Denetim Standart ve Çerçevesi.....	81
Tablo 11: İç Kontrole İlişkin Tanımlamalar.....	87
Tablo 12: Denetim Standartları Arasında Terimsel Farklılıklar.....	95
Tablo 13: Kamu İç Denetim Standartlarında Yer Almayan Maddeler.....	96
Tablo 14: İç Kontrol Sisteminin Gelişimine Yönelik Yasal Düzenlemeler.....	97
Tablo 15: Gençlik ve Spor Bakanlığı Hizmet Birimlerinde Değişim.....	110
Tablo 16: Örgütte Tam Bağımsızlık Kriterleri.....	113
Tablo 17: Türkiye Spor Federasyonları Ve Hukuki Nitelikleri.....	121
Tablo 18: Türk Spor Teşkilatlanmasında Temel Yapısal ve Örgütsel Özellikler.....	136
Tablo 19: Spor Federasyonlarının Dönemsel Özellikleri.....	137
Tablo 20: Spor Federasyonlarının Lisanslı Sporcu Sayısı.....	142
Tablo 21: 2014-2018 Yılları Toplam Madalya Sayıları.....	142
Tablo 22: Kazanılan Madalya Sayılarının Değişim Oranları	143
Tablo 23: Türkiye Futbol Federasyonuna İlişkin İç Kontrol Değerlendirmesi.....	153
Tablo 24: Denetim Kurulu Üyelerinin Asgari Seçim Kriterleri.....	157

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1 : Yönetimin İşlevleri.....	9
Şekil 2 : Stratejik Planlama Süreci.....	18
Şekil 3 : Türk Kamu Bürokrasisinin Temel Özellikleri.....	25
Şekil 4 : Denetim, Teftiş ve Kontrolün Ortak Paydası.....	39
Şekil 5 : Denetim İlkeleri.....	46
Şekil 6 : Denetim Türleri.....	52
Şekil 7 : Uluslararası İç Denetim Standartları.....	82
Şekil 8 : COSO Küpü.....	88
Şekil 9 : COSO Piramidi.....	89
Şekil 10: COSO İç Kontrol Çerçevesi ve Bileşenleri.....	91
Şekil 11: Kurumsal Risk Yönetimi Küpü.....	93
Şekil 12: Kurumsal Risk Yönetimi Sarmalı.....	93
Şekil 13 : Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımının Temel Prensipleri.....	139
Şekil 14: Kazanılan Madalya Sayılarında Pozitif İvmelenme.....	146
Şekil 15: Türkiye Futbol Federasyonunda Denetim Yetkilileri.....	148
Şekil 16: Türkiye Futbol Federasyonunda Yetkili Kurullar.....	150
Şekil 17: Bağımsız Spor Federasyonlarında Denetime Yetkili Kuruluşlar.....	155
Şekil 18: Bağlı Spor Federasyonlarında Denetim Yetkisi.....	161
Şekil 19: Spor Federasyonları İçin Geliştirilen Denetim Modeli.....	168

Sakarya Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Özeti

Yüksek Lisans	<input type="checkbox"/>	Doktora	<input checked="" type="checkbox"/>
Tezin Başlığı: Türk Spor Federasyonlarının Denetiminde Yeni Yaklaşımların Değerlendirilmesi			
Tezin Yazarı: Meltem PAKSOY		Danışman: Doç. Dr. Fehmi ÇALIK	
Kabul Tarihi: 17.01.2020		Sayfa Sayısı: xii (ön kısım)+188 (tez)	
Anabilim Dalı: Beden Eğitimi ve Spor			
<p>Bu araştırma ile Türk spor federasyonlarında uygulanan denetim yaklaşımlarının çağdaş denetim yaklaşımları ve uluslararası denetim standartları ile uyumlu olup olmadığını inceleyerek spor federasyonlarının gelişimine katkı sağlamak, federasyonlarda uygulanabilir bir denetim modeli oluşturabilmek amaçlanmıştır. Araştırmada nitel araştırma yöntemlerinden betimsel tarama yöntemi kullanılmıştır. Araştırmanın deseni “durum çalışması” kullanılarak şekillendirilmiştir. Araştırmanın evrenini Türkiye’de bulunan spor federasyonları oluşturmaktadır.</p> <p>Araştırma sonuçlarına göre: Türk spor yönetimi ve federasyonlarda merkeziyetçi yapının etkisi hissedilmektedir ancak Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Türk spor teşkilatı içerisinde önemli ve etkili değişimlere öncülük etmiş ve bu değişimlerden federasyonlar doğrudan ve pozitif yönde etkilenmiştir.</p> <p>Federasyonlarda yeni kamu yönetimi ilkeleri doğrultusunda standardizasyonu sağlama, şeffaf ve hesap verebilir yönetim yapısının tesisi, performans değerlendirmesi amaçlarına yönelik çalışmalar sürekli ve güncel şekilde devam etmektedir. Örgüt içerisinde iç kontrol mekanizmasının kurulmasına yönelik çalışmalar bulunmakla birlikte mesleki bir iç denetim örgütlenmesi bulunmamaktadır.</p> <p>Örgüt içinde denetimden ziyade kontrol faaliyetleri bulunmaktadır. Uluslararası denetim ve iç kontrol standartları federasyon yapılanmalarına tam anlamıyla entegre edilememektedir. Denetimler çoğunlukla geçmişe yönelik yapılmakta, hedef ve performans göstergeleri ile rehberlik ve yönetime katkı sağlama, performans denetimi, piyasa odaklı denetim, risk odaklı denetim kavramları tam anlamıyla kullanılmamaktadır.</p> <p>Araştırmada spor federasyonlarının gelişimi için, federasyonlarda bağımsız veya kamu iç denetçilerinin çalışabilmesine imkan verecek ölçüde yasal mevzuatın güncellenerek daha fazla denetimden ziyade kurum içinde yapılmış sistemli ve sürekli bir iç denetim mekanizması ile standartlar doğrultusunda gerçekleştirilen kuruma değer katan, geliştiren, kaynakların ekonomik, etkili ve verimli bir şekilde yönetilip yönetilmediğini değerlendiren, kuruma rehberlik eden bir mekanizmanın işlerliğinin sağlanması; Devletin sporu doğrudan yöneten bir otorite olmaktan çıkarılıp denetleyen, yönlendiren ve destekleyen bir niteliğe evrilmesinin gerekliliği ortaya konulmuştur.</p>			
Anahtar Kelimeler: Federasyon, Yeni Kamu Yönetimi, Çağdaş Denetim, Çağdaş Denetim Standartları, İç Denetim.			

Sakarya University
Institute of Social Sciences Abstract of Thesis

Master Degree	<input type="checkbox"/>	Ph.D.	<input checked="" type="checkbox"/>
Title of Thesis: Evaluation Of New Approaches In The Audit Of Turkish Sports Federations			
Author of Thesis: Meltem PAKSOY Supervisor: Assoc. Prof. Fehmi ÇALIK			
Accepted Date: 17.01.2020		Number of Pages: xii (pre. text) + 188 (main body)	
Department: Physical Training and Sports			
<p>With this research, it is aimed to contribute to the development of sports federations by examining whether the audit approaches applied in Turkish sports federations are compatible with contemporary audit approaches and international audit standards and to create a viable audit model in federations. Descriptive research method, one of the qualitative research methods, was used in the research. The design of the research was shaped by using “case study.. The universe of the study consisted of sports federations in Turkey.</p> <p>According to research results: The impact of the centralized structure is felt in Turkish sports management and federations but The New Public Management Approach has led to significant and effective changes within the Turkish sports organization and federations have been directly and positively affected by these changes.</p> <p>Efforts are underway to ensure standardization in line with the new principles of public administration in the federations, to establish a transparent and accountable management structure, and to evaluate performance. Although there are efforts to establish an internal control mechanism within the organization, there is no professional internal audit organization.</p> <p>There are control activities within the organization rather than audit. International auditing and internal control standards are not fully applicable to federation structures. Audits are mostly conducted in the past, and the objective and performance indicators as well as contributing to guidance and management, performance auditing, market-based auditing, and risk-oriented auditing are not fully utilized.</p> <p>In the research, for the development of sports federations, the legislation was updated to enable independent or public internal auditors to work in federations, to ensure the functioning of a mechanism that adds value to the organization carried out in line with the standards, improves the value of the organization, evaluates whether the resources are managed in an economic, effective and efficient manner, and guides the organization through a systematic and continuous internal audit mechanism structured within the organization rather than further audits; It has been demonstrated that the state should evolve from a direct governing authority to a quality that controls, directs and supports sports.</p>			
Keywords: Federation, New Public Management, Contemporary Inspection, Contemporary Auditing Standards, Internal Audit.			

GİRİŞ

“Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı” 2000 senesinde hızla yaygınlaşan piyasa tabanlı yönetim düşüncesi ile kamusal alana hakim olmaya başlamıştır. Hood (2015) bu dönemi klasik kamu yönetiminin “imparatorluğunu yitirdiği yıllar” olarak ifade etmiştir. Küreselleşme ile birlikte hızlanan ekonomik, sosyal ve kültürel yapıdaki değişimlerden Türkiye’de hakim geleneksel kamu yönetimi algısı da önemli ölçüde etkilenmiştir.

Uluslararası alana hakim değişim hareketine adaptasyonun sağlanması için kurumsal çerçevede yasal düzenlemelerle desteklenmek şartıyla etkili, ekonomik ve verimli kaynak kullanımı ile hesap verebilirliğin sağlanması için köklü reformlar gerçekleştirilmiş, yönetim anlayışının yanısıra denetim anlayışına hakim olan ilkeler de sorgulanmaya başlamıştır. Çünkü kamu yönetiminde temel kaygı halk için politika üretmek ve kamu çıkarlarını muhafaza etmektir. Bu işlev yerine getirilirken tutarlı, verimli ve etkin politikalar üretilmeli, uygulanmalı, tüm vatandaşlara eşit mesafede bulunulmalı ve adil davranılmalıdır. Devletin ve ulusun devamlılığı için etkin ve verimli yönetim şarttır. Yönetim katılımcı, iletişim ve etkileşime açık, çok odaklı olmalıdır. Yönetim ile uyumlu, etkileşimde olan, güvence hizmeti sağlayan denetim en yaygın tanımıyla, “belirli bir kişi, organizasyon, sistem, süreç, proje, ürün ya da herhangi bir şeyin önceden belirlenmiş bir standart ile karşılaştırılması ya da standartlara uygunluğunun kontrol edilmesi” olarak ifade edilebilir (Ratliff&Reding,2002).

Yeni kamu yönetimi anlayışının gelişimi ile hata bulma odaklı denetim yapısı rehberlik ve çözüm odaklı, yapıcı, yönlendirici, düzeltici ve önleyici bir anlayışa evrilmiştir. 5018 sayılı kanun ile iç ve dış denetimde önemli değişiklikler yapılmış, kurumlar iç kontrol ve iç denetim mekanizması ile tanışmıştır. Faaliyetlerde etkin, randımanlı, güvenilir finansal raporlama ve makul güvence gibi iç kontrol tasarımının zorunlu unsurlarının benimsenmesi yönünde yasal çerçeve hazırlanmıştır. Tarihsel süreç içinde genel anlamda merkezî bir yapı sergileyen spor teşkilatlarının revizesine yönelik çalışmalar da bu dönemde hız kazanmıştır. Türkiye’de sporun gelişimi ile ülke düzeyinde yaygınlaştırılmasında her açıdan kayda değer bir konuma sahip spor federasyonlarını da etkileyen bir dizi yasal düzenleme ile federasyonların kuruluşu, görev ve yetkileri, teşkilat yapısı, faaliyet ve prosedürleri düzenlenerek uygulamada standardizasyon, şeffaf ve hesap verebilir yönetim yapısı sağlanmaya çalışılmıştır.

Yönetmel alanda ortaya konulan yeni düzenlemeler karşısında spor federasyonlarının denetim yapısının yeni kamu yönetimi ilkeleri ve uluslararası standartlar çerçevesinde oluşturulan çağdaş denetim yaklaşımlarına entegrasyonu konusu önem kazanmıştır. Sporun toplumsal anlamda göz ardı edilemeyecek birincil düzey aktivitelerden olduğu göz önüne alındığında spor federasyonlarına ilişkin yapılan bu araştırma ile Türkiye’de sporun gelişimine katkı sağlanacağı düşünülmektedir.

Araştırmanın Konusu

Türkiye’de 2019 yılı itibariyle toplam 63 adet spor federasyonu faaliyette bulunmakta olup spor branşlarının yönetimi bu federasyonlar aracılığıyla sağlanmaktadır. Tam bağımsız şekilde örgütlenmiş Türkiye Futbol Federasyonu dışındaki 59 adet federasyon bağımsız ve 4 federasyon bağlı yapıda örgütlenmiştir. Belirtilen federasyonların tamamı tabi oldukları normlar farklı olmakla birlikte, çeşitli kademelerde mali denetime tabi tutulmaktadır.

Spor federasyonlarının denetiminde Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı çerçevesinde şekillenen ve spor federasyonlarının etkin, etkili, verimli ve demokratik bir zeminde çalışmalarını sürdürmesine katkıda bulunacak düzeyde bir denetim anlayışının uygulanıp uygulanmadığının incelenmesi araştırmanın konusunu oluşturmaktadır.

Araştırmanın Amaç ve Hedefleri

Çağdaşlaşma yolunda her toplum ve örgüt artan bir ivme ile devam eden gelişim ve değişim arayışı içerisinde. Dinamik bir süreç olan değişim, çağdaşlaşma yolunda teknik bilgi ve becerilerle donatılmış örgütsel bir yapıyı gerektirir. Örgüt, değişimlere uyum sağlamasının yanısıra yeni değişimlere de öncülük etme rolünü üstlenebilmeli, dinamik unsurlarını çağın gereklerine uygun şekilde güçlendirmesinin yanısıra mevcut koşullara göre değiştirebilmelidir. Yapılan araştırmada Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı çerçevesinde şekillenen “çağdaş denetim” kavramı üzerinden yola çıkılarak denetim kavramı farklı perspektiflerden incelenmiş, bu olgunun yapısal ve yönetsel açıdan etkin şekilde revize edilen spor federasyonlarının örgütsel yapısı içerisinde nasıl bir değer bulunduğu belirlenmeye çalışılmıştır.

Türk spor federasyonlarında uygulanan denetim yaklaşımlarının sistematik olarak çağdaş denetim yaklaşımları ve uluslararası denetim standartları ile uyumlu olup olmadığını incelemek amacıyla geliştirilmiş bu araştırmada, belirtilen temel amaç ekseninde, amaca ulaşılmasında yardımcı olacak alt amaçlar aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

1. Denetimin kavramsal içeriği, kapsamı, türleri, ilkeleri, denetim metodolojisi, standartları ve genel işleyişinin tüm yönleriyle ortaya koyularak spor federasyonları özelinde yorum yapabilmeye imkan sağlamak.
2. Spor federasyonlarında geçmişten günümüze hakim olan denetim uygulamalarını sebep-sonuç ilişkisi içerisinde inceleyerek Türkiye açısından hangi noktada bulunduğumuzu tespit etmek, bulunulan noktayla ilgili net bir çerçeve oluşturabilmek,
3. Türk spor federasyonlarında uygulanabilir örnek bir denetim modeli oluşturabilmek.

Belirlenen amaçlar doğrultusunda aşağıdaki sonuçlar hedeflenmiştir:

1. Türkiye'deki spor federasyonlarının gelişimine katkı sağlamak,
2. Spor federasyonları bünyesinde denetim olgusunun bulunduğu noktayı tam olarak tespit ve tahlil edebilmek,
3. Spor federasyonlarının yönetsel yapısının değişim ve gelişimine yönelik yeni öneriler geliştirebilmek,
4. Alanda üretilecek yeni proje ve bilimsel çalışmalara kaynak teşkil edebilmek,
5. Uygulanan spor politikalarına katkıda bulunabilmek.

Araştırmanın Önemi

Türkiye'de uygulanan spor yönetimi politikaları ve spor federasyonlarına ilişkin yapılan ulusal ve uluslararası literatür taraması neticesinde konuya ilişkin pek çok teorik ve pratik bilgiler bulunduğu görülmüştür. Yapılan çalışmaların odak noktası, sporun sağlam bir yönetim yapısına kavuşturularak asli amaçlarını gerçekleştirebilme kabiliyetine sahip olması yönündedir. Her birinin Türk spor yönetiminde yarattığı katma değer tartışılmazdır.

Ele alınan araştırma konuları ana hatlarıyla;

- Spor Yönetiminde Özerklik,
- Bilgi Yönetimi ve İnovasyon,
- Spor-Siyaset Etkileşimi,
- Sporda Yönetimsel Sorunlar,
- Sporun Yönetimsel Yapısı,
- Stratejik Planlama Uygulamaları,
- Yönetici Tutum ve Davranışları,
- Sponsorluk Stratejileri,

Konuları etrafında toplanmış olup kamu yönetimi, denetim ve spor federasyonları üçlemesinin aynı ekseninde değerlendirildiği bir araştırmanın bulunmadığı, konu hakkında alan yazında bir boşluk olduğu görülmüştür. Bu bağlamda çalışmanın önemli ve özgün bir değere sahip olduğu düşünülmektedir. Yapılacak araştırmanın Türkiye’deki spor federasyonlarının gelişimine ve alanda üretilecek yeni projelere katkı sağlaması beklenmektedir.

Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırma Türkiye’deki spor federasyonlarında mevcut denetim sisteminin çağdaş denetim yaklaşımları ve uluslararası denetim standartları ile uyumlu olup olmadığını incelemek; bu çerçevede spor federasyonları için örnek bir denetim modeli oluşturabilmek amacıyla gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede denetim kavramı “Betimsel Tarama” yöntemi kullanılarak kavramsal açıdan incelenip, kapsamı, türleri, ilkeleri, metodolojisi, standartları ortaya koyularak spor federasyonlarına entegre edilecek; spor federasyonları yapısal açıdan irdelenecektir. Doküman analizi yöntemiyle bilgi ve veriler derlenecek, araştırma konusuna ilişkin yazılı materyaller analiz edilecektir. Bu suretle konu ayrıntılı şekilde incelenerek somutlaştırılacaktır. Spor federasyonlarında uygulanan denetim yaklaşımları üzerinde sistemsel olarak öneriler geliştirilecek, federasyonların yönetim ve denetim sistemi incelenecek, ulusal ve uluslararası bilimsel çalışmalardan yararlanılarak teorik yapı oluşturulacaktır. Oluşturulan araştırma modeli tablo ve grafikler vasıtasıyla sistematikleştirilecektir.

Niteliksel ve niceliksel açıdan araştırma konusu ile varılmak istenen hedef gözönüne alındığında, konunun nitel bir araştırma yöntemini desteklediği ve nitel araştırma yöntemlerinin kullanılmasının uygun olacağı anlaşılmaktadır. Bilimsel araştırmalarda her yöntem aynı yöne giden farklı bakış açılarını ifade etmektedir. Temel amaç bilimsel bir sonuca ulaşabilmektir. Belirtilen nedenle, yapılan çalışmada ağırlıklı olarak nitel araştırma yöntemleri kullanılmakla birlikte, ihtiyaç duyulması halinde nicel araştırma yöntemlerine de başvurulacaktır. Elde edilen veriler bulunulan noktadan daha genel bakış açılarına doğru tümevarımsal bir şekilde çalışılarak analiz edilecek, sonrasında konu ve yorumların desteklenmesi amacıyla tündengelimli bir şekilde çalışılacaktır.

Araştırma deseni genel anlamda “durum çalışması” ile şekillendirilecektir. Durum çalışması aktüel yaşamla ilintili mevcut bir durumun irdelenmesini öngörmektedir (Yin ,2009). Stake (2005) durum çalışması araştırmasının bir metodoloji olmadığını sadece bir seçim olduğunu belirtmiştir. Ancak literatürde bunun bir araştırma tekniği, yöntem ve kapsamlı araştırma taktiği olduğunu ileri süren araştırmacılar da bulunmaktadır (Denzin&Lincoln,2005;Merriam,1998;Yin,2009). Durum çalışması bir durum ya da çoklu durumlara dair derinlemesine betimleme ve analiz geliştirmeyi kapsamaktadır (Creswell,2018). Türkiye’deki yönetim ve denetim sistemi ile spor federasyonlarında uygulanan çağdaş denetim yaklaşımları bu çerçevede derinlemesine incelenecektir.

Araştırmanın evrenini Türkiye’de bulunan spor federasyonları oluşturmaktadır. Araştırma kapsamında Türkiye’de bulunan “bağımsız”, “tam bağımsız” ve “bağlı” spor federasyonlarında uygulanan yönetim ve denetim sistemleri yeni denetim yaklaşımları çerçevesinde incelenecek, gerektiğinde mevcut spor federasyonları arasından tesadüfi örneklem metodu ile seçilecek federasyonlar özelinde yorum kabiliyeti geliştirilecektir.

Çalışmada konu dağılımı aşağıdaki şekilde geliştirilmiştir:

Giriş bölümünde araştırmanın amaç ve hedefleri, önemi, yöntemi, problem ve alt problemler ile varılacak hedef nokta belirlenmiş, bu suretle araştırmanın teorik altyapısı oluşturulmuştur.

Birinci bölümde denetim kavramının daha iyi anlaşılabilmesine olanak verecek ölçüde yönetim, kamu yönetimi, kamu politikası, yönetişim, denetim, kamu mali yönetimi,

kamu işletmeciliği, stratejik yönetim, iç kontrol konularına ilişkin kavramsal çerçeve belirlenmiştir.

İkinci bölümde kamu yönetiminde yaşanan değişim süreci ve bu dönemlere ilişkin temel yönetim algıları tarihsel süreç içerisinde irdelenerek yeni denetim yaklaşımlarına temel teşkil eden yeni kamu yönetimi yaklaşımı ve temel prensipleri ortaya konulmuştur.

Üçüncü bölümde geleneksel denetim prensiplerinden yeni prensiplere geçiş, süreci etkileyen etmenler, denetime ilişkin ilkeler, denetimin sınıflandırılması, konuları irdelenerek denetim kavramı somutlaştırılmış ve oluşturulan kapsamda analiz edilmiştir,

Dördüncü bölümde çağdaş denetim anlayışı ve uluslararası standartlar incelenerek Türkiye’de ve dünyada idari teşkilat içerisinde denetimin konumu ve etkinliği, denetimin yönetimi, denetimle ilgili ve ilişkili kuruluşlar ile denetime yön veren kuruluşlar, denetim standartları açıklanmıştır. Sunulan sistematik bilgiler doğrultusunda spor federasyonlarına ilişkin ortaya konulacak öngörüler için başvurulacak dayanaklar tesis edilmiştir.

Beşinci bölümde spor federasyonlarında uygulanan denetim yöntem ve yaklaşımları tarihsel süreç de göz önüne alınarak ayrıntılı şekilde açıklanmıştır. Türkiye’nin son dönemde geçirmiş olduğu önemli bir yönetsel reform olan Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin mevcut spor teşkilatı ve federasyonlar üzerindeki etkileri yasal düzlemde ortaya konulmuştur.

Altıncı bölümde elde edilen bilgiler somutlaştırılarak araştırma bulguları ortaya konulmuştur.

Yedinci bölümde bulgular, son bölümde sonuç ve öneriler sistematik bir şekilde sıralanarak spor federasyonlarının gelişimine yönelik yapılacak diğer araştırma ve projelere kaynak teşkil edecek bir çalışma ortaya çıkarılması hedeflenmiştir.

Problem/Alt Problemler

Birden çok çözüm yolu ile kararsızlık unsurlarını içeren ve kişiyi rahatsız eden her durum bir nevi problem olarak nitelendirilir. Araştırma yaparken temel amaç, kişinin

problem olarak gördüğü konuyu çözmek yani mevcut durumdan özlenen duruma ulaşabilmektir (Karasar,2019). Bilindiği üzere spor federasyonları ulusal ve uluslararası düzeyde spor teşkilatlanmasına yön veren önemli aktörlerdir. Bu önemli aktörü daha etkin kılabilmek için Türkiye’de dönemsel olarak farklı yöntemler uygulanmıştır. Özellikle 2000’li yıllarda Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı doğrultusunda revize edilen uygulamalardan spor federasyonları da etkilenmiş, çağdaş denetim yaklaşımları adı altında farklı denetimsel uygulamalara başlanmıştır. Bu doğrultuda yapılan çalışmada “Türkiye’deki spor federasyonlarının yönetsel yapısı içerisinde çağdaş denetim yaklaşımlarının yeri ve uluslararası denetim standartları ile uyumlu bir denetim anlayışının mevcut olup olmadığının incelenmesi” amaçlanmıştır.

Ana problem ekseninde belirlenen alt problemler aşağıda sıralanmıştır:

Alt Problem 1: Tarihsel süreç içerisinde Türkiye’de spor federasyonları örgütsel ve yönetsel açıdan gelişim göstermiş midir?

Alt Problem 2: Yeni kamu yönetimi anlayışı spor federasyonlarının yapılanmasını etkilemiş midir?

Alt Problem 3: Çağdaş Denetim Yaklaşımları Türkiye’deki spor federasyonlarında uygulanmakta mıdır?

Alt Problem 4: Uluslararası denetim standartları ile federasyonların denetim mekanizmaları arasında uyum sözkonusu mudur?

Alt Problem 5: Türkiye’de spor federasyonlarının örgütsel yapısında denetim anlayışındaki değişime bağlı olarak değişiklik yapılmalı mıdır?

BÖLÜM 1: KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVE

Bu bölümde araştırma konusuna ilişkin yönetim, kamu yönetimi, kamu politikası, yönetişim, denetim, kamu mali yönetimi, kamu işletmeciliği, stratejik yönetim, iç kontrol konularına ilişkin kavramsal çerçeve belirlenmiştir. Belirlenen kavramlar (concepts) ile kavramların dayandırıldığı bağlam (context) ortaya konularak araştırmaya ilişkin izlenecek prosedürün netleştirilmesi sağlanmıştır.

1.1.Yönetim

Yönetim olgusu, ortak amaç veya amaçları gerçekleştirmek üzere biraraya gelmiş küçük veya büyük insan gruplarının bulunduğu her platformda, ilişkinin doğası gereği ortaya çıkan bir olgu olmakla birlikte, bilim dalı olarak görülmesi çok eski tarihlere dayanmamakta, kavramların ortaya konulması ve üzerinde fikir birliğine varılan net tanımların literatürde yer almasında yetersiz kalınmaktadır. Farklı bakış açılarına göre kavram farklı şekillerde tanımlanmakta, birbirini tamamlayıcı nitelikteki söylemler birleştirilerek bir bütün halinde yönetim kavramı anlamlandırılmaya çalışılmaktadır (Şimşek,2005). Kavram genel anlamda bir etkinlik ve süreç olarak görülmekte; sürecin kapsamını önceden belirlenmiş amaçları gerçekleştirme arzusu oluşturmaktadır (Ergun,1997).

Simon ve arkadaşlarına göre (1973) “yönetim, işbirliğine dayanan küme davranışıdır. İşbirliği içindeki farklı kümelerde bulunmakla birlikte belirli yöntemlere bağlı olmayan davranış biçimlerini ifade eder”. Yönetim yalnızca iki bireyin çalışmalarını uyumlaştırmak sözkonusu olduğunda bile gerekli ve öncelikli bir unsurdur (Ergun&Polatoğlu,1999).

Kavram bazen bir süreç, bazen süreci oluşturan unsurlar (yönetim organları), bazen de yöneticilerin faaliyetlerinde kullanabileceği “bilgi topluluğu” olarak açıklanmaya çalışılır. Her ne şekilde tanımlanırsa tanımlansın esasen yönetim kavramında temel unsur insandır. İnsan unsuru olmaksızın yönetim herhangi bir anlam ifade etmez. Bu noktadan bakıldığında yönetimin evrensel ve insana dayalı bir kavram olduğunu söylemek yanlış olmaz. En basit tanımıyla yönetim başkaları vasıtasıyla iş görme faaliyeti olarak ifade edilmektedir. Yönetim kavramına ilişkin literatür tanımlamalarının

çoğu “birlikte çalışma”, “örgütü hedeflenen amaçlara ulaştırma”, “farklılaşan çevre”, “kısıtlı kaynakların etkili kullanımı” gibi ortak noktaları bünyesinde barındırır.

Yönetim kavramı esasen, planlamayla başlayıp denetimle tamamlanan ardışık ve döngüsel fonksiyonlar bütünüdür. Fayol’a göre (1967) yönetimin 5 işlevi vardır. Bunlar “Planlama”, “Örgütlenme”, “Yürütme”, “Koordinasyon”, “Kontrol” olarak sıralanabilir. Bir kısım araştırmacılar koordinasyon kavramını tüm fonksiyonların içinde yapısı gereği bulunmak zorunda olduğu gerekçesiyle yönetim fonksiyonları arasında saymamakta ve yönetim döngüsünü 4 fonksiyon etrafında toplamaktadırlar. Bu görüş son yıllarda artan oranda kabul görmeye başlanmıştır. Bu görüş yönetim fonksiyonları altında incelenmiştir.



Şekil 1: Yönetimin İşlevleri

Kaynak: Şimşek, M., Ş. (2018). *Yönetim ve Organizasyon*, 20. Basım, s.120’den faydalanılmıştır.

1.1.1.Planlama

Yönetim fonksiyonlarının içinde önemli yere sahip olan planlama örgütün amaçlarına en etkili ve verimli şekilde ulaşmasını sağlama amacına yönelik bir faaliyettir (Mucuk,2013). Şimşek’e göre (2005) planlama, mevcut durumda geleceğin değerlendirilerek gerekiyorsa önlem alınmasını ifade eder. Aynı zamanda bu kavram bir

nevi “hangi işin, hangi kişi tarafından, hangi zaman aralığında ve hangi yerde” yapılacağına önceden kararlaştırılması sürecidir. Fayol’a göre (1967) planlama temel yönetsel işlevlerdendir ve örgütsel hedeflere ulaşmanın teminatıdır.

1.1.2.Örgütlenme

Örgütlenme kavramı genel anlamda bir süreci ifade eder. Durağan bir unsur değildir. Süreç, içerisinde saptanmış olan amacın gerçekleştirilebilmesi için öngörülen eylemleri barındırır. Diğer bir deyişle “ne, nerede, ne zaman, nasıl” sorularının net karşılıklarını bulmaya çabalar. Bu süreç boyunca amaç belirlenir, işin kimler vasıtasıyla ve nasıl yapılacağı tespit edilir, eylemler silsilesi planlanarak belirlenmiş amaca ulaşmaya çalışılır (Buluç,1996).

1.1.3.Yürütme

Yönetimin yürütme diğer bir deyişle yöneltme fonksiyonu işletmenin insan kaynaklarının verimli, etkili şekilde güdülenmesinin sağlanarak gayelere ulaşmayı mümkün kılan fonksiyon dur. Planlama ile başlayan yönetim faaliyeti örgütlenme ile devam eder ve yöneltme fonksiyonu ile görevlerin etkin ve randımanlı şekilde yapılması temin edilir. Önceden belirlenen amaç ve hedefler doğrultusunda örgüt çalışanlarının motive edilerek harekete geçirilmesi ve bu durumun sürekliliğinin sağlanması amaçlanır.

1.1.4.Koordinasyon (Eşgüdümleme)

Koordinasyon kavramını Fayol (1967) “kurum faaliyetlerinde düzen sağlamak, faaliyetlerde uyum sağlayarak grup çalışmalarının bir sıra dahilinde düzenlenmesi” şeklinde tanımlamıştır (Şimşek,2005). Koordinasyon oranı örgüt içinde ne kadar yüksek olursa örgütün başarı şansı daha yüksek olacak, hedef sapmaları asgari düzeye indirgenebilecektir.

1.1.5.Kontrol (Denetim)

Türk Dil Kurumu (TDK) kontrol kavramını örgüte ilişkin verilerin önceden belirlenmiş kıstaslarla ne oranda uyumlu olduğunun belirlenerek, bulguların yazılı hale getirilmesi amacıyla, ehil kişilerce veri elde etme, değerlendirme süreci şeklinde tanımlamıştır. Kontrol fonksiyonu ile örgütün hedeflediği amaçlara ulaşma derecesi yahut amaçlara ulaşılmadıysa bunların nedenleri belirlenir. Bu fonksiyon ile planlama aşamasında

belirlenmiş amaçlar ile mevcut durum karşılaştırılarak var ise hedefteki mevcut sapmalar tespit edilerek alınması gereken düzeltici önlemler belirlenir. Bir diğer tanıma göre kontrol, yönetim tarafından belirlenen ve amaçların gerçekleştirilmesinde kullanılan yöntem ve araçlardır (Larson,1992). Tüm bu açıklamalar karşısında yönetim kavramını geniş anlamda; “planlama, örgütlenme, yürütme ve kontrol süreçleri ile mevcut kaynakların koordine edilerek örgütü amaçlarına ulaştırma süreci” olarak tanımlamak mümkündür.

1.2. Kamu Yönetimi

Kamu kelimesi dilimizde “halk, amme, bütün” kavramları ile ifade edilmektedir. Devletin bu bütün üzerindeki etkili ve verimli yönetim faaliyetlerinin tamamı diğer bir deyişle sevk ve idaresi de kamu idaresi, amme idaresi veya kamu yönetimi olarak belirtilen bilim dalını oluşturmaktadır. Kamu yönetimi kavramı tek bir açıdan irdelenecek bir kavram olarak görülmemelidir. Literatürde sıklıkla işlevsel açıdan, yapısal açıdan, akademik bir disiplin olarak ve meslek olarak farklı açılardan ele alınmıştır.

Fonksiyonel açıdan devletin örgütsel yapısını ile kamusal politika ve hedefleri belirleme ve uygulama gücünü ifade eder. Devlet mevzuat dahilinde siyasi, hukuki ve yönetsel prosedürlerini uygular.

Yapısal açıdan örgütsel yapı içerisindeki devletin duruşunu yansıtır. Devlet vazifelerini bu örgütsel yapı aracılığıyla yerine getirir.

Akademik disiplin olarak kamu yönetimi siyaset, sosyoloji, işletme, ekonomi, hukuk vb. disiplinler aracılığıyla kamusal hizmetlerin daha etkin ve verimli yürütülmesine imkan sağlayan bir bilim dalıdır. Kamu yönetimi aynı zamanda kamu politikalarını yürütmekle görevli kişiler açısından bir meslektir.

Kamu yönetimi kavramının literatürde farklı tanımlamaları da mevcuttur. Waldo’ya göre (2017) kamu yönetimi işbirliğine dayalı çabaların akılcılık gerektiren bir türüdür. Kamu yönetimi kavramını siyasal açıdan ele almaya çalışan Wilson (1887) kamu yönetimini, sistemli şekilde kamu hukukunun icrasının sağlanması olarak tanımlamaktadır. Kavram literatürde kamu siyasalarının yürütülebilmesi için zorunlu bireysel-kümesel gayretlerin koordinasyonu (Ergun,1997), kamuya ilişkin hizmet,

faaliyet, görevliler ve siyasalları yönetme süreci (Özer,2005), devletin vazifelerini ifa etme ve bunun sürekliliğini sağlama aracı (Nacak,2015) gibi farklı şekillerde de tanımlanmıştır. Eryılmaz'a göre (2019) siyasi yapının yürütmeye ilişkin kolu kamu yönetimidir. Siyasi düzlemde, kamuya ilişkin prosedür ve kararları yürütmekle görevlidir. Devlet ve toplum düzeninin sekteye uğramaması, yasalar vasıtasıyla ortak kamusal ihtiyaçların giderilmesine yönelik bir sistemdir aynı zamanda kamu yönetimi. Temel kaygısı, halk için politika üretmektir. Toplumsal gereksinimlere duyarlı kamusal politikaların oluşturulmasını özendirmek ve kamu çıkarlarını muhafaza etmek asli görevleri olarak görülür. Bu işlevini yerine getirirken tutarlı, verimli ve etkin politikalar üretmeli ve uygulamalı, tüm vatandaşlara eşit mesafede bulunmalı ve adil davranmalıdır. Etkin ve verimli yönetim devletin ve ulusun devamlılığı için vazgeçilmez bir unsurdur.

Yönetim kavramı insanlığın var oluşundan itibaren insanlar arasındaki ilişkileri düzenleyen sosyal bir ihtiyaç olarak şekillenmiştir. Bu bağlamda geçmişten günümüze yönetim kavramında farklı uygulama ve ilke ve yöntemler benimsenmiş, uygulanmıştır. Yönetim algısındaki bu dinamik yapı kamu yönetiminde de kendisini göstermiş ve geleneksel yönetimle YKY modelleri mevcut yapıdaki yerlerini almışlardır.

1.3. Kamu Politikası

En genel tanımıyla “devletin (hükümet, kamu yönetimi) yapmayı ya da yapmamayı seçtiği herşey” kamu politikası olarak adlandırılmaktadır (Dye,2010). Bir başka ifadeyle devletin uyguladığı veya uygulamadığı tüm stratejiler, planlar, kararlar o devletin kamuya ilişkin politika tercihini oluşturur. Her devletin ya da hükümetin uyguladığı kamu politikaları farklıdır. Ancak ortak olan nokta şudur ki kamu politikası diğer disiplinlerle ortak yürütülen çalışmalar neticesinde ortaya çıkan bir uygulamadır. Diğer disiplinleri etkilerken aynı zamanda onlardan etkilenir. Kamu politikası Highwood'a göre (1995) kamu yönetimi, farklı disiplinlerden hem faydalanan hem katkıda bulunan bir alandır. Salt teorik bir disiplin değildir. Uygulanan politikaların analizi neticesinde ülkelerin kamu politikaları değiştirilmeden uygulanmaya devam edilebilir, revize edilebilir veya tamamen değiştirilebilir. Buna kamu politikasının analizi adı verilir. Bu analiz yönetim tarafından uygulanan faaliyetlerin sebepleri, uygulanması ve neticeleri açısından değerlendirilmesini içermektedir (Erat,2014). Heywood (2000) kamu

politikasını hükümetin yasal kararları olarak tanımlamıştır. Akdoğan (2011) ise tanımlamayı gücünü yasalardan alan devlet otoritesinin hakim olduğu alanlarda, devlet tarafından yetkilendirilen kamu kurumu veya görevlisi tarafından yerine getirilen faaliyetler olarak yapmıştır. Kamu politikası bir disiplin olarak 1960 yılı sonrası ortaya çıkmış, bu tarihten itibaren tüm dünyada gelişmeye başlamış ve Avrupa ülkelerinde pek çok akademik çalışmaya konu edilmiştir. Ancak kavram Türkiye’de ancak 1980’li yıllarda inceleme ve araştırma konusu edilmeye başlamıştır. Kemâli Saybaşı’nın (1986) “Devletin Ekonomiye Müdahalesi” ve (1985) “Siyaset Bilimine Temel Yaklaşımlar” adlı kitapları tarihleri göz önünde bulundurulduğunda oldukça önemlidir (Erat,2014). Kamu politikası bir disiplin olarak 2000’li yıllarda gelişim göstererek kamu yönetimi, siyaset bilimi gibi pek çok alanı etkilemiştir.

1.4. Yönetişim

YKY’nin beraberinde getirdiği bir kavram olarak yönetişim; katılımcı yönetimin bir ileri aşaması olarak görülmekte ve çok odaklı yönetim prensibi üzerinde şekillenmektedir. Kavram “Yönetim” ve “iletişim/etkileşim” kelimelerinin birleşiminden meydana gelmekte ve en yalın ifadeyle “birlikte yönetim” anlamında kullanılmaktadır (Koçak,2010). Güzelsarı (2003) kavramı kamusal, özel, ulusal veya uluslararası kuruluşlarca gerçekleştirilen bir fonksiyon olarak tanımlamıştır. Yönetişim; etkileşim halinde olmayan, tek taraflı “yönetme” kelimesini yönetilenlerin de dahil olduğu karşılıklı bir etkileşime konu etmekte; yönetimin her aşamasında katılımı ön plana çıkarmaktadır.

Yönetişim (Governance) olgusu 1989 tarihli “Sub Saharan Africa: From Crisis to Sustainable Growth” ve 1992 tarihli “Governance and Development” Dünya Bankası raporları ile dikkatleri üzerinde çekmiş ve konu üzerinde geniş kapsamlı çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Dünya bankasının bu raporlarında yönetişim kavramı, hesap verebilirlik, şeffaflık, özgürlük, gibi adil hukuk sisteminin temel ilkeleri olarak tanımlanmış; kamu yönetiminde hukuksal-kurumsal altyapının olmaması, karar verme mekanizmanın siyasi baskılara maruz kalması, şeffaflık ve hesap verilebilirliğin göz ardı edilmesi de kötü yönetişim kapsamında değerlendirilmiştir. Kavram hiyerarşiye dayanan bürokrasi yerine eşit düzlemde ilişkiyi ve birlikte yönetme ilkelerini öngören bir yaklaşımdır (Bayramoğlu vd.,1992). Merkezini devletin oluşturduğu bir yönetim

anlayışından ziyade merkezinde toplumu bulunduran bir yönetim anlayışını öngörmektedir (Özcan,2014). Öngörülen anlayış ile yönetime hakim olan aktörler değişmekte özel sektör ve sivil toplum kuruluşları yeni aktörler arasında yerine almaktadır. Özel sektör, kamu kesimi ve sivil toplum kuruluşları arasında işbirliği ve etkileşim; şirketleşmeler ve özelleştirme uygulamalarında yükselen bir ivmeye neden olmakta, rekabet artarak daha etkin ve verimli politikaların uygulanmasının yolunu açmaktadır. Aydınli ve Memiş'e göre (2015) yönetişim, yönetim aracı olmasının yanısıra aynı zamanda sistemsel bir değişim aracıdır. Bu değişim aracı ile etkileşimli-diyalog, çok yönlü hesap verilebilirlik, kamu yararı, vatandaşın değerlerini dikkate alma, stratejik düşünüp demokratik eylemde bulunma, rasyonel kriterlerin yanısıra insani değerlerle verimlilik hedeflenmektedir. Yönetişim; ülkenin kaynaklarının yönetilme kalitesini ortaya koyar, bu niteliğiyle yöneticilere yol göstermektedir (Özer,2005).

1.5. Denetim

Olması gereken ile olanın karşılaştırılarak belirlenen olumsuz farkları düzeltici tedbirlerin alınması (Candan,2006) olarak tanımlanabilen denetim kavramının farklı bilim dallarının inceleme konusunu teşkil etmesi ve bu bilim dallarıyla etkileşim içinde olması sebebiyle fen, sosyal ve diğer bilim dallarında farklı tanımlamalarının olduğu görülmektedir. Uluslararası bilimsel kaynaklarda denetime ilişkin kullanılan en yaygın tanım; önceden belirlenmiş standartlar çerçevesinde kişi, örgüt, sistem yahut herhangi bir şeyin bu standartlar ile uyumlu olup olmadığının kontrolünün sağlanması ve elde edilen verilerin yazılı hale getirilmesi süreci şeklindedir (Ratliff&Reding,2002). Özer (1998) ve Köse (2000) denetim kavramını; herhangi bir kurum, proje, ürün veya herhangi bir şeyin yapı, süreç ve sonuçlarının uluslararası alanda kabul görmüş standartlara uygunluk derecesinin tespiti ile elde edilen verilerin tarafsız ve sistemli bir biçimde analizi ile ilgililere iletim süreci olarak tanımlamıştır.

Atay (1999) hukuk disiplini içerisinde denetimi, kamu görevlilerinin güncel ve geçerli hukuki düzenlemeler doğrultusunda çalışıp çalışmadıklarını veya görevlerini kötüye kullanarak menfaat temin edip etmediklerinin devlet tarafından inceleme ve denetim yetkileri ile donatılmış görevlilerce belirlenmesi amacıyla yapılan işlem şeklinde tanımlanmaktadır.

Denetim kavramının literatürdeki farklı tanımlamalarına karşın, yapılan araştırmada denetim işinde uzman kişi veya kişilerce icra edilen meslek, bağımsız ve sistematik bir faaliyet olarak ele alınacaktır. Denetim kavramı geniş anlamda Devletin, dar anlamda idarelerin denetimini ifade etmektedir. Kavram geleneksel kamu yönetiminden çağdaş kamu yönetimine geçiş sürecinde birçok farklı dinamiği bünyesine almış ve bir kısmını da saf dışı etmiş, kavrama yüklenen anlam uluslararası denetim standartlarının uygulanmaya başlanmasıyla önemli ölçüde revizyona uğramıştır. Kontrol mekanizmasının ağır bastığı, daha çok girdi ve süreç odaklı yaklaşımların hakim olduğu klasik denetim anlayışının yerine piyasa ve sonuç odaklı denetim almıştır. Süreç ve süreçte yaşanan değişim çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı şekilde incelenecektir.

1.6. Kamu Mali Yönetimi

Mali yönetim (financial governance) mali kaynakların etkin, verimli ve ekonomik yönetimi kapsarken kamu mali yönetimi kamu kaynaklarının bu ekseninde kullanım ve yönetimini ifade etmektedir. Kavramsal açıdan kalkınma plan ve programlarında belirlenmiş hedefler çerçevesinde mevcut kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanımını sağlamak ve bu doğrultuda kamuda hesap verebilirlik ve mali saydamlığın temini için mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılması gereken iş ve işlemleri, bütçeleştirilmeyi, muhasebeleştirilmeyi, raporlama ve mali kontrolü kapsar. Kamu Mali Yönetimi ise genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolüne ilişkindir. 5018 sayılı Kanun kamu mali yönetimi kavramını; “önceden belirlenmiş standartlar doğrultusunda kamunun kaynaklarının en etkili, ekonomik, verimli kullanılmasını sağlayacak yasal-yönetimsel prosesler” olarak tanımlamaktadır.

Türkiye’de kmy alanında dünya standartları doğrultusunda yapılan en etkili ve köklü değişiklik 2003 tarih 5018 sayılı Kanun ile olmuştur. Kanun çerçevesinde getirilen etkili, ekonomik ve verimlilik ilkeleri doğrultusunda düzenlenen hükümler mali yönetim ve bütçe sistemine ivme kazandırmak maksatlı hazırlanmıştır. Katma bütçe uygulaması kaldırılmış, bütçeye dahil idareler genişletilmiş ve daha kapsamlı bir merkezi yönetim bütçesi oluşturulmuştur. Kanun ile, kamu mali yönetimini düzenleyen ilk kanun olan ve Türkiye’de uzun yıllar kullanılan 1927 tarih 1050 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. Bununla birlikte 5018 sayılı Kanun’un esasa ilişkin

maddeleri ancak 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe konulabilmiştir. Söz konusu kanun çerçevesinde mali yönetim mevzu geliştirilmesi gereken bir alan olarak dikkati çekmiştir.

1.7. Kamu İşletmeciliği

Kamu işletmeciliği kavramı esasen devletin geleneksel anlayış içerisinde yer alan bizzat yapan, üreten ve işleten rolünden; çağdaş kamu yönetimi prensipleri çerçevesinde “düzenleyen, yaptırın, işlettiren ve denetleyen” rolüne geçiş sürecini ifade etmektedir. Bir kısım kaynaklarda piyasa odaklı yönetim olarak da ifade edilmektedir. Kamu yönetimi, işletmecilik odaklı bir anlayışla yeniden yapılandırılmalı ve yönetime güncel bir kimlik kazandırılmalıdır (Güler,1994). Dinamik bir olgu olan piyasa ekonomisi işleyen ve aynı zamanda sınırlarını sürekli şekilde genişleten bir olgudur. Devletin bu mekanizma içerisinde bizzat yapan, üreten ve işleten bir konumda olması rekabeti kırııcı bir etki yaratmakta aynı zamanda bu mekanizmada aksamalara neden olmaktadır.

Piyasa ekonomisi içerisinde Devletin düzenleyen, yaptırın, işlettiren ve denetleyen konumunda olması rekabeti tetikleyecek, piyasayı canlandırıp genişletecek ve aynı zamanda yönetime piyasa içerisinde kendini sürekli güncellemesi imkanı da verecektir. Kamu işletmeciliği kavramı işte tam da bu noktada ortaya çıkmaktadır. Kamu kesimi ile özel teşebbüslerin işbirliği kamu işletmeciliği kavramının sürekli gündemde kalmasına, ivmelenmesine ve değişerek gelişmesine neden olmaktadır. Esasen bu durum serbest piyasa ekonomisini benimseyen liberal devlet anlayışının gereğidir. Bu anlayış çerçevesinde Devlet, milli gelirin oluşmasında kamu kesimi yerine, özel kesime ağırlık vermekte ve kamuya düzenleyici olma görevi yüklemektedir. Barber (1999) İktisadi Düşünceler Tarihi adlı kitabında “hukuk düzeninin korunması, adaletin temini ulusal savunma için hazırlık gibi temel işlevlerin dışında kalan devlet müdahalelerinin tamamına gerçekte kuşkuyla bakmak gerektiği” ni, aynı hususun Adam Smith’in Ulusların Zenginliği adlı kitabında da ana konu olarak vurgulandığını belirtmiştir.

Kamu işletmeciliğine ilişkin literatür irdelendiğinde, kamu işletmeciliği yaklaşımının bir başka ifade ile yeni kamu işletmeciliği yaklaşımının yoğun bir şekilde neoliberalizm, küreselleşme, yönetim ve özelleştirme kavramlarıyla birlikte anıldığı görülmektedir. Belirtilen kavramların hepsi piyasa üzerindeki Devlet müdahalelerinin asgari düzeyde

tutulması düşüncesi üzerinde kurulmakta ve bu anlamda kamu işletmeciliği kavramını oluşturmaktadır.

1.8. Stratejik Yönetim

Kelime anlamıyla strateji; sevk etme, yöneltme, gönderme, götürme anlamlarına gelmektedir. Yönetimsel anlamda; önceden belirlenen amaca ulaşmada takip edilen yol-yöntemlerin tamamını ifade eder. Örgütü bütünleştirerek, kararlarda tutarlı şekilde doğru hedefe yönlendiren bir görüştür (Şahin,2008). Stratejik yönetim ile örgütün amaç ve hedefleri belirlenerek, belirlenen amaç ve hedeflere en akılcı ve verimli şekilde ulaşabilmek için yapılması gereken faaliyetlerin tespit ve planlamasını kapsayan bir yönetim tekniğidir. Bryson (2011) bu kavramı organizasyon yönetiminde uzun dönem performansı belirleyen eylemleri ve kararların tümünü kapsayan bir süreç şeklinde ifade etmektedir.

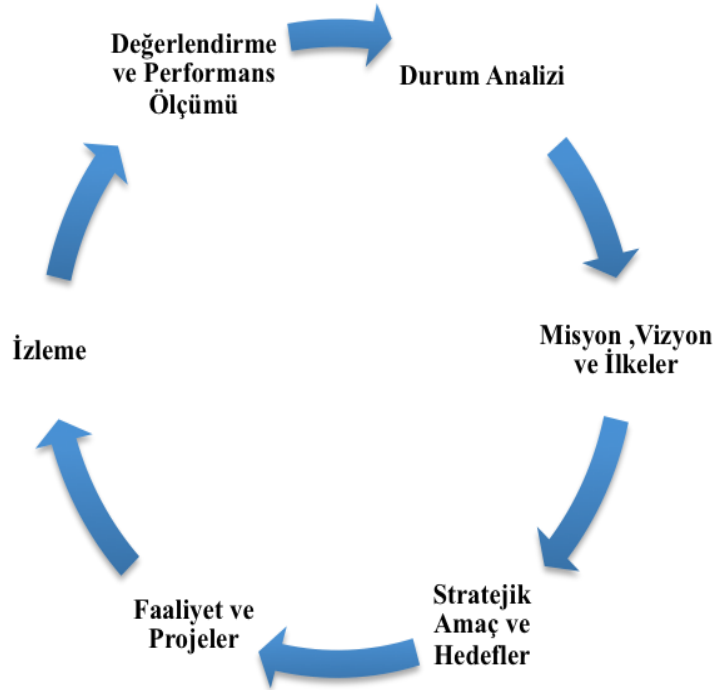
Stratejik yönetim süreci, stratejik bir planlamayı gerektirir. Bir diğer ifadeye göre üst yönetim tarafından örgütün geleceğinin tasarlanması, bunun için gereken prosedürlerin belirlenmesi stratejik planlama olarak adlandırılır (Goodstein&ark.,1992). Stratejik planlama kavramı, daha çok örgütün üst yönetimi tarafından sahiplenilmesi gereken bir kavram olarak tanımlanmıştır. Stratejik Planlama, bir işin ne olması gerektiğini ve bu amaca en iyi nasıl ulaşılacağını belirlemek için oluşturulan kapsamlı bir süreçtir. Örgütün tam potansiyelini değerlendirir ve hedefleri, bunlara ulaşmak için gerekli eylemlere ve kaynaklara bağlar. Bu süreçte organizasyonu ileriye taşıyacak teknik ve stratejiler karşılıklı iletişim ve bilgi alışverişi yöntemi ile tespit edilmeli, belirlenen stratejilerin gerçekleştirilmesi için gerekli altyapı hazırlanmalı ve belirlenen stratejiler ve sonuçları düzenli olarak kontrol edilmelidir.

Stratejik yönetim ve stratejik planlama kavramları kamu yönetiminde ve diğer örgütlerde yeni yönetim anlayışının yaygınlaşması ile konuşulan, tartışılan ve uygulanan önemli bir model konumundadır. Sürekli değişen toplumsal yapı, değişen piyasa koşulların, değişen teknolojiler ve küreselleşme dinamik bir stratejik yönetimi kar amacı gütsün veya gütmesin örgütleri için hayati önem taşımaktadır. Örgütlerin sürdürülebilir rekabet üstünlüğünün temini, sürekliliğinin sağlanması ancak stratejik planlamayla mümkündür (Demir&Yılmaz,2010). Bain & Company tarafından 2017

yılında yapılan bir araştırma şirketlerin stratejik planlamayı genellikle aşağıdaki amaçlar doğrultusunda kullandığı sonucuna varılmıştır (Bain&Company,2017):

- İşletmenin yönünü ve performansını değiştirmek,
- Politik olarak hassas konuların gerçeklere dayalı tartışmalarını teşvik etmek,
- Organizasyonda karar verme için ortak bir çerçeve oluşturmak,
- Bütçe kararları ve performans değerlendirmeleri için uygun bir nokta belirlemek,
- Yöneticileri geliştirmek,
- İşletmeye olan güveni artırmak,

Stratejik planlama süreci Durum Analizi, Misyon, Vizyon ve İlkeler, Stratejik Amaçlar ve Hedefler, Faaliyet ve Projeler, İzleme, Değerlendirme ve Performans Ölçümü süreçlerini içermektedir.



Şekil 2: Stratejik Planlama Süreci

Kaynak: Demir, C., & Yılmaz, M. K. (2010). *Stratejik Planlama Süreci Ve Örgütler Açısından Önemi*. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. (25),1, s.74'den uyarlanmıştır .

1.9. İç Kontrol

İç kontrol kavramı uluslararası düzeyde yeni kamu yönetimi ve yeni denetim anlayışının yaygınlık kazanmasıyla gündeme gelen ve literatürde yerini bulan bir kavramdır. İç kontrol kavramının yaygınlaşmasına ABD’de muhasebe, iç denetim ve finans sektörlerinden meslek örgütlerinin girişimiyle oluşturulan COSO’nun iç kontrolle ilgili olarak yayımladığı çerçeve rapor öncülük etmiştir. Raporda iç kontrol; kuruluş faaliyetlerinin etkili, verimli şekilde ifasını sağlamak; güvenilir, gerçek sonuçları yansıtan finansal raporlama sisteminin teşekkülü, faaliyetlerde yasalarla temel prensiplere uyumun sağlanması, kurum amaçlarına ulaşma oranına ilişkin makul güvence verebilme fonksiyonlarını yürüten proses olarak tanımlanmıştır. INTOSAI, IFAC, ISACA, AICPA, IIA, gibi önemli kuruluşlarca birçok tanımlamalar yapılmış olmakla birlikte çoklukla kabul edilen COSO tarafından yapılan tanımlama olarak görülmektedir.

BÜMKO tarafından Kamu İç Kontrol Standartlarının uygulanması konusunda kamu idarelerine daha fazla rehberlik yapmak amacıyla, iç kontrol bileşenleri çerçevesinde hazırlanan ve uygulama adımları ile örneklerini içeren 07.02.2014 tarihli Kamu İç Kontrol Rehberinde COSO tarafından yapılan tanımlama esas alınarak iç kontrol “kurumdaki iş ve eylemlerin mevzuata uygunluğunu, mali ve yönetsel raporlamanın güvenilirliğini, faaliyetlerin etkililiği ve etkinliği ile varlıkların korunmasını sağlamayı amaçlar” şeklinde ifade edilmiştir.

BÖLÜM 2: YENİ KAMU YÖNETİMİ YAKLAŞIMI VE GELİŞİMİ

2.1. Geleneksel Kamu Yönetimi Anlayışının Gelişimi

Tarihin her döneminde yönetim kavramı, üzerinde düşünülen, teori ve pratikte uygulamalar geliştirilen, farklı düşünce ve akımlara önderlik etmiş bir alan olarak karşımıza çıkmaktadır. Geleneksel yönetim anlayışı olarak adlandırılan klasik yönetim ilk dönemlerde düşünürlerin çeşitli alanlarda yöneticilere verdikleri tavsiyelerden öteye geçememiştir. İlerleyen dönemlerde çeşitli kuramlar ortaya atılmıştır. Weber “Bürokrasi Modeli”, Taylör “Bilimsel Yönetim” ve Fayol “Yönetim Süreci” kuramları ile geleneksel yönetim anlayışının temellerini atmış ve uzun yıllar bu yönetim modelleri uygulanmıştır. Weber’in bürokrasi kuramı esasen bir üst otorite etrafında örgütlenen, yazılı kurallara dayalı disiplinli, şahsılıktan uzak hiyerarşik yapıyı esas alan bir örgüt modelini öngörmektedir. Bürokrasi modeline göre, önceden belirlenmiş kurallar istikrar ve düzeni sağlamaktadır (Özer&ark.,2015). Weber İdeal Tip Bürokrasi kuramı ile kapitalizmin temellerini inşa etmiştir (Ekşi,2012). Bürokrasi kuramını ortaya koyarken iktidar (güç) ve meşruluk kavramlarını esas almıştır. Geleneksel yönetim anlayışında yöneten kişinin uygulamaları gelenekler tarafından sınırlandırılmış durumdadır. (Ergun&Polatoğlu,1992). Weber bürokrasi kavramını tanımlamaktan ziyade onun özelliklerini sıralamayı tercih etmiştir. Geleneksel kamu yönetimi Weber’in bürokrasi kuramının belirtilen ana ilkeleri doğrultusunda bürokratik modelin kamu sektöründe etkinliği ve verimliliği sağlamada en iyi yöntem olduğu görüşünü uzun yıllar benimsemiş ve bu doğrultuda uygulanmıştır (Pfifner,1999).

Yönetim hep gündemle olan bir olgu olmakla birlikte bu olgunun bir bilim dalı olarak literatürde yerine alması nispeten yeni bir olgudur. Geleneksel yönetim anlayışı içerisinde kamu yönetimi kamu hukukunun bir alanı olarak görülmüş ve dolaylı olarak siyasi bir yaklaşım sergilemiştir. Woodrow Wilson 1887 tarihli “Yönetimin İncelenmesi” başlıklı eseri ile kamu yönetiminin ayrı bir alan olarak incelenmesi zorunluluğunu ilk savunan kişi olması bakımından önemlidir. Aynı yaklaşım 1900’lü yıllarda Frank Goodnow tarafından da ileri sürülmüştür. Tarihsel süreç içerisinde kamu yönetimi bir süre Bilimsel Yönetim’in etkisi altında kalmış, çeşitli sistem önerilerinden oluşan kamu yönetimi kuramları ilerleyen aşamalarda kendini göstermiştir (Ergun&Polatoğlu,1992). 1887 yılında Wilson ile başlayan kamu yönetiminin siyasetten

ayrılması düşüncesi 1940'lı yıllarda yeniden sorgulanarak yönetimin siyasetten ayrılmasının mümkün olmadığı ileri sürülmüş; 1946 yılında Marx'ın derlediği "Kamu Yönetiminin Öğeleri" isimli kitabında bu durum sorgulanmıştır. 1947 yılında Simon'un "Yönetimsel Davranış" isimli kitabı ile yönetimin ilkeleri tekrar tartışmaya açılmıştır (Ergun,1997). Belirtilen süreç itibariyle kamu yönetimi tekrar siyaset ile aynı düzlemde yerini almış, 1970'lere kadar süren bu süreç aynı yıllarda "kamu işletmeciliği" kavramının doğuşu ile etkisini yitirmeye başlamıştır.

17 ve 18. Yy tüm dünyada her alanda önemli reformların yaşandığı bir dönem olarak göze çarpmaktadır. Sanayi devrimi tüm dünyada köklü değişikliklere neden olmuş sanayi toplumu denilen yeni bir toplum düzeni ortaya çıkmıştır. Sanayileşen üretim, toplumsal anlamda yeni sınıfsal kategorilendirmelere, bürokraside yaşanan değişimlere neden olmuştur. Sermaye tarımsal alandan endüstriyel alana doğru kaymış, ticari alan ivme kazanmış, üretim miktarı ve üretim faktörleri artmıştır. 1950-1974 sürecinde hızlı bir büyüme ivmesini yakalayan kapitalist anlayış 1970'lerin sonlarına doğru belirgin şekilde duraklamaya girmiştir. Sermaye sınıfı emekçi sınıfların giderek yükselen taleplerini karşılamakta zorlanmaya başlamış, finans sistemi sabit kur rejimi ve sermaye piyasaları yetersiz kalmıştır. Bu dönemde "finans ulusal bir meseledir" anlayışına dayalı Keynezyen teori finans sermayesi için artık bir nevi baskı unsuruna dönüşmüştür (Yeldan,2009). Yaşanan kaos ortamı sosyal, siyasal ve idari anlamda revizyonları beraberinde getirmiştir. "Yeni sağ" olarak nitelenen bir dönüşüm hareketi ivme kazanmıştır. Yeni anlayış ekonomiye katılan, müdahaleci refah devletini savunan Keynezyen ekonomi politikalarına son vermiştir. Ortaya çıkan bu yeni akım etkisini kamu yönetiminde de göstermiştir. Genel anlamda kamu yönetiminin ve etki alanının küçültülmesi, faaliyet alanının sınırlandırılması gibi yenilikçi düşünceler kamu işletmeciliği kavramını tetiklemiştir.

Kamu işletmeciliği kavramı ile tarafsız, siyasal etkilerden uzak bir kamu yönetimi amaçlamıştır (Köse,2016). Yaşanan bu dönüşüm yönetsel alanda da değişimi zorunlu kılmıştır. Kamu sektöründe örgütsel değişimde "yeni kamu yönetimi" dalgası ayrıştırma, rekabet ve teşvik edici temalar üzerine kurulmuştur (Dunleavy&ark.,2006). Piyasa koşulları ve özel işletme mantığı doğrultusunda bir kamu yönetimi

örgütlenmesinin sağlanmasını savunan YKY'nin kapıları aralanmış, bir kısım akademisyenlere göre bu durum bir nevi paradigma değişimine neden olmuştur.

2.1.1. Türkiye’de Geleneksel Kamu Yönetimi Anlayışının Revizyonu

Türkiye’de yönetim anlayışının tarihi seyir içerisinde nasıl bir yol izlediğini tam olarak özümseyebilmek ve yorum yapabilme kabiliyetine sahip olabilmek için Osmanlı İmparatorluğu dönemi ile Cumhuriyet dönemini ayrı başlıklar altında incelemek gerekmektedir. Osmanlı’nın bürokrasi geleneğini özümsemeden Türkiye’de Kamu yönetiminin gelişimini incelemek bizleri çok anlamlı bir sonuca ulaştırmayacaktır. Cumhuriyetimizin kurulduğu ilk yıllarda Türkiye’nin yeni döneme özgü bir bürokrasi kültürü bulunmamaktadır. Bu nedenle Cumhuriyetin ilk yılları önemli oranda Osmanlı bürokrasi geleneğinden etkilenmiştir. Genç Türkiye’nin her ne kadar yeni ve Osmanlı’dan tamamen farklı bir yapı olarak kurulduğu söylene de yeni yapı Osmanlı İmparatorluğu’nun yönetsel ve siyasal anlamda yapısal özelliklerini devam ettirmiş ve dolayısıyla Osmanlı yönetim yapısına hakim sorunlar yeni yapıda da devam etmiştir (Heper,1989). Bunun için Osmanlı’nın yönetim anlayışını kısmen de olsa incelemekte araştırmamız açısından fayda görülmektedir.

2.1.1.1. Osmanlı İmparatorluğunda Yönetim

1300-1600 yılları arasındaki dönem Osmanlı devlet yönetiminde pek çok akademisyen tarafından “klasik çağ” olarak adlandırılır (İnalçık,2005). Güler’e göre (2014) bu döneme hakim yönetim yapısı ve bürokratik yapı “kul sistemi” adı verilen bir yapıya dayanmaktadır. Bu sistem padişaha tam bağlılık öngörürken toplumdaki kopuk bir yönetici sınıf modeli olarak şekillenmiştir. Bu dönemde Osmanlı İmparatorluğu yönetsel açıdan dine dayalı bir Türk-İslam devleti olarak şekillenmiştir. Köken olarak Hint-İran ve Orta Asya Türk devlet geleneğinden etkilenmiştir. Bu etki nispetinde “Dâire-i adliye” adı verilen yönetim anlayışı imparatorluk yönetim sistemini oluşturmuştur. Yusuf Has Hâcib’in eseri Kutadgu Bilig’de yer alan bu yönetim anlayışına göre: “Devleti denetlemek için büyük bir ordu gerekir. Orduyu beslemek için çok mal ve servete ihtiyaç vardır. Bu serveti elde etmek için halk zengin olmalıdır. Halkın zengin olması için de yasalar adil olmalıdır. Bunlardan biri ihmal edilirse devlet yıkılır” (Armağan, 2011).

Osmanlı'yı tipik bir islam devleti olarak nitelendirmek çok mümkün görülmemektedir. Çünkü kökeni birçok farklı kültürden beslenmiştir. Sadece Araplardan değil aynı zamanda Orta Asya ve İran kültür ve medeniyetlerinin etkisi altında kalmıştır. Fethedilen ülkelerdeki bazı uygulamaların fetihten sonra da devamı sağlanarak farklı din ve kültürlerden bir mozaik oluşturmuştur. Mutlak merkezi otorite anlayışı üzerine kurulmuş olan Osmanlı Devleti tımar ve kul sistemi adı verilen temelde iki örgüt yapısı üzerinde şekillenmiştir. Ergun ve Polatoğlu (1992) bu sistemi ayrıntılı şekilde ele alarak yorumlamıştır. Buna göre; Tımar sistemi hem askeri alanda bir güç unsuru olarak kullanılmış hem de toplumsal mekanizmada merkezi otoritenin halk üzerindeki gücünü temsil etmiş, onu denetim altında tutmuştur. Tarım sektöründe üretilen ürünün belirli bir miktar ve kalitenin altına düşmesini engelleyen bir denetim mekanizması olan tımar sistemi, bu alanda önemli bir itici ve koruyucu faktör olarak görülmektedir. Tımar sisteminin yanısıra yönetsel yapının önemli dinamiklerinden bir diğeri olan kul sistemi yönetsel ve askeri alanda kullanılmak üzere kölelerin özel bir eğitimden geçirilerek bu alanlarda onlardan faydalanılması şeklinde işleyen bir sistemdir. Örgütsel açıdan merkezi yönetim üzerinde kul sistemi, taşrada ise tımar sistemi etkili olmuştur. İmparatorluğun idari, askeri, siyasi ve sosyal yapısı bu ikili örgütlenme ile belirlenmiştir. Tımar ve kul sistemi elbette denetimsiz bir yapı olarak teşekkül etmemiş, bir üst kurum niteliğindeki Divan-ı Hümayun tarafından kontrol altında tutulmuştur. Divan-ı Hümayun aynı zamanda padişahın yasama, yürütme ve yargı yetkilerini uygulamasında etkili olmuş, devlet gelirlerini toplama ve kullanmada bir nevi üst kurul olarak faaliyet göstermiştir. Bu kurul XV. Yüzyıl ortasından XVII. Yüzyılın ilk yarısına kadar en önemli karar organı olarak çalışmıştır. Bugünkü devlet yönetiminde Bakanlar Kurulu olarak adlandırmak yanlış olmayacaktır. Padişah devletin mutlak hakimidir ve idarî, askerî, malî ve hukuki her alanda söz sahibidir. Vezir bu yetkilerini kullanırken padişaha yardımcı olan, ona bağlı en yüksek bürokratik organ olarak görülür (Şensoy,2018). Osmanlı yönetiminde, bu ikili yapıya ilaveten ulema sistemi de örgütsel yapıda önemli rol oynamıştır. Ulema adı verilen ve kadı, müftü ve müderrislerden oluşan bu grup gerek halk ve gerekse padişah üzerinde önemli bir güç olarak etkisini hissettirmiştir. Bu yapı toplumsal açıdan halka, şeriat doğrultusunda islâmî kurallara göre ve padişaha mutlak sadık bir yaşantıyı empoze ederken diğer yandan padişahın şeriat hukukuna uyup uymadığını da dolaylı yünden denetlemiştir. Üst düzey sivil ve

askerî yöneticilerden oluşan mülkiye sınıfı; din, yargı, eğitim işleri ile bir kısım belediye işlerine bakan yöneticilerden oluşan ilmiye sınıfı; bugünkü anlamda komuta kurulu ve genel kurmay dışında kalan askerî sınıfları içeren seyfiye sınıfı ve son olarak devletin arazi vb. kayıtlarını tutan, haberleşmelerini yöneten görevlilerden oluşan kalemiye sınıfı Osmanlı devlet yönetiminin temel aktörleri olarak faaliyet göstermiştir.

Klasik dönem olarak ifade edilen bu süreci takip eden yaklaşık iki yüz yıllık bir süreci içeren dönem ise genel anlamda Osmanlı bürokrasisinin duraklama, bozulma ve arayış dönemi olarak bilinir. Avrupa ülkelerinde yaşanan değişimler neticesinde duraklama ve gerileme dönemi boyunca merkezi otorite etkisini yitirmiştir. Bozulma ve duraklamayı takiben 18.yy sonunda başlayan ve 19. Yy boyunca süren dönem ise, modernleşme ve Batılılaşma çabalarının hızlandığı, anayasal kurumlara geçişin hızlandığı, reformist ve bürokratların önemli bir güç olarak karşımıza çıktığı bir dönem (tanzimat dönemi) olarak görülmektedir (Güler,2014). Tüm bunlara rağmen bu dönemde de bürokrasi halktan kopmuş bir görünüm sergilemektedir.

2.1.1.2. Cumhuriyet Dönemi

Türkiye’de bürokrasi ve devlet yönetiminin tarihsel geçmiş de dikkate alındığında kendine has özellikleri ön plana çıkmaktadır. Bunda Osmanlı imparatorluğundan devralınan mirasın da muhakkak ki önemli etkileri görülmektedir. Güçlü devlet anlayışı, aşırı merkeziyetçi yapı, hiyerarşik yönetim yapısı ve dünyadaki birçok ülkeden farklı olarak koloni anlayışının hiçbir dönemde devlet yönetiminde etkili olmaması bu özellikler arasında en çok göze çarpanlardır (Çevik,2004). 1923 yılında Cumhuriyetin ilanı ile bürokrasi ağırlıklı olarak laiklik, milliyetçilik, halkçılık, devletçilik, cumhuriyetçilik ve inkılapçılık ilkeleri çerçevesinde şekillenmiştir. Bu tarihten 1950’li yıllara kadar fonksiyonel olarak devletin işlevleri artmış Genç Türkiye Cumhuriyetinin gelişebilmesi ve toplumsal refah düzeyinin artırılabilmesi için devlet toplumsal alanda bir dizi reformlar gerçekleştirmiştir. Bu dönemde yeni örgütler kurulmuş ve kamu bürokrasisi hızla büyümüştür. Bununla birlikte Genç Türkiye Cumhuriyeti Osmanlı’nın güçlü geleneksel yapısından tam anlamıyla kopamamıştır. Halktan kopuk bir devlet anlayışı ve sert bürokrasi kuralları uzun yıllar etkisini sürdürmüştür. Türkiye Cumhuriyeti’nin kalkınma çabaları bürokrasiyi geniş ve olağanüstü yetkiler ile donatmış bu suretle bürokrasi üstün bir sosyal statüye sahip olmuştur.

1950’li yıllara gelindiğinde yönetsel anlamda değişim ihtiyacı belirginleşmiş çok partili sisteme geçiş bürokrasinin gücünü biraz olsun merkezden alıp halk seviyesine indirmiştir. Türkiye’de yönetimin diğer disiplinlerden ayrı olarak incelenmeye başlanması 1950’li yıllara tekabül etmektedir. 1950-1960 döneminde bürokratların halk üzerindeki geleneksel otoritesi önemli ölçüde azalmıştır (Ergun & Polatoğlu,1992).

Sendikalaşmanın geliştiği, işçi ve işveren sendikalarının güçlendiği 1960’da sendikalar yönetim üzerinde önemli bir baskı grubu olarak yerine almıştır. Ancak işveren sendikaları oransal açıdan daha güçlü ekonomik kaynaklara sahip olduğu için işçi sendikalarına nazaran daha etkin bir konuma yerleşmiş, devlet üzerinde daha etkili olmuştur. Kamusal yönetim ve programların yönetici seçkinlerin bakış açısı ile şekillendirilmeye başlandığı 1970’li yıllar atanmış bürokratların en fazla güç kaybına uğradığı dönem olarak dikkati çekmektedir. Ancak yine de Türkiye Cumhuriyeti Devleti’nin yapısal ve Geleneksel özellikleri gereği bürokrasi hemen her dönem etkin ve kontrolcü bir yapıya sahip olmuştur. Weber’in bakış açısını yönetsel anlamda uygulamaya çalışan Türk bürokrasisi patrimonial-yasal yapıdan kurtulamamıştır. (Çevik,2004). Devlet geleneği, çok güçlü ve merkeziyetçi bir yapı olarak gelişmiştir. Türk kamu bürokrasisinin temel özellikleri Şekil 3’de belirtilmiştir.



Şekil 3: Türk Kamu Bürokrasisinin Temel Özellikleri

Kaynak: Çevik, H. H. (2004). *Türkiye de Kamu Yönetimi Başarısızlığına Teorik Bir Yaklaşım*. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi. (59), 3. çalışmasından faydalanılmıştır.

2.1.2. Geleneksel Yönetim Anlayışında Temel Prensipler

Geleneksel (klasik) kamu yönetimi anlayışı “Bürokratik Örgütlenme, Birbirinden Ayrı Siyaset ve Yönetim, Özel Yönetimden Ayrı Kamu Yönetimi, Müdahaleci Devlet” olmak üzere dört temel prensip üzerinde şekillenmiştir (Eryılmaz,2019;Özmen,2012; Nacak,2015).

Geleneksel kamu yönetiminin bürokratik örgütlenme modeli esas itibariyle Weber’in bürokrasi kuramına dayanmaktadır. Gayri şahsi yönetim yapısı, biçimsel ve ayrıntılı kurallar, merkezîyetçi ve katı hiyerarşik sistem bu bürokrasi modelinin temel özellikleridir. Tarafsızlık, etkinlik ve verimliliğin ancak bu kuralların işlemesi ölçüsünde sağlanabileceği varsayımına dayanır. Önemli olan sadece kuralların tam anlamıyla uygulanmasıdır. Performans, misyon, vizyon gibi unsurlar dikkate alınmaz. Bürokrasi ne topluma ne de piyasaya karşı bir sorumluluk hissetmemektedir (Bilgiç,2008). Aşırı merkezi yapı üst yönetime önemli derecede serbesti tanırken üst yönetimin kararlarına uymakla görevli alt kademeyi o oranda katı kurallar ile çevrelemiştir (Nacak,2015). Koşulsuz itaat ve emirleri sorgulamadan uygulama sorumluluğu yönetimi sadece üst kadronun tekeline bırakmıştır. Katı merkezîyetçi yapı ağır ve hantal bir görünüm sergilemektedir.

Siyaset ve yönetim kavramlarının birbirinden ayrı kavramlar olduğu ve bir arada kullanılmamasının gerekliliği klasik kamu yönetimine hakim bir diğer prensip olarak görülmektedir. Esasen Wilson’ın 1887 yılında yayınlanan “Yönetimin İncelenmesi” adlı çalışmasına dayanmaktadır. Siyaset ve yönetimin ayrı düşünülmesinin gerekliliği ilk olarak Wilson tarafından değerlendirilerek bu çalışmada ortaya konulmuştur. Literatürde bu düşünceye karşı çıkanlar olmakla birlikte çoğunluk tarafından kabul edilen düşünce budur. Bu düşünceye göre kamu yönetiminin bu alanda politika ve stratejilerin belirlenmesi, kararların alınması vb. süreçlere dahil edilmesi söz konusu edilmezken bu görevlerin tamamı siyasetçilerin ve siyaset biliminin çalışma alanına dahil edilmiştir (Eryılmaz,2019). Yapılan işlerde yapılan işin nitelik ve kalitesinden ziyade sayısal bazda ne kadar ortaya konulabildiği yani niceliği önemlidir. Siyasetçiler tarafından belirlenen ilke, kural ve prensipler kamu yöneticileri tarafından harfiyen uygulanır. Bu kurumlar merkezi yönetim tarafından mali ve hukuki açıdan denetlenir. Denetimde esas olan mali ve hukuki kurallara uyulup uyulmadığıdır. Kamu yöneticileri

insiyatif alamayan, pasif bir konumda çalışmaktadır. Prensip olarak yönetim siyasetin telaş ve heyecanından uzak tutulmalıdır. Wilson'a göre (1961) kamu görevlileri siyasi alanın dışına çıkarılmalı ve özel sektöre yaklaşan bir tavır sergileyerek işletmecilik anlayışı çerçevesinde yapılandırılmalıdır.

Klasik kamu yönetimi özel sektörün kamu sektöründen tamamen ayrı ve farklı olduğunu savunur. Yapısal ve yönetsel açıdan birbirinden tamamen farklı düşünülür. Eryılmaz (2019) bu farklılıkları şu şekilde ifade etmektedir. Kamu yönetiminde kamu yararı öncelikli görülür ve bu amaç ekseninde hareket edilirken kamu gücünü elinde bulundurur. Özel yönetimde kar en önemli unsurdur, ancak bu hedefe varabilmek için elinde kamu gücü gibi bir gücü bulundurması tasavvur edilemez. Kamu sektöründe çalışanların siyasi tarafsızlığa sahip olması öngörülür. Çünkü kamu politika ve prensiplerinin uygulanmasında doğrudan söz hakkına sahiptir ve bu prensiplere uymakla yükümlüdür. Özel yönetimin bu politikaların ne oluşumunda ne uygulanmasında herhangi bir insiyatifi sözkonusu değildir. Ancak daha serbest bir alan içerisinde kendi politika ve kurallarını tayin edebilmektedir. Nispeten daha esnek bir çerçevede faaliyette bulunabilmekte, kamu yönetiminin dar kalıpları içerisinden sınırlanabilmektedir. Kamu yönetiminde kurallara en doğru şekilde riayet eden kişi hedefe ulaşmış sayılır. Başkaca bir performans ölçütü aranmaz. Ancak özel yönetimde girişimcilik, kar odaklılık, yaratıcı düşünce vb. unsurlar kişilerin performans ölçütü olarak görülebilmekte ve bu çerçevede değerlendirilmektedir. Bu iki yönetim arasında çalışanların atanma ve görevden alınması noktasında da farklılıklar görülmektedir. Bürokratlar ilgili kanun, tüzük ve yönetmelikler doğrultusunda görevi başlar veya ayrılır. Buna karşılık siyasiler genel olarak seçim ile görevi gelir ve bir sonraki seçime kadar görevine devam eder. İstinaî kuralları elbette hem bürokratlar hem siyasiler için bulunmaktadır.

Geleneksel kamu yönetiminde müdahaleci devlet anlayışı hakimdir. Buna göre Devlet toplumun her alanında organları vasıtasıyla yer almalıdır. Bu tanım refah devleti (welfare state) olarak da ifade edilmekte ekonomi üzerinde etkin bir devlet müdahalesini öngören bir prensibe dayanmaktadır. Girişimci, düzenleyici, müdahaleci bir anlayış ile piyasa ekonomisinin yetersizliklerini ortadan kaldırma amacını güder (Briggs,1961). Galbraith'e göre (1999) toplumda önemli miktarda üretim kapasitesi

bulunmasına rağmen kamu hizmetleri yetersiz sayılabilecek bir düzeydedir. Kamu hizmetleri ancak devletin etkin müdahalesi ile yeterli düzeye taşınabilir. (Galbraith,1999). Müdahaleci devlet anlayışında Keynes'in tam istihdama piyasanın kendi aktörleri ile ulaşabilmesinin mümkün olmadığını ileri süren görüşü de önemlidir. Keynes'e göre devlet ekonomik büyümenin temini ve piyasada dengenin sağlanması için ekonomiye aktif olarak müdahale etmelidir. Kamu yönetiminde bu anlayış 1970'lere kadar devam etmiş, bu süreçte kamusal alan önemli ölçüde genişlemiştir. Bu tarihten sonra Yeni Kamu Yönetimi anlayışı varlığını hissettirmeye başlamıştır.

2.1.3. Geleneksel Kamu Yönetimine Yöneltilen Eleştiriler

Klasik kamu yönetimi anlayışının önceki bölümde de bahsedilen merkezîyetçi, katı, biçimsel, aşırı kuralcı yapısı sanayi, iletişim, rekabet, küreselleşme gibi tüm dünyayı etkileyen değişim ve gelişimler karşısında varlığını daha fazla sürdürmemiş, özellikle 20.yy'da sert eleştirilere maruz kalmıştır. Yönetim anlayışında çoklukla yapılan eleştiriler genel anlamda aşağıda belirtilen noktalarda toplanmıştır:

- Performans kriterlerinin vasat ve performans unsurunun ikinci planda olması,
- Siyaset/yönetim ayrımının açık olmaması,
- Aşırı biçimsel yapı,
- Merkezîyetçilik ve hiyerarşi,
- Prosedür ve kurallara aşırı bağlılık, esnekliğin olmaması,
- Halk menfaatlerine karşı duyarsız kalma,
- Karar verme sürecinde ekonomik ve teknik akılcılığa aykırı davranma,

Yukarıda belirtilen eleştiriler klasik kamu yönetiminin temel özelliklerine yönelik eleştirilerdir. Değişen ekonomi anlayışı dünya koşullarını değiştirmiş, değişen dünya koşulları içinde klasik kamu yönetiminin mihenk taşları da yerinden oynamış ve daha uygulanabilir bir yönetim tarzı arayışları hakim olmuştur.

2.2. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı ve Gelişim Süreci

Tüm dünyada ekonomik ve toplumsal yapıda ortaya çıkan değişimler klasik kamu yönetimi anlayışının hantal yapısının artık daha fazla sürdürülemeyeceği gerçeğini ortaya çıkarmıştır. Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımı refah devleti anlayışının sert ve kuralcı yaklaşımına bir nevi tepki olarak ortaya çıkmıştır. 1970’li yıllarda dünyadaki tekelci ve kapitalist yönetim tarzının ortaya çıkardığı bunalım ve tıkanıklığın neden olduğu siyasi ve ekonomik kriz devlet anlayışının yeniden sorgulanmasına neden olmuştur. Bu dönemde “Minimal devlet, güçlü piyasa” anlayışı topluma hakim olmaya başlamıştır. Politik ve idari sistemin işlevsizleştirilmesi, kamu yönetimi çevresinin değişimi, finansal sıkıntılar bu anlayışın ortaya çıkışında önemlidir. Kamu sektöründe yaşanan finansman zorlukları, vergilerin sürekli artan bir ivme içerisinde bulunması, toplumsal yaklaşımlardan ziyade bireysel yaklaşımların etkin olması, destekleyici hizmetlerde yetersizlik, hizmetlerde şeffaflığın sağlanamaması kamu kesiminde verimsizliğe ve halk arasında memnuniyetsizliğe neden olmuştur (Eren,2001).

Yeni yönetim anlayışı esas itibariyle devletin sınırlarının daraltılmasına yönelik neoliberal bir sistemi öngörmüş, yetki alanı sınırlanmış bir devletin yanı sıra ekonomik, etkin ve etkili kamu hizmeti sunabilecek yeni yönetsel yapılar oluşturma arayışına gidilmiştir. Neoliberal sistemde bütçe ve kamu yönetimi, piyasa ilkeleri çerçevesinde yeniden oluşturulmuş ve bu çerçevede kullanılan en önemli araç YKY olmuştur (Karcı,2008). Hood (2015) bu dönemi klasik kamu yönetiminin “imparatorluğunu yitirdiği yıllar” olarak adlandırmıştır. Bu dönem küreselleşme olgusunun da gelişimiyle uluslararası alanda klasik kamu yönetimi sistemi için değişim zorunlu bir hal almıştır. Gelişmiş ülkelerin sosyo-ekonomik göstergelerindeki değişim reform arayışlarında itici bir etken olarak etki göstermiş, halkın kamudan beklentileri artmıştır. IMF ve WTO gibi kuruluşlar tarafından geliştirilen yeni programlar ortaya çıkan yeni yönetim bilincini geliştirmiş, geleneksel yönetim tarzından yeni bir yönetim anlayışına yönelimi artırmıştır.

1980-1990 yıllarında kamu yönetiminde önemli değişimler yaşanmıştır. Bu değişimler çok basite indirgenmemiş ve hatta Ömürgönülşen’e göre (1997) bir paradigma değişimi olarak nitelendirilmiştir. Martin’e göre (2002) bu dönem kamu yönetimi Yeni Kamu Yönetimi (YKY) olarak adlandırılan yeni oluşumun kural ve politikalarından, özel

sektör yönetim stratejilerinden etkilenmiştir. 20. Yy sonlarında teknolojide gelişim ülkelerin sosyo-teknik sistemleri ve siyasi politikalarında değişime neden olmuş, gelir seviyeleri ve özellikle vergi politikalarındaki değişim kamu ve özel sektör arasındaki geleneksel engellerin ortadan kalkmasına, yeni sanayi politikalarının ortaya çıkışına neden olmuştur (Hood,2015). Yeni Kamu Yönetiminin kazanmış olduğu bu ivme yönetime büyük ve karmaşık örgütlerin nasıl yönetileceği hususunda önemli katkılar sağlamıştır. 2. Dünya Savaşı sonrası önem kazanan kamu tercihi, sorumluluk ve işlem maliyeti teorilerine dayanan; rekabet, kullanıcı tercihleri, açıklık, şeffaflık ve motivasyona vurgu yapan kurumsal ekonomi düşüncesi Yeni Kamu Yönetiminin temellerinin atılmasında önemli rol oynayan aktörler olarak göze çarpmaktadır. Bunun yanısıra kamuda özel sektör anlayışına dayanan, diğer bir ifadeyle profesyonel yönetim, teknik uzmanlık, yetki devri, uygun örgütsel kültürlerin geliştirilmesi, örgütsel performansın artırılması ve örgütsel çıktılarının düzenli ölçümüne vurgu yapan ekonomik yönetim modelinin uygulanması düşüncesi yeni yaklaşımın gelişiminde etkili rol oynamıştır (Özer,2005). 1990’da yeni kamu yönetimi yaklaşımı çerçevesinde “devletin yeniden düzenlenmesi” (reinventing government) çalışmaları Amerika’da etkili olmuş, bu çerçevede yapılan araştırmalar Devletin ne yapmasından ziyade nasıl yapması gerektiği yönünde ele alınmaya başlanmıştır (Korkmaz,2014). Yönetimde biçimden ziyade öze yönelim başlamıştır.

2.2.1. Türkiye’de Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Gelişimi

Türkiye’de kamu yönetimine uzun yıllar damgasını vuran ve çokça eleştirilere konu edilen aşırı merkeziyetçi yapı, kırtasiyecilik, verimsizlik, hantallık, katı hiyerarşi, artan kamu harcamaları 1980’li yıllarda etkisini hissettiren reformist yapılanmanın temel sebepleri olarak dikkati çekmektedir. Değişimdeki temel amaç belirtilen problemlere çözüm bulma odaklı idi. Ayrıca bu dönem tüm Dünya’ya hakim olan yeni kamu yönetimi anlayışının çözüm odaklı prensipleri Türkiye’nin de bundan etkilenmesine neden oldu. Bunun yanısıra küreselleşme ve teknolojik gelişmeler ile devletin rolü sorgulanmaya başladı. Refah devleti ve Keynezyen modelin etkisini kaybetmesi ile etkili, verimli, ekonomik yapılanmanın temini için uygun teknik ve yapıların aranma ya başladı. Bu durum değişime ivme kazandırdı (Ömürgönülşen,1997). 1980’lerde Türkiye’de Yeni Kamu Yönetimi anlayışının ilk adımları özelleştirme ve liberal ekonomi politikalarıyla atıldı. Özelleştirme ile amaçlanan piyasaya hakim olan kamusal

alanın biraz olsun küçültülmesi ve özel şirketlerin teşvik edilmesiydi. 1990'lara gelindiğinde baş gösteren birtakım siyasi kriz ve istikrarsızlıklar, güvensizlik ortamı yeni kamu yönetimine yönelik reformlara bir süreliğine ara verilmesine neden oldu. 2000'li yıllarda tekrar canlanan reformist dalga Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı ile yeni bir döneme girilmesinde etkili oldu (Güler,1996). Bu dönem yönetimden denetime her alanda kamu işletmeciliği anlayışı etkili oldu. Hükümet programlarında yeni kamu yönetimi anlayışına yönelik vurgular etkili şekilde yapılmaya başlandı. Bu dönemde hızlanan reform çabaları birtakım mevzuat değişikliklerini zorunlu kılmıştır. Yapılan mevzuat değişikliklerine ilişkin kanun ve yönetmeliklerden bir kısmı Tablo 1'de sıralanmıştır:

Tablo 1:YKY Kapsamında Mevzuatımızdaki Değişimler

Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun (5227)	Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun (5345)
Bilgi Edinme Hakkı Kanunu (4982)	Mahalli İdare Birlikleri Kanunu (5355)
Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (5018)	Belediye Kanunu (5393)
Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (5176)	Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun (5449)
Büyükşehir Belediyesi Kanunu (5216)	Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu (5487)
İl Özel İdaresi Kanunu (5302)	Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik

Kaynak: Mevzuat Bilgi Sistemi. <http://www.mevzuat.gov.tr> (20.04.2018).

Yasal düzenlemelerde yapılan bu değişikliklerden bir kısmı amacına ulaşmış, bir kısmının ise kamusal alanda yapılanma süreci hala devam etmektedir. Hepsinde temel amaç; şeffaf, hesap verebilir, gücünü hak ve özgürlüklerden alan kamu yönetiminin oluşturulması, adil, süratli, kaliteli, etkili, verimli kamu hizmetinin teminidir. Merkezî idare ile mahallî idarelerin görev, yetki ve sorumluluklarının çağdaş yönetim prensipleri

çerçevesinde belirlenmesi; merkezî idare teşkilâtının yeniden yapılandırılması ve kamu hizmetlerine ilişkin temel ilke ve esasların düzenlenmesidir (Özmen,2012). Belirtilen amaçlar ise YKY anlayışının temel prensipleridir. Bu çerçevede Türkiye’de hala yönetsel anlamda değişim çabaları devam etmektedir.

2.2.2. Yeni Kamu Yönetiminde Öngörülen Stratejiler

YKY önemli bir reformist harekettir. Bu yaklaşım çerçevesinde yönetim algısı önemli ölçüde revize edilmiş, yeni ve çağdaş yaklaşımlar bu anlayışa empoze edilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda en temel özellikleri Hood (2015) tarafından ele alınmıştır. Bu bileşenler; “Uzmanlaşmış Yönetim, Belirli Standartlar, Ölçülebilir Performans, Sonuç Odaklılık, Kaynak Kullanımında Tutumluluk Ve Etkin Kontrol, Kanıtlanmış Özel Sektör Yönetim Stillerinin Kullanımı, Rekabet Anlayışı, Uzmanlık Alanına Göre Birimlerin Ayrıştırılması” şeklinde sıralanabilir.

Profesyonel yönetim etkin, belirli ve ihtiyari kontrol mekanizmaları ile daha özgür bir yönetimi ifade etmektedir. Güç dayatması yerine hesap verebilirlik, amaçların belirli olması ve yapılan eylemin sorumluluğunu almayı gerektirir (Boynton&ark.,2005). Kullanılan standartlar açık ve belirli olmalı, performans kriterleri net bir şekilde belirlenmelidir. Bunun için amaç, hedef ve bu hedeflere ulaşmayı sağlayacak göstergeler iyi bir şekilde belirlenmeli, performans kriterleri nicel olarak ifade edilen terimler olarak belirlenmelidir. YKY’de prosedürlerden ziyade sonuçlara odaklanmak ve bu yönde çalışmak önemlidir. Kamu yönetiminde, geçerliliği kanıtlanmış özel sektör yönetim stillerinin kullanımı sağlanmalı, katı kurallara dayalı askeri yönetim tarzından uzaklaşılmalı, kamu hizmet ahlakı geliştirilmelidir. Daha düşük maliyet ve daha iyi standartların temini için anahtar kavram olarak rekabet kullanılmalıdır. Uzmanlık alanına göre birimler ayrıştırılarak her birimin özelliğine uygun bir yönetim tarzı benimsenmelidir.

Hood’un (2015) yukarıda sayılan stratejilerine ilaveten Budaus ve Borins (1998) yeni anlayışın temel koşul ve özelliklerini şu şekilde ifade etmişlerdir; Kamu örgütlerinin özerkliği artırılmalıdır, Bütçe küçültülmeli, personel gücü azaltılmalıdır, Toplam kalite yönetimi vb. organizasyon modellerine ağırlık verilmelidir, Garantörlük ve üretici roller birbirinden ayrı tutulmalıdır, Yöneticiler kural ve prosedürlerin uygulanmasından sorumludur, Siyaset yönetim anlayışı birbirinden ayrılmalıdır, Piyasada rekabet unsuru

ön plana çıkarılmalıdır, Hizmetlerden yararlananların müşteri niteliği önemlidir, onlar sadece hizmetlerden yararlanmazlar, aynı zamanda müşteri potansiyeline sahiptirler, Muhasebe maliyet, performans ve varlık hesaplarını da içine alacak şekilde genişletilmiştir, Bilgi teknolojilerinde değişimin önü açılmalı, ilerlemesine imkan sağlanmalıdır. Hemen her kesim tarafından kabul edilerek uygulanan Yeni Kamu Yönetimi anlayışının evrensel prensipleri; Daha güçlü ve bağımsız piyasa, Sorumluluk alabilen yönetim, Hesap verebilirlik, Şeffaf yönetim, Devlet müdahalesinden arındırılmış serbest piyasa mekanizması, Bürokraside küçülme, Özelleştirmelerde artış, Merkezi idareden mahalli idarelere görev ve yetki dağılımı, Kamu yönetimi-özel sektör yaklaşma ve işbirliği, Müşteri odaklı yönetim anlayışı, Piyasalarda artan rekabet, Sonuç odaklı yönetim anlayışı, Kaliteli hizmet, Kaynak israfının önlenmesi, Hızlı iletişim ve teknoloji ağının gelişimidir.

2.3.Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımına Yöneltilen Eleştiriler

YKY her geçen gün gelişerek uluslararası alanda uygulanmaya devam etmektedir. Yeni bilgi teknolojileri ve anlayışın değişimi ve gelişiminden bu anlayış da etkilenmekte kendini reformize etmektedir. Bu anlayışın bir paradigma değişimi olarak yönetimdeki etki ve önemi elbette ki göz ardı edilemez ancak eleştirilen ve üzerinde düşünülmesi gereken yönleri de bulunmaktadır. Özer (2005) kamu kurum ve kuruluşlarının amaç ve önceliklerinin her zaman tam olarak belirgin olmadığını bu sebeple YKY'nin özel sektör tabanlı anlayışının kamu kuruluşlarına uygun olmadığını ifade etmiştir. Özel sektör ve kamu sektörü arasında yapısal anlamda birtakım farkların olmasının olağan olduğu hususunda görüş birliğine varılmakta bununla birlikte kamunun özel sektörün teori ve tekniğini taklit ettiği vurgulanmaktadır. YKY her ne kadar etkinlik, verimlilik, performans gibi evrensel değerlere vurgu yapsa da hala bu değerlerin kamuda ne derece etkili olabileceği hususu tartışmalı görülmektedir (Eryılmaz, 2019).

Kamuda tüketici anlayışının normal piyasalara göre oldukça farklı olduğu, tüketicilerin hiç bir zaman müşteri olarak görülmemesi gerektiği, bu durumun işlem sürecinde eşitsizliklere neden olacağı belirtilmektedir (Hughes,1998). Devlet muhakkak otorite ve gücünü vatandaş lehine kullanarak toplumsal adaleti sağlamalıdır. Müşteri odaklı yaklaşım kamu kurumlarının kuruluş gayelerine uygun görülmemektedir. Öte yandan YKY eski kural ve anlayışların yeniden uyarlanmasıyla ortaya çıkan bir anlayış olarak

da görülebilmektedir. Bu değerlendirmeye göre yaklaşımın kökeni 1950’li yılların Plân-Program-Bütçe sistemine kadar gitmektedir (Martin,2002). Öngörülen kural ve sistemler bütünü tamamen yeni bir anlayışı ifade etmemektedir, eski kuralların yeni koşullar altında değişime uğrayarak başka kelimelerle ifade edilmiş halidir (Ömürgönülşen,1997).

Bilindiği üzere geleneksel yönetim aşırı kuralcı ve bürokratik yönetim anlayışı ile eleştirilmektedir. İşlerin yavaş ilerlemesi, aşırı kırtasiyecilik, kurallara sıkı bağlılık Geleneksel yönetimde sıklıkla görülür. Frederickson (1996) bu konuyu şu şekilde değerlendirmiştir. O’na göre bu yeni yönetim anlayışı da bünyesinde bürokrasi unsurunu barındırmaktadır. Ancak bu tam anlamıyla geleneksel yönetim anlayışındaki bürokrasi tarzı değildir. Daha uygulanabilir bir bürokrasi yani kötü bürokrasi değil bir anlamda iyi bürokrasidir. Yine de bürokrasinin kurallarından tam olarak arınamaz ve çeşitli sorunlarla karşı karşıya kalır. Sunulan çözüm önerileri bünyesinde bürokrasiyi barındırmakta, bu nedenle bürokratlar yetkilendirilerek benzer sorunlarla yüzleşilmektedir. Sorumluluk konusu YKY’de eleştirilen bir diğer husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yeni yönetim anlayışı yöneticilerin hem kamuya hem siyasilere karşı sorumlu olması gerektiğini savunmaktadır (Eryılmaz,2019). Bu durumda siyasilerin de bu sorumluluğa ortak olması gerektiği vurgulanmakta, sorumluluk anlayışına karşı bir nevi direnç mekanizması ile karşılaşılmaktadır.

Hood’a göre (2015) YKY kendi öngörülerini doğrulayabilmek için kamu hizmeti anlayışına zarar vermektedir. Bu durum etkinliği azaltmakta, dağılım dengesini bozmaktadır. Bir diğer eleştirilen husus bu yeni anlayışın tam anlamıyla somut kriterler üzerinde inşa edilmemiş olmasıdır. Öngörülen teknikler, kullanılan tanımlar tam olarak ortaya konulamamış, belirgin ölçütler getirilememiştir (Hughes,1998).

Eren’e göre (2001) YKY bünyesinde “yeni” kelimesini barındırmasına rağmen klasik kamu yönetimi anlayışı ve liberalizm ile hatırı sayılır derecede benzer yönlerinin bulunması açısından tam anlamıyla yeni bir karakter taşımamaktadır.

YKY’nin savunduğu değerlerden biri olan “özelleştirme” piyasada oluşabilecek “tekel” durumuna karşı vatandaş zor duruma düşürebilecek etkenleri bünyesinde barındırmaktadır. Kamu işletmesi tekel durumlarında özel sektörden daha kolay

yönetilebilmektedirler. Bu durumda YKY'nin özelleştirmeyi savunan yönü eksik görülmektedir.

Görüldüğü üzere bu yaklaşım birçok açıdan eleştirilmektedir. Bununla birlikte prensiplerin kamuda uygulanabilirliğinin her geçen gün artmakta olduğu görülmekte, YKY'nin önemi vurgulanmaya devam edilmektedirler. Uygulanabilirliği açısından günümüz yönetim sistemleri içinde en ussal yaklaşım bu olarak görülmektedir. Refah Devleti anlayışı çerçevesinde uzun yıllar kamu yönetimine hakim olan geleneksel (klasik) yönetim anlayışının artan ekonomik krizler vb. etkenlerin bir araya gelmesiyle artık ihtiyacı karşılayamaması nedeniyle ortaya atılan YKY'nin geleneksel modelden farklı yönleri yukarıda Tablo 2'de sunulmuş, tabloda her iki anlayışın da spesifik özellikleri ele alınmıştır.

Tablo 2: Geleneksel Yönetim – Yeni Kamu Yönetimine İlişkin Ayırım

GELENEKSEL KAMU YÖNETİMİ	YENİ KAMU YÖNETİMİ
Katı Örgütsel yapı	Esnek Örgütsel Yapı
Merkeziyetçi Yönetim	Yetki Genişliği İlkesi
Katı Hiyerarşi	Hiyerarşik Katmanlar Arası Esnek Geçiş
Müdahaleci Devlet	Minimal Devlet
Bürokrasi Yönelimli	Piyasa Yönelimli
Örgütsel Odak	Vatandaş-Müşteri Odağı
Yönetimde Zayıf İletişim Ağı	Yönetişim
Sabit Ücretlendirme	Performans Esaslı Ücretlendirme
Sadece Kuralları Uygulayan Yönetici	Girişimci, Vizyoner Yönetici
Yönetimde Gizlilik	Şeffaf Yönetim
Nicelik Esaslı Hizmet	Kalite Esaslı Hizmet
Risk Almaya Gönülsüz Yönetim	Risk Odaklı Yönetim
Kuralcılık, kırtasiyecilik	Vizyon Sahibi ve Esnek Yapı
Girdi-Süreç Odaklı	Çıktı-Sonuç Odaklı

Kaynak: Eren V. (2001). *Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı (Büyükşehir ve İl Belediyeleri Üzerine Bir Araştırma)*. s.26; Korkmaz, Z. (2014). *Yeni Kamu Yönetimi Çerçevesinde Türkiye'de Sağlık Turizminin Yapısal Değerlendirilmesi: Antalya Örneği*. s.17'den faydalanılmıştır.

BÖLÜM 3: DENETİM KAVRAMI VE GELİŞİMİ

3.1. Denetim Nedir, Ne Değildir

Kavramsal olarak denetim latince kökenli bir kelime olup anlamı “işitme-dinleme” olarak ifade edilen “audire” kelimesine dayanır. Terim anglo-sakson ülkelerinde “auditing, audit, inspection ” olarak ifade edilir. TDK denetim kavramını kontrol, teftiş, murakabe, sağlama, revizyon kelimeleri ile ifade etmiş ve iktisadi anlamda “kamusal veya özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanarak raporlanması amacıyla uzmanlaşmış kişilerce veri toplama ve değerlendirme süreci” olarak tanımlamıştır. Ergin (2007) kavramı, ekonomik anlamda dönemsel olarak tespit edilen sonuçların önceden belirlenmiş ölçüt ve kurallara uygunluk derecesini ortaya koyan sistematik bir süreç olarak ele almıştır. Esasen denetim kavramı kullanıldığı alanlara göre farklı anlamlar ve farklı tanımlar yüklenebilen oldukça geniş kapsamlı bir kavramdır. Hukuki, iktisadi, ticari, sosyo-ekonomik alanlarda farklı tanımlamaları yapılabilmektedir. Karatepe (2009) kavramı, kurumun hangi alanlarda sorunlarının olduğunu tespiti ile bu alanlardaki sorunların ne şekilde giderileceğinin belirlenmesi ve raporlanarak ilgili mercilere iletimi neticesinde yönetsel anlamda kuruma katkı sağlama süreci olarak tanımlamıştır.

Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmelik’in 48. Maddesinde denetim muhasebe bilgilerinin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışma olarak ifade edilmiştir. Amerikan Muhasebe Derneği (AAA) denetimi firma ve işletmelerin ekonomik faaliyetlerini ve faaliyet çıktıları ile belirlenmiş standartlar arasındaki uyum derecesini saptamak amacıyla sistematik şekilde kanıt toplanıp değerlendirilerek sonuçların kullanıcılara sunulması olarak ortaya koymuştur (Özer,1997). AAA komite raporlarında denetim iktisadi iş ve işlemlerle ilgili elde edilen verilerin önceden belirlenmiş standart ve kurallar ile uyum derecesinin ortaya konulabilmesi amacıyla verilerin objektif olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgililere iletimini öngören bir süreç olarak ifade edilmiştir. Kavram genel anlamda kuruluşun faaliyetlerinin ve işlemlerinin hedeflere, bütçelere, kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesini güvence altına

almak üzere düzenli aralıklarla, düzeltici önlemi gerektirebilecek sapmaların belirlenmesi faaliyeti olarak da tanımlanabilmektedir.

Denetim kavramına hangi alanda, kimler tarafından, hangi kurallar çerçevesinde kullanıldığına göre geniş veya dar anlamda değişebilen tanımlamalar yüklenebilmektedir. Candan (2006) denetim kavramını dar anlamda “hedeflenen ile mevcut durumun karşılaştırılarak arada menfi farkların düzeltilmesi için tedbir alınması” şeklinde ve geniş anlamda “ karşılıklı hesap verme münasebetine dayanan, ilişkiye taraf olmayan bir üçüncü şahıs tarafından yapılan; mevcut durumla ilgili kanıtsal veri toplanması ve oluşan kanıtların belirli kriterler çerçevesinde incelenerek karşılaştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetlerini içeren müstakil ve sistemli bir proses” olarak tanımlamaktadır. Denetim kavramı için yönetim biliminde yapılan tanımlamalar biraz daha ayrıntılı görülmektedir. Yönetimsel anlamda denetim yönetimin öğelerinden biri olarak kabul edilir (Tortop vd., 2007). Yönetim bilimcilere göre denetim belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının tespiti ile ulaşılmamışsa nedeninin araştırılması için yapılan tüm iş ve işlemleri kapsar (Özer,1997). Erdoğan’a göre (2002) denetim ileriye dönük bir faaliyettir. İncelenen işlem ve faaliyetler geçmişe yönelik olsa da varılan sonuçtaki asıl gaye geçmişe ait zararı gidermekten ziyade gelecekte olabilecek zararları önleyici tedbirleri belirlemektir .

Kavrama ilişkin genel tanımlamalar göz önünde bulundurularak unsurlarını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

- Denetim bağımsız, sistematik, bir dizi düzeltici önlemler içeren dinamik bir süreçtir,
- Denetim önceden belirlenmiş kriterler çerçevesinde ifa edilir,
- Denetim faaliyeti bağımsız denetçiler tarafından yerine getirilir,
- Denetim verileri objektiftir, tarafsız elde edilmiş kanıtlara dayanır,
- Denetim sonuçları raporlanarak ilgili kişilere bildirilir,
- Denetim ileriye yönelik sonuçlar elde eder,

Denetim kavramı genel anlamda literatür ve uygulamada teftiş ve kontrol kavramları ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Ancak belirtilen terimler farklı prosedür ve kuralları bünyesinde barındırmakta, dolayısıyla terminolojide farklı yerlerde konumlanmaktadır.

Bu anlamda denetim; teftiş ve kontrol değildir. Bu üç kavram farklı prosedür ve kuralları bünyesinde barındırmakla birlikte hizmet ettikleri amaç aynı eksende yer almaktadır. Bu amaç kısaca üretim ve yönetimde etkinlik, verimlilik ve performans düzeyini artırmak olarak ifade edilebilir ve tüm işletme ve kuruluşlar için elzemdir.

3.1.1. Teftiş-Denetim Ayrımı

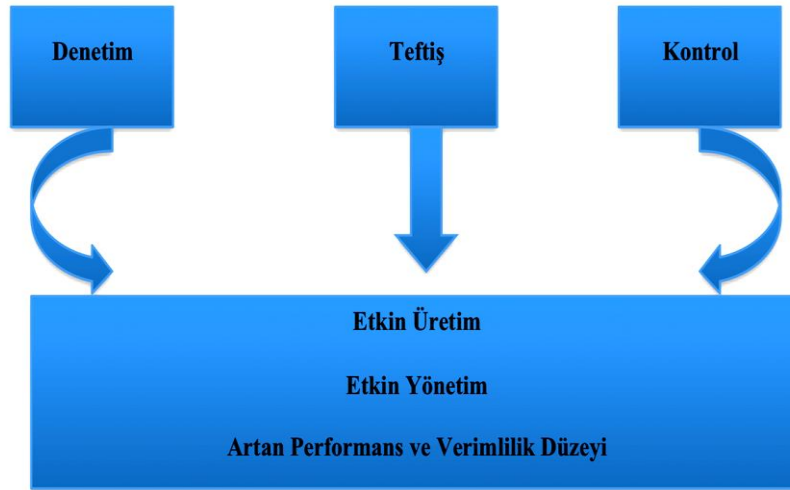
Latince “Inspicere”, Arapça “fetş”, İngilizce “Inspection”, Fransızca “Inspection”, Almanca “Inspektion” kökünden gelen teftiş kavramı işlerin doğru yürütülüp yürütülmediğini belirlemek için yapılan inceleme, gözden geçirme olarak tanımlanmaktadır. Araştırma, soruşturma anlamına gelen teftiş kavramı denetime göre daha dar bir kapsama sahiptir. Finansal tablolar, faaliyetler, yasalara uygunluk, performans kriter ve değerlendirmeleri, kullanılan sistemler vb. hususlar denetim kavramının çalışma alanına girmektedir. Bir başka deyişle teftiş daha özel durumlara uygulanırken denetim daha geniş bir çalışma alanını öngörmektedir.

Teftiş işini meslek olarak yapan kişi müfettiş adına alırken denetim işi kurum bünyesinde istihdam edilen iç denetçiler, kurum dışından sözleşme ile çalıştırılan dış denetçiler veya kurum ya da şirketlerin insiyatifine bağlı olmaksızın çalışan kamu denetçileri tarafından yapılır. Teftiş daha çok geçmişe yönelik işlemler üzerinde yapılan bir inceleme olup belirsiz ve lüzumu halinde başvuru olan bir yoldur. Oysa denetim uluslararası standartlara uygun olarak belirli bir plan ve program dahilinde yapılır.

3.1.2. Teftiş-Kontrol Ayrımı

Latince “contra” ve “rotulus”, İngilizce ve Fransızca “contrôle” kökünden gelen sözcük dilimizde de değişime uğramadan kullanılmıştır. TDK kontrol kavramını “yeniden değerlendirme” olarak ifade etmiştir. Kavram bir şeyin gerçeğe ve aslına uygun olup olmadığına bakma, bir diğer ifade ile kayıt ve belgeler kullanılarak bir şeyin doğruluğunu araştırma olarak kullanılır. İşletme ve yönetsel anlamda kontrol, işletmenin performans kriterlerini belirlemek ve izlemek, hedeflenen ile gerçekleşen sonuç analizlerini yapmak, düzeltici ve özendirici önlemlerin temini ile alınan önlemlerin etkinliklerini sürekli olarak izlemek olarak ifade edilen bir süreci temsil eder.

Kontrol faaliyet öncesi ve sonrasında yapılır. Konusunu çıktılar yani önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere göre ortaya konulan sonuçlar oluşturur. Önceden belirlenmiş kurallar olması şartıyla meydana gelen ile öngörülen arasındaki karşılaştırmaların sonuçları kontrol mekanizmasını oluşturur (Altuğ,2000). Denetim ise faaliyet sonrasında sözkonusu olur ve yapılan faaliyet çıktılarının incelenmesini, gözden geçirilmesini, önceden belirlenmiş prosedürler ile ne derece uyumlu olduğunu ortaya koyar. Kavramsal anlamda farkları olmasına rağmen denetim, teftiş ve kontrol terimlerinin ortak paydaları da bulunmaktadır. Şekil 4’de bu ortak paydalar belirtilmiştir.



Şekil 4: Denetim, Teftiş ve Kontrolün Ortak Paydası

Kaynak: Çetinoğlu, T. (2007). *Sürekli Denetimin İç Denetimde Uygulanabilirliği Ve Türkiye’de Ticari Bankalar İçin Sürekli Denetim Yapılandırma Modeli*. s. 4-6’ dan faydalanılmıştır.

3.2. Denetim Kavramının Kökeni ve Gelişimi

Denetim kavramı devlet ve yönetim kavramları kadar eski bir kökene dayanmaktadır. Eski Mısır, Yunan ve Roma Medeniyetlerinde kamu hesaplarının kontrolünü sağlayan denetimin kullanıldığını ve bilindiğini gösteren kanıtlar bulunmaktadır (Yılman,2017). Denetim farklı metot ve yöntemlerle her dönem mevcut olan bir faaliyet olarak görülür. Ancak sanayi devrimi ile kavrama yüklenen anlam değişim sürecine girmiştir. Bilindiği üzere sanayi devrimi bir başka ifadeyle endüstriyel devrim insan ve hayvan gücüne dayalı üretim tarzından makine gücüne dayalı bir üretim tarzına geçişi ifade eder. Bu

devrim insanlık tarihinde bir dönüm noktası olarak tabir edilecek düzeyde değişimlere neden olmuştur. Makine gücünün üretim sektörüne hakim olması ile elbette ki üretim artmış, buna dayalı olarak hammadde, iş gücü, tüketim, sanayileşme vb. bir çok faktör değişmek durumunda kalmıştır. Sermaye birikimi ve üretim kapasitesinin artışı ile şirketleşme artmış, yöneticiler yeni muhasebe sistemleri geliştirmiştir. Şirketler faaliyet kontrolü maksatlı, bağımsız denetçilerden faydalanmışlardır. (Çetin,2011).

Sanayileşme ile artan devlet faaliyetleri kamu denetimine duyulan ihtiyaç ve önemi de artırmıştır. Değişime paralel olarak 1900' lü yıllarda denetimin amacı değişmiş, denetim faaliyetlerindeki etkinliği arttırmak amacıyla yeni denetim ilke, prensip ve yöntemleri geliştirilmiştir. Denetim tekniği olarak test yöntemi ve istatistiki örnekleme gibi metotlar kullanılmaya başlanmıştır (Gürbüz,1995). 1940' lı yıllarda performans denetimi kavramı gündeme gelmiş, bu denetim türü ile işletmelerin belirli standartlar çerçevesinde verimliliklerini ölçmek amaçlanmıştır (Köse,2000). İkinci Dünya Savaşı sonrası Keynesyen iktisat politikalarının da etkisi ile sosyal devlet anlayışı yaygınlaşmış, bu durum daha geniş bir kamu yönetimi, denetlenmesi gereken daha fazla kamusal faaliyet ve işlem hacmi ortaya çıkarmıştır (Köse, 2000).

1945 yılı ve takip eden dönemlerde denetim kavramındaki değişim ve gelişim ivme kazanarak hata merkezli bakış açısı, rehberlik ve çözüm merkezli görünüm kazanmıştır. Sosyal devlet anlayışının yaygınlaşması, demokratik kurum ve ilkelerin yerleşmesiyle halkın bilinç düzeyi artmıştır. Artan bilinç düzeyi kamu kaynaklarını kullananların hesap verme yükümlülük ve sorumluluğuna sahip olmaları yönündeki beklentilerini artırmıştır. Algı değişimi denetim anlayışını da değiştirmiş ve daha yapıcı, yönlendirici, düzeltici ve önleyici bir denetim anlayışı uluslararası alanda hakim olmaya başlamıştır.

1960' lardan sonra klasik bütçelemeden program bütçe sistemine geçilmiş hizmet planlaması, hizmet programlaması, hizmet bütçeleme ve sistem analizleri gibi yöntemler kullanılarak kamusal denetime yeni bir anlam kazandırılmıştır. Bu dönemde denetimin meslek olarak kabulüne ilişkin önemli çalışmalar yapılmıştır (Kubalı,1999). Bu dönem uluslararası alanda denetimin bir takım kural ve ilkelere bağlı olması ve bu çerçevede yapılması gerekliliği kabul edilmiştir. Uluslararası denetim standartlarının teşekkülü ve yaygınlaştırılması ile denetime uluslararası bir nitelik kazandırılarak denetim alanında belki de en önemli gelişmelerin yaşanmasına imkan sağlanmıştır.

Tablo 3’de denetimin gelişim ve değişimi yaklaşım, öngörülen amaç ve denetimin muhatapları açısından tarihsel süreç içinde ana hatlarıyla belirtilmiştir.

Tablo 3: Denetimin Tarihsel Gelişimi

	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	Denetimin Tarafları
Sanayi Devrimi Öncesi Dönem	%100’lük bir inceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi Dönemi	%100’lük bir inceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900-1930 Dönemi	%100’lük bir inceleme ve örnekleme başvurma	Bilanço ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930 Sonrası Dönem	Finansal Verilerin Örnekleme Yoluyla İncelenmesi	Mali Tabloların Doğruluğu ve Dürüstlüğüne İlişkin Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Parlamento ve Diğer Gruplar

Kaynak: Güredin, E. (2000). *Denetim*. Beta Basım Yayım Dağıtım.

1980’li yıllar denetim anlamında peş peşe gelen başarısızlık ve ekonomik skandallara sahne olmuş ve bu süreçte denetim olgusu sorgulanmaya başlanmıştır. IIA bu hususta “Hileli Finans Üzerine Ulusal Komisyon Raporu” yayınlamıştır. Hazırlanan bu rapor ışığında yapılan çalışmalar neticesinde 1987 yılında bir dizi önlemleri içeren “Treadway Raporu” yayımlanmıştır (Bayramin,2010). İzlenen neoliberal politikaların öncülüğünde geleneksel kamu yönetimi anlayışının yerini YKY’ye bırakmasıyla denetim anlayışındaki değişim ivme kazanmıştır. Özellikle 1990’lı yılların başından itibaren gündeme gelen Toplam Kalite Yönetimi, Performans Yönetimi, Stratejik Yönetim, İnsan Kaynakları Yönetimi, Bilgi-Teknoloji Yönetimi (Aktan,1999) gibi yönetim yaklaşımları ile uyumlu bir denetim anlayışı gündeme gelmiştir. Yönetime değer katan, kurum varlıklarının korunması, risk faktörlerinin belirlenerek öngörü geliştirilmesi, önleyici tedbirlerin alınmasına yardımcı olunması gibi amaçlar denetim faaliyetine özel

bir misyon yüklemiştir. INTOSAI 2002 yılında daha profesyonel bir kamu denetimi ve yüksek kaliteli çıktı amaçlı denetime ilişkin yasal düzenlemelerin standartlar dahilinde yapılarak uluslararası alanda uygulanmasına karar vermiştir (Balyemez,2017). Bunun yanısıra AB tarafından, denetim alanında belirli bir standart belirlenmemekle beraber üye ülkelerden uluslararası standartlar ile uyumlu, geçerli kanuni dayanağı olan ve çerçevesi net biçimde çizilmiş bir denetim sisteminin oluşturulması öngörülmüştür (Gönülaçar,2008).

3.3. Osmanlı'dan Günümüze Denetim Kavramının Gelişimi

Denetim kavramının Türkiye tarihinde hangi aşamada sisteme dahil edildiği tam olarak bilinmese de Osmanlı İmparatorluğu döneminden beri var olduğu tarihi kayıt ve belgelerden anlaşılmaktadır. Bu dönem uygulanan denetim modelinin Selçuklu döneminden etkilendiğini söylemek mümkündür. Denetim mekanizması çoğunlukla kadılar vasıtasıyla işletilmektedir. Kadılar muhasebat ile ilgili her türlü işlemlerin kontrolü de dahil olmak üzere mali konularda tam yetki ile donatılmıştır (Akdağ,1977). Bunun yanısıra Fatih Sultan Mehmet döneminde devletin tüm işlemlerini teftiş etmek üzere “Bakı Kulu” adıyla bir müessesenin ihdas edildiği de bilinmektedir. Padişahın aldığı yetkiyle padişah adına hareket ederek hukuk kurallarının uygulanmasını sağlamak amacıyla çalışır. Bu müessese Osmanlı içinde bağımsız bir konum sergilemektedir ki bu oldukça dikkat çekicidir (Yaman,2008).

Osmanlı yönetim sistemi Tanzimat dönemi boyunca Fransızlardan etkilenmiş ve bu etki sonraki yıllarda da etkinliğini sürdürmüştür. 1921 Anayasası ile “teftiş” amaçlı bölge müfettişliklerinin kurulduğu ancak dönemin olağanüstü koşullarının sona ermesi ile Cumhuriyet sonrası dönemde bu tarz bir yapılanmanın devamının sağlanmadığı görülmektedir. Cumhuriyet sonrası dönemde buna benzer bir yapılanma “teftiş heyeti” ve sonrasında “teftiş kurulu başkanlığı” adı altında bakanlıklar bünyesinde faaliyet göstermiştir. Teftiş sisteminde bakanlık tipi örgütlenme 1923 yılından 1960 yılına kadar etkili şekilde uygulanmıştır. Hiyerarşik anlamda bu birimler buldukları örgütün en üst yöneticisine bağlıdır. 1923-1960 döneminde Türkiye’de uygulanan teftiş sisteminde en çok göze çarpan husus teftiş birimlerinin “bağımsız” olmalarıdır. Görev alanlarında, soruşturma hali istisna tutulmak kaydıyla bir başka makamdan emir almadan kendiliğinden harekete geçme yetkisine sahiptir ve dönemin şartları göz önünde

bulundurulursa bu gerçekten üzerinde durulması gereken bir husustur. Bu dönemde raporlama sayı bakımından az ve teknik olarak basittir. 1960'lı yıllardan itibaren denetim sisteminde ülkenin içinde bulunduğu siyasal hareketliliğin de etkisiyle örgütsel anlamda bir takım değişimler yaşandığı görülmektedir. Müşavir müfettişlik, müfettiş adaylığı ve kontrolörlük ünvanları altında örgütlenen denetim birimleri sadece Ankara merkezli çalışma yapmaktan çıkarak taşrada da denetimler yapmaya başlamışlardır. Yapılan görevler arasında ayrıma gidilerek teftiş birimleri, teftiş birimi yöneticileri ve müfettişlere verilmiş görevler farklı şekilde kategorize edilmiştir. Teftiş birimleri sayı olarak artmış, raporlama çeşitlenmiştir. Ancak raporlama açısından belirli bir standardizasyon sağlanamamıştır. Sözkonusu sistem 1980'lere kadar varlığını sürdürmüştür (Akbulut,2012).

1980'li yıllarda tüm dünyada etkisi hissedilen yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde denetim sisteminde artık köklü birtakım reformlara ihtiyaç duyulduğu tüm çevrelerce kabul edilmiştir. 1980'e kadar yapılan çalışmalar mevzuat değişikliklerinin ötesine gidememiş, denetim sisteminde reform sayılabilecek düzeyde bir değişim yaşanmamıştır. Türk denetim sisteminde köklü reformların başlangıcı olarak 1980'li yıllar belirleyici olmuştur (Dursun&Altınışik,2015). Bilgi iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı değişimler, küreselleşme, tüm dünyada yaşanan ekonomik krizler, işlevi ve rolü değişen devlet anlayışı, yaşanan siyasi istikrarsızlıklar her alanda reform ihtiyacının temelini oluşturmuştur. 1980 yılı ve sonrasında teftiş birimleri geleneksel ve istikrarlı bir meslek grubu haline gelmiştir. 1984 yılında kurulan "Başbakanlık Teftiş Kurulu" dönemin önemli özelliklerindedir.

1980-2000 yılları arasında teftiş birimlerine hakim örgütlenme esaslarında standartlaşma önemli ölçüde sağlanmış ve farklılıklar minimize edilmiştir (Akbulut,2012). Avrupa Birliği'ne üyelik ve bu doğrultuda müktesebata uyum hedefi doğrultusunda özellikle Türk kamu yönetim ve denetim esaslarında ciddi reformlar uygulamaya konulmuştur (Dursun&Altınışik,2015).

Sekiz, dokuz ve onuncu beş yıllık kalkınma planlarında denetime ilişkin olarak gerçekleştirilen ve gerçekleştirilmesi öngörülen politikalara ilk defa etkin bir şekilde yer verilmiştir. Denetim ve yönetim sistemine ilişkin yenilikçi yaklaşımla yapılan yasal düzenlemeler arasında belki de en önemli olanı 2003 tarih 5018 sayılı Kanun olmuştur.

Kanun ile iç ve dış denetim alanlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. İç denetim adı verilen yeni bir denetim modeliyle tanışılmış, Sayıştay'ın görev ve yetkileri genişletilmiştir. 2010 Anayasa değişikliğiyle kamu kuruluşları tarafından yapılan faaliyetlere ilişkin şikayetleri incelemekle görevli meclis başkanlığına bağlı çalışan "Kamu Denetçiliği" kurumu kurulması öngörülmüş, 6328 sayılı Kanun'un 2012 yılında yayımlanmasının ardından faaliyet göstermeye başlamıştır.

Türkiye'de etkili bir denetim sistemi oluşturulabilmesi için halen çalışmalar devam etmektedir. Çünkü etkili bir denetim sistemi güçlü ekonominin önemli değişkenleri arasında sayılmaktadır. Denetim sistemi ne kadar etkin, standartlara bağlı, profesyonel bir anlayış içerisinde yapılırsa ekonomi de o denli tutarlı bir gelişme seyri izlemekte ve büyümektedir. Bununla birlikte Türkiye'de güncel denetim yapısı halen karmaşık bir görünüme sahiptir. Denetim kaynakları etkin ve verimli bir şekilde kullanılamamakta, yapılanma tam ve sistematik bir düzen sergilememektedir. Ancak geçmiş dönemlerle mukayese edildiğinde gerek denetim gerek yönetim alanlarında önemli aşamalar kat edilmiştir.

Tablo 4'de denetim sistemine ilişkin yeniden yapılanma sürecinde önemli dönüm noktaları olan 8-10. Beş yıllık kalkınma planlarında denetim sistemine ilişkin öngörü ve planlar ana hatlarıyla belirtilmiştir. Belirtilen kalkınma planlarında bağımsız ve güçlü denetim, risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim sistemleri ile kamu denetçiliği kurumunun tesisi, dış denetim ve performans denetimi konularında vizyoner bir bakış açısı yakalanmaya çalışılmıştır.

Türkiye'de dahil olmak üzere tüm dünyada aşağıda belirtilen dönüm noktalarının ışığında denetim anlayışı ve sisteminde farklı bir bakış açısı yakalanmış, farkındalık artmış, kilit rol ve sorumluluklar belirlenmiştir. Bu çerçevede, çağdaş denetim anlayışı her geçen gün kendini revize etme sorumluluğu altına girmiştir.

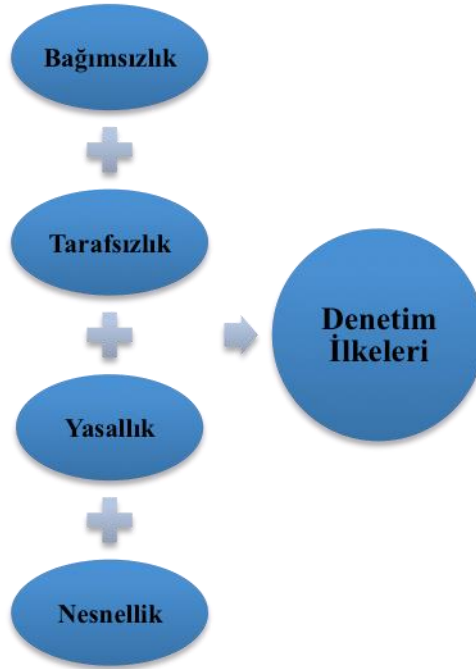
Tablo 4: Denetim Sistemine İlişkin Kalkınma Planı Tasarrufları

KALKINMA PLANI DÖNEMİ	DENETİM SİSTEMİNE İLİŞKİN ÖNGÖRÜ VE PLANLAR
8. (2001-2005)	“...Denetimi sınırlayan düzenlemeler ve fiili uygulamalar, denetim sisteminin bağımsız çalışmasını sağlayacak mekanizmaların güçlendirilmesi ile birlikte kaldırılacaktır. Etkinliği ölçen temel araçlardan birisi olarak performans denetimine geçilecektir... Düzenleme ve denetleme otoritelerinin sürekli gözetim ve denetimine imkan sağlamak amacıyla, mali sistemde faaliyet gösteren kuruluşların ihtiyaçlarına uygun risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin kurulması sağlanacaktır...”
9. (2007-2013)	“...İdarelerin yönetim sorumluluğunun güçlendirilmesi için gerekli olan iç kontrol ve iç denetim sistemleri, bu sistemlere rehberlik ve gözetiminden sorumlu Merkezi Uyumlaştırma Birimleriyle birlikte Uluslararası standartlar ve AB uygulamalarıyla uyumlu olarak uluslararası geçerlilikte kaliteye sahip olabilecek şekilde tüm unsurlarıyla birlikte uygulamaya konulacaktır... Kamu kurumları arasında bilgi paylaşımı ve koordinasyon sağlanarak denetim ve izleme mekanizmaları etkinleştirilecektir... Denetimlerde etkinliğin sağlanması amacıyla kamu idarelerinin uygulama kapasitesinin geliştirilmesine yönelik çalışmalara ağırlık verilerek, idarelerin beşeri ve teknolojik altyapısı iyileştirilecektir...”
10. (2014-2018)	“...Hesap verebilirliği güçlendirmek amacıyla Kamu Denetçiliği Kurumu kurulmuş, Sayıştayın denetim alanı tüm kamu kaynaklarını kapsayacak şekilde genişletilmiştir... Kamu idarelerinde stratejik yönetime destek oluşturacak ve yönetim süreçlerini iyileştirecek iç kontrol sisteminin kurulması çalışmaları yürütülmekte, iç denetçi atamaları yapılmaktadır. Kamu idarelerinin hedef ve göstergelerle ilgili faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ile performansının değerlendirilmesini amaçlayan dış denetime ilişkin mevzuat yürürlüğe konulmuştur... Tüm kamu idarelerinde iç kontrol sistemleri ve iç denetim uygulamalarının, stratejik yönetimin etkinliğini artıracak bir biçimde hayata geçirilmesi sağlanacaktır. Sayıştay tarafından stratejik yönetim döngüsüne uygun olarak performans denetimi yapılacaktır...”

Kaynak:<http://www3.kalkinma.gov.tr> (03.01.2019)

3.4. Genel Denetim İlkeleri

Denetim ilkeleri, yapılan denetime esas teşkil eden, denetimin konusuna göre çeşitlilik gösterebilen, revize edilebilen ve geliştirilebilen kurallar bütünü olarak tanımlanabilir. Kontrol, izleme, analiz, önlem alma ve izleme faaliyetlerini bünyesinde barındıran denetim sistematik bir süreçtir. İzlenen bu süreç denetim konusu ne olursa olsun benzer prosedür ve sırayı takip etmekle birlikte uygulanan denetimin türü ve konusuna göre farklılık gösterebilir. Belirli ilke ve kurallar vardır ki özellikle kamusal nitelikli denetimlerin olmazsa olmazlarıdır (Atay,1999). Bu ilkeler denetim faaliyetinin etkili bir şekilde ifasında hayati önem taşımaktadır. Bu ilkeler Şekil 5’de sıralanmıştır.



Şekil 5: Denetim İlkeleri

Kaynak: Atay, C. (1999). *Devlet Yönetimi ve Denetimi*, Alfa, İstanbul, s. 45-49’den faydalanılmıştır.

3.4.1. Bağımsızlık

Bağımsızlık ilkesi, denetimin türü ve niteliği ne olursa olsun bir denetçinin uymak zorunda olduğu asli kurallardandır. Denetçinin bağımsız olması, hangi makam adına denetim yaparsa yapsın baskı ve yönlendirmeye açık olmaması, mesleki mevzuat ve etik çerçevesinde görevin ifasını kapsar. Kamu İç Denetim Standartlarına göre “İç denetim faaliyeti, iç denetimin kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçlarının paylaşılması ve raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmak

zorundadır.” 2013 tarihli Kamu İç Denetim Genel Tebliği madde 9 iç denetçinin görevin ifasında bağımsız olduğunu, denetçinin asli görevi dışında görevlendirilemeyeceğini belirtmiştir.

Bazı kaynaklarda denetçinin, adına denetim yaptığı makam karşısında tam olarak bağımsız olamayacağı belirtilmekle birlikte denetlenen kişi ve kurum karşısında bağımsızlığın temininin zorunlu olduğu belirtilmektedir. Khan’a göre (1995) denetçinin denetlenene bağımlı olmaması, denetlenenin mali kaynakları ile herhangi bir ilişki ve bağının bulunmaması, işinde veya denetim sonucuna ulaşmasında bağımsızlığına tesir edecek hiçbir etki altında bulunmaması gerekir. Tarafsız olmanın önünde engel teşkil eden koşullar ile herhangi bir bağlantının olmaması mutlak koşuldur. Tarafsızlığın önünde tehdit oluşturan veya tarafsızlığı zedeleyeceği düşünülen durumlar kurum yöneticileri tarafından kontrol altına alınmalıdır (Kızılboğa,2013). Uluslararası denetim standartlarında denetçinin bağımsızlığı hususu bir çok yerde vurgulanarak denetimin kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi, sonuçlarının paylaşılması ve raporlanması hususunda denetçinin her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmak zorunda olduğu belirtilmiştir.

3.4.2. Yasallık

Yasallık ilkesi denetçinin ve kurumların denetim ile ilgili yetkilerinin kanunlar ile düzenlenmesi ve denetim görevinin ilgili mevzuat ve kurallar çerçevesinde ifasını kapsar. Denetçinin görev alanları, yetki sınırı, denetim yöntemleri, denetim süresi ve denetim sürecinin işleyişiyle ilgili temel noktaların dayanağının hukuk kuralları olması ve bu çerçevede yürütülmesi gerekir. Bu ilkeye bir diğer bakış açısı yasallığın denetlenmesidir (Erdoğan,2002). Denetçi uygulamaların yasalara uyumunu denetler, önleyici tedbirleri alır, sorumluları tespit eder.

3.4.3. Tarafsızlık

Denetçiler görevlerini yaparken tarafsız davranmak zorundadır. Tarafsızlık denetim sürecinde herhangi bir tesir altında kalmamak, objektif olmak anlamına gelir. İç Denetim Enstitüsü tarafından hazırlanan Standartlar Sözlüğüne göre tarafsızlık; denetçinin sorumluluğunu, işine duyduğu inanç ve kaliteden ödün vermeksizin yapmasına imkan sağlayan tutumdur. Rittenberg, Schwieger ve Johnstone’a göre (2008) tarafsızlık kişiye bağlı bir tutumdur. İnceleme konusu ile ilgili bireysel çıkar veya başka

herhangi bir etken nedeniyle tesir altında kalınmamasıdır. Kaliteli ve güvenilir denetimin tesisi amacıyla denetçinin görev ve sorumluluğunu yargılarından uzak şekilde yerine getirmesidir (Kızılböğ,2013). Kamu İç Denetim Standartlarına göre: “İç denetçiler, görevlerinin ifasında objektif davranmak ve çıkar çatışmalarından uzak durmakla yükümlüdür. Bağımsızlığın, tarafsızlığın fiilen bozulduğu yahut bu yönde izlenim doğduğu hallerde denetçi durumu ilgililere açıklanmakla yükümlüdür.”

Tarafsızlığın bozulması veya buna ilişkin en küçük bir emare bulunması ve bu suretle tarafsızlığın zedelenmesi denetim işine gölge düşürür. Bu nedenle tarafsızlığın bozulacağına dair en küçük bir şüphesi olan denetçi, bu durumu ilgili ile paylaşarak buna uygun yol haritasını belirlemelidir. Bu durumda denetçi ya denetime ilgilinin bilgisi dâhilinde devam eder veya denetimden azlini ilgili makamlardan talep eder. Tarafsızlık denetçinin denetimde sonuçların tutarlı olması, kanıtların önem sırası ve denetime uygun olan yöntemin kullanılması ve ön yargılardan uzak kalması gibi konular ile ilişkilidir. (Şenal,2011).

3.4.4. Nesnellik

Denetim süreci belirli bir sistemi bünyesinde barındıran bir süreçtir. Planlama ve programlama, raporlama, izleme gibi basamaklardan oluşan bu süreç denetlenen işin niteliğine göre farklı denetim yöntemlerinin izlenmesini zorunlu kılar. Yapılan her denetim nesnel ölçütlere dayanmalı ve raporlama bu doğrultuda gerçekleştirilmelidir. Belirtilen kriterler nesnellik ilkesinin özünü oluşturmaktadır.

Denetimin ilk ve ön koşulu, ölçü olarak kullanılabilen bir ölçütün belirlenmesidir. Bu ölçü olmadan denetimde nesnellikten bahsetmek hatalı olur. Yasama denetiminde kullanılan temel ölçüt anayasa ve yasalardır (Atay, 1999).

3.5. Denetimin Sınıflandırılması

Araştırma kapsamında yapılan literatür taramasında denetimin sınıflandırılmasına ilişkin tek bir sınıflandırmanın bulunmadığı, denetimin ve denetçinin niteliğine göre pek çok sınıflandırmanın yapılmış olduğu görülmüştür. Yapılan sınıflandırmalar denetimin konusunun temel eksenini çerçevesinde şekillendirilen benzer yaklaşımlardır.

Konu, amaç, zaman, kapsam, nitelik ve denetçinin statüsü gibi farklı sınıflandırma kriterleri Tablo 5’te sıralanmıştır.

Tablo 5: Denetime İlişkin Sınıflandırmalar

Konusuna Göre: Finansal Tablolar Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi, Özel Denetim Yapılış Nedenine Göre: Yasal Denetim, İsteğe Bağlı Denetim Denetçinin Statüsüne Göre: İç Denetim, Bağımsız Denetim, Kamu Denetimi
Amaçlarına Göre: Finansal Tablolar Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi Yapılış Zamanına Göre: Yıl Sonu Denetimi, Ara Dönem Denetimi, Özel Denetim Denetçinin Statüsüne Göre: Dış Denetim, Kamusal Denetim
Kapsamına Göre: İç Denetim, Dış Denetim (Bağımsız Denetim, Kamu Denetimi) Zamana Göre: Önleyici Denetim, Düzeltici Denetim Konusuna Göre: İşlemlerin Denetimi (Hukuka Uygunluk Denetimi, Yerindelik Denetimi), Eylemlerin Denetimi (Etkinlik Denetimi, Verimlilik Denetimi)
Amaç ve Konusuna Göre: Finansal Tablolar Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi Denetimin Niteliğine Göre: Sürekli Denetim, Sınırlı Denetim Türü, Özel Denetim Denetçinin Statüsü ve Niteliğine Göre: İç Denetim Ve İç Denetçilik Mesleği, Kamu Denetimi Ve Kamu Denetçiliği Mesleği, Bağımsız Denetim Ve Bağımsız Denetçilik

Kaynak: Dalak, G. (2000). *Denetim Ve Kalite Denetimi*. Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (1), 65-79, s.4; Başpınar, A. (2005). *Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*. Maliye Dergisi. 148, 35-62, s. 38-39’dan faydalanılmıştır.

Çalışmanın genel çerçevesi içerisinde denetim kavramı “Denetimin Konusuna Göre” ve “Denetçinin Konumuna Göre” olmak üzere iki açıdan ele alınacaktır.

3.5.1. Konusuna Göre Denetim Sınıflandırması

Konusuna göre denetim sınıflandırması yapılan denetimin hangi amaçla yapıldığını ifade eder. Yapılan bu denetim ile iş ve işlemlerin mevzuat, prosedür ve kurallara uygun olup olmadığı, işlemlerin kurumun etkinlik ve verimliliğini pozitif yönde ivmelendirecek şekilde yürütülüp yürütülmediği veya finansal tabloların gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı hususları incelenir. Buna göre bir alt sınıflandırma yapmak gerekirse konusuna göre denetim türleri “Uygunluk Denetimi”, “Faaliyet Denetimi”, “Finansal Tablolar Denetimi” olarak sıralanabilir.

3.5.1.1. Uygunluk Denetimi

Hukuk devleti, faaliyetlerinde hukuka bağlı, keyfi yönetime dayanmayan, yönetilenlere hukuki güvenlik sağlayan devlet şeklinde tanımlanmaktadır (Aliefendioğlu,2001).

Vatandaşlar gibi hukuk devleti sınırları içerisinde işletme, kurum ve kuruluşlar da hukuk kurallarına uyma ve bu çerçevede faaliyette bulunma yükümlülüğüne sahiptir. Denetçi bu noktada devreye girerek Uluslararası denetim standartları çerçevesinde yapılan iş ve işlemlerin hukuk kurallarına uygunluğunu test eder. Yasal uygunluk denetimi olarak da bilinen bu yöntem kurum tarafından uyulması zorunlu olan ve iç işleyişe yansıyan öğelerdir. Ölçüt yasa ve kurum politikalarıdır. Çoğunlukla iç denetçiler tarafından yapılan bir denetim türüdür. Lüzumu halinde bağımsız denetçiler tarafından da yapılabilmektedir (Çetinoğlu, 2007).

3.5.1.2. Faaliyet Denetimi (Value For Money Audit)

Bu denetim türü Walter ve arkadaşlarına göre (1983) örgüt faaliyetlerinin önceden belirlenmiş denetim amaçları çerçevesinde sistematik bir incelemesini içerir. Performans denetimi olarak da adlandırılan bu denetim türü kurumsal çatı içerisinde etkili ve verimli bir şekilde iş akışlarının sağlanabilmesi için oluşturulan sistem ve kuralların amacına uygun olarak çalışıp çalışmadığı ve kuruma etki düzeyini inceler. Oluşturulan sistem, kural ve prosedürler, alınan kararlar, uygulanan politikalar kurumda pozitif ivmelenmeyi yakalamada ne derece yardımcı olmaktadır sorusunun yanıtı aranır bu denetim türünde. Faaliyet denetimi bir diğer adıyla performans denetimi ekonomiklik, verimlilik, etkililik, tutarlılık, sürdürülebilirlik, uyumluluk unsurlarını bünyesinde barındırır ve denetim sistematigi bu basamaklara göre şekillendirilir. Performans denetimi kurumların performans yönetim sistemlerinin gelişimi ile faaliyetlerinin ekonomik, etkin ve verimli şekilde yürütülmesine katkı sağlar. Çoğunlukla iç denetçiler ve bağımsız denetçiler tarafından yapılır.

3.5.1.3. Finansal Tablolar Denetimi

İşletmelerin yıllık iş ve işlem hacmi finansal tablolar aracılığıyla ortaya konulur. Belirtilen unsurların değerlendirilmesi ile de finansal raporlama sağlanır. Bu denetim türü, hazırlanmış olan finansal tabloların işletmenin gerçek mali durumunu yansıtıp yansıtmadığını muhasebe ilke ve standartları doğrultusunda değerlendirerek finansal tabloların güvenilirliğine güvence teşkil eder. Denetimin amaçlarından biri de yapılan denetimle, kuruma makul güvence sağlamaktır. Kaval (2008) bu durumu “finansal tablo denetiminde hedeflenen, tabloların güvenilirliğini temin etmek, ilgililere makul güvence vermektir” şeklinde ifade etmektedir. Uygulamada, mali tabloların denetimi kavramı

yerine “Bağımsız Dış Denetim” kavramı da sıklıkla kullanılmaktadır. Çünkü bu denetim türü çoğunlukla bağımsız dış denetçiler tarafından kurumun talebi doğrultusunda yapılır. Mali tablolar denetiminde denetçi hata bulmaktan ziyade mali tablolar hakkında bütüne ilişkin tek bir görüş oluşturur. Denetçi mali tabloların güvenilirliğine ilişkin vardığı sonucu mevzuat çerçevesinde makul bir zemine dayandırır ve güvenceyi bu şekilde verir. Ancak verilen hiçbir güvence yüzde yüzlük bir oranı temsil etmez (Bozkurt, 2006).

3.5.2. Denetçinin Konumuna Göre Denetim Sınıflandırması

Bu sınıflandırmada denetçinin statüsü ve hangi meslek dalına mensup olduğu önem kazanmakta ve sınıflandırma bu şekilde yapılmaktadır. Denetçinin konumuna göre denetim sınıflandırması; “İç Denetim” ve “Dış Denetim (Bağımsız Denetim, Kamu Denetimi)” olarak yapılmaktadır. Literatürde bu iki denetim türüne ilaveten üçüncü bir denetim sınıflandırması olarak “Yüksek Denetim” de sayılabilmektedir. Genel kabul gören görüşe göre ise yüksek denetim dış denetim kapsamında değerlendirilebilir ancak bu denetim türünün doğrudan parlamento adına yapılması; yasama, yürütme ve yargı erkleri dışında kendine has özelliklerinin bulunması gibi ayırt edici özellikleri ile dış denetimden ayrılır. Bu denetim türü uluslararası alanda pek çok kaynakta kendine has niteliği sebebiyle üçüncü bir denetim türü olarak ayrı bir yerde konumlandırılmaktadır.

3.5.2.1. İç Denetim

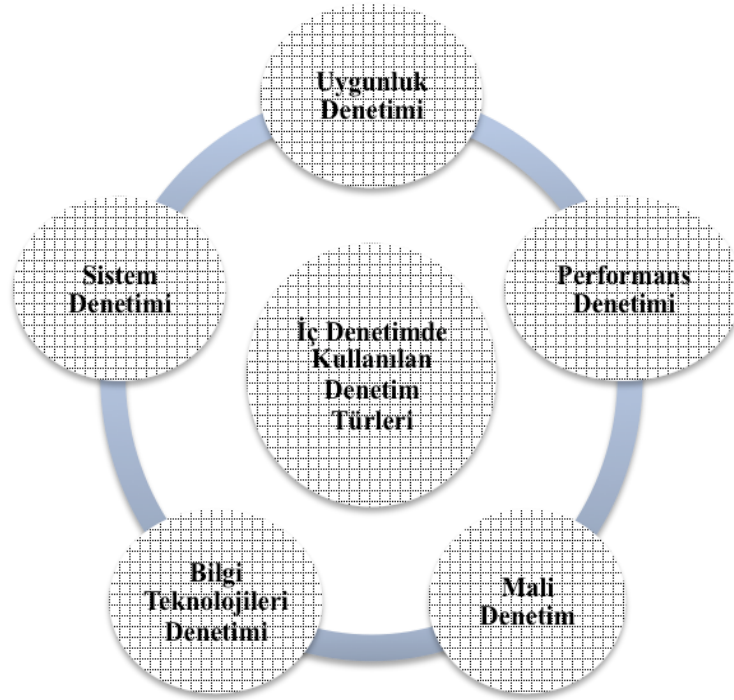
İç Denetim, kurum faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması, kurum varlıklarının korunması ve risklere karşı önleyici tedbirlerin alınmasına yönelik yapılan bir denetimdir. Belirtilen amaçlar iç denetçilerce gerçekleştirilir. İç Denetçi kurum işlemlerinin etkinlik ve verimlilik seviyesini belirler, uygun araçlarla kurumun risklerin yönetimine ilişkin süreçlerini değerlendirir, kurumsal yönetim sürecinin etkinliğini değerlendirir, faaliyetlerle ilgili en iyi uygulamalar hakkında kurumu düzenli olarak bilgilendirir, iç kontrol süreçlerinin etkinliğini saptar, işlemlerin mevzuat ve kurum stratejilerine uyumunu inceler, denetim kaynaklarını dikkate alarak sistematik ve sürekli bir denetim sağlar. İç denetim faaliyeti kurumsal faaliyetlerin amaç, politika, kalkınma plan ve programları, stratejik plan, performans programı ve mevzuat doğrultusunda planlanarak yürütülmesini, etkili, ekonomik ve verimli kaynak kullanımını, güvenilir, bütünlük arz eden ve tam zamanlı bilgiye ulaşımın teminini gerçekleştiren bir faaliyettir.

İç Denetimin amaçlarını aşağıdaki şekilde sıralamak da mümkündür (Öztornacı,2014).

- Kurum Faaliyetlerine Değer Katma Ve Geliştirme,
- Risk Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme,
- Kontrol Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme,
- Kurumsal Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme,
- Kurumsal Amaçlara Ulaşmaya Yardımcı Olma,

İç denetçi yukarıda belirtilen amaçları gerçekleştirebilmek için denetim faaliyetini aşağıda belirtilen denetim türlerinden birini veya birkaçını kullanarak gerçekleştirir.

İç Denetçinin kullandığı denetim türleri Şekil 6'da belirtilmiştir.



Şekil 6: Denetim Türleri

Kaynak: <https://ms.hmb.gov.tr>, erişim (09.05.2019); İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, madde 8'den faydalanılmıştır.

Belirtilen denetim türlerinden;

Uygunluk Denetimi; kurumun mali iş ve işlemlerinin kanun, tüzük, yönetmelik ve ilgili mevzuat hükümleriyle uyumunun incelenmesi (Aslan, 2010),

Performans denetimi; yönetimin tüm basamaklarında gerçekleştirilen iş ve işlemlerin planlama, uygulama ve kontrol aşamalarında etkili, ekonomik ve verimli şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesi (Öztornacı, 2014).

Mali Denetim; mali tablo denetimi ve finansal denetim,

Bilgi Teknolojileri Denetimi; kurumun elektronik bilgi sistemlerinin güvenilirlik ve sürekliliğinin değerlendirilmesi,

Sistem Denetimi; denetlenen birimin gerçekleştirdiği faaliyetler ile kurumun iç kontrol sisteminin kuruma katkı sağlamadaki yeterlilik düzeyi, eksiklikleri, kalite ve uygunluğu, kullanılan yöntemlerin uygulanabilirliği gibi hususların değerlendirilmesi,

Olarak açıklanabilir.

3.5.2.2. Dış Denetim

Kamu denetçileri veya bağımsız denetçiler tarafından, kurumun iş ve işlemlerinin, risk, performans ve mali sisteminin tarafsız olarak incelenmesi ve elde edilen bulguların denetim raporu ile somutlaştırılmasını ifade eder. Dış denetimi yapacak denetçinin denetleyeceği kurum ile herhangi bir ilişkisinin bulunmaması ve yetkili kılınmış olması gerekir. Dar anlamda sadece devlet organları tarafından yapılan denetimi ifade ederken geniş anlamda kurum ve/veya işletme dışı kişi ve kuruluşlarca yapılan denetimi kapsar (Çelik,2005). Denetçinin statüsüne göre bağımsız denetim ve kamu denetimi olarak iki alt başlıkta incelenir:

Bağımsız Denetim; Finansal tablolar, hesaplar, işlemler ve mali yönetimin, ilgili mevzuat ve standartlar ölçüsünde denetlenen kurumdan tamamen bağımsız denetçiler tarafından tarafsız bir şekilde incelenerek bu doğrultuda hazırlanan raporun yönetime sunulması faaliyeti bağımsız denetim olarak adlandırılır. Finansal tablolar ve mali yönetim dışında talep edilmesi halinde kurumun risk ve performansları veya özel idari amaçları da değerlendirme konusu yapılabilir. Bağımsız denetim bağımsız denetim şirketleri tarafından görevlendirilen bağımsız denetçiler vasıtasıyla yapılır. Denetçi finansal tabloların uluslararası standartlara uyumunu inceler. Bağımsız denetim için belirtilen prensiplere uyum olmazsa olmaz kurallardandır (Erdoğan,2002). Selimoğlu'na göre (2007) bağımsız denetim işletmenin finansal faaliyetleri neticesinde sunulan

finansal tabloları ile verilerini uygun yöntemlerle irdeler. Önceden belirlenmiş ilke ve prensiplere uyumunu belirler. Sonuçları rapor vasıtasıyla ilgili mercilere sunar. Denetim neticesinde makul güvence sağlar.

Bağımsız denetim tanımlamalarına bakıldığında genel anlamda göze çarpan özellikler arasında denetimin bağımsız denetçiler tarafından yapılması, uluslararası muhasebe ilke ve standartlarının göz önünde bulundurulması, mali (finansal) tablo denetimini kapsamı olarak sıralanabilir. Denetimin öncelikli olarak mali tabloların uluslararası muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu ile mali tablo bilgilerinin doğruluğunun tespiti için yapılması olduğu göze çarpmaktadır.

Kamu Denetimi; kamu denetçileri tarafından yapılan ve kamusal faaliyetlerin önceden belirlenmiş, sınırları yasa ile belirginleştirilmiş düzenlemeler ile uyumluluk derecesini araştıran denetim türüdür. Kamusal denetimin kaynağı yönetilenlerin kamusal kaynakların ne şekilde kullanıldığını bilme hakkı ve isteği doğrultusunda ortaya çıkan denetim anlayışıdır (Kubalı,1999). Kurumun faaliyet ve işlemlerinde etkinlik, verimlilik, etkililik sağlama, performansı artırma, sistemsel aksaklıkları tespit ve öneriler geliştirme gibi amaçları bünyesinde bulundurur. Amaç sadece hata bulmak değil kuruma katkı sağlamaktır. Kamu denetimi “siyasal denetim”, “yargısal denetim” ve “mali denetim” olarak çeşitlendirilebilir (Ataman,2000). Kamu denetim kuruluşları devlet içinde örgütlenir. Kurum iş ve işlemlerinin yasalara, ekonomi politikalarına, kamu yararına uyumunu denetler. Sonuçlar rapor halinde üst makamlara sunulur.

Denetim yapılan işletmenin niteliğine göre kamu denetimini “Özel Sektöre Yönelik Denetim” ve “Kamu İşletmelerine Yönelik Denetim” olarak ikiye ayırmak mümkündür (Duman,2008). Ancak her iki denetim türünde de denetim, kamu gücüne sahip denetçiler tarafından yerine getirilir.

Kamu denetimini gerçekleştiren kurullar iç denetim, dış denetim yahut her iki niteliğe sahip olabilirler. Bu hususta keskin bir ayırım yapmak mümkün değildir. Türkiye’de bakanlık denetim organlarının bakanlık bağlı kuruluşlarında görev yapan denetçileri iç denetim, bakanlık dışında görev yapan denetçileri dış denetim kapsamında değerlendirilebilir (Bayramın,2010).

3.5.2.3. Yüksek Denetim

Uluslararası literatürde, kaynağını anayasadan alan, bir kısım ülkelerde yargısal yetkiye sahip, yasal teminat altında çalışan, bağımsız, kamu kurumlarının tamamını denetleme yetkisine haiz, parlamento adına ifa edilen denetim” yüksek denetim kapsamında değerlendirilmektedir (Kenger,2002). Yüksek denetim kurumlarının statüsü ülkeden ülkeye değişmekle birlikte çoğunlukla Anayasa veya ilgili yasalar aracılığı ile belirlenir. Çağdaş denetim ilke ve prensiplerini benimsemiş ülkelerde bu kurumlar faaliyetlerini parlamento adına gerçekleştirir, denetim sonuçları parlamento ile paylaşılır. Parlamento adına denetim yetkisi son yıllarda yüksek denetimin bağımsız denetimin bir kolu olarak değil ayrı bir denetim türü olarak değerlendirilmesinde önemli kriterlerden biri olarak görülmektedir. Kendine özgü bir yapı ve hiyerarşiye sahip olan yüksek denetim kurumları bu nedenle kendini farklı bir yerde konumlandırmaktadır. Bağımsız bir yapıya sahip olan yüksek denetim kurumları bu özelliği ile politik ve bürokratik çıkarların üstünde, tarafsız ve kamu çıkarları doğrultusunda çalışan kurum görünümü sergilemekte ve bu durum onun genel kabul görmesini sağlamaktadır (Köse,2000). Bir çok ülkede yönetim reformunun teşviki konusunda önemli adımlar atılmasında önemli rol oynayan yüksek denetim kurumları yönetim ve denetim alanında reformist yapının güçlendirilmesinde dinamizmi sağlayan etkili bir unsur olarak göze çarpmaktadır.

Yüksek denetimin yukarıda belirtilen ana çerçevesine ilaveten belirtilmesi gereken çeşitli işlevleri bulunmaktadır;

Mevzuata uygun olmayan iş ve işlemler ile kaynakların kaybı ve belirli kişilerde toplanmasının engellenmesi, kamu kaynaklarının israfının önüne geçilmesi suretiyle kaynak dağılımının sağlanması,

Kamu tarafından faaliyetlerde kullanılan girdilerin etkin, verimli, ekonomik kullanımı, gelir-gider dengesinin sağlanması, gereklilik halinde ulusal çıkarlar doğrultusunda hükümet politikalarının denetlenmesi,

Yüksek denetimin önemli ve temel işlevleri arasında sayılmaktadır (Köse,2000).

Türkiye’de yüksek denetim görevi Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. Yasama organı adına denetim yapan Sayıştay devlet hesaplarını denetleme ve raporlama yetkisine sahiptir. Bu özelliği ile yürütme organı ile yasama organı arasında adeta bir

köprü vazifesi görmektedir (Kubalı,1999). Bununla birlikte 5018 sayılı Kanun madde 68 Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası denetimi bu kapsamda değerlendirmiş, yüksek denetim kavramına yer verilmemiştir.

BÖLÜM 4: ÇAĞDAŞ DENETİM ANLAYIŞI

4.1. Çağdaş Denetim Anlayışının Temel Prensipleri

Denetimin tarihçesinde de bahsedildiği üzere tüm dünyayı etkisi altına alan küreselleşme, ekonomik krizler, sanayi devrimi gibi unsurlar klasik kamu yönetiminin sorgulanmasına ve yerini yeni kamu yönetimi anlayışına bırakmasına neden olmuş, yönetimdeki bu değişime paralel olarak denetim anlayışında da değişimler yaşanmıştır. Bütçeleme ve mali sistemdeki değişim, çağdaş denetim yöntemlerinin uygulanmasını adeta zorunlu kılmıştır. 1980 yılı kamu yönetimi açısından değişimlerin yaşandığı bir dönem olmuştur. Bu dinamik süreçten kamudaki denetim anlayışı da doğrudan etkilenmiştir (Köse, 2007). Yönetim ve denetim alanlarında tesis edilen yeni modeller birbirine paralel bir seyir izlemiştir (Balyemez,2017). Caiden (1988) sınırsız ihtiyaçlar karşısında sınırlı kaynakların en etkin ve verimli şekilde kullanılmasında ve toplumsal refahın artırılmasında denetimin en önemli unsurlardan biri olduğunu vurgulayarak etkin ve verimli kamu yönetimi için çağdaş denetim yaklaşımlarının ön plana çıkarılmasının gerekliliğini vurgulamıştır.

Fazla sayıda ama etkisiz, katı kurallara bağlı ve geçmişe odaklı, hedef ve performans göstergelerinden yoksun denetim ve yetersiz kamuoyu denetimi geleneksel denetim anlayışına hakim olan ve çoklukla eleştiri konusu edilen hususlardır (Aktalay,2010). Buna karşılık çağdaş denetim anlayışında rehberlik ve yönetime katkı sağlama, sonuç odaklı denetim (performans denetimi), piyasa odaklı denetim, risk odaklı denetim, etkin, verimli, hukuki yönetim ve denetim kavramları ön plana çıkmaktadır.

Yeni yönetim ve buna paralel denetim anlayışında “saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme” temel altyapıyı oluşturmuştur. Hata ve eksik bulma üzerinde yoğunlaşan, suç ve suçluyu bulmaya odaklanan, belge denetimi ile sınırlı geleneksel denetim anlayışı yerini mali disiplini makro açıdan bakabilen, belge denetimi ile sınırlı olmayan, performans, sistem, risk kaynaklarını da gözden geçiren kuruma katkı sağlayan, katılımcı, tarafsız, bağımsız, uluslararası gelişmelere açık kurumlardan oluşan denetim anlayışına bırakmıştır. Geçmişe odaklı, işlemlerin gerçekleşmesinden çok sonra örneklem yöntemiyle verilerin seçilerek denetime tabi tutulmasına odaklanan geleneksel denetim anlayışı yerine sürekli denetim anlayışı çerçevesinde otomatik ve anlık gerçekleştirilen kontrollerin ve

risk analizlerinin yapıldığı çağdaş denetim yöntemleri geliştirilmeye ve kurumlarda uygulanmaya başlanmıştır (Cankar,2006). Tablo 6’da geleneksel denetim ile çağdaş denetim anlayışının temel özelliklerine yer verilmiştir.

Tablo 6: Geleneksel Denetim ve Çağdaş Denetim Anlayışının Temel Özellikleri

GELENEKSEL DENETİM	ÇAĞDAŞ DENETİM
Kontrol Odaklı Denetim	Sonuç Odaklı Denetim (Performans Denetimi)
Süreç Denetimi	Piyasa Odaklı Denetim
Merkeziyetçi Hiyerarşik Yapılanma	Risk Yönetimi
Etkin Bürokrasi	Rehberlik Ve Yönetime Katkı Sağlama
Piyasadan Kaçınma	Etkin, Verimli, Hukuki Yönetim Ve Denetim
Geçmişe Yönelik Bakış Açısı	Geleceğe Yönelik Bakış Açısı
Düzeltilici Yaklaşım	Önleyici Yaklaşım

Kaynak: Al, H. (2007). Kamu Kesiminde Yeni Denetim Yaklaşımları- Süreç Odaklı Denetimden Sonuç Odaklı Denetime Geçiş, Amme İdaresi Dergisi, (40), 42-59, s.46-53’den faydalanılmıştır.

Çağdaş denetim anlayışı çerçevesinde benimsenen odak noktaları ve temel prensipler genel hatları ile aşağıda açıklanmıştır:

4.1.1. Piyasa Odaklı Denetim

Geleneksel yönetim yaklaşımının en belirleyici özelliklerden biri kamu sektörü ile özel sektörün aynı düzlemde yer alamayacağı, birbirinden tamamen ayrı özelliklere sahip olduğu, kamuda özel sektör mantalitesinin uygulanamayacağıdır. Ancak YKY ile bu anlayışın yerini sadece siyasal değil aynı zamanda piyasa odaklı bir kamu yönetimi almıştır. Peters’a göre (2010) kamu sektörü faaliyetlerini piyasa ortamı ile ilişki içinde yerine getirirse verimliliği artar. Rekabet etkin ve verimli çalışmanın en etkili aracıdır. Kamu kurumlarının performansını artırarak maliyetleri düşürür, verimliliği artırır

(Terry,1998). Bu yaklaşım denetimin de odağını değiştirmiştir. Piyasa değerlerinin kamuya transfer edilmesiyle denetimi yapanlar da piyasayı göz önünde bulundurmak durumunda kalmıştır. Kamu hizmetlerinin, devlet denetiminde özel sektöre gördürülmesi denetim anlayışını da etkilemiş, hizmetin özel sektör tarafından yürütülmesi durumunda ilgili şirketler de denetim kapsamına girmiştir. Hatta öyle ki özel sektörün yaptığı faaliyetler daha sıkı bir denetim mekanizmasına tabi tutulmuştur (Al,2007). Görülen gelişmeler ardından geliştirilen denetim sistemi önceden denetim konusunu gündeme getirmiştir. Denetimde süreç odaklı gelişmeler fonksiyonel yapının da gelişimine öncülük etmiştir (Reschenthaler,1996). Piyasa odaklı denetim anlayışı içerisinde devlete farklı misyonlar yüklenmiş, devletin denetim hakkını saklı tutarak piyasa üzerinde daha az müdahaleci bir anlayış sergilemesinin gerekliliği hususu tartışılmaya başlanmıştır. Piyasa odaklı denetim anlayışı performans denetimi ve risk yönetimine olan ilgiyi artırmıştır.

4.1.2. Sonuç Odaklı Denetim (Performans Denetimi)

Girdi merkezli yönetim anlayışından, çıktı (output) merkezli yönetim yaklaşımına geçiş sürecinde geleneksel bürokratik yönetim mekanizmasının tüm olumsuzluklarından kurtulmak yeni kamu yönetiminin temel amaç ve ihtiyaçlarından biri olmuştur (Gürer,2006). Bu ihtiyaçlar dahilinde kendini revize eden denetim yaklaşımı süreç odaklı denetim anlayışını terk ederek sonuç odaklı bir yaklaşımı benimsemiştir.

Süreç odaklı denetim anlayışı faaliyetlerin mevzuata uygun olup olmadığını denetler. Sonuçtan ziyade sürecin kural ve prosedürler ile uyumluluğu öncelik kazanır. Mevzuat ağırlıklı bu aşırı kontrolün çalışanlar üzerinde gereksiz bir baskı mekanizması oluşturduğu, kurumların verimsizliğini gizlediği aynı zamanda vatandaş taleplerini dikkate almadığı geçiş sürecinde eleştirilen noktalar olmuştur (Gore,1993;Peters&Pierre,2009). Performans yönetimi, performans kriterleri, performans ölçümü kavramları YKY’de üzerinde çokça durulan hususlardandır. Bunun doğal sonucu olarak da yeni denetim anlayışı performans denetimi üzerinde yoğunlaşmıştır (Sözen,2005). Yeni kamu yönetimi ve ağdaş denetim anlayışında odak noktasının sonuçlara doğru kayması performans denetimini gündeme getirmiştir (Al,2007). Girdi, ıktı, sonuç, verimlilik, etkinlik, kalite gibi performans kriterleri önem kazanmıştır. Performans kavramının farklı kaynaklarda farklı tanımlamaları mevcuttur.

Kubalı'ya göre (1999) performans; belirli bir gayeye yönelik, planlı uygulamalar neticesinde ulaşılan nitel-nicel doğrultuda açıklar. Girdilerin ekonomikliği, süreçlerin verimliliği, çıktı ve sonuçların etkinlik ve kalitesi performans yönetiminin konusunu teşkil eder. Performans ölçümü, kurumun mevcut kaynaklar ile amaçlarını hangi oranda gerçekleştirdiğinin değerlendirilmesidir. Performans denetimi ise kaynakların etkinlik ve verimlilik ilkesi doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığı, amaç ve hedeflere ulaşma düzeyi gibi hususları saptamak için kurumun program, faaliyet ve iş akışlarının değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir. Okur'a göre (2007) rasyonellik, örgütsel yapı, iş akışları, bilgi sistemleri, performans ölçütleri, iç kontrol sistemi, etik kurallara uyum, süreç ve kaynakların verimli, ekonomik ve etkin şekilde yönetimi ile kurumsal amaç ve hedeflerin karşılaştırılması ve elde edilen verilerin değerlendirilmesi performans denetiminin kapsamını oluşturur. Performans denetimi, performansın biçimsel olarak ölçülmesi ve değerlendirilmesi olarak da tanımlanabilir (Songur,1995). Tüm tanımlamalarda ortak nokta performans denetiminin temelde kıyaslama (benchmarking) esasına dayanmasıdır. Kıyaslama kurumlar arası ve birimler arası yapılıdır. Bu suretle kurum performansının diğer kurumlarla karşılaştırılmasına imkan sağlanarak iyi uygulama örneklerinin kuruma aktarımı sağlanabilmektedir. Aynı zamanda birimler arası karşılaştırmalar yapılarak etkinlik ve kalite artırılmaya çalışılır.

Sonuç odaklı denetim bir diğer adıyla performans denetimi çalışanların şahsi özelliklerinden ziyade yapılan işe odaklanır. Çalışanlar, hedefleri gerçekleştirme derecelerine göre değerlendirilir. Bu denetim türü kaynak tasarrufu, etkinlik ve verimlilikte artış, hesap verme sorumluluğunun gelişmesi, yönetim planlaması ve kontrolü, kaliteli kamu hizmeti sunulmasına yardımcı olur. Devletlerin her geçen gün artan ihtiyaçlara kıt kaynaklar ile cevap verme çabaları, hesap verme sorumluluğu sonuç ve performans esasına dayanan yönetim, denetim sistemini zorunlu kılar (Al,2007). Performans denetimi klasik denetim anlayışından oldukça farklı bir konjonktür içerisinde yer alır.

4.1.3. Risk Odaklı Denetim

Risk, herhangi bir olayın gerçekleşme ihtimali ile bu olayların sonuçlarının bileşkesi olarak ifade edilir (Yoe,2016). Turlea ve Stefanescu'ya göre (2009) ekonomik anlamda risk, faaliyetlerde kayıplara neden olan belirsiz ve olası bir olay veya süreçtir. Yeni

kamu yönetimi geçmiş ve sorunları odak noktası haline getiren yaklaşımdan gelecek odaklı, proaktif, problemleri ortaya çıkmadan önleme amacına yönelik bir anlayışa evrilmiş, risk odaklı denetim anlayışı da bu ekseninde şekillenmiştir.

Geleneksel denetim anlayışının aksine çağdaş denetim anlayışına göre etkin bir denetim için kurumun maruz kaldığı riskleri değerlendirerek var olan veya ihtimal dahilinde olan risklerin minimal düzeye indirgenebilmesi için uygun öneriler geliştirilmesi vurgulanmaktadır. Küreselleşen dünya ve her geçen gün artan talepler devletlerin talepleri en verimli şekilde karşılmasını ve bu süreç içerisinde de bir takım risklerle karşılaşmasını zorunlu kılar. Finansal riskler, yolsuzluk, sağlık, güvenlik, varlıkların korunması, görevi kötüye kullanmak, çevresel riskler bunlardan bir kısmıdır. Bu noktada önem kazanan husus kurumsal risk yönetimidir. Kurumsal risk yönetimi hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek risklerin tespiti ile belirsizliklerin en etkin şekilde yönetimini ifade eder (Kıral,2014). Risk ve belirsizliklerin tespit ve yönetiminde esas sorumluluk üst yönetime aittir. Üst yönetim kurumun hedef ve faaliyetleri doğrultusunda riskleri tanımlamak, kabul edilebilir risk düzeyini tespit etmek ve bunları en uygun şekilde yönetmek ile yükümlüdür. Bu noktada yönetici iç denetim, dış denetim ve bağımsız denetimden faydalanabilir. Denetçi riskin tespiti, ölçümü, değerlendirilmesi ile bunların sistematik bir şekilde kurum hedefleriyle ilişkilendirilmesinde üst yöneticiye “makul güvence” vererek kurumsal risk yönetimine ve kuruma katkı sağlar. Kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirme noktasında risk yönetimi, kurumlara bir nevi danışmanlık hizmeti sağlar. Bu hizmet bağımsız, objektif anlayışla icra edilir. Danışmanlık hedefe yönelik uygulamaların sistematik ve koordineli biçimde irdelenerek gelişimine yönelik tavsiyelerde bulunulması olarak ifade edilebilir (Aktalay, 2010).

Risk odaklı denetim anlayışında denetçi; risk yönetiminde kullanılan metodolojinin kurumsal yapıya uygunluğunu inceler, sistemin etkinliğini, yeterliliğini irdeler. Aynı zamanda yönetsel ve mali bilgi sistemlerini, muhasebe kayıtları ile mali tabloları gözden geçirir (Öztornacı,2014). Uluslararası standartlara göre de denetim, yıllık programlar dahilinde kurumun riskli ve önemli görülen alanlarını göz önünde bulundurarak belirlenmiş daimi ve sistematik bir faaliyet alanı olarak görülmektedir. Sobel (2005) “Risk Odaklı Denetim Anlayışı” ile “Risk Yönetimi Odaklı Denetim

Anlayışı” stratejilerine değinerek risk odaklı denetim anlayışında risklerin kabul edilebilir düzeye düşürülmesine vurgu yaparken, risk yönetimi esaslı denetim anlayışında kurumsal hedeflere ulaşmak için kilit risklerin optimize edilmesinin gerekliliğini vurgulamıştır.

4.1.4. Rehberlik ve Yönetime Katkı Sağlama

Bilindiği üzere denetim anlayışı yönetim anlayışındaki değişime paralel bir gelişim göstermiş yeni kamu yönetimi ilkeleri doğrultusunda yeni denetim ilke ve standartları geliştirilmiştir. Bu çerçevede en çok dikkat çeken husus denetime yüklenen rehberlik ve danışmanlık fonksiyonu ile denetim yapılan kuruma katkı sağlama fonksiyonları olmuştur. Geleneksel denetim anlayışına özgü hata merkezli düşünce anlayışı, çözüm merkezli bakış açısına dönüşmüştür.

Hedefe yönelik çalışan kurumlar etkili ve hızlı karar alma sürecinde birçok risklerle karşı karşıya kalabilmektedir. Üst yöneticilerden bu süreçte riskleri doğru analiz ederek kurumsal düzeyde katlanılabilir düzeyde tutmaları, etkin, verimli, ekonomik bir şekilde hedefe ulaşmaları beklenmektedir. Yönetici bu noktada iç denetim, dış denetim ve bağımsız denetimden gereken desteği alabilmektedir. Ancak örgüt faaliyetlerinin bizzat kurum içerisinden incelenmesi ve değerlendirilmesi daha hızlı ve etkin karar almayı sağlayacaktır. Bu dinamik süreç kurumlarda bilimsel temelli, standartlara bağlı iç denetimi zorunlu kılmıştır (Aslan, 2010). İç denetimin Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi kapsamında yer alan tanımında: “İç denetim bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve ona değer katmak amacı güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur” denilmektedir. İç denetimin öncelikli görevinin kuruma rehberlik etmek ve ona yönetsel anlamda değer katmak olduğu tanımdan da anlaşılmaktadır. İç denetimin yetkin, güvenilir, etkin yapıya sahip olması dış denetim için de önemli güvence unsurudur.

4.2. Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

COSO tarafından yayımlanan iç kontrole ilişkin bütünleşik çerçeve raporunda iç kontrolün özellikleri, fonksiyonları yapılan ayrıntılı tanımlama içeriğinde belirtilmiştir. Tanım kapsamında iç kontrol: kuruluş faaliyetlerinin etkili, verimli şekilde ifasını

sağlamak; güvenilir, gerçek sonuçları yansıtan finansal raporlama sisteminin teşekkülü, faaliyetlerde yasalarla temel prensiplere uyumun sağlanması, kurum amaçlarına ulaşma oranına ilişkin makul güvence verebilme fonksiyonlarını yürüten proses olarak belirtilmiştir. Belirtilen proses kuruluşun tüm kademelerinde uygulanır.

COSO, ABD’de finans, muhasebe, ic denetim sektörlerinden çeşitli meslek örgütlerinin girişimiyle oluşturulan bir komitedir. Günümüzde tüm dünyada çağdaş denetim ve yönetim yaklaşımlarının mercek altına alınması ile yeniden yapılanma sürecinde hazırlanan ve günümüzde de Türkiye’de dahil olmak üzere birçok ülkede uygulama alanı bulmuştur.

COSO tarafından oluşturulan ve kontrol ortamı, risk yönetimi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenlerinden oluşan iç kontrol sistemi, INTOSAI, Avrupa Komisyonu ve benzer uluslararası kuruluşlarca da referans olarak kabul edilen bir modeldir.

İç Kontrol sistemi iç ve dış denetim ile bağlantı içerisinde bulunmaktadır. İç Denetim Birimi iç kontrol sisteminin tasarım ve işleyişini, yapısal organizasyonunu, sistemin etkinlik düzeyi ile güçlü ve zayıf yönlerini sürekli olarak inceler. Mevcut risklerle gerçekleşme ihtimali yüksek yeni risklere ilişkin kurumun hangi noktaya kadar direnebileceğini değerlendirir. Gereken tavsiyeleri üst yönetime sunar. Bu hususta üst yönetime makul güvence vererek iç kontrol sisteminin geliştirilmesine katkıda bulunur.

Sayıştay dış denetim görevini yürütürken yaptığı düzenlilik denetimleri çerçevesinde kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerini de değerlendirilir. İhtiyaç varsa sistemin geliştirilebilmesine yönelik tavsiyelerde bulunulur (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014). Genellikle iç kontrolün bir parçası olarak değerlendirilen iç denetim, sistemin farklı ve mühim bir boyutunu oluşturur. Temel fark şudur ki; iç denetim yönetime yönelik bir hizmettir. Mevcut iç kontrol sistemini inceleyip değerlendirerek bu hususta en üst yöneticiye güvence sağlar (Kulak,2009). İç denetçiler, kurumda oluşturulan sistem tasarımını inceler. Kurumsal misyon ve vizyonlara ulaşılmasında mevcut sistemin etkinliğini değerlendirerek yönetim ve ilgili birim/birimlere yardımcı olur. Yönetim ile iç denetçilerin etkili sistemi kurma konusundaki katılımının önemi COSO raporunda vurgulamaktadır. İç denetçilerin bu noktadaki pozisyonu proaktif bir ortaklık kavramını

destekler (Rezaee,1995). Proaktif ortaklıktan kasıt, olabilecek herhangi bir aksilik karşısında önceden hazırlıklı olmak, başka bir ifade ile problem oluştuğundan sonra çözmeyi beklemek yerine problem oluşmadan onu engelleyerek kontrol etmektir.

4.3.Denetimin Yönetimi

Çağdaş Denetim yönetime değer katan, sınırlı kaynakların etkin ve verimli şekilde kullanılmasında ve toplumsal refah düzeyinin artırılmasında etkili olan, yönetime rehberlik ederek katkı sağlayan, sonuç odaklı, etkin, verimli, hukuki yönetim sisteminin kurulmasında önemli rol oynayan bir sistem olarak yorumlanmaktadır. Ancak denetimin kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmesi için kurumsal örgütlenme ve faaliyete ilişkin görünümünün, denetimsel fonksiyonlarla aynı düzlemde yer alması gerekmektedir. İyi bir denetim için denetimin iyi bir şekilde yönetimi gerekir (Kuluçlu,2006). Denetimin yönetimi kavramı çağdaş denetim prensiplerinin gelişimi ile birlikte üzerinde durulan önemli odak noktalarından biri olarak görülmüştür.

Denetimin yönetimi kavramı aşağıda sıralanan faaliyetleri içerir (Gören,2000):

- Denetim biriminin sistemli örgütlenmesi.
- Denetim süreçlerinin netleştirilerek bu süreç içerisinde denetime ilişkin yetkiler ile mesuliyetlerin belirlenmesi.
- Stratejik planların hazırlanması.
- Denetimin planlanması ve plan doğrultusunda icrası.
- Denetim sonuçlarının sunumu, takibi.

Denetimin sistematik olarak verimli ve etkili bir şekilde yönetimi uluslararası denetim standartlarının benimsenerek, denetim faaliyetinin bu standartlar çerçevesinde ifası ile mümkündür. Standardize edilmemiş bir denetim faaliyetinin iyi bir şekilde yönetimi sözkonusu değildir. Nitekim Uluslararası İç Denetim Standartlarında da bu duruma vurgu yapılarak bu doğrultuda iç denetim yöneticisine önemli görev ve sorumluluklar yüklenmiştir. Standartları oluşturan maddelerin önemli kısmında denetim faaliyetinin yönetimine yönelik olarak İç Denetim Yöneticisi ibaresine yer verilmiş ilaveten performans standartları başlığı altında 2000 numaralı standart ile “İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi” hususuna yer verilmiştir. Bu standart ile denetim faaliyetinin iyi

organize edilmesi, belirli plan ve ortak çerçeveler doğrultusunda yürütülmesi etkin ve etkili bir denetimin olmazsa olmaz unsuru olarak kabul edilmiştir.

4.4. Denetime Yön Veren Kuruluşlar

Uluslararası alanda denetim standartlarının belirlenmesi ve uygulanmasında düzenleyici rol oynayan ve bu alanda oldukça etkin yere sahip birtakım kuruluşlar bulunmaktadır. Bu örgütlenmelerden bir kısmı doğrudan denetim sistemi içerisinde yer alırken bir kısmı da dolaylı şekilde denetime yöne vermekte standartların belirlenmesinde etkili olmaktadır.

4.4.1. Denetim İle İlgili-Bağlantılı Uluslararası Kuruluşlar

Denetim standartları ile ilgili düzenleme, kural koyma ve gerektiğinde sınırlı da olsa müdahalede bulunma yetkisine haiz olan bu kuruluşlar ile çalışma alanı doğrudan denetim olmayan ancak denetimle ilintili oluşumlardan en belirleyici olanları aşağıda sıralanmıştır:

4.4.1.1. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

IFAC'ın öncülüğünde 1973 yılında kurulmuştur. Kurulun ortaya çıkış amacı uluslararası alanda tüm şirketler tarafından kullanılan ortak bir muhasebe sisteminin oluşturulmasını sağlamaktır. Kurulun temel amaçları aşağıda sıralanmıştır:

- Denetim sisteminde yüksek kalitede sistem geliştirebilmek.
- Denetim hizmet standartlarını belirlemek.
- Standartların uyumlaştırılmasını sağlayarak uygulama birliği ve kaliteyi artırmak.
- Denetim mesleğine olan güveni artırmak.

Kurul (IAASB), UMS ile UFRS'nin oluşturulmasında önemli rol oynamıştır (Erol&Aslan,2017). Halihazırda IAASB tarafından yayınlanan standartlar 2019 yılı itibariyle 70'ten fazla ülkede uygulanmaktadır.

4.4.1.2. Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Birliği

1953 yılında kurulmuş olup kısa zamanda denetim anlamında en etkin ve saygın uluslararası birliklerinden birisi konumuna ulaşmıştır. Mesleki bir teşkilatlanma olan birlik BM üye ülkelerinde bulunan yüksek denetim organları yahut uzman aracı kurumlarından teşekkül eder. INTOSAI bağımsız ve siyasi olmayan bir

organizasyondur. Kurum verilerine göre 2019 yılı itibariyle Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 194 Tam Üye, 5 Ortak Üye ve 1 Ortak Üyesi bulunmaktadır. Çeşitli ülkelerde organizasyonlar düzenleyen birlik, çalışma alanına ilişkin bilgi birikiminin paylaşımını sağlamakta, bu alanda kararlar alınmasına öncülük etmektedir. Belirtilen organizasyonlar 3'er yıl aralıklarla düzenlenmektedir. Gerçekleştirilen kongre, sempozyum vb organizasyonlarla yüksek denetim alanında görevli kurumları yakınlaştırarak, ilişkilerin geliştirilmesini sağlar, mesleğin etkinliğini artırır. Genel kabul gören standartlar vasıtasıyla yüksek denetimde uygulama birliğini sağlamayı hedefler.

4.4.1.3. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü

1941'de uluslararası bir meslek birliği olarak kurulmuştur. Birlik İç denetim mesleği ile ilgili eğitim, belgelendirme, standart oluşturma, rehberlik, araştırma ve yürütme faaliyetlerini yürütmektedir. Modern iç denetimin kurumsal hale gelmesi, İç Denetçiler Enstitüsünün New York'ta kuruluşuyla gerçekleşmiştir. Meslek olarak gelişen, küresel bir değer kazanan iç denetimde aktif liderlik sağlamak, profesyonel iç denetçilerin kurumlarına kattığı değeri savunmak ve teşvik etmek, mesleğin gelişimi için eğitim ve organizasyonlar düzenlemek IIA'nın temel misyonları arasında sayılmaktadır.

4.4.1.4. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu

IIA tarafından iç denetimi meslek olarak geliştirmek, AB'de statü kazanmasını mümkün kılmak amacıyla 1982 yılında kurularak konfederasyon şeklinde örgütlenmiştir. Avrupa Birliği, Parlamento ve Komisyonları ile işbirliği içinde bulunarak Avrupa'daki iç denetim mesleğini geliştirmek, kurumsal yönetimi sunmak ve geliştirmek amacıyla kurulmuş bir örgüttür. Avrupadaki ulusal İç Denetim Enstitülerini desteklemek, kurumsal yönetim ve iç denetim mesleğini geliştirmek, iç denetim standartlarının kamu ve özel sektördeki tüm iç denetçiler tarafından uygulanmasını teşvik etmek ECIIA temel amaçları arasında yer almaktadır. Örgüt iç denetim, işletme kontrolü, risk yönetimi ve risk yönetimi konularında araştırmalar yürütmektedir (Florea,2013).

4.4.1.5. Sponsor Organizasyonlar Komitesi

Kurumsal performans ve yönetim düzeyini iyileştirmek, organizasyonlardaki mevzuat ve yasaya uygun olmayan uygulamaları azaltmak, kurumsal çerçeveleri oluşturmak, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol uygulamalarını geliştirmek amacıyla 1985 yılında,

sahte finansal raporlamaya yol açabilecek nedensel faktörleri inceleyen bağımsız bir özel sektör girişimi olan Dolandırıcılık Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu'na sponsor olmak üzere kurulmuş bir komitedir. ABD merkezli beş büyük meslek birliği olan AAA, AICPA, FEI, IIA, IMA tarafından desteklenmiştir. Komisyon, sponsor kuruluşlardan tamamen bağımsız bir yapılanma sergilemekte ve sanayi, kamu muhasebesi, yatırım firmaları ve New York Menkul Kıymetler Borsası temsilcilerinden oluşmaktadır. Komitenin gayesi; kurumsal risk yönetimi, ic kontrol, dolandırıcılığı önleme ve küresel pazarda tanınmış bir düşünce lideri olmaktır.

Komite 1992 yılında “COSO Dahili Kontrol – Bütünleşik Çerçeve’yi” yayınlamış bu çerçeve izleyen yıllarda revize edilmiştir. 1996, 2006, 2009 yıllarında COSO tarafından yayınlanan kılavuz, çerçeve kararları, prensipler uluslararası kuruluşlarca tamamen veya kısmen kabul edilen standartları oluşturmuştur. Kurumsal risk yönetimine ilişkin 2004’de yayımladığı çerçeve, alana önemli katkı sağlamıştır. Çerçeve 2017 yılında güncellenmiştir.

4.4.1.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin (IASC) yerini almak üzere kurulmuştur. IASC 1973 yılında Almanya, Hollanda, Kanada, İrlanda, Fransa, , Japonya, Avustralya, Meksika, Birleşik Krallık, Amerika Birleşik Devletleri’nden muhasebe alanında çalışan meslek mensuplarınca kurulmuş, izleyen yıllarda ilave sponsor üyeler eklenmiştir. 1982 yılında IASC’nin sponsoru üyeler, IFAC üyesi olan muhasebe alanındaki tüm meslek kuruluşlarını oluşturmuştur. 1973 yılındaki oluşumundan 2000 yılında yapılan kapsamlı bir yeniden yapılanmaya kadar Uluslararası Muhasebe Standartlarını belirleyen yapı uluslararası muhasebe standartları komitesi (IASC) olarak bilinmektedir. IASB günümüzde finansal raporlamada uluslararası standartları geliştiren ve onaylayan bağımsız, özel sektör bir kuruluş olarak faaliyet göstermektedir.

4.4.1.7. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

Yüksek kaliteli uluslararası standartların gelişimi, benimsenmesi ve uygulanmasını teşvik etmek, muhasebe meslek kuruluşlarının büyüme ve gelişimini sağlamak, muhasebe mesleğinin güçlü ve sürdürülebilir kuruluşlar, finansal piyasalar ve ekonomiler için temel olarak tanınmasını teşvik etmek amacıyla 1977’de kurulmuştur.

IFAC Meclisi ve Konseyinin Ekim 1977'deki ilk toplantısında, IFAC komitelerine ve çalışanlarına ilk beş yıllık faaliyetler boyunca rehberlik etmek üzere 12 aşamalı bir çalışma programı geliştirilmiştir. Bu çalışma programının birçok unsuru hala geçerliliğini muhafaza etmektedir. 1977'de 51 ülkeden 63 kurucu üye ile başlayan IFAC, günümüzde 175'ten fazla üye, 130'dan fazla ülke ve iştirakten oluşan IFAC muhasebe mesleği alanında uluslararası bir kuruluştur. Günümüzde takribî 3 milyon meslek mensubunu temsil etmektedir (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu,2019).

4.4.1.8.Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü

1887 yılında kurulan Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) kural koyma ve standart belirleme konusunda ulusal olarak serbest muhasebeci ve mali müşavirleri temsil eder, standartlar geliştirir, üyelerine eğitim rehberliği sağlar, mesleğin teknik ve etik standartlarına uyumu izler ve uygular. Temeli Amerikan Kamu Muhasebeciler Birliği'nin (AAPA) kurulduğu 1887 yılına kadar uzanır.

1916 yılında Amerikan Mali Müşavirler Derneği, Kamu Mali Müşavirleri Enstitüsü, 1917 yılında Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü, 1921 yılında Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Derneği isimleri altında faaliyet göstermiştir. Dernek, 1936'da Enstitü ile birleşmiştir. 2014 yılında Uluslararası Muhasebeciler Enstitüsü (CIMA- Chartered Management Accountants Institute) ile Global Yönetim Muhasebe İlkeleri'ni (GMAP) oluşturmuşlardır. Bu ilkeler, yönetim muhasebesi disiplindeki en iyi uygulamaları belirlemek ve uygulamayı amaçlamaktadır.

Denetim sistemi içerisinde doğrudan veya dolaylı şekilde yer alan kuruluşlardan başlıcaları Tablo 7'de belirtilmiştir. Tablonun incelenmesinden bu ülkelerde denetim sisteminin belirli standartlar çerçevesinde şekillenmesi, sistematik bir denetim mekanizmasının kurulması ve denetim kültürünün oluşması yönünde yapılan çalışmaların tarihsel anlamda Türkiye'ye nazaran çok daha eskiye dayandığı anlaşılmaktadır. Dikkati çeken bir diğer husus aşağıda sayılan kuruluşların çoğunluğunun ulusal olmaktan ziyade denetim kurumları arasında uluslararası işbirliğini öngören uluslararası niteliğe sahip kuruluşlar olmasıdır. Bu kuruluşlar aracılığı ile sadece Avrupa değil Asya ve Afrika kıtalarında yer alan pek çok ülkenin denetim kurumlarının da kendi bölgesel teşkilatlarını kurdukları dikkati çekmektedir (Köse,2000).

Tablo 7: Uluslararası Denetim Kuruluşları

Kuruluşun Adı	Kuruluş Tarihi	Uygulanan Standart	Denetim Türü
Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)	1973	Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)	Dış Denetim
Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Birliği (INTOSAI)	1953	Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)	Yüksek Denetim (Kamu Denetimi)
Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)	1941	Uluslararası İç Denetim Standartları	İç Denetim
Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA)	1982	Uluslararası İç Denetim Standartları	İç Denetim
Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO)	1985	COSO İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi Çerçeve Kılavuzları	İç Denetim
Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)	2001	Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)	Dış Denetim
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	1977	Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)	Dış Denetim
Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA)	1887	Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)	Dış Denetim

Kaynak:<https://www.iasb.org/>;<https://www.ifac.org/>;<https://www.intosai.org/>;<https://na.theiia.org/Pages/IAHome.aspx>;<https://www.eciia.eu/>;<https://www.coso.org/Pages/default.aspx>;<https://www.ifrs.org/>;<https://www.aicpa.org/sitelerinden> faydalanılmıştır. erişim (09.07.2019)

4.4.2. Türkiye’de Denetimle İlgili ve Bağlantılı Kuruluşlar

Türkiye’de denetim sistemi 1980 ve takip eden yıllarda sürekli değişim ve gelişim çabasına sahne olmuştur. Sistem yapısal olarak değişim seyri izlerken denetime bakış açısı da günden güne yenilenmiş, uluslararası gelişmeler yakından takip edilmiş ve hatta kalkınma planlarında denetime ilişkin öngörü ve politikalara yer verilmiştir. Daha etkin

ve standartlara uygun bir denetim sistemi ve anlayışı geliştirebilmek için çalışmalar devam etmektedir. Yapılan çalışmaların doğurduğu sonuçlar ilerleyen bölümlerde tartışılacaktır. Ancak daha önce Türkiye’de denetim sistemi içerisinde etkili olan başlıca kurum ve kurullara kısaca değinmenin faydalı olacağı düşünülmektedir.

4.4.2.1. Devlet Denetleme Kurulu

Cumhurbaşkanlığına bağlı, doğrudan anayasa ile düzenlenmiş bir kuruldur. 1982 Anayasası madde 108 doğrultusunda, 2443 sayılı Kanunla kurulmuştur. Kurul Üyeleriyle başkanını Cumhurbaşkanı atar. Kurul üyeleri Cumhurbaşkanına karşı sorumludur,

Temmuz 2018’e kadar TSK ile ve yargı organları kurulun yetki alanı dışında yer almıştır. 2018 tarih 05 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulun yetki alanı genişletilerek genelkurmay başkanlığı, kuvvet komutanlıkları, msb üniversitesiyle askeri okullar denetim kapsamına alınmıştır. Yapılan düzenlemeyle aynı zamanda kamusal alanda faaliyet gösteren diğer denetim birimleri arasında eşgüdümün sağlanarak saydam, verimli, etkin bir yönetim ve denetim sistemi kurulması amaçlanmıştır.

4.4.2.2. Yüksek Denetleme Kurulu

Umumi Murakabe Heyeti adıyla 04.07.1938 tarih 3460 sayılı Kanunla Başbakanlığa bağlı olarak kurulmuştur. Heyet 1960’da Yüksek Denetleme Kurulu adına almış, doğruca meclis başkanlığına bağlanarak görev alanı genişletilmiştir. Kurul 1983 tarih 72 sayılı KHK kapsamında yüksek denetim organı olarak yapılandırılmış, 19.12.2010 tarihine kadar bu statü içinde yer almıştır. 2010’da yürürlüğe giren 6085 sayılı Kanunla Sayıştay’a devredilerek tüzel kişiliği sonlandırılmıştır (Sayıstay,2012).

4.4.2.3. Başbakanlık Teftiş Kurulu

Kurul Başbakan yahut yetkilendirilmesi halinde müstesarin onayıyla görev yapar. Her türlü inceleme, araştırma, soruşturma, teftişi başbakan adına yapar yahut yaptırır. Aynı zamanda bakanlıklar arasında koordinasyonu da sağlayan ve en yetkili teftiş kurulu 2018 yılına kadar Başbakanlık Teftiş Kurulu olmuştur.

2018 tarih 703 sayılı KHK madde 221. ile başbakanlığa bağlı kurumların diğer kurumlar içinde görev alması sağlanmıştır. Bu çerçevede Başbakanlık Teftiş Kurulu

denetçilerinin durumlarına uygun kadro ve pozisyonlara kazanılmış hak aylık ve dereceleri ile birlikte atanacağı hükme bağlanmıştır. Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun öngörülen şekilde diğer kurumlar bünyesinde görev alması ile ülke genelinde denetimin hızlanması ve çok başlılığın kaldırılması amaçlanmıştır.

4.4.2.4. Sayıştay

Tarihsel süreç içerisinde mali defter ve kayıtların tutulduğu bir sistem değişik dönemlerde değişik isimlerle her zaman var olmuştur. Ancak bugünkü anlamıyla Sayıştay'a temel teşkil eden denetim tarzı Tanzimat sonrası dönemde başlamıştır. Anayasal bir kuruluş haline gelmesi 1876 Anayasasıyla gerçekleşmiştir. Daha sonra kabul edilen tüm anayasalarda da yer almıştır (Önder&Türkoğlu,2012). Bu tarihten beri Sayıştay devlet yönetimi içerisinde söz sahibi olan bir yüksek denetim kurulu olarak faaliyet göstermiştir. Devlet geleneğinin, buna bağlı olarak devlet gelir ve harcamaları ile bunlara ilişkin belgelerin değişimi ile bunların belirli bir sistem içerisinde denetimi de değişime uğramıştır. Bugünkü Sayıştay'ın oluşumunda en etkin kuruluş 1923 tarihinde kurulan Divanı Muhasebat olmuştur. 1924 Anayasasında divan-ı muhasebatın meclis adına devlete ait tüm hesapları denetleyebileceği belirtilmiştir. 5018 sayılı Kanun'un 2003'de yürürlüğü ile devletin tüm kaynaklarıyla borçları bütçeye dahil edilmiştir. Bu durum Sayıştay'ın kurumun tüm mali yapısına odaklanan bir denetim anlayışına sahip olmasının yolunu açmıştır.

2010 yılında yürürlüğe giren ve 5018 sayılı kanunla paralel bir yapı sergileyen 6085 sayılı Kanunla, faaliyetlerini kamusal kaynaklar ile yürüten tüm kurumlar sayıştayın görev alanına dahil edilmiştir. Kanun ile Sayıştay'ın çalışma alanı genişletilmiş aynı zamanda daha önce yetkili olmadığı, denetim yapamadığı AB fonları dahil bütçede görünmeyen birçok faaliyet kaleminin denetiminin de çalışma alanına dahil edilmesi sağlanmış aynı zamanda BDDK'nın sayıştay çatısında örgütlenmesiyle kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimini üstlenmiştir. Tüm bunlar sayıştay ve Türkiye'deki denetim sisteminin gelişimi açısından olumlu gelişmelerdir.

Sayıştay denetim görevini Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapmakta denetim sonuçları rapor halinde meclise sunulmaktadır. Sayıştay belirtilen fonksiyonları ile Türkiye'nin en köklü, en itibarlı kurumlarından biri olarak varlığını sürdürmektedir.

4.4.2.5. Türkiye İç Denetim Enstitüsü

İç denetim alanında ulusal mesleki örgütlenmenin gerçekleşmesi amacıyla 1995’de kurulmuştur. IIA, ECIIA’nın da üyesi olan kuruluş Türkiye’de iç denetimin uluslararası sertifikasyonu için imkân sağlamıştır. Bugün itibariyle TİDE’nin temsil ettiği kurum sayısı 900’den fazladır. Ayrıca yaklaşık 3000 üyesi bulunmaktadır. Merkezi İstanbul’dadır.

Görevleri arasında iç denetim mesleğinin gelişimine yönelik eğitim, sempozyum, panel ve konferanslar düzenlemek, ulusal ve Uluslararası düzeyde sertifikasyon hizmetleri vermek ve sertifikasyonunun artırılmasına destek olmak, sürekli mesleki gelişime öncülük etmek bulunmaktadır. Dernek tüzüğü’nün 3. maddesinde ayrıntılı ve net bir şekilde belirtilen amaçlar aşağıda sıralanmıştır:

- Meslek mensuplarının arasındaki ilişkileri güçlendirmek.
- İç denetime ilişkin etik ve ahlaki değerleri geliştirmek.
- Mesleki anlamda üyelerin çıkarlarını gözetmek, bağımsızlıklarını korumak.
- Mesleki gelişimin takibi.
- Yetkinliği artıracak organizasyonlar düzenlemek.
- Üyelerini her alanda temsil etmek.

Derneğin en yetkili karar organı genel kuruldur. Türkiye İç Denetim Enstitüsü’nün de elbette ki denetimi yapılmaktadır. Bu denetim Denetim Kurulu aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. Denetim Kurulu TİDE yönetimi tarafından gerçekleştirilen faaliyetleri iç kontrol sisteminin bütünlüğünü göz önünde bulundurarak işlevlerin etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk açısından inceler, değerlendirir ve denetim sonuçlarını Genel Kurula ve Yönetim Kuruluna raporlar.

TİDE’nin kuruluşu ve iç denetim mesleğinin gelişim çabaları Türkiye’de kurumsal yönetim ve denetim kültürünün uluslararası platformda saygınlığının artırılması açısından önemli bir adım olmuştur. TİDE görev alanı çerçevesinde iç denetim mesleğinin gelişimi, standartların uygulanmasında karşılaşılan sorunların giderilmesi, ülke politikalarına uygun ve standardizasyonu sağlanmış denetim uygulamalarının

yaygınlaştırılması açısından halen Türkiye’de iç denetim alanında en etkili kuruluşlar arasında sayılmaktadır.

4.4.2.6. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

5018 sayılı Kanununun 66. maddesinin verdiği yetkiye istinaden, anılan Kanununun 67. maddesinde belirtilen görevleri yürütmek üzere 2004 yılında kurulan kurul, maliye bakanlığına bağlıdır. Yedi üyeden teşekkül eder. Kamu kurumlarının ic denetimine ilişkin sistemi oluşturmak, takip etmek, yetkinleştirmek, uyumlaştırmak maksatlı kurulmuştur. Kurul görevinde bağımsızdır. Kararlarını objektiflik esasına göre alır. İç denetim alanında merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu yerine getirmektedir. Bu çerçevede uluslararası alanda benimsenmiş standartlarla paralel düzlemde çalışan iç denetim sisteminin teşekkülü gayesiyle çalışır. Alana ilişkin iyi uygulamaların artırılması, sistemin takibi, yetkinliğin artırılması misyonuyla hareket eder. Kurul ic denetime ilişkin metodolojiyi belirler, gelişimi için çalışır. Mali yönetimimizde iç denetimin kurumsallaşması bakımından önemli ve ayrıcalıklı bir yere sahiptir.

4.4.2.7. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Teftiş Kurulları

İktisadi alanda kamunun kaynaklarını kullanmak suretiyle çalışan devlet kuruluşları KİT’leri ifade eder. Anayasa madde 165 sermayesinin yarısından fazlası doğrudan yahut dolaylı olarak Devlete ait kamu kuruluşlarıyla ortaklıkları bu kapsamda değerlendirmiştir. Belirtilen kuruluşların denetiminin Türkiye Büyük Millet Meclisince yapılacağı da belirtilmiştir. Kamu iktisadi teşebbüsü kavramı 08/6/1984 tarih 233 numaralı KHK’da da ayrıca açıklanmıştır. KİT; iktisadi devlet teşekkülü ile kamu iktisadi kuruluşunun ortak adıdır. Kanunla ve bir kanunun verdiği yetkiye dayanarak genel müdürlük şeklinde örgütlenmektedir. Bünyelerinde kendi teftiş kurullarını bulundurmaktadırlar. Genel müdür onayıyla görevlendirilen bu kurullar genel müdür adına kuruluşa ilişkin işlemlerin tamamını inceleme yetkisine haizdir. Görevlendirilmeleri halinde soruşturma da yapabilirler (Aslan,2010).

2010 yılına kadar KİT’lerin denetimi BDDK marifetiyle yapılmakta iken 6085 sayılı Kanunla BDDK Sayıştay bünyesine dâhil edilmiş, KİT’lerin denetim ve raporlama görevi Sayıştay’a devredilmiştir. Bu suretle Sayıştay’ın dış denetim alanında daha etkin bir kuruluş haline getirilmesi ve Türkiye’de hakim çok başlı denetim yapısının önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

4.4.2.8. Bakanlık Denetim Birimleri

Bakanlıklar bünyesinde çalışan denetimle görevli birimler vasıtasıyla bakanlıklar kurum içi işlemlerini kendi organları eliyle denetleyebilmektedir. Denetim sonuçlarını içeren raporlar ilgili bakanlığa sunulmaktadır. Bakanlıklar bünyesinde örgütlenen teftiş ve denetim kurullarının yanısıra, bakanlık örgütlenmesi içinde yer alan genel müdürlük ile idarelerin denetim kurulları da bulunmaktadır. Teftiş ve/veya denetim kurulları, çoğunlukla ilgili bakanlık veya kuruluşun üst yöneticisi sıfatına haiz bakan veya genel müdürün atamasıyla teşekkül eder.

2018 yılında Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesi ile yapılan düzenlemeler Türkiye’de birçok yeni adımın atılmasının yolunu açmıştır. Bakanlıklarda karar verme mekanizmasının çok daha süratli ve sistemli bir şekilde işleyebilmesi, yeni yürütme mekanizmasına uyum çerçevesinde -21- olan bakanlık sayısı -16- olmuştur. Bakanlıklar bünyesinde bağımsız genel müdürlüklerde çoğunlukla gerçek ve tüzel kişilerin finansal yükümlülüklerinin denetimiyle görevlendirilmiş denetim birimleri bu çerçevede yeni ve dinamik bir yapılanma süreci içerisine girmiştir.

4.4.2.9. Mahalli İdare Denetim Birimleri

5018 sayılı Kanunda mahalli idare kavramı ve kavramla hangi kuruluşların kastedildiği, belirtilmiştir. Kamu görevini yürüten, belirli coğrafi alan ve hizmetlerle yetkileri sınırlandırılmış kurumsal yapı mahalli idare olarak tanımlanmıştır. Belediye, il özel idaresi ve bunlara bağlı kuruluşlar kapsam dahilinde değerlendirilmiştir. 2012 yılında yürürlüğe giren 6360 sayılı “On Dört İilde Büyükşehir Belediyesi Ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile büyükşehir belediyesi bulunan 30 ilde il özel idareleri kaldırılmıştır. İl belediyesine sahip 51 ilde il özel idareleri faaliyetlerine devam etmekte ancak kurum bünyesinde teşkilatlanmış bir teftiş kurulu bulunmamaktadır.

Belediyelerin denetiminde İçişleri Bakanlığı, Sayıştay, İç Denetçiler, Belediye Teftiş Kurulu ve Meclis Denetim Komisyonu görevli ve yetkilidir. Anayasamıza göre yerel yönetimler merkezi yönetimin vesayet denetimine tabidir. Bu çerçevede İçişleri Bakanlığı’nın belediyeler ve bağlı idareler üzerinde idari denetim yetkisi bulunmaktadır. Belediyelerin dış denetimi Sayıştay tarafından gerçekleştirilir. Bu denetim yetkisi idari vesayet kapsamında değil TBMM adına yapılan denetimden kaynaklanmaktadır.

Sayıştay tarafından Belediyelerde gerçekleştirilen denetim; mali denetim, mali uygunluk denetimi, performans ilişkin denetimdir. Soruşturma, kovuşturma veya yargılama yapmaz. Belediyelerde 5018 sayılı Kanun kapsamında iç denetim iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir. İç Denetçiler idareye değer katmak, rehberlik etmek, kaynakların etkili, ekonomik, verimli yönetimi hususunu değerlendirmek amacıyla teşkilatlanır. Denetim işi İDKK'nın belirlediği standartlar doğrultusunda yürütülür. İç denetçiler tarafından yapılan denetim; uygunluk denetimi, mali denetim, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi olarak sınıflandırılabilir. Belediye Teftiş Kurulu Belediye başkanı adına, büyükşehir belediye teşkilatıyla bağlı kuruluşlarının iş ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, denetim, inceleme, soruşturma yapar (Aslan,2008). Teftiş kurulu başkanlığı müfettişleri ayrıca 4483 sayılı Kanun uyarınca valilik makamınca verilen ön inceleme görevlerini de yerine getirmektedirler. 2005 tarihli Belediye Meclisi Çalışma Yönetmeliği madde 22 kapsamında il-ilçe belediyeleriyle, 10.000'in üzerinde nüfusa sahip belediyelerde her Ocak ayında meclis azaları arasından, gizli oyla, üye sayısı üçten az, beşten çok olmamak şartıyla denetim komisyonu oluşturacağı hüküm altına alınmıştır. Denetim komisyonu çalışma konusuyla ilgili uzman kişi ve kuruluşlar ile kamu kuruluşları personelinin yararlanabilir. Çalışmalarında konusu bakımından suç oluşturan bir hususla karşılaştığında meclis başkanlığı vasıtasıyla yetkili mercilere suç duyurusunda bulunabilir.

4.4.2.10. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Kamu kurumlarında geçerli bağımsız denetim faaliyetlerinin, mesleğin dışında faaliyet gösteren, tarafsız, bağımsız, uzman bir diğer kurum vasıtasıyla yasalar ve standartlara uyumunun tetkiki kamu gözetimi olarak tanımlanabilir (Karasu,2014). Türkiye'de bu oluşum nispeten yeni bir oluşum olarak göze çarpmaktadır. 2011 tarih 660 sayılı KHK ile KGK kurulmuştur. Türkiye'de muhasebe ve denetimde uygulanacak olan standartları tespit ederek yayımını sağlamak kurumun görevleri arasında sayılmıştır. Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilerek sicile kaydının sağlanması, belirtilen kuruluşların çalışma yöntem, şekillerinin tetkiki de yine kurumun görev kapsamındadır (Sağlar&Yüce,2015)

Bağımsız denetçi sıfatına haiz olabilmek için YMM yahut SMMM ruhsatını almak ön koşul olarak sunulmuştur. Ön koşulu sağlayanlar KGK tarafından yetkilendirilirler. KGK'nın yetkilendirilmesi ile SPK ve BDDK'nın muhasebe ve denetim alanındaki yetkileri kapsam dışına alınmıştır. Yapılan düzenleme yetki kısıtlamasından ziyade ülke ihtiyaçları doğrultusunda denetime yetkili kurumlarda standardizasyon ve tekil yapılanmayı sağlamaya yönelik bir çalışma olarak görülmelidir.

4.4.2.11. Sermaye Piyasası Kurulu

SPK 1981'de 2499 sayılı Kanun doğrultusunda kurulmuştur. Nitelik olarak düzenleyici kamu kurumudur. Yönetimsel ve finansal açıdan özerktir. Kurul Türkiye'de finansal alandaki raporlamaya ilişkin meri standartların uluslararası alanda benimsenen standartlarla paralel seyrini temin amaçlı, muhasebe standartlarını hazırlayarak 2003 yılında 25 sayılı tebliği yayımlamıştır. Tebliğde düzenlenmiş olan 33 standartın UFRS ile uyumu sağlanmıştır (İbiş&Özkan,2006). Bu anlamda Türkiye'de finansal raporlama alanında standardizasyonu sağlamaya yönelik önemli adımlar atan bir kuruldur.

Türkiye'de denetim sistemi içerisinde doğrudan veya dolaylı şekilde yer alan kuruluşlardan başlıcaları Tablo 8'de; Türkiye'deki teftiş kurulları ile iç denetim birimlerinin idari teşkilatlanmadaki güncel durumu ise Tablo 9'da belirtilmiştir.

Tablo 8'den anlaşılacağı üzere Türkiye'de denetimde standardizasyon ve uluslararası standartlar ile uyum kapsamında sistematik amaçlar etrafında birleşen kurum ve kurulların oluşumu çok eski tarihlere uzanmamaktadır. Belirtilen denetim kurul ve kuruluşlarından en eski tarihi geçmişe sahip Yüksek Denetleme Kurulu 2010 tarih 6085 sayılı Kanunla Sayıştay bünyesine alınarak dış denetimin aynı çatı altında birleştirilmesi amaçlanmıştır. Sayıştay, TİDE, İDKK, KGK ve SPK gibi kuruluşların tüzük, yönetmelik ve çalışma usul ve esasları incelendiğinde uluslararası standartların benimsenmesi yönünde farkındalığın bulunduğu ve bu hususta uyum çalışmalarının devam ettiği gözlenmektedir.

Tablo 8: Türkiye’de Kurumlar Bazında Uygulanan Denetim Türleri

Kuruluşun Adı	Kuruluş Tarihi	Uygulanan Standart	Denetim Türü
Devlet Denetleme Kurulu	1982	Standartlar Kurul Tarafından Belirlenir.	Dış Denetim
Yüksek Denetleme Kurulu	1938 (2010 yılında Sayıştay bünyesine alındı)	Standartlar Kurul Tarafından Belirlenir.	Dış Denetim
Başbakanlık Teftiş Kurulu	1984 (2018 yılında diğer kurumlar içinde görev alması sağlanmıştır.)	Standartlar Kurul Tarafından Belirlenir.	Dış Denetim
Sayıştay	1862	Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları	Dış Denetim (Yüksek Denetim)
Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)	1995	Uluslararası İç Denetim Standartları	İç Denetim
İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)	2004	Uluslararası İç Denetim Standartları	İç Denetim
Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)	2011	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları	Dış Denetim
Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)	1981	Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları	Dış Denetim
Bakanlık Denetim Birimleri	-----	Bağlı Olduğu Bakanlık Tarafından	İç ve Dış Denetim

Kaynak: Kaya, B. (2006). Türkiye’de Kamu Harcamalarının Denetimi Ve Uluslararası Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, s.64-107’den faydalanılmıştır.

Kamu idarelerinde teftiş kurulları ve iç denetim birimlerinin konumunu gösteren Tablo 9'un incelenmesinde teftiş kurullarının Başbakanlık ve bakanlık teşkilatları ile 2007 yılı sonrasında belediyelerin önemli bir kısmında yer bulduğu ancak Cumhurbaşkanlığı, TBMM idari teşkilatı, yargı kurumları, üniversiteler ve il özel idarelerinde teşkilat içerisinde yer almadığı, iç denetim birimlerinin ise hemen hemen tüm kamu idareleri için öngörüldüğü anlaşılmaktadır (Saygın&Yamak,2018).

Tablo 9: Türk İdari Teşkilatında Teftiş Kurulu ve İç Denetimin Görünümü

	TEFTİŞ KURULU	İÇ DENETİM	İSTİSNALAR
Cumhurbaşkanlığı	-	✓	İç denetim ve teftiş kurulundan farklı olarak, özel yapılanması ve yetkileri bulunan, Devlet Denetleme Kurulu vardır.
TBMM	-	✓	İç denetim birimi, TBMM idari teşkilatı olan Genel Sekreterliğe bağlıdır.
Yüksek Yargı Kurumları	-	✓	-----
Bakanlıklar	✓	✓	-----
Üniversiteler	-	✓	-----
Diğer Hizmet Yönünden Yerinden Yönetim Kurumları	✓	✓	-----
Büyükşehir Belediyeleri ve Bağlı idareler	✓	✓	-----
Büyükşehir İlçe Belediyeleri	✓	✓	Teftiş kurulu ve iç denetim birimi, belli bir nüfus büyüklüğünü aşan büyükşehir ilçe belediyeleri ve il belediyelerinde vardır. Ancak işlem hacimleri dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından iç denetim birimi

Kaynak: Saygın,E.,&Yamak,T. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İdari Denetim

4.5. Denetim Standartları

Denetim tarihin her döneminde önemli ve öncelikli bir yere sahip olmuştur. Ancak denetimin uygulanma şekli ve uygulayıcıları “etkin ve verimli denetim nasıl olmalıdır?” sorusuna verilen yanıtlar ölçüsünde değişip gelişmiştir. Küreselleşme, iletişim olanaklarının artması, ekonominin pozitif ivmelenmesi, analiz yöntemlerinde gelişim, kurumsallaşmada artış ve daha bir çok faktörün ortak katkısı ile günümüzde standardize edilmiş bir denetim anlayışının önemi anlaşılmış durumdadır. Uluslararası arenada bir çok ülke denetim standartları adı altında sunulan prensipleri benimseyerek uygulamaya başlamıştır. Denetimin planlama, uygulama ve raporlama aşamasında denetçinin uyması gereken temel prensip, prosedür ve açıklamaları içeren uluslararası denetim standartlarının ana hedefi denetim kalitesini yükseltmektir. Denetçiyi kurallar sarmalı ile çevrelemeyi hedeflemez. Aksine denetçiye denetim yargısı oluşturma hususunda objektif bir alan bırakır. Müdahaleci bir yaklaşım değildir. Denetçiye kullanılacak denetim teknik ve yöntemleri hususunda öneriler sunar, denetim faaliyetinin çerçeve hükümlerini oluşturur. Oluşturulan bu çerçeve, denetçinin mesleki anlamda sahip olduğu eğitim ve tecrübesiyle denetim işinin niteliği doğrultusunda biçimlenmektedir. Denetim faaliyetinin kalite ve güvenilirlik derecesi denetim standartları ile ne derece uyumlu olduğuna bağlıdır.

Denetim standartlarının temel özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

- Güvenilir ve kaliteli denetimi hedefler,
- Denetçilerin nitelik, sorumluluk ve görevlerinin genel çerçevesini belirler,
- Denetçilere yol göstermeyi amaçlar,
- Kılavuz ve kurallar bütünüdür.

Standartlar denetçinin sahip olması gereken nitelikler ile birlikte denetim prosesini kapsar (Başpınar,2005). Etkin, verimli ve amaca yönelik bir denetim faaliyeti için standartlara azami uyum bir gerekliliktir. Elbette ki uyum derecesinde ulusal düzeyde geçerli mevzuat, uygulama, anlayış, kurumsal kültür, yapılanma ve yönetim anlayışı da önemli rol oynamaktadır. Sayılan bu unsurların etkin işbirliği ile yapılan denetim tam manasıyla amacına hizmet eden bir faaliyet olarak yerini bulur.

4.5.1 Uluslararası Denetim Standart, Çerçeve ve Kuralları

Denetim kavramı konu, yapılış nedeni, denetçinin statüsü, denetimin amacı, yapılış zamanı, kapsamı, denetimin niteliğine göre farklı isimler altında ifade edilebilmektedir. Bunlar Finansal Tablolar Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi, Özel Denetim, İç Denetim, Bağımsız Denetim, Kamu Denetimi, Güvence Denetimi gibi farklı türleri ve amaçları olan kavramlardır. Denetimin nitelik ve türüne göre farklı denetim standartları kullanılır. Bu standartlar denetçiye denetim teknikleri ve yöntemleri konusunda yol gösterir, rehberlik yapar, denetimin çerçeve hükümlerini belirler ancak denetçinin mesleki yargısına müdahalede bulunmaz. Bu standartlar denetimin anayasası olarak görülmeli ancak değişmez bir standart yapısından söz edilemeyeceği de unutulmamalıdır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2004). Türkiye genelinde farklı bir çok sektörün bulunduğu dikkate alındığında standartların esnek bir yapıya sahip olmaksızın katı bir biçimde mevcut yapıların tümüne entegre edilmeye çalışılması kurumsal yönetim süreçlerine zarar verecektir (Kıral,2018). Ülkenin ve mevcut sektörlerin ihtiyaç ve koşulları göz önünde bulundurularak temel standartlar çerçevesinde şekillenen esnek bir denetim modeli ile değişen koşullara uyum mümkün olabilecek aksi halde hantal bir yapının organizasyonunun temini sağlanmaya çalışılacaktır. Denetim ile ilgili ve/veya bağlantılı oluşumlar doğrultusunda sunulmuş ve uluslararası alanda kabul görmüş belli başlı standart ve çerçeveler Tablo 10'da sıralanmıştır.

Araştırma konusu çerçevesinde standartların bir kısmı ismen zikredilmekle yetinilirken iç denetime ilişkin uluslararası standartlar ve COSO tarafından yayımlanan iç kontrol ve KRY'ne ilişkin Çerçeve ve Kılavuzlar hakkında detaylı bilgi verilerek konu somutlaştırılmaya çalışılacak, ülke genelinde uygulama kabiliyeti belirlenecektir.

Tablo 10: Uluslararası Denetim Standart ve Çerçevesleri

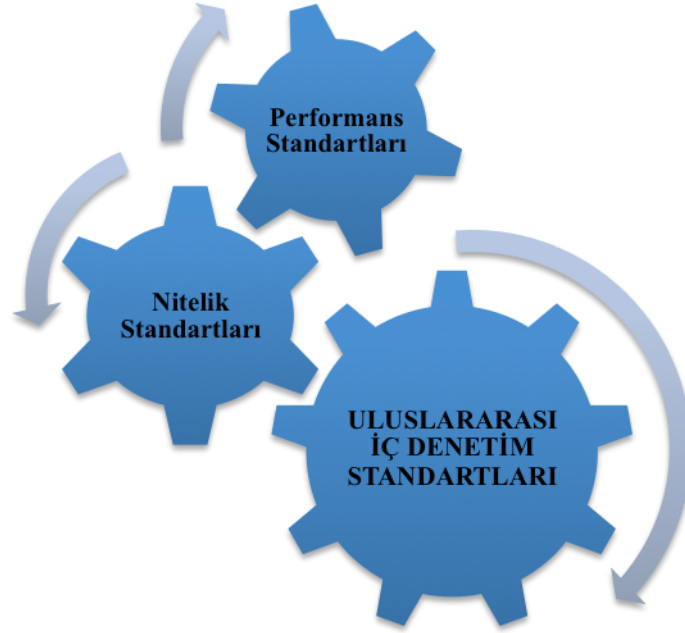
ULUSLARARASI DENETİM STANDART VE ÇERÇEVELERİ
Uluslararası Muhasebe Standartları
Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
Uluslararası İç Denetim Standartları
Uluslararası Yüksek Denetim Standartları
Uluslararası Denetim Uygulama Bildirileri
Uluslararası Güvence Hizmetleri Standartları
COSO İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi Çerçeve ve Kılavuzları

Kaynak: Güler, E. (2010). Uluslararası Denetim Standartlarına (Isa's) Göre Türkiye'de Denetim Ortamı Ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları, s. 111-114'den faydalanılmıştır.

4.5.1.1. Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları

IIA'nın yaptığı tanımlamada iç denetim; Kuruluşun operasyonlarına değer katarak gelişimini sağlamak doğrultusunda tasarlanmış bağımsız, objektif nitelikte güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Bir kuruluşun risklerinin yönetimi, kontrole yönelik sistem ve yönetişime ilişkin proseslerinin etkinliğini değerlendirmek, iyileştirmek için sistemli, disiplinli yaklaşımla hedeflerine varmasına yardımcı olmaktır. Görüldüğü üzere iç denetim faaliyeti tek bir odak noktası olmayan, içinde bulunduğu kurumun amaç ve hedeflerine göre şekillenebilen, geniş kapsamlı bir faaliyet olup sürekli kendini geliştirme hedef ve eğilimi sergilemektedir. Etkili ve kuruma değer katan iç denetim uluslar arası alanda kabul edilen iç denetimin standartları ile mümkün olduğunca uyumlu olmalıdır. İç Denetim ile ilgili uluslararası standartlar 1941 yılında kurulan IIA tarafından belirlenmiş, ihtiyaçlarla meslek gereksinimleri doğrultusunda zaman içerisinde güncellenmiştir. Günümüzde 185.000'den fazla üyesi bulunan uluslararası bir meslek örgütü olan IIA'nın belirlediği standartlar tüm üye ülkeler tarafından değiştirilmeksizin veya uyarlanarak kabul görmüş durumdadır.

Uluslararası Standartlar ilke odaklı olup iç denetimin gerçekleştirilmesi ve desteklenmesi için bir çerçeve sunmaktadır (The Institute Of Internal Auditors North America,2019). IASB ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi Gözetim Konseyi tarafından onaylanan, 1 Ocak 2017 tarihi itibariyle geçerli Uluslararası İç Denetim Standartları, nitelik ve performans standartlarından oluşmaktadır.



Şekil 7: Uluslararası İç Denetim Standartları

Nitelik Standartları: İç denetime ilişkin uygulamalar ile iç denetçilerde bulunması gereken özelliklerin açıklandığı standartlardır ve standartların 1. bölümünü oluşturur. Nitelik standartları kapsamında iç denetimin amaçları, yetkileri, sorumlulukları; iç denetim faaliyetinin bağımsız, tarafsız olma sorumluluğu; iç denetçilerin görevlerinin ifasında yeterlilik, meslekte azami dikkat, özen, iç denetim faaliyetlerinin performansının devamlı izlenmesi ile kalite güvence ve geliştirme programı hazırlama yükümlülüğü ana başlıklar halinde sıralanmış, alt bentlerde standartlar ayrıntılandırılarak somut ve uygulanabilir bir düzleme oturtulmuştur.

Nitelik standartları kapsamında;

1000-1010 maddelerinde iç denetimin gaye, yetki, mesuliyetleriyle misyonunun uluslararası standartlarla uyumlu, mesleki uygulamaya ilişkin bir yönetmelikte tanımlanması zorunlu tutulmuştur. Madde kapsamı ile iç denetim faaliyetinin kişiye

göre değişen prensip ve koşullar çerçevesinde değil belirli, tanımlanmış prensipler çerçevesinde sürdürülmesi amaçlanmıştır. İç denetim faaliyetinin hedefine ulaşması için gidilecek en uygun yolu seçme serbestisi iç denetçiye tanınırken seçilecek yolların çeşitlendirilerek faaliyetlerle uyumlaştırılması standartlar bünyesinde gerçekleşmektedir.

1100-1300. maddelerde düzenlenen bağımsızlık ve objektiflik kriteri iç denetim faaliyetinin bağımsız olmasının mutlak bir kural olduğu ve aynı zamanda iç denetçilerin görevlerini yaparken objektif davranmak zorunda olduğu vurgulanmıştır. Aynı zamanda alt başlıklar halinde kurum içi bağımsızlığın sağlanması (Madde 1110), iç denetimin yöneticisinin yönetimle dolaysız iletişimde bulunma zorunluluğu (Madde 1111), iç denetim harici görev ve/veya sorumluluk alınması halinde bağımsızlık iç denetim yöneticisinin tarafsızlığının yıpranmasını sınırlayacak tedbirlerin bulunması (Madde 1112), iç denetçilerin tarafsızlığı, çıkar çatışmalarından uzak durması, bireysel objektiflik (Madde 1120), denetçilerin bağımsızlığı veya objektifliğinin fiilen bozulması veya bu yönde bir izlenim bulunması halinde bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklanması ve gereken tedbirlerin alınması (Madde 1130) hususları açıklanmıştır.

1200-1230. maddelerde görevlerin ifası için denetçinin yeterli olması ile azamî özen ve dikkatin vazgeçilmez prensiplerden olduğu vurgulanmıştır. Alt başlıklar halinde, iç denetçilerin yetkinlik kazanabilmesinde sürekli gelişime önem vermeleri, uluslararası meslekî unvan sertifikası ve vasıflarını edinebilmesi için teşviki hususuna değinilmiştir. Bu kapsamda denetçi; yetkin, eğitimli, uyumlu, öngörülü, inisiyatif kullanan, bağımsız, tarafsız olmalı, katılımcı bir yaklaşımla hareket etmelidir (Eşkıazan,2003).

1300-1322. maddelerde iç denetimin yöneticisinin, faaliyeti bütünüyle kapsayan, iç ve dış değerlendirmeleri içeren bir kalite güvence programı hazırlamak, sürdürmek ve program neticesini üst yönetim ile yönetim kuruluna rapor halinde sunma zorunluluğu belirtilmiştir. İç denetim faaliyet performansının devamlı izlenmesi iç ve dış değerlendirmelerden oluşmaktadır. Öz değerlendirmeler ile başlayarak dönemsel değerlendirmeler ile devam eden iç değerlendirmeler iç denetçilerin çalışma prensibi ve performans açısından hangi noktada olduğunu görmesi sağlanır (Pitt,2014). Dış değerlendirmeler ise değerlendirmenin şekli ve sıklığı, dış değerlendirme uzmanının sahip olması gereken vasıfları ve bağımsızlığını sorgular. Yapılan değerlendirmeler iç

denetçinin mevcut etik kurallar ve standartlar doğrultusunda çalışıp çalışmadığını ortaya koyar. İç denetim birimi bir nevi kendi öz eleştirisini yaparak gereken önlemleri alır.

Performans Standartları: Standartların 2. bölümünü oluşturur. Bu bölümde iç denetimin yönetim, nitelik, planlama, icra, raporlama, gözlem ve risklerin kabul edildiğinin iletilmesi hususlarına yer verilmiştir.

2000-2070. maddelerinde iç denetim faaliyetinin etkili bir tarzda yönetiminin faaliyetin kuruma katkısını artırmada önemli bir faktör olduğu ve faaliyet yönetiminden iç denetim yöneticisi sorumlu olduğu vurgulanmıştır. Etkili yönetimden bahsedebilmek için iç denetçiler tarafından iç denetim yönetmeliğindeki amaçlara ulaşılmalı, sorumluluklar yerine getirilmeli, faaliyetler standartlara ve etik kurallara uygun olmalı, kurumu etkileyebilecek eğilim ve güncellemeler göz önünde bulundurulmalıdır.

2100-2130. maddeler iç denetçiler tarafından yapılacak olan işin niteliğini açıklamaktadır. Uluslararası Standartlar iç denetçilerce yapılan faaliyetin sistemli, disipline dayalı, risk odaklı yaklaşıma dayanmasının gerekliliğine dikkat çekmektedir. Aynı zamanda yönetim, riskin yönetimi, kontrol süreçlerinin değerlendirilerek iyileştirilmesine katkıda bulunulmasını öngörmektedir. Değerlendirmelerde proaktif bir yaklaşım sergilenmeli, olası etkiler göz önünde bulundurulmalıdır. Görüldüğü üzere iç denetim faaliyeti kurum süreçlerini, amaçlar doğrultusunda ve insiyatif alacak bir düzeyde değerlendirmekte; sistematik bir yaklaşım sergilemektedir. Stratejik, işlevsel kararların alınması, risk yönetimi ve kontrol gözetimi, kurum değerlerinin gelişimi, etkili kurumsal performans yönetimi, hesap verebilirliğin sağlanmasında iç denetim kuruma bir nevi danışmanlık yapmalıdır. Kurumda eşgüdümün sağlanarak gerekli bilgilerin iletiminin sağlanması konularında süreçleri değerlendirerek iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmalıdır. İç denetim faaliyeti stratejik hedefler, bilgi güvenliği ve doğruluğu, etkin ve verimli faaliyet, mevzuat ve uluslararası prosedürlere uyum gibi faktörleri dikkate alarak kurumsal süreçleri etkisi altına alan riskleri değerlendirmelidir. Risk değerlendirmelerinin yanısıra kurum içerisinde etkin bir kontrol mekanizmasının tesisine yardımcı olmalıdır.

2200-2240. maddeler görev planlaması hususunu düzenleyerek denetçiler tarafından yapılacak planlamanın amaç, kapsam, zaman ve kaynak dağılımını dikkate alarak yazılı

şekilde hazırlanmasının önemine vurgu yapılmıştır. İlgili maddelerde denetime esas faaliyetin strateji ve hedefleri ile faaliyetin performansının hangi araçlarla kontrol edileceği, potansiyel riskler ve riskleri makul düzeyde tutma vasıtaları açıklanmıştır. Her faaliyet için amaçlar ayrı belirlenmeli, amaçlar faaliyete ilişkin risk değerlendirmelerinin sonuçlarını yansıtmalıdır. Görev kapsamı, görevin amaçlarını karşılayabilmeli, göreve ilişkin tüm sistem, kayıt, personel ve maddî varlıklar dikkate alınmalıdır. İç denetçiler amaç doğrultusunda görevi ifa etmek için uygun kaynakları tespit etmeli, is programlarını hazırlamalıdır.

2300-2340. maddelerde görevlerinin başarılı şekilde ifası için iç denetçilerce yeterli düzeyde toplanan bilgilerin analizi, değerlendirilmesi ve kayıt altına alınması sürecinde denetçinin yeterli, güvenilir, ilgili, verileri tespit, tanımlama, varılan kanaati uygun analizlere dayandırma, verileri kayıtlı hale getirme sorumluluğu açıklanmıştır. İç denetçi tarafından ifa edilen görev/görevlerin iç denetim yöneticisi veya iç denetim yöneticisi tarafından görevlendirilen tecrübeli denetçilerce kontrol edilmesi yapılan görevden maksimum fayda sağlanmasında önemli bir husus olarak belirtilmiştir.

2400-2450. maddelerde denetim öncesi ve sonrasında elde edilen verilerin kaliteli bir şekilde raporlanmasına ilişkin kriterler belirlenmiştir. Bu kriterler kısaca raporlamaların görevin hedeflerini, kapsamını ve sonuçlarını içermesini; doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tam olmak ve zamanında sunulmasını; nihaî raporlamada önemli hata, eksiklik olması halinde iç denetimin yöneticisi tarafından düzeltilerek iletimini içermektedir. Aynı zamanda raporlamada denetimin uluslararası standartlarla uyumlu şekilde gerçekleştirildiğinin belirtilmesi gerekir. Bu ifade sadece Kalite Güvence ve Geliştirme Programının neticeyi desteklemesi halinde kullanılabilir.

Madde 2500 yapılan denetim ve raporlamalar neticesinde idare tarafından alınan önlemlerin etkin olarak uyguladığından emin olmak, kurumun gelişimini gözlemlemek için iç denetimin yöneticisince bir takip ve kontrol sisteminin kurulmasının gerekliliğini ifade etmektedir. Ancak konuya ilişkin standartlarda kurulacak sisteme ilişkin ayrıntılı bir tanımlama yapılamamıştır.

Madde 2600 üst yönetimin kabul edilemeyecek derecede riski kabul etmesi halinde bu durumun kuruma etkisi, sonuçları vb. hususların tartışılmasının önemi ile sorunun

çözümlememesi halinde durumu denetim komitesi ve yönetim kuruluna bildirmesinin zorunlu olduğunu belirtmektedir.

4.5.1.2. COSO İç Kontrol Çerçeve ve Kılavuzları

Sponsor Organizasyonlar Komitesi'nce tarafından 1992'de yayımlanmıştır. İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçeve ve Kılavuzları, iç kontrole ilişkin tavsiyeleri içeren ve uluslararası düzeyde kabul görmüş belgelerdendir. Tarihsel süreç içerisinde küreselleşme ve uluslararası düzeyde yaşanan gelişmeler odak noktasını denetim sonuçlarından ziyade denetim sistemlerine kaydırmış, bu çerçevede iç kontrol, kurumsal yönetim ve denetimin düzenlenmesi konuları kamu politikası tartışmalarının hedefi haline gelmiştir.

COSO çerçeve ve kuralları da bu gereklilikler neticesinde ortaya çıkmıştır. Kurumsal yönetim ve risk kavramlarının kurumsal düzeyde uygulanabilirlik ve öneminin artması dolayısıyla İç Kontrol Entegre Çerçevenin güncellenme ihtiyacı doğmuştur.

2013 yılında yapılan güncelleme ile operasyonlara yönelik iç kontrol uygulamalarının kapsamı genişletilerek, raporlama hedefleri ve etkili iç kontrolün gereklilikleri ortaya konulmuştur (Bulut,2015). Bileşenleri oluşturan ilkeler yeniden tanımlanarak odak noktaları belirlenmiş, yönetişimin önemine vurgu yapılmış, suiistimallerle mücadeleye daha fazla yer verilmiş, finansal olmayan raporlamalar kapsama alınmıştır.

Tablo 11'de iç kontrol alanında önde gelen kuruluşlarca yapılmış tanımlamalar yer almaktadır. İç kontrole ilişkin yapılan tanımlamalarda dikkati çeken, ortak özelliklerin faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, finanssal raporlamanın güvenilirliği, makul güvence olduğu anlaşılmaktadır (Klamm&Watson,2009). Belirtilen kavramlar iç kontrol tasarımını zorunlu kılan ve varılmak istenen amaçların temelini oluşturan kavramlardır. Tanımlardan da anlaşılacağı üzere COSO birçok örgütsel ölçütü iç kontrol sisteminin bir parçası olarak görmektedir (Maijoor,2003).

Tablo 11: İç Kontrole İlişkin Tanımlamalar

Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO)	İşletmede faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, ilgili kanun ve düzenlemelere uygunluk konularında amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığına dair makul güvence sağlamak için tasarlanmış; işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi, personeline yürütülen süreçtir.
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	Tüm işletme işlemlerinin etkinliği, etkililiği ve verimliliğini sağlamak, paydaşların zamanında, rasyonel, etkili karar almasını temin edebilmek için doğru ve güvenilir bilgi üretmek, regülasyonlara uyum sağlamak, işletme varlıklarını yolsuzluklara, usulsüzlüklere, kayıplara, hasarlara ve hırsızlıklara karşı korumak, işletme amaçlarına ulaşılmasında karşılaşılabilecek olası riskleri asgariye indirmek için herkes tarafından uygulanan, tüm çalışanlardan etkilenen ve tüm çalışanları etkileyen bir işletme yönetim sistemidir.
Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI)	Örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, mali raporlama ve iç, dış kullanıma ilişkin raporların güvenilirliği, yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi için makul güvence sağlayan, mutlak olmayan fakat makul güvence sağlayan organizasyon yönetiminin önemli bir parçasıdır.

Kaynak: <https://www.ifac.org/>; <https://www.coso.org/ic.aspx>; <https://www.intosai.org>, erişim (12.10.2019).

İç kontrolü oluşturan bileşenler COSO küpünde belirtilir. Küpün ön yüzünde iç kontrol unsurları, üst yüzünde unsurların işleyişleriyle yerine getirmekle yükümlü oldukları unsurlar, yan yüzünde faaliyetlerin sınıflandırması yapılır. Bileşenler ayrılmaz bir bütün

olarak görülür. Kurum hedefine ulaşmak, etkin ve etkili yönetimi sağlamak için bu 5 unsurdan faydalanır. COSO bileşenleri Şekil 8’de belirtilmiştir.



Şekil 8: COSO Küpü

Kaynak: COSO, (2013). <https://www.coso.org>.

İç kontrole ilişkin kullanılan bir diğer şekil COSO piramididir. Piramit iç kontrol unsurlarının arasındaki ilişkiyi şekillendirir. Şekle göre kontrol ortamı zemini oluşturur. Bu zemin üzerine inşa edilen risk değerlendirmelerinin sonuçlarına göre kontrol faaliyetleri belirlenir. Bilgi ve iletişim kanalları ile piramitteki bileşenler desteklenir. Son olarak sistemin gelişimi yönetim tarafından izleme ile temin edilir.

Güçlü iç kontrol için iyi tanımlanmış kontrol ortamı (kontrol çevresi) mutlak bir gerekliliktir. Kontrol çevresi farklı faktörlerden oluşur. Bunlar dürüstlük ve ahlaki değerler, dış etkenler, yönetimin dayandığı prensipler, uzmanlık, komite ve kurullar, çalışma tarzı, örgütsel yapılanma, yetkilendirme tarzı, personel politika ve uygulamaları olarak sıralanabilir (Gönen,2009). Başarılı bir iç kontrol uygulaması için belirtilen faktörlerin temini önemli ve gereklidir.



Şekil 9: COSO Piramidi

Kaynak: COSO, (2013). <https://www.coso.org>.

Güçlü kontrol ortamının oluşturulmasından sonra organizasyon içi risk değerlemesi yapılır. Risk Değerlemesi organizasyonun her seviyesine ait iş hedefleriyle ilgili risklerin tespiti, değerlendirilmesi aynı zamanda makro hedeflerle mevcut risk ve kontroller arasında ilintinin kurulmasıyla kabul edilebilir riskin tespiti, risk bilgisinin gözden geçirilmesi ve raporlanmasına yönelik prosedürlerden oluşur. Örgüt içinde yahut dışında etkili olan unsurların finansal raporlama, faaliyetler ve uygunluk faktörlerindeki tesirlerinin irdelenmesini zorunlu kılar (Kaya,2014). Kabul edilebilir ve yönetilebilir risklere ilişkin kontrollerin belirlenmesi riskin değerlendirilmesi sürecidir (Reding&ark.,2009). Yani bir nevi kurumsal amaçlara ulaşmayı engelleyen faktörler için sistematik çalışan bir erken uyarı sistemidir.

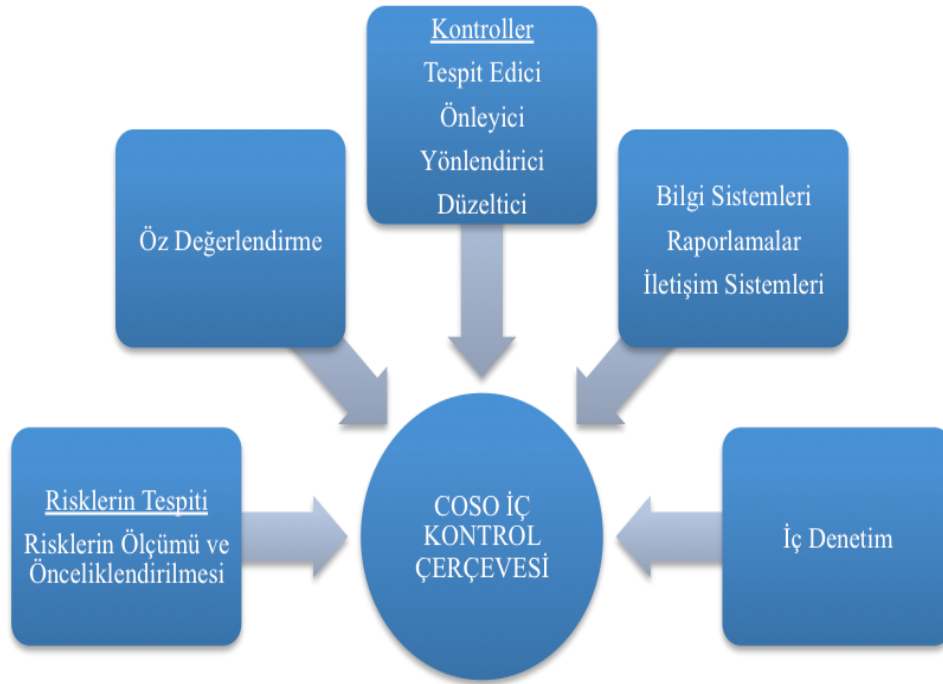
Belirlenen risklerin etkisini azaltmak için gerçekleştirilen faaliyetler kontrol faaliyetleri olarak adlandırılır. Manuel kontroller, IT destekli manuel kontroller, otomatik kontroller (sistem kontrolleri), IT genel kontrolleri, fiziksel kontroller, farklılık raporlar kontrol faaliyetleri arasında sayılabilir. Kontrole ilişkin gerçekleştirilen faaliyetler, üstlenilebilir risk düzeylerinin yönetiminde kullanılmalıdır. Önleme, tespit etme ve düzeltme odaklı olmalıdır. Kontrol faaliyetlerinin etkinleştirilmesi ile hata ve hilelerin önüne geçilmesi veya asgari düzeye tutulması sağlanır (Warrin&ark.,2002).

Kurum içi kontrol ortamının oluşturulması, risklerin belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin sağlanmasından sonra iç kontrol sisteminin sürekliliğinin sağlanması etkili bilgi ve iletişim kanallarının oluşturulması ile sağlanır. Bilgi ve iletişim kurumsal bilgileri elde etme, işleme ve ilgililere zamanında iletim sürecidir. Bulguların yönetime raporlanmasına kadar sürer. Moeller'e göre (2004) bilginin bir değer taşıması için birtakım özelliklere sahip olması gerekir. Bilgi uygun, zamanında elde edilebilir, güncel, doğru ve erişebilir olmalıdır. Bilginin zamanında temini ve erişim resmi ve gayri-resmi araçlar sayesinde sağlanır. Bu araçlar sözel (toplantılar, geribildirim v.b.) ve yazılı iletişim (politikalar, prosedürler, iş tanımları v.b.) kanalları ile sağlanır (Kaya,2014). Aynı zamanda örgüt için doğru belge, kayıt sisteminin önemini belirtir (Altay, 2010). İletişim kanalları açık olmayan bir örgüt içerisinde herhangi bir sistemin kurulması mümkün değildir. İç kontrolün başarılı bir şekilde tanımlanması ve sürdürülebilirliğinin sağlanması için sistemli ve doğru şekilde bilgi akışının sağlanması mutlak bir gerekliliktir.

COSO iç kontrol sisteminin son adımı olan izleme (gözetim), kontrollerin değerlendirilmesi, sürekli gözlem ve iç denetim, kontrol eksikliklerinin yönetim kurulu ve üst yönetime raporlanması ve takibini içeren süreci temsil eder. İzleme, iç kontrolün tasarım, yönetim, etkililik, uygunluğunun tespitini amaçlar. İzleme faaliyetinin hangi birim, kişi veya kişilerce yapılacağı kurum ya da işletmenin mevcut yapısına göre değişmekle birlikte genel anlamda kabul edilen yargıya göre esasen bu faaliyetin sahiplenicisi olarak iç denetçiler görülmektedir (Moeller,2004). Bilindiği üzere kurumlar dinamik bir yapıya sahiptir. Kurulan iç kontrol sistemi zaman içerisinde farklı iç ve dış faktörlerin etkisi ile yetersiz kalarak ihtiyaca cevap vermeyebilir. Sistem yavaşlar ve bir noktada tıkanır. İç denetçi faaliyet alanı çerçevesinde olası risk faktörlerini belirleyerek alınacak önlemleri tespit eder. Bu suretle kurumun değişen yapısına uygun bir iç kontrol mekanizmasının sürekliliği sağlanabilir. Bu noktada yönetimin işbirliği önem taşır. Yönetim tarafından sahiplenilmeyen bir politikanın uygulama ve sürekliliğini, sağlama olanağı kısıtlıdır. İzleme sürekli denetimin bir parçası olarak da görülebilir. Sürekli kontrol değerlendirmesi olarak da ifade edilebilen bu süreç ile iç denetçi yönetimin izleme fonksiyonunun yeterliliğini değerlendirmekte, denetim ve yönetim kurullarına kontrollerin etkili çalıştığı ve kurumun muhtemel

olumsuzlukları hızlı bir şekilde düzeltebileceği garantisini sunmaktadırlar (Coderre, 2005).

Kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme bileşenlerinin uygulanması ile Şekil 10'da belirtilmiş olan COSO iç kontrol çerçevesi teşekkül eder.



Şekil 10: COSO İç Kontrol Çerçevesi ve Bileşenleri

Kaynak: Klamm, B. K., & Watson, M. W. (2009). SOX 404 reported internal control weaknesses: A test of COSO framework components and information technology. *Journal of Information Systems*, 23(2), 1-23'den faydalanılmıştır.

4.5.1.3. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi

COSO (2004) Kurumsal Risk Yönetimini (ERM-Enterprise Risk Management) kurum yönetici ve çalışanları tarafından gerçekleştirilen, kurumsal stratejiler ile kurumu etkileme potansiyeline sahip olayları saptamak ve mevcut riskleri kurumsal olarak kabul edilebilecek bir seviyede yönetmek, amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesi yönünde yönetime makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir. Bu süreçte maruz

kalınan tüm riskler ve bu riskler aralarındaki ilişkiler bir bütün halinde yönetilir. Birbirinden bağımsız değillerdir (Sandström, 2011).

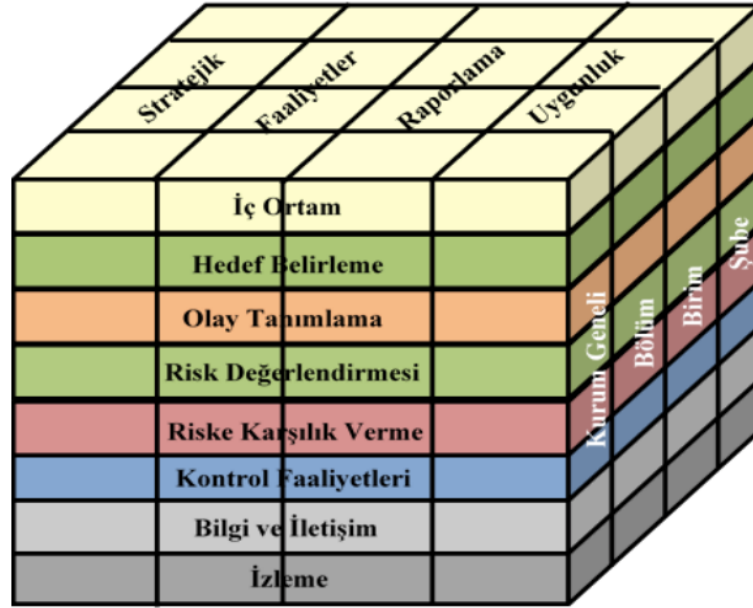
İç kontrol sisteminin oluşturulmasının yanısıra COSO'nun bir diğer görevi de kurumsal risk yönetimi ilke ve kurallarının belirlenmesidir. Bu amaçla COSO 2004 yılında sekiz adet bileşenden oluşan Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesini yayımlamıştır. Bileşenler İç Ortam, Hedef Oluşturma, Olay Belirleme, Risk Değerlendirme, Kontrol Aktiviteleri, Bilgi ve İletişim ile İzleme kavramlarını öngörmektedir. Bileşenlerin altında prensipler şeklinde bir yapılanma yoktur. Şekil 10'da görüldüğü üzere bileşenler ile kurumsal hedefler ve organizasyon arasındaki ilişki küp şeklinde ifade edilmiştir.

COSO Kurumsal risk yönetimi küpünün üst yüzünde hedef kategorileri olarak belirlenen strateji, operasyon, raporlama ve uygunluk, ön yüzünde İç Ortam, Hedef Oluşturma, Olay Belirleme, Risk Değerlendirme, Kontrol Aktiviteleri, Bilgi ve İletişim ile İzleme faktörlerinden oluşan kurumsal risk yönetimi bileşenleri ve yan yüzünde işletme birimleri yer almaktadır. Ancak ilerleyen teknoloji, işletmelerin risk yönetimi algısında gelişme, farkındalığın artması, yeni risklerin ortaya çıkışı ve karmaşıklaşması kurumsal risk yönetimi çerçevesinin revizesini zorunlu kılmıştır (COSO,2017). Yeni çerçevede Yönetişim ve Kültür, Strateji ve Hedef Oluşturma, Performans, Gözden Geçirme ve Düzeltme, Bilgi, İletişim ve Raporlama olmak üzere 5 adet bileşen ve bu bileşenlere ilişkin 20 adet prensip belirlenmiştir. 2017 yılında yayınlanan güncel çerçeve ile KRY kapsamına strateji ve performans değerlendirmeleri de eklenmiş, kurumsal risk yönetiminin tesisi için stratejik planlamanın bir ihtiyaç olduğu, kurumun hedeflerine ulaşmasında performans ve bütüncül strateji aktörleri arasındaki ilişkinin önemli olduğu vurgulanmıştır (Pierce&Goldstein,2018).

2004 yılında yayınlanan Kurumsal Risk Yönetimi küpünün aksine yeni model daha soyut bir formda oluşturulmuştur. Terimler ile şeritler arasındaki ilişki ilk bakışta anlaşılacak bir yapıdadır (Prewett ve Terry,2018) güncel çerçevede bileşenler ve alt boyutlar itibariyle farklılaşmaya gidilerek bileşenler arasındaki ilişki helezon (sarmal) şeklinde ifade edilmiştir (Karakaya,2018). Çerçevede “Kurumsal Risk Yönetimi” ve “risk” terimleri daha basit bir anlatımla ifade edilmiş, entegre bir risk yönetimi üzerine odaklanılmış, risk yönetimi örgüt geneline yayılarak örgüt kültürü ön plana çıkarılmıştır. “Risk profili” ve “portföy görünümü” gibi daha sistematik terimler

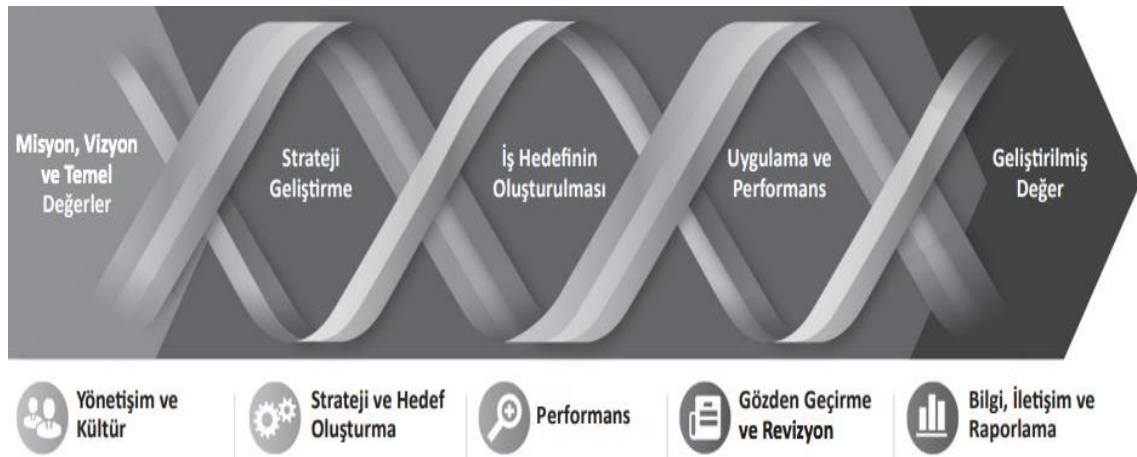
çerçeveye dahil edilmiştir. Sarmalı oluşturan bileşenler birbirleriyle doğrudan ve sürekli bir ilişki sergilemektedir.

Şekil 11’de kurumsal risk yönetimine ilişkin eski düzenleme olan KRY küpü ve Şekil 12’de 2017 yılı değişikliğine ilişkin KRY sarmalı gösterilmiştir.



Şekil 11: Kurumsal Risk Yönetimi Küpü

Kaynak: COSO, (2004). <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>



Şekil 12: Kurumsal Risk Yönetimi Sarmalı

Kaynak: Karakaya, G. (2018) Denetişim Dergisi, Kamu İç Denetçileri Derneği Yayını, Ankara

4.5.2 Türkiye’de Uygulanan Denetim Standart, Çerçeve ve Kuralları

Denetim kavramı Türkiye topraklarında Osmanlı’ya kadar uzanan ve köklü bir geçmişe olan bir kavramdır. Tarihsel süreç içerisinde değişime uğramış olsa da Türkiye’de özellikle kamu denetimi yoğun ve ağırlıklı şekilde uygulanmış ve uygulanmaya devam etmektedir. Osmanlı’dan günümüze denetim kavramının gelişim süreci çalışmanın önceki bölümlerinde ayrıntılı şekilde açıklanmıştır. Türkiye’de 1980’li yıllarda başlayarak özellikle 2000’li yıllarda hız kazanan denetimde değişim öngörülerini uluslararası standartlara uyum çalışmaları, denetim ve yönetim alanında uygulanan stratejiler, inovasyon, Ar-Ge, mevzuat çalışmaları günümüzde de devam etmektedir. Denetim artık bilgi veren değil yorum katan bir anlayış olarak görülmektedir. Bununla birlikte denetim birimleri yapıcı denetim algısına katkı sağlayabilecek bir takım unsurlar barındırıyorsa da, denetim faaliyetinin düalist yapısı ve ilgili birimlerin kendi iç sorunlarına odaklanmaları sebebiyle genellikle denetimi amaçsallaştıran ve yönetimden ayrık bir yapı görüntüsü veren yıkıcı denetim algısına hizmet etmekte oldukları değerlendirilmektedir (Saygın&Yamak,2018). Denetimde öngörülen sorunları asgariye indirebilmek ve bu alanda saygın bir yer edinmek amacıyla Türkiye’de özellikle kamu denetimine yönelik önemli çalışmalar yürütülmüştür. Bunlardan birkaçını saymak gerekirse; 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamusal alanda Strateji Geliştirme Başkanlıkları kurulmuş; mali kontrol, harcama yetkililiği, ic kontrol, ic denetim yasal-idari düzlemde yerini almıştır. 2010 tarih 6085 sayılı Kanun çerçevesinde kamuya ait kaynakları faaliyetlerinde kullanan idareler Sayıştay denetimine tabi kılınmıştır. KİT’lerin denetimiyle yükümlü BDDK Sayıştay’a dâhil edilmiştir. Kanun ile AB fonları dahil bütçede görünmeyen bir çok faaliyet kaleminin denetimi ile KİT’lerin denetim ve raporlama işlevi çalışma alanına dahil edilmiş, Sayıştay’ın denetim alanı genişletilmiştir. Uluslararası standartlarla uyumlu finansal raporlama sisteminin yönetim ve denetiminin sağlanmasına yönelik standartlar belirleyerek etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek maksatlı 2011’de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu hayata geçirilmiştir.

4.5.2.1. Türkiye’de İç Denetim ve Standartları

2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamusal alanda Strateji Geliştirme Başkanlıkları kurulmuş; mali kontrol, harcama

yetkililiği, ic kontrol, ic denetim yasal-idari düzlemde yerini almıştır. Belirtilen düzenlemeler ile uluslararası yapı ile uyumlu bir yönetim ve kontrol mekanizması oluşturulmaya çalışılmıştır. 5018 sayılı Kanunun 66. maddesine istinaden kamu kurumlarının iç denetime ilişkin uygulamalarının düzenlenmesi, izlenmesi, geliştirilmesi, uyumlaştırılması, koordine edilmesi için 2004 yılında kurulan İç Denetim Koordinasyon Kurulunca 2011 yılında Kamu İç Denetim Standartları yayınlanmıştır. Standartlar, Kurulun 2016 tarih 10 sayılı kararıyla revize edilmiştir. 5018 sayılı Kanun ve İç Denetçilerin çalışma esaslarını düzenleyen yönetmelikle başkan ve denetçilerin belirtilen standartlara uymalarının zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır. Kamu kurumlarında kullanılan İç Denetime ilişkin standartların belirlenmesinde IIA standartları esas alınmıştır. Uyumlaştırılan standartlar, özünde aynı hükümleri içermekle birlikte Türkiye’de hakim kurumsal yapı, mevzuat ve dil yapısından kaynaklanan birtakım farklar göze çarpmaktadır. Belirtilen farklardan bir kısmı Tablo 12 ve 13’de belirtilmiştir.

Tablo 12: Denetim Standartları Arasında Terimsel Farklılıklar

Uluslararası İç Denetim Standartları	Kamu İç Denetim Standartları
Yönetmelik	Yönerge
İç Denetim Yöneticisi	İç Denetim Birim Başkanı
Kurum	İdare
Yönetim Kurulu	Üst Yönetici/Bakan
Yönetişim	Kurumsal Yönetim
Denetlenenler/Müşteriler	Danışmanlık Hizmetini Talep Edenler İlgili Yönetici
Performans Standartları	Çalışma Standartları
Denetim Komitesi ve Yönetim Kurulu	Üst Düzey Yöneticiler
Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi	Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kamu İç Denetim Standartları, RG: 22.02.2017 / 29987; The Institute Of Internal Auditors, International Professional Practices Framework (2017)’den faydalanılmıştır.

Tablo 13: Kamu İç Denetim Standartlarında Yer Almayan Maddeler

Madde Numarası	Metin/Alt Metin
1130.A2	İç Denetim Yöneticisinin sorumluluğundaki işlemlere yönelik güvence görevleri, iç denetim faaliyeti dışından biri tarafından gözetilmek ve kontrol edilmek zorundadır.
2070	Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk. İç denetim faaliyeti bir dış hizmet sağlayıcısı tarafından sunulduğunda söz konusu hizmet sağlayıcısı o kurumun etkili bir iç denetim faaliyeti sürdürülmesi sorumluluğunun farkında olmasını sağlamak zorundadır.
2120.A1	Kurumun stratejik hedeflerine ulaşması
2130.A1	Kurumun stratejik hedeflerine ulaşması

Kaynak: <https://www.hmb.gov.tr/idkk> mevzuat internet sitesinden faydalanılmıştır, Erişim (03.08.2019).

Tablo 12 ve 13'ün incelenmesinden anlaşılacağı üzere Türkiye'de iç denetim alanında kullanılan standartlarla, uluslararası standartlar arasında esaslı bir fark bulunmamaktadır. Ülkelerin iç denetim düzenleyici çerçevesine yaklaşımları ve iç denetim birimlerinin işleyişlerinin düzenlenmesi konusunda farklılıklar olması doğaldır. Önemli olan ülkelerdeki düzenleyici temelleri uyumlaştırarak iç denetimin gelişimini sağlamaktır (Jóhannesdóttir&ark.,2018).

2019 yılı itibarıyla Türkiye'de kamu kurumlarında iç denetim mekanizmasının oluşumu üzerinden 16 yıl ve kamu iç denetim standartlarının teşekkülü üzerinden 8 yıl geçmiş olduğu düşünüldüğünde tüm zorluklara rağmen önemli bir mesafe alındığı uygulamada tecrübeler kazanıldığı görülmektedir. Ancak iç denetimin yönetsel alandaki yerinin netleştirilmesi, mesleğe ilişkin farkındalık yaratılması önemlidir. İç denetimin kurumda yarattığı katkının takibi, paydaş beklentilerini karşılama derecesinin belirlenmesi de ayrıca önem arz etmektedir (Uzun, 2014).

4.5.2.2. Türkiye'de İç Kontrol ve Standartları

ABD merkezli beş büyük meslek birliği olan AAA, AICPA, FEI, IIA, IMA tarafından desteklenen, sanayi, kamu muhasebesi, yatırım firmaları ve New York Menkul

Kıymetler Borsası temsilcilerinden oluşan COSO tarafından yayımlanan İç Kontrol. Bütünleşik Çerçeve Raporunda belirtilen ilkeler uluslararası alanda kabul edilerek ülkelerinin siyasal ve örgütsel yapıları doğrultusunda uygulanmaktadır. COSO tarafından sunulan ilkeler ic kontrol standartlarının özünü şekillendirir. Bir ic kontrol modeli olan COSO etkin uygulama, güvenilir finansal raporlama, yasa ve etik değerlere uyum, varlıkların muhafazasını sağlamaya çalışır (Keskin,2009). İç kontrol kavramı Türkiye’de 2000’li yıllarda gündeme gelmiş ve 2003 tarih 5018 sayılı Kanun doğrultusunda yasal alt yapı hazırlanmıştır. İç kontrol sisteminin kurulması ve gelişiminde rehberlik eden yasal düzenlemeler Tablo 14’de belirtilmiştir.

Tablo 14: İç Kontrol Sisteminin Gelişimine Yönelik Yasal Düzenlemeler

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar
Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
Mali Hizmetler Uzmanlığı Yönetmeliği
Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik ve Ekleri
İl Özel İdareleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik
Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik
Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik
Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği
Üst yönetici Rehberi
Kamu İç Kontrol Standartları Rehberi
Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)
Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 2)
Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Genelgesi
Kamu İç Kontrol Rehberi

Kaynak: <https://www.mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx>, erişim (03.04.2019).

Görüldüğü üzere COSO'nun iç kontrole ilişkin çerçeve raporu bünyesinde Türkiye'de düzenlemeler yapılmış, yönetim sistemi daha önce bilmediği kavramlar ile tanışmıştır. Maliye Bakanlığı bünyesinde merkezi uyumlaştırma birimleri oluşturulmuştur. Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma görevi Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından (Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'ne geçilmesiyle birlikte 2018 yılında 703 sayılı KHK ile BÜMKO ikiye ayrılarak bütçe Cumhurbaşkanlığına alınmış, Muhasebat ile Mali Kontrol Genel Müdürlüğü birleştirilerek, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü haline dönüştürülmüştür), İç Denetime ilişkin Merkezi Uyumlaştırma görevinin de İDKK tarafından yürütülmesi sağlanmıştır. Kamuda strateji geliştirme birimleri ile iç denetim birimleri faaliyete geçmiştir.

Maliye Bakanlığı kamu idarelerinin uygulamalarını izleyip sonuçlarını raporlayarak iç kontrol sisteminin oluşturulmasında merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu üstlenmiştir. Maliye Bakanlığı'nın yanısıra Sayıştay raporlarını TBMM'ne sunarak, strateji geliştirme birimleri Sayıştay'a veri teşkil edecek araçlar üreterek, iç denetim birimleri bu araçların tasarım ve işleyişini denetleyip öneriler geliştirerek iç kontrol sisteminin oluşturulması ve gelişiminde önemli rol oynamıştır (Bülbül, 2010).

Türkiye'de iç kontrol sisteminin gelişimine yönelik çalışmalar devam etmektedir. Konuya ilişkin ilk kapsamlı çalışmaların Türkiye'de 2000'li yılların başında gerçekleştiği göz önüne alındığında geçen yıllar içinde iç kontrol sisteminin kurumlarca benimsenmesi ve uygulanmasında önemli yol alındığı görülmektedir.

BÖLÜM 5: SPOR FEDERASYONLARINDA DENETİM

5.1.Türkiye’de Spor Yönetimi ve Federasyonların Gelişim Süreci

Spor yönetiminin, yönetim biliminin bir alt disiplinini oluşturduğu literatürde çoğunlukla kabul edilen bir yaklaşımdır. Spor yönetimi de benzer şekilde genel yönetime ilişkin prensip ve kuralların geçerli olduğu ve uygulandığı bir alandır (İmamoğlu,1992). Yönetime ilişkin önceki bölümlerde verilen bilgilerin büyük kısmının spor yönetiminde de geçerli olduğunu söylemek mümkündür (Hoye&ark.,2018). Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımı ile tüm dünyada ve Türkiye’de klasik yönetim anlayışı ve bu çerçevede örgütlere hakim olan temel prensipler revize edilmiştir. Türkiye’deki spor teşkilatlanması da bu ekseninde kendini belirli dönemlerde revize etmiştir.

Tarihsel süreç içinde spor teşkilatlanmasında söz sahibi olan kurumlar incelendiğinde genel anlamda merkezîyetçi bir yapı sergilediği göze çarpmaktadır. Türk spor yönetiminin gelişiminde kronolojik olarak genel anlamda cumhuriyet öncesi dönem, 1922-1936 dönemi, 1936-1938 dönemi, 1939-1945 dönemi, 1946 ve sonrası şeklinde sınıflandırma yapılmaktadır. (Fişek,1983;Sümer,1990;Şahin, 2011). Sümer’e göre (1990) bu sınıflandırma “Cumhuriyet Öncesi, TİCİ, Türk Spor Kurumu, Sporda Demokrasi Çabaları” dönemleri” olarak açıklanmıştır. Fişek (1983) 1922-1936 dönemini spor yönetiminin ilk federatif örgütlenmesi TİCİ’nin kurulması ve aynı zamanda bu dönemde ilk defa uluslararası spor alanlarına çıkılması; 1936-1938 dönemini yarı resmi bir niteliği olan Türk Spor Kurumu’nun faaliyete geçmesi; 1939-1945 dönemini Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü’nün kuruluşu, “doğrudan devlet yönetimi” ve vatandaşlara beden eğitimi ve spor yapma, kulüplere üyelik mükellefiyetinin getirilmesi; 1946 yılı ve sonrasını kitle jimnastiğinin ve savaş sporlarının uygulamalarının azalması ve Anayasa mahkemesi hükmü ile 1964 yılında projeye son verilmesi ile ilişkilendirmektedir. Spor yönetimi ve federasyonların yönetim ve yapılanmasında geçirdiği değişim aşağıda alt başlıklar halinde açıklanmıştır.

5.1.1. İdman İttifakı Heyet-i Muvakkatesi

Türkiye’de sporun kurumsallaştırılması adına atılan en önemli adım 1921 yılında İsviçre’de federasyonlar için uygulanan sistem emsal alınarak tasarlanan ve İstanbul’daki spor kulüplerinin temsilcilerinden teşekkül eden TİCİ’nin kurulmasıdır (Yarar,2014). Federasyon şeklinde örgütlenen bu yeni oluşum futbol müsabakalarını

düzenleme görevini üstlenmiştir. Merkez Heyeti, İdare Meclisi, Kongre, Encümenler (federasyonlar) ve kulüpler şeklinde İstanbul merkezli örgütlenmiş olup taşra teşkilatı bulunmamaktadır. Merkez heyeti içinde yapılan federasyonlar aynı spor dalında faaliyet gösteren veya göstereceğini taahhüt eden spor kulüplerinin bir araya gelmesiyle oluşmaktadır. Federasyonlara merkez heyeti tarafından denetim amaçlı bir komiser görevlendirilir (Bal,2013). Bu kuruluş, ilerleyen dönemlerde TİCİ'nin alt yapısının teşekkülünde etkili olmuştur.

Türkiye'de "İdman İttifakı Heyet-i Muvakkatesi" öncesinde benzer örgütlenmelerin olduğu ancak etkin bir merkezi otoritenin bulunmadığı göze çarpmaktadır. Ulusal boyutta ilk spor birliğinin öncüsü olarak görülen kuruluş (Akın,2019) 1922 yılında kapatılarak yerine spor yönetiminin ilk federatif yapılanması olarak görülen TİCİ'ye bırakmıştır (Özmaden,1999).

5.1.2. Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakı

Kapatılan İdman İttifakı Heyet-i Muvakkatesi yerine sporu disipline etmek ve spor kulüplerinin eşgüdümünü sağlamak amacıyla 1922 yılında 16 spor kulübünü bünyesine alan Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakı (TİCİ) kuruldu. TİCİ birçok anlamda emsal örgütlenmelerden farklı niteliklere sahipti. Belirleyici niteliklerini şu şekilde özetlemek mümkündür (Fişek, 1983; Şahin,2011; Bal,2013, İmamoğlu,2011).

- İdari, siyasi ve iktisadi anlamda hiçbir bakanlığa bağlı olmayan özerk ve federatif bir nitelik taşımaktadır. Ancak buna rağmen merkeziyetçi bir yapılanma sergilemiştir.
- Türk spor yönetimine bağımsız ve özerk idare anlayışını getirmiştir.
- Teşkilatlanması içinde kendine özgü karar organları bulunmaktadır.
- 1909 tarihli Cemiyetler Kanununa göre "özel hukuk kişisi" statüsünde kurulmuştur .
- Aşağıdan yukarı örgütlenme modelini benimsemiştir. Aşağıdan yukarıya doğru artan yetki silsilesi bulunmaktadır. Hiyerarşik örgüt yapısı hakimdir.
- Dönemin koşullarına göre demokratik bir örgüt olarak teşekkül etmiştir. Tek bir karar mekanizması bulunmamakta, hareket ekseninde üyelerin menfaatlerini korumak yer almaktadır.

-Hizmet bakımından yerinden yönetim esasına göre faaliyet göstermektedir. Faaliyetlerin tamamı merkezden yönetilmemekte belirli konularda yetki, merkezin denetimi altında olmak koşuluyla taşraya devredilmektedir.

-Spor geçmişi olan kişiler tarafından yönetilmektedir.

-Genç Türkiye'nin ilk resmî spor örgütü olarak görülmektedir.

-Federasyonlar TİCİ'nin merkez örgütü içinde yapılanmıştır. Federasyon başkanları kuruluşun doğal üyeleri arasında yer almaktadır.

-Herhangi bir spor dalında federasyon kurulabilmesi aynı spor dalında en az üç bölgede faaliyet gösteren ve o spor dalında faaliyette bulunan, tescili yapılan spor kulüplerinin bir araya gelmesi, genel merkezin teklifi ve genel kurulun onayına bağlıdır.

Görüldüğü üzere TİCİ döneminde federasyonların kuruluşuna ilişkin kurallar biraz daha artırılmıştır. Federasyonların genel merkezde federasyon başkanlarının yanısıra federasyona üye her elli kulüp için birer doğal üye tarafından temsil edilmesi ve ilaveten 11 üyenin bulunması demokratikleşme yolunda önemli göstergelerdendir (Demir,2006). Aynı şekilde kurul, yönetim yapısı ve örgütlenme itibariyle eşgüdümleme, planlama, kontrol gibi işlevleri daha etkin/etkili şekilde yerine getirebilecek bir yapılanmaya sahip olmuştur.

Belirtilen niteliklerinin yanısıra gerçekleştirilen faaliyetler açısından da Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakı döneminde önemli sonuçlar elde edilmiştir. Bu dönem ilk defa uluslararası federasyonlara üyelik başvurusunda bulunulmuş, 1923 yılında federasyon kurma görevini üstlenerek farklı branşlarda federasyonlar kurulmuştur. 1924 yılında, kamu yararı gözetilen dernek olarak kabul edilmiştir. TİCİ aynı zamanda Türkiye'yi dışarıda temsil etmekle yetkili kılınarak etkinliğini artırmıştır (Fişek,2003). Özerk bir kuruluş olarak örgütlenmesine rağmen 1923 yılında çıkarılan 387 sayılı yasa ile TİCİ'ye Devlet kanalı ile mali kaynak aktarımı sağlanmış ancak bu yasa ile Hükümet bir nevi sporun kendi denetiminde olduğu izlenimini vermiştir. Mali açıdan devlete bağlılığın ortaya çıkardığı problemler birliğin idari ve siyasi özerkliğini zedelemiştir (Ekenci&Serarslan,1997). Türkiye'nin içinde bulunduğu siyasi koşullardan etkilenen

TİCİ, 1936 yılında 8. kongresinde kendini fesh ederek CHP'ye bağlı Türk Spor Kurumu olarak yeniden örgütlenmiştir.

5.1.3. Türk Spor Kurumu

1936 yılında Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakı'nın ülke ihtiyaçlarına yeterli düzeyde cevap veremediği gerekçesiyle feshedilmesi neticesinde kurulan Türk Spor Kurumu bir çok noktada önceki yapılanmanın özelliklerini bünyesinde barındırmaktadır. Ancak siyasi koşullar bu kurumun şekillenmesi üzerinde daha etkin düzeyde rol oynamış, yapılanma bu çerçevede değişime uğramıştır. Organları seçimle işbaşına gelen, gelirlerini tek başına harcama yetkisi olan özerk bir yapıya sahip olarak TİCİ'ye benzer yapılanma içinde kurulan Türk Spor Kurumunun özerkliği tam anlamıyla bir bağımsızlık getirmemiştir. Kurumun genel kurulunda hükümete bağlı idari ve askeri üyeler bulunması ve en önemlisi kurum bütçesinin hükümet tarafından onaylanması ile kurum "yarı resmi" bir yönetim yapısına sahip olmuştur (Ekenci&Serarslan,1997). Kurum partiye bağlı/bağımlı bir yapı sergilemiş ve hatta parti yan örgütü gibi görülmüştür. Spor yönetiminin merkezileştirilmesi eğilimi bu dönemde artarak devam etmiştir. Hatta bir kısım araştırmacılar tarafından "devletçilik anlayışının spordaki uzantısı" olarak görülmüş, bu dönem bir nevi spor yönetiminde "arayış dönemi" olarak nitelendirilmiştir (Fişek,2003). Bu dönemde spor federasyonları yapısal anlamda incelendiğinde başkan, başkan yardımcısı ve genel sekreterden oluşan bir yapılanma göze çarpmaktadır. TSK Genel Başkanının teklifi ve Büyük Kongrenin onayıyla Federasyon Başkanları, Federasyon başkanının teklifi ve Genel Merkez Kurulu kararıyla Başkan yardımcısı ve Genel Sekreterler görevlendirilir. Görev süreleri iki yıldır. Federasyon kurulabilmesi için İdman İttifakı Heyet-i Muvakkatesi döneminde olduğu gibi belirli bir spor dalıyla uğraşılması yeterli görülmüştür. Türk Spor Kurumunun taşra örgütünün yapılanması "Spor Çevreleri, Spor Bölge Kongreleri, Spor Bölgeleri, Bölge Kurulları, Ajanlar Ve Lig Heyetleri, Spor Kulüpleri, Spor Yuvaları" olmak üzere sekiz dinamik üzerinde şekillenmiştir.

TSK'nın bölge düzeyindeki yapılanmasında ajanlar ve lig heyetleri hakimdir. Ajanlar bölge başkanı tarafından teklif edilen iki aday arasından o spor dalıyla ilgili federasyon tarafından seçilir. Ajanın başkanlığında faaliyet gösteren lig heyetinin kurulması ise ajanın teklifi ve bölge başkanının onayını gerektirir. Heyet yıllık olarak görevlendirilir.

Sporun örgütsel anlamda teşkilatlanamadığı bölgelerde toplumu spora teşvik amaçlı kurulan spor yuvalarının kuruluşu ve görev çerçevesi genel merkez tarafından belirlenir. Fahri olarak hizmet veren, amatör nitelikte faaliyet gösteren en az 25 kişiden oluşan spor kulüpleri ise bir yıldan az olmamak üzere faaliyet gösterir ve tüzel kişiliğe haizdir (Fişek,2003). Cemiyet Kanunu'na göre (Dernekler Kanunu) kurulur. Bu dönemdeki yapılanmadan anlaşılacağı üzere taşra teşkilatına önem verilmiş, toplumun her kesiminde sporun yaygınlaştırılması felsefesinde hareket edilmiştir.

Türk Spor Kurumu dönemin siyasal yapısı, kurum bünyesinde yaşanan idari sorunlar nedeniyle yerini 1938 yılında sporu doğrudan doğruya yönetecek bir devlet kurumu olan “Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü'ne” bırakmak zorunda kalmıştır (Erturan,2010). Bu tarihten itibaren sporda “resmi” yapılanma ve merkezileşme ön plana çıkmıştır.

5.1.4. Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü

1938 tarih 3530 sayılı Kanun ile Başbakanlığa bağlı olarak kurulmuştur. Devlet eksenli spor teşkilatlanması bu dönemde resmi olarak başlamış ve etkili olmuştur. 1938-1989 yılları arasında kurum 1942-1989 yılları arasında Milli Eğitim, Başbakanlık, Gençlik Spor Bakanlığı, Milli Eğitim Gençlik ve Spor Bakanlığı, Devlet Bakanlığı gibi farklı isimler altında ancak aynı görev alanında bir çok farklı üst kuruluşa bağlanmıştır. Kurumun geçirdiği süreçler incelendiğinde bu dönemde spor yönetim ve teşkilatlanması ile kamu yönetiminde etkinlik, etkililik ve verimliliği artırma arayışlarının devam ettiği görülmektedir.

Yapısal olarak incelendiğinde Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü'nün şu özellikleri taşıdığı göze çarpmaktadır:

- Kurumun merkez ve taşra teşkilatı bulunmaktadır,
- Devletçi ve merkeziyetçi yapıda örgütlenmiştir,
- Federasyonlar ana hizmet birimlerinin başında yer almaktadır,
- Spor federasyonlarının yönetim ve denetimine ilişkin kurumun önemli düzenleyici ve kural koyucu yetkileri bulunmaktadır,

-Merkez teşkilatı genel müdür, genel müdürlüğe bağlı kurullar ile yardımcı birimlerden oluşur,

-Taşra teşkilatı bölge başkanı, bölge müdürlüğü, ilçe başkanı, bucak beden terbiyesi başkanı ve köy beden terbiyesi başkanlığından teşekkül etmektedir (Bal,2013;Ekenci&Serarslan,1997).

Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü'nün yönetsel yapısı incelendiğinde klasik bir kamu kurumu izlenimi yaratmaktadır. Önceki dönemlerde spor yönetimine ilişkin oluşturulan bağımsız ve/veya yarı resmi teşkilatlanmaların aksine resmi bir yapı sergilemektedir. Bu dönemde federasyonlar yapısal anlamda esaslı değişim geçirmemiş olmakla birlikte ana hizmet birimleri arasında etkinliği güçlenmiştir. Kurum 1989 yılında Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü adıyla faaliyetlerine devam etmiştir.

5.1.5. Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü

1989'da Başbakanlık bünyesine alınarak, Spordan Sorumlu Devlet Bakanlığı'na bağlanan Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü ilerleyen zamanlarda GSGM adı altında faaliyetlerine devam etmiştir. Bu yeni teşkilatlanmanın temel özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

-Spor federasyonlarının ana hizmet birimidir.

-Merkez ve taşra teşkilatı şeklinde örgütlenmiştir.

-Hizmet yerinden yönetim kuruluşlarındandır.

-Bütçesi merkez teşkilatında katma bütçeli, taşra teşkilatında özel bütçelidir.

-Gençlik ve spor faaliyetlerinin yürütülmesi ve koordinesinden sorumludur.

-Sürekli kurullar ve idari teşkilattan oluşan merkez teşkilatı kapsamlı bir örgüt yapısına sahiptir.

-İdari teşkilatlanma; Ana Hizmet, Danışma ve Denetim, Yardımcı Birimler ve Bağlı Birimlerdir.

-Taşra teşkilatlanması İl ve ilçe müdürlüklerinden teşekkül eder. Hizmetler valiye karşı sorumlu il müdürü, kaymakama karşı sorumlu ilçe müdürü tarafından yürütülür.

Temel örgütlenme eksenini açısından Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü ile GSGM'nin belirgin bir farkı bulunmadığı ancak yeni yapılanmada bucak ve köy teşkilatlarının bulunmadığı görülmektedir. Bucak teşkilatlanması 2014 yılında kaldırılmıştır. Ancak 1989-2011 yıllarına hakim GSGM döneminde spor yönetimi ve federasyonlar açısından önceki dönemlere nazaran dikkate değer değişimler yaşanmıştır. Bu değişimde elbette ki YKY anlayışının getirdiği prensip ve uygulamaların katkısı yadsınamaz. Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü dönemindeki önemli gelişmeler aşağıda sıralanmıştır:

- Türkiye Futbol Federasyonu başta olmak üzere birçok federasyonun özerkliğinin sağlanması yönünde önemli çalışmalar yapılması,
- 1988 tarih 3461 numaralı "Türkiye Futbol Federasyonu Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun" un kabul edilmesi,
- 1992 tarih 3813 numaralı Kanunla TFF'nin bağımsız yapıya kavuşturulması çabaları.
- 1993 tarih 5894 numaralı Kanunla "Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Federasyon Başkanları Seçim Yönetmeliği" nin yürürlüğe konulması.
- 2004 tarih 5105 numaralı Kanunla "Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un revize edilmesi. Talepleri halinde danışma kurulu görüşü, Bakanın teklifi, Başbakanın onayıyla federasyonlara yönetsel ve finansal açıdan özerklik verilebileceğinin hüküm altına alınması.
- 2009 tarih 5894 sayılı Kanunla özel hukuk tüzel kişisi haline dönüştürülen TFF'nin kazandığı tüzel kişilik ile hizmet yerinden yönetim kuruluşu olarak örgütlenmesinin sağlanması.

Yapılan yeni düzenlemeler ile federasyonlar üzerindeki devletin etkisinin minimum düzeye indirilmesi ve desantralizasyon (yerelleşme) ile performans ve hesap verilebilirlik; girdi-süreç merkezli anlayış yerine sonuç odaklı yönetim anlayışı sağlanmaya çalışılmıştır (Ertaş&Petek,2011;Devecioğlu&Çoban,2003; Solmaz & Yetim, 2018). Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü 638 sayılı KHK'nın yürürlüğü ile GSB'nin bağlı kuruluşu olarak Spor Genel Müdürlüğü adıyla faaliyetlerine devam etmiştir.

5.1.6. Spor Genel Müdürlüğü

2011 yılında kurulan Spor Genel Müdürlüğü, 3289 sayılı Kanun çerçevesinde hizmetlerine devam etmiştir. Teşkilat yapısındaki tek fark spor ve gençlik hizmetlerinin

ayrılarak GSB'ye bağılı ayrı hizmet birimleri çatısı altında yapılandırılması olmuştur. Bunun dışında örgütsel ve işlevsel anlamda önemli değişikliğe gidilmemiştir. Yapılan yeni düzenlemelerin temelinde 2008 yılında tüm dünyayı etkisi altına alan ekonomik krizin önemli rol oynadığı görülmektedir. Subprime mortgage kredilerine ilişkin ortaya çıkan kriz uluslararası bankacılık alanını önemli derece etkilemiştir (Batirel,2008;FinancialStabilityReport,2008). Kriz Amerika'da başlayarak diğer ekonomileri de bağlantılı şekilde etkisi altına almıştır. Ülkelerin büyüme hızının düşüşüne ve toplam talep yetersizliği neticesinde durgunluk ve enflasyonist eğilimlere yol açan kriz, risk yönetimiyle ilgili denetim ve düzenlemelerdeki zafiyetlerin anlaşılmasına da vesile olmuştur. Derinleşen mali kriz, bağımsız denetçiler tarafından belirli prosedürlere dayandırılmaksızın uygulanan dış denetimlerin rolü ve değeri hakkında sorular sorulmasını gerektirmiştir. Kalifiye olmayan denetim görüşleri alan finansal kuruluşların çoğunun kısa bir süre içinde Devlet desteğine ihtiyaç duymak zorunda kaldığı görülmüştür. Denetçilerin şirket işlerini bağımsız ve objektif bir şekilde açıklamak için iddia edilen uzmanlıktan yoksun olduğu şüphesi yaygınlaşmıştır (Sikka,2009). Bu dönemde denetim kalitesinin ve etkinliğinin artırılmasına yönelik çalışmalar hız kazanmıştır.

Türk spor yönetimindeki yeniden yapılanma çabaları da bu dönemde hız kazanmıştır. GSGM 6223 sayılı Kanun ile yeniden kurulan Gençlik ve Spor Bakanlığı'na (GSB) bağılı kuruluş olarak 2011 yılında Spor Genel Müdürlüğü adıyla teşkilatlanmıştır. Uluslararası ekonomik kriz ile birlikte denetimin etkinliğinin artırılması konusunda benimsenen ortak prensip spor yönetimi üzerinde de etkili olmuştur. 6214 sayılı kanun ile öngörülen “zorunlu tahkim” müessesesi ile Türkiye spor yönetiminde bürokrasinin minimuma indirgenerek hızlı ve etkin karar alma mekanizmalarının işlemesine olanak tanımak amaçlanmıştır. Zorunlu tahkim ile spor federasyonlarının sportif alana ilişkin faaliyetlerinin yönetimi ve disiplini ile ilgili kararlarına karşı zorunlu tahkim uygulanması hüküm altına alınmış ve tahkim kurulu kararları yargı denetimi dışında bırakılmıştır.

2011 tarih ve 6215 sayılı Kanun “Sportif Değerlendirme ve Geliştirme Kurulu” kurulmasını öngörmüştür. Kurula verilen yetkiler çerçevesinde federasyonların

performans ölçütlerinin değerlendirilerek federasyonlarda hesap verilebilir ve sonuç odaklı örgütsel mekanizmanın temini sağlanmaya çalışılmıştır.

Bağımsız federasyonların çalışma esaslarını düzenleyen yönetmelik, 3289 sayılı Kanun'un Ek 9. madde hükmü doğrultusunda Resmi Gazete'de (2012 tarih 28358 Sayı) yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan yönetmelik federasyonların kuruluşu, görevleri, yetkileri, teşkilat yapısı, faaliyet ve prosedürleri düzenlenerek uygulamada standardizasyonu amaçlamıştır.

02/07/2018 tarih ve 703 sayılı KHK ile 3289 sayılı Kanun'da önemli değişiklikler yapılmış, 2011 tarih 638 sayılı KHK yürürlükten kaldırılmıştır. 2018 tarih 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle Spor Genel Müdürlüğü, Spor Hizmetleri Genel Müdürlüğü adıyla Bakanlık teşkilatına dahil edilmiştir.

5.2. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine Geçiş Ve Sporda Yeni Yapılanma

Türkiye 2018 yılı içerisinde yönetsel anlamda önemli değişikliklere sahne olmuş yönetim sistemi değişikliği yapılarak "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'ne" geçilmiştir. Yeni sistem beraberinde yeni yapılanmaları zorunlu kılmış, anayasa değişikliği ve beraberinde uyum yasaları çıkarılmıştır. Bu hususta 09.07.2018 tarih 703 sayılı KHK ile 10.07. 2018 tarih 1 No'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi önemlidir.

Yukarıda zikredilen KHK'lara ilişkin ayrıntılı bilgilere aşağıda alt başlıklar halinde yer verilmiştir.

5.2.1. 703 sayılı KHK

703 sayılı KHK kamu kurumları ve bakanlıkların teşkilat kanunlarının yürürlükten kaldırılması, bazı bakanlıklar birleştirilmesi, Türkiye'nin yeni yönetim sistemine adaptasyonuna ilişkin reformist maddeleriyle dikkat çekmektedir.

703 KHK'nın yürürlüğü neticesinde ilgili mevzuat hükümlerinde yapılan değişiklikler aşağıda belirtilmiştir:

- 638 sayılı Gençlik ve Spor Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK yürürlükten kaldırılmıştır.

- SGM ile KYK, Bakanlık (GSB) bünyesine alınmıştır.

-16/08/1961 tarih ve 351 sayılı KYK Kanunu'nda Genel Müdürlüğe yapılan atıflar GSB olarak değiştirilmiştir.

- 1986 tarih 3289 sayılı Kanun, "Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu." olarak değiştirilmiştir.

-3289 sayılı Kanun'da SGM'ye yapılan atıflar madde metinlerinden çıkarılarak GSB şeklinde değiştirilmiştir.

-Kanun metinlerinde Bakanlar Kurulu'na yapılan atıflar "Cumhurbaşkanı" şeklinde değiştirilmiştir.

-3289 sayılı Kanun'un

28. maddesi ile düzenlenen özel teşebbüslerce spor maksatlı açılacak okul, tesis gibi yerlerde ilgiliye izin yetkisi valiyeye ait iken GSB'nin yetki alanına alınmıştır. Kontrol yetkisi de yine Bakanlık görev alanına dahil edilmiştir.

30. maddesi ile düzenlenen spor müşavirlerinin atama, çalıştırılma usul ve esaslarına ilişkin yetki GSB, Maliye Bakanlığı ve Bakanlar Kurulunda iken Cumhurbaşkanı'nın yetki alanına dahil edilmiştir.

34. maddesi ile düzenlenen Spor Eğitimi, Sağlık ve Araştırma Merkezi'nin adı "Türkiye Ulusal Gençlik Konseyi" olarak değiştirilmiştir.

Ek-9. maddesi ile düzenlenen bağımsız federasyonların kuruluşuna ilişkin Merkez Danışma Kurulu, Bakan ve Başbakanda olan yetki Cumhurbaşkanı olarak değiştirilerek federasyonların Cumhurbaşkanı'nın kararıyla kurulacağı, Resmi Gazetede yayımlanarak tüzel kişilik kazanacağı öngörülmüştür. Merkez Ceza Kurulunun adı "Merkez Spor Disiplin Kurulu" olarak değiştirilmiş, EK-9. madde kapsamında genel müdürlüğe yapılan atıflar GSB'na yapılmış sayılmıştır.

Ek-13. maddesi ile denetçilere "görevden uzaklaştırma yetkisi" verilmiştir.

Ek-14. maddesi ile düzenlenen Bakanlık özel gelir ve hesaplarına ilişkin GSB tarafından sağlanan hizmetlerden elde edilen gelirlerin kapsamı genişletilerek bütçeleştirme aşamaları ayrıntılı şekilde hüküm altına alınmıştır.

Geçici 14-16. maddeleri ile sürekli kurullara ilişkin geçiş hükümleri, taşınmazların devri, personel devri vb. hususlar hüküm altına alınmıştır.

5.2.2. Bir No'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

1 No'lu Kararname kapsamında Cumhurbaşkanlığı ve İdari İşler Başkanlığı olarak teşkilatlandırılmıştır. Bakanlıklar 16'ya düşürülmüş ve Cumhurbaşkanlığına dahil edilmiştir. Politika kurulları, ofisleri kurulmuş, bağlı kuruluşlar yeni baştan tanımlanmıştır (Turan, 2018). Gençlik ve Spor Bakanlığı da bu teşkilatlanma içerisinde 16 Bakanlık arasında yerine almıştır.

Kararnamenin 184-216 maddeleri ile GSB teşkilatı, görev ve yetkileri, kadro-istihdam durumu, merkez-taşra düzeyinde yapılması gereken işlemler, kurulların yapı ve işleyişi revize edilmiştir.

184. madde kapsamında görev ve yetkileri tanımlanan GSB'nin, mülga 638 sayılı KHK ile düzenlenen görev ve yetkilerine nazaran daha ayrıntılı ve geniş bir görev tanımlamasına gidildiği dikkat çekmektedir. Önceki görevlerine ilaveten Bakanlık spor alanında uygulanacak politikaların tespit edilmesi, federasyonlar, tesisler, eğitim, sponsorluk, sporcu sağlığı, uluslararası organizasyonların koordine edilmesi, değerlendirilmesi ve denetlenmesi hususlarında daha açık bir şekilde yetkilendirilmiştir.

Spor kuruluşlarını kurulması, gençlik ve spor kulüplerinin, başarılı sporcu ve antrenörlerin desteklenmesi, yurt yapımı, yurt hizmetlerine ilişkin prosedür ve ilkelerin belirlenmesi; Bakanlık hizmetlerini destekleyen arsa ve arazi tedarigi, inşası, satın alma, kiralama, devri, bu hizmetlerle ilgili her türlü finansal ve ekonomik girişimin belirlenmesi Bakanlığın görevleri arasında sayılmıştır. Görev alanındaki genişlemenin Bakanlığın kapsamına dahil edilen diğer idarelerle de bağlantılı olduğu anlaşılmaktadır.

KHK'nın 185. maddesinde GSB'nin merkez, taşra teşkilatı ile ve yurtdışı teşkilatından oluşacağı hüküm altına alınarak sadece merkez teşkilatından teşekkül eden Bakanlık

yapılanmasının önüne geçilmiştir. Bakanlık hizmet birimleri KHK'nın 186. maddesi ile yeniden düzenlenmiştir.

Gençlik ve Spor Bakanlığı'nın 1 No'lu Kararname öncesi ve sonrası hizmet birimleri Tablo 15'de düzenlenmiştir. Tablodan Kararname ile hizmet birimlerinin sayısı olarak artırıldığı, bazı birimlerin sadece adının değiştiği, görev ve yetkilerinde değişim yapılamadığı, bazı birimlerin de tamamen lağvedildiği anlaşılmaktadır.

Tablo 15: Gençlik ve Spor Bakanlığı Hizmet Birimlerinde Değişim

638 Sayılı KHK İle Düzenlenen Hizmet Birimleri	1 No'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi İle Düzenlenen Hizmet Birimleri
a) Gençlik Hizmetleri Genel Müdürlüğü.	a) Gençlik Hizmetleri Genel Müdürlüğü,
b) Proje ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü.	b) Kredi ve Yurtlar Genel Müdürlüğü,
c) Eğitim, Kültür ve Araştırma Genel Müdürlüğü.	c) Spor Hizmetleri Genel Müdürlüğü,
ç) Rehberlik ve Denetim Başkanlığı.	ç) Eğitim, Araştırma ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü,
d) Spor Hizmetleri Dairesi Başkanlığı.	d) Yatırım ve İşletmeler Genel Müdürlüğü,
e) Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı.	e) Uluslararası Organizasyonlar ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü,
f) Hukuk Müşavirliği.	f) Personel Genel Müdürlüğü,
g) Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı.	g) Hukuk Hizmetleri Genel Müdürlüğü,
ğ) Personel Dairesi Başkanlığı.	ğ) Rehberlik ve Denetim Başkanlığı,
h) Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı.	h) Strateji Geliştirme Başkanlığı,
ı) Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı.	ı) Sosyal İlişkiler ve İletişim Dairesi Başkanlığı,
i) Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği.	i) Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı,
j) Özel Kalem Müdürlüğü.	j) Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı,
	l) Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği,
	m) Özel Kalem Müdürlüğü.

Kaynak: Gençlik Ve Spor Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (2011), md:6; Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (2018), md:186'dan faydalanılmıştır.

5.3. Türk Spor Federasyonlarında Denetim ve Yönetim

Türkiye'deki spor teşkilatlanmasında önemli bir yere sahip olan spor federasyonları genel anlamda bağımsız yapıda örgütlenmiş olmakla birlikte az sayıda federasyon GSB'de (SHGM) örgütlenmiştir. Tam bağımsız yapıda örgütlenmiş Türkiye Futbol Federasyonu (TFF) kendine has kurallara tabi olmakla diğer federasyonlardan ayrı bir noktada konumlanmaktadır. Türk spor teşkilatı içerisinde spora ilişkin kuralların tespiti, müsabakaların düzenlenmesi, sporcuların eğitimi, uluslararası alanda temsil ve üyelik gibi belirleyici yetkileri nedeniyle spor federasyonlarının önemli ve öncelikli bir yeri bulunmaktadır (Erten,2006).

Yönetimsel anlamda spor kulüplerinin üst kuruluşu şeklinde örgütlenen spor federasyonları belirli spor dallarına ilişkin çalışmaları, belirlenmiş normlara göre yürüterek gelişimini temin amacıyla spor kulüplerini organize eder ve destekler (Şafak,2016). 3289 madde 20-21 spor kulüplerinin tescil ve denetimine ilişkin hükümlerini düzenlemiştir. İlgili madde hükümleri doğrultusunda gençlik ve spor kulüplerinin, Dernekler Kanunu hükümleri doğrultusunda kurularak tescili ile GSB bünyesine dahil olacağı, tescile ilişkin esas ve usullerin yönetmelikle belirleneceği; GSB'nin kulüpleri her yönden denetleyeceği ancak Dernekler Kanunu kapsamındaki kuruluşların ilgili Kanun kapsamında değerlendirileceği hususları düzenlenmiştir.

02/07/2018 tarih ve 703 sayılı KHK ile değişik 3289 madde 18'de spor federasyonlarının teşekkülü açıklanmıştır. Madde hükmü ile amatör ve profesyonel spor branşlarının sayısının GSB tarafından belirleneceği belirtilmiştir. Ayrıca bir yahut daha fazla branşın finansal ve yönetimsel yönden birer federasyonla ilişkilendirileceği belirtilerek federasyonların teşekkülü açıklanmıştır.

2018 tarih 1 no'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 184. maddesiyle federasyonların bağımsızlığını sağlama görevi Gençlik ve Spor Bakanlığı'nın sorumlulukları arasında sayılmıştır. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçiş ile birlikte GSB merkez teşkilatı bünyesine alınan Spor Hizmetleri Genel Müdürlüğü'nün federasyonlara ilişkin yetkileri de 1 No'lu KHK'nın 189. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Madde hükmüne göre Spor Hizmetleri Genel Müdürlüğü'nün görev ve yetkileri genel hatları ile aşağıdaki çerçevede belirlenmiştir:

- Bağımsız federasyonların kuruluşu ve genel kurullarına ilişkin iş ve işlemlerin icrası.
- Federasyon ve kulüplerin bütçelerine ilişkin işlemlerin yürütülmesi.
- Federasyon ve kulüplere gerekmesi halinde yardım sağlanması.
- Herhangi bir federasyon bünyesinde bulunmaksızın faaliyet gösteren spor branşlarının yaygınlaştırılarak kulüp düzeyinde daha fazla faaliyette bulunulmasına yönelik tedbirlerin alınması.
- Yurt içinde ve dışında gerçekleştirilen yarışmalara federasyon ve kulüplerin katılımına ilişkin izin ve değerlendirme işlemlerinin yapılması.
- Federasyonlarla eşgüdüm sağlanarak sporculara, spor kulüpleri ve spor anonim şirketlerine ilişkin sicil, tescil, lisans, vize işlemlerinin yürütülmesi.

703 sayılı KHK ile değişik 3289 9. ek maddede bağımsız federasyonların Cumhurbaşkanı'nın kararıyla kurulacağı, kararın Resmi Gazetede yayımı ile tüzel kişiliğe sahip olacağı da ayrıca vurgulanmıştır. Türkiye'de 2019 yılı verilerine göre GSB bünyesinde 63 federasyon mevcuttur. Spor federasyonlarının örgütlenme yapısı Türkiye'de "Tam Bağımsız, Bağımsız ve Bağlı" şekilde gerçekleşmiştir. Bu örgütlenme yapıları içinde spor federasyonlarının nasıl bir denetim mekanizmasına sahip olduğu aşağıda alt başlıklar halinde incelenmiştir.

5.3.1.Tam Bağımsız Spor Federasyonları ve Türkiye Futbol Federasyonu
Spor federasyonlarının bağımsızlığı konusu Türkiye'de çokça tartışılan bir konudur. Bağımsızlık ne demektir, Federasyonlar bağımsız olmalı mıdır, bağımsızlık hangi kriterleri kapsamalıdır, Devlet desteği bağımsızlık unsurunu zedeler mi soruları sıklıkla sorulmuş ve cevaplar etrafında fikir birliğine varılmaya çalışılmıştır. Bağımsızlık esasen kendi kendini yönetebilmek, kendi geleceğine yön verebilmek, karar alırken her türlü etkiden uzak olmak şeklinde tanımlanmaktadır. Ancak bağımsız olarak nitelendirilen kuruluşun bağımsızlığı hangi otoriteye karşı kazandığının belirlenmesi önemlidir (Berk,2006).

Tam bağımsızlık kavramının hangi kriterleri kapsayacağı zaman zaman sorgulanmış ve bir takım kriterler gündeme getirilmiştir. Bu doğrultuda genel kabul gören görüşe göre

bir örgütün tam bağımsızlığından söz edebilmek için taşıması gereken asgari kriterler Tablo 16’da belirtilmiştir (Tortop,1996; Can&Güney,2018; Keleş,1995; Şanlısoy&Özcan,2006).

Tablo 16: Örgütte Tam Bağımsızlık Kriterleri

İdari Ve Mali Özerklik
Ön İzin Veya Onaya Tabi Olmayan Karar Alma Mekanizması
Kaynak Kullanım ve Yönetiminde Bağımsız Yetki
Seçimle Teşekkül Eden Yönetim Organları
Karar Organlarının Yetkili Makamlarca Serbestçe Tayini
Siyasetten Yalıtılmış Karar Alma Süreci
Karar Verme, Danışma, Önerme, Bilgi Verme, Soruşturma vb. Etkinliklerinin İfasını Yönlendirme Ve Etki Olmaksızın Sürdürebilen Yönetim

Kaynak: Tortop, N. (1996). Yerel Yönetimler Ve Mali Özerklik.Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, 5(5), 3-13; Can, H., Güney, S. (2018). Genel İşletme. Siyasal Kitabevi; Keleş, R. (1995). Yerel Yönetimler Özerklik Şartı Karşısında Avrupa ve Türkiye. Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, 4(6), 3-19; Şanlısoy, S., & Özcan, A. (2006). Türkiye’de Bağımsız Düzenleyici Kurumların Bağımsızlığı. ESİAD, 3-4’den faydalanılmıştır.

Tüm tam bağımsız örgüt yapılanmaları gibi tam bağımsız nitelikteki spor federasyonlarının da yukarıda zikredilen koşulları yerine getirmesi beklenmektedir. Ancak bağımsızlık kavramı üst otoritenin tüm müdahalelerinden arınılmasından ziyade karar verici organların baskı ve yönlendirme olmaksızın kararlarını verebilmesi olarak da yorumlanmaktadır. Türkiye’de 2019 yılı itibariyle 63 adet spor federasyonu arasında sadece Futbol Federasyonu tam bağımsız federasyon olarak adlandırılmaktadır. 5894 madde 1’de TFF özel hukuk kurallarıyla bağlı, tüzel kişilikli, özerk bir yapılanma olarak belirtilmiştir. İlgili hükümde “özel hukuk tüzel kişisi” ifadesi kullanılmamıştır. Onun yerine “özel hukuk hükümlerine tabi” ifadesi kullanılmıştır. Aslında bu tesadüfi bir durum değildir. TFF’nin tam olarak özel hukuk tüzel kişisi kapsamında değerlendirilememesinden kaynaklanmaktadır. Bu değerlendirme pek çok akademisyen tarafından çeşitli ölçütler çerçevesinde TFF’nin yapısı sorgulanarak yapılmaktadır.

Özay'a göre (1990) Kurumların salt özel hukuk prensipleriyle bağlanması ona bu kişiliği kazandırmaz. Dolayısıyla TFF'nin özel hukuk hükümlerine tabiliği onu otomatik olarak idarenin dışına çıkarmaz.

Ayanoğlu'na (2008) göre TFF'nin futbola ilişkin faaliyetleri düzenleme ve yönetimine ilişkin mevcut monopolünün kaldırılması gereklidir. Ancak o zaman futbolda rekabet artacak ve TFF özel hukuka tabi bir kişilik kazanacaktır. Aynı şekilde TFF'nin kanunla kurulması, görev, yetki ve çalışma alanlarının kanun ile belirlenmesi onun kamusal kişiliğinin daha ağır bastığı şeklinde yorumlanmaktadır (Özay,1990; Ayanoğlu,2008; Günday,2011). Belirtilen nedenlerle TFF hakkında "kendine has yapılanma" ifadesi literatürde sıklıkla kullanılmaktadır (Gülşen,2012; Özelçi,2010; Gözübüyük,2010; Berk,2006; Devocioğlu,2002; Gök&Sunay, 2010; Ertaş,&Petek,2011). Bu yapılanma içerisinde TFF'nin nasıl bir denetim yapısına sahip olduğu "Türkiye Futbol Federasyonunda Denetime İlişkin Yapılanma" başlığı altında incelenmiştir.

5.3.2. Türkiye Futbol Federasyonunda Denetime İlişkin Yapılanma

TFF'nin görev, yetki ve teşkilatlanmasına ilişkin temel prensip ve usuller 2009 tarih 5894 sayılı Kanun ile düzenlenmiş, federasyon ana statüsü, iç tüzük ve genel kurul kararları ile yapılanma desteklenmiştir. 5894 sayılı Kanun ve TFF Statüsüne göre federasyon teşkilatlanması merkez teşkilatı,yurt içi, yurt dışı teşkilatlanması olmak üzere üçlü bir yapılanmadan oluşur.

TFF Merkez teşkilatı, Genel Kurul, Başkan, Genel Sekreter, Yönetim, İcra, Hukuk, Denetleme kurullarından oluşur. Danışma ve idari birimler Genel Sekreterlik ile yan ve geçici kurullardan teşekkül eder. Hukuk kurulunun bünyesinde uyuşmazlık, disiplin, kulüp lisans, etik kurulları bulunur. Alt başlıklarda konu ayrıntılandırılmıştır.

5.3.2.1. Genel Kurul

TFF yapılanması içerisinde karar organı olarak en geniş yetkilerle donatılmış kurul Genel Kuruldur. 5894 sayılı Kanun'un 7. maddesi gereğince TFF'nin hesapları ve mali durumunun denetimi ile yetkilendirilmiş Denetim Kurulu asil ve yedek üyelerini belirler. Aynı zamanda Denetleme kurulunca hazırlanan denetim raporlarını onaylamak genel kurulun görev ve yetkileri arasında sayılmıştır. Karar organı olması hasebiyle oldukça geniş yetki ve görev alanı bulunur. Denetim kurulu üyelerini seçmek ve diğer

bir çok görevinin yanısıra bütçe ile ilgili olmak üzere mali raporları, bütçe ve bütçe dışı harcamaları onaylar. Yönetim Kurulunu yetkilendirerek bütçe değişikliklerini yaptırabilir. Genel kurulun “kontrol” kapsamında değerlendirilmesi gereken yetkilerinin yanısıra “denetim” yetkisi de bulunmaktadır. Denetimin kapsamını Yönetim Kurulu ve Başkanın geçmiş dönem faaliyetleri oluşturur. Sonuçların açıklanıp açıklanmamasına karar verme yetkisi Genel Kurula aittir. Mevzuat ve kurallara uygun olmayan işlemlerin olduğunun anlaşılması halinde başkan veya yönetim kurulu hakkında idari ve cezai işlem başlatılmasına karar verebilir. Yapılan incelemeler bütçe ve faaliyet programlarındaki eksikliklerin tespiti ile sonraki yıllarda aynı hataların tekrarlanmaması için önlem alınması, eksikliklerin giderilmesi, gerekiyorsa ilgililerin hukuki ve cezai sorumluluğu yoluna gidilmesine imkan sağlar (Çolak,2019).

5.3.2.2. Yönetim Kurulu

Genel kurulca verilen yetkileri dahilinde Yönetim Kurulu, 5894 sayılı Kanun, Statü ve ilişkili mevzuatlarda kendisi için öngörülen görevleri yapar. Yetkileri genel anlamda kurum içi idari kontrol statüsündedir. Bütçeyi hazırlar. Ulusal ve uluslararası kural ve talimatların uygulanmasını sağlar. Belirtilenler yönetim kurulunun sadece konuya ilişkin olanlarıdır. Bunların dışında pek çok icrai yetki ile donatılmıştır.

5.3.2.3. Denetleme Kurulu

5894 Sayılı Kanun’un 7. maddesi ve Federasyon Statüsü’nün 41. maddesi uyarınca denetleme kurulunun görev ve yetkileri düzenlenmiştir. İlgili maddelerde denetleme kurulunca yapılan denetimin kapsamı “mali denetim” olarak belirlenmiştir. Kurul dört yıl için Genel Kurul tarafından seçilir. Üyeler finansal konularda uzmanlaşmış kişiler arasından beş asıl ve beş yedek olmak üzere belirlenir. Kurul federasyonun hesapları ile finansal durumunu inceler. Süresi dolan üyeler tekrar seçilebilir. Kurul başkanı üyeler tarafından kendi aralarından seçilir. Genel Kurul adına federasyonun finansal faaliyetlerini denetler. Denetim neticesinde hazırlanan rapor, Kurul tarihinden minimum 15 gün evvel üyelere gönderilir. İlaveten Kurula sunulur. Görev kurul halinde ifa edilebileceği gibi denetçilerden biri tarafından da yerine getirilebilir. Bu durumda, hazırlanacak denetim raporu tüm Denetim Kurulu üyelerince imzalanarak müştereken sunulabilir. Kararlar oy çokluğuyla alınır, katılmayanlar gerekçeli raporlarını Genel

Kurul'a sunmak zorundadır. Hazırlanan Denetim Raporunda aşağıdaki hususlara yer verilir:

- Gelir-gider tabloları,
- Bilanço.
- Yıllık faaliyetlere ilişkin mali tablolar.
- Etkin, ekonomik ve verimli kaynak kullanımı, harcamaların kapsamı, finansal işlemler ile bunlara ilişkin tasarrufların programlara uygunluğu hakkında veriler.

5.3.2.4. Türkiye Futbol Federasyonu Tahkim Kurulu

TFF'nin hukuki denetimi ile uyuşmazlıkların çözümü hukuk kurullarınca yerine getirilir. Hukuk kurulları federasyona ilişkin kanun, statü, talimat ve düzenlemeler ile federasyonun kurul ve organlarına ilişkin ihtilaflarda karar vermeye yetkilidir. Aşağıdaki kurullardan teşekkül eder:

- Uyuşmazlık Çözüm Kurulu.
- Disiplin Kurulları.
- Kulüp Lisans Kurulu.
- Etik Kurulu.
- Tahkim Kurulu.

Yukarıda sayılan hukuk kurullarınca verilen hükümler kati ve bağlayıcıdır. Kurul kararlarına karşı, kararın bildiri ve/veya düzenlemelerin yayımı akabinde Tahkim Kurulu nezdinde itiraz edilmesi gerekir. İtiraz süresi 7 gündür. Aksi halde karar tarafların tamamı için kesin hüküm oluşturur. Kararlara karşı diğer yargı mercilerine müracaat edilemez. Görevlerini icra ederken üyeler herhangi bir kulüp için çalışamaz. TFF'nin diğer kurullarında görev alamaz, genel sekreterlik yapamaz. Üyeler bağımsız ve tarafsız olma mükellefiyeti ile sınırlıdır.

TFF'nin en üst hukuk kurulu olması sebebiyle hukuk kurulları arasında "Tahkim Kuruluna" ayrıca değinmekte yarar vardır. Tahkim kurulu doğrudan denetim görevi yerine getirmemekle birlikte en üst hukuk kurulu olması nedeniyle dolaylı olarak TFF üzerinde denetim görevini yerine getirmektedir. Çalışma kapsamında belirtilen

çerçeve de değerlendirilmiştir. 5984 sayılı Kanun tahkim kurulunu 6. maddesi kapsamında düzenlemiştir. Aynı şekilde Statü'nün 61. maddesi de bu kapsamda düzenlemeleri içerir. Statü ve talimatlar ile hangi tür uyuşmazlıkların tahkim kurulu çalışma alanına gireceği düzenlenmiştir. Kurul görev alanında son karar makamıdır. Uyuşmazlıkların çözümünde yargı merciine başvurulmaksızın Tahkim Kuruluna gidilmesinin nedeni, muhataplar arasında çıkan uyuşmazlıkların teknik açıdan birikim ve tecrübeyi zorunlu kılan kompleks özelliklere sahip olmasıdır (Dayınlarlı,1997). Ancak literatürde tahkim kurulu ve yetkileri hala tartışmalı olan hususlardan biridir.

2005'de FIFA'nın sporcuların mevcut konumları ve disiplin hükümlerine ilişkin çıkardığı yayında da daha hızlı ve esnek uyuşmazlık çözümü, düşük masraf, şeffaf karar mekanizması ve alanında uzman kişilerce alınan kararlar için tahkim kurulunun gerekli olduğunu vurgulamıştır (Berk,2005).

Tahkim kurulunda görev alabilmek için başkanın teklifi ve yönetim kurulu kararına ilaveten asgari 5 yıllık meslekî tecrübeye ve hukukçu niteliğine haiz olmak gerekmektedir. Kurul 1 başkan, 6 asil ve yedek üyeden oluşur. Görevde bulunma süresi yönetim kuruluyla aynıdır. Aşağıdaki durumlarda tahkim kurulu üyeliğine devam edilemez:

- Ceza veya disiplin kurullarınca 6 aydan uzun ceza almak.
- Spor Federasyon ve kulüplerinde her ne isim altında olursa olsun görev almak.

Yukarıdaki görevler ancak üyenin istifası halinde mümkün olur. Bağımsızlık kurulun görevlerinin ifasında önemli ve vazgeçilemez bir unsurdur. Mevcut üyelerin yerine yenisinin görevlendirilebilmesi ancak istifa ve çekilme durumlarında mümkün olabilir. İncelemeler neticesinde alınan kararlarda oy çokluğu aranır. Kurul inceleme konularına ilişkin her türlü delil ve bilgiyi isteme, gerektiğinde ilgilileri dinleme yetkilerine haizdir. Federasyon Statüsü, FIFA ve UEFA prensipleri ile ilgili ulusal mevzuat hükümleri doğrultusunda görev yapan kurul kararlarına uymak zorunludur. Kararlar Başkan ve Genel Sekreter tarafından yürütülür. TFF Statüsü'nün 62. maddesinde ve Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 59. maddesinde Tahkim Kuruluna ilişkin hükümler mevcuttur. Belirtilen hükümlerde sportif faaliyetlere ilişkin federasyonlarca verilen kararlara karşı zorunlu tahkim tek alternatif olarak düzenlenmiştir. Kararlar hakkında

başka yargı mercilerine başvuru yolu kapatılmıştır. Bu özelliği ile Tahkim Kurulu uyuşmazlıkların çözümünde özel olarak düzenlenen ve zorunlu olarak başvurulabilecek mahkeme benzeri bir yapılanma olarak görülür. Kurulun çalışmasına ilişkin usuller Yönetim Kurulunca talimatlar vasıtasıyla düzenlenmektedir.

5.3.2.5. Bağımsız Denetim Kuruluşları

Bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılan TFF üzerindeki denetim dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir. 5894 madde 10, TFF Statüsü madde 68 uyarınca gerçekleştirilmektedir. Federasyonun dış denetimi spora özgü konularda uzmanlaşmış, uluslararası alanda tecrübesi bulunan bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilir. Bağımsız denetçi/denetçiler vasıtasıyla denetime konu işletme veya kuruluşun faaliyetlerine ilişkin mali tabloları denetim standartlarına uygun ve objektif şekilde, kanıtlayıcı belgeler doğrultusunda analiz edilir. Yapılan analizler ile mevcut uygulamaların önceden belirlenmiş amaç ve standartlara uyum derecesi ortaya konulur (Beyazıtılı,1991). Bağımsız denetçiler tarafından federasyonun mali durumu, kâr-zarar hesapları denetlenir. Denetim neticesinde hazırlanan rapor, genel kurulda incelenerek kamuoyunun bilgisine sunulur. Genel kurul toplantısı yapılmadan önceki bir tarihte raporun bir kopyası delegelere gönderilir. Aynı şirkete ara verilmeksizin 5 yıldan uzun süre denetim işi yaptırılamaz.

5.3.2.6. Uluslararası Kuruluşlar

Denetim Kurulu ve Bağımsız Denetim Kuruluşlarının yanısıra Uluslararası Futbol Yönetim Organizasyonu olan FIFA'nın da federasyonlar üzerinde bir denetim yetkisinin bulunduğu göze çarpmaktadır. FIFA'nın ulusal federasyonlar üzerinde inceleme yaparak talimatlarıyla uyumsuzluğu saptanan ulusal federasyonlara, kendi mevzuatlarını kendi hukuklarına uygun olmak koşuluyla yeniden düzenlemesi yönünde tavsiye kararları aldığını ve bu kararlar doğrultusunda ulusal futbol federasyonlarının bağlı olduğu mevzuat hükümlerini değiştirdiği görülmektedir. Türkiye'de de 3461 sayılı kanunda bulunmayan ve 5894 sayılı Kanun ile düzenlenen bağımsız denetim kuruluşlarınca denetim hususu FIFA'nın almış olduğu kararlar neticesinde mevzuatımıza girmiş bir husus olarak görülmektedir (Şafak,2016).

UEFA Statü ve talimatlarının da TFF üzerinde doğrudan bağlayıcı etkisi bulunmaktadır. Bununla birlikte kulüplerin mali tabloları UEFA tarafından her yıl denetimden geçmiş

olmak kaydıyla ulusal federasyonlar vasıtasıyla temin edilir. Mali tablolara ilişkin bir ön inceleme yapılır. İncelemelerde UEFA lisansı verilmesine engel bir durum olup olmadığı araştırılır. UEFA finansal fair play sağlanması yönünde önemli bir güce sahiptir. UEFA tarafından konulan kurallar, kulüpler ve Türkiye Futbol Federasyonu üzerinde uluslararası bir denetim mekanizması oluşturmaktadır.

5.3.3. Bağımsız Spor Federasyonları

Federasyonlara idari ve mali yönden herhangi bir kuruma bağlı olmaksızın kendi kararlarını kendisinin alması ve kendi geleceğini tayin etmesi hakkının verilmesi konusu Türkiye’de uzun yıllar tartışma konusu olmuştur. Bağımsızlık kavramından ne anlaşılması gerektiği, bir üst kurum müdahalesinin bağımsızlığa gölge düşürüp düşürmeyeceği, devlet desteği olmaksızın federasyonların yönetilip yönetilemeyeceği, gerekli altyapının temini, Türkiye’deki spor teşkilatlanmasının bu duruma hazır olup olmadığı, bağımsız federasyonların hangi hukuk kurallarına tabi olacağı gibi pek çok konu sorgulanmıştır. Türkiye Futbol Federasyonu’nun sahip olduğu örgütlenme yapısına benzer veya aynı tip bir yapılanmanın spor federasyonları için elzem bir durum haline geldiği farklı akademik çalışmalarla sıklıkla vurgulanmıştır.

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü’ne bağlı şekilde örgütlenmiş olan federasyonların özerkliğine ilişkin atılan ilk önemli adım 2004 yılında yürürlüğe giren 5105 Sayılı Kanun kapsamında gerçekleşmiştir. Kanun’un “özerklik” başlığını taşıyan ikinci maddesiyle 3289’a 9. ek madde eklenmiştir. Madde hükmü ile talepleri halinde federasyonlara yönetsel ve finansal yönden özerklik verilebilmesi imkanı tanınmıştır. Özerklik danışma kurulunun konuya ilişkin uygun görüşü, bağlı olunan Bakanlığın teklifi ve başbakanın tasdiki şartına bağlanmıştır. Maddede organları seçimle belirlenen, kararlarını bizatihi kendi organları vasıtasıyla başka bir kuruma bağlı olmaksızın alan, genel kurulca onaylanarak ibra edilen bütçeye haiz federasyonlar özerk olarak nitelendirilmiştir. Zikredilen maddede özerklikte göz önünde bulundurulacak kriterler, ana statü, çerçeve statü, federasyonların organları ve teşekkülü, gelirleri, faaliyet ve işlemleri ile tahkim kurulu gibi bağımsız federasyonlarda yapılanmaya ilişkin hususlar hüküm altına alınmıştır.

2011 yılında yayımlanan 6215/10 sayılı Kanunla, 3289 Ek.9 “Bağımsız Spor Federasyonları” başlığında değiştirilmiştir. Aynı maddenin 1-6, 9-11 ve 16. fıkraları

değiştirilerek 16. fıkradan sonra gelmek üzere ek fıkralar eklenmiştir. Zikredilen maddede geçen “özerk” tabiri “bağımsız” olarak değiştirilmiştir. Madde hükmünde federasyonların tüzel kişilik kazanabilmesi için Merkez Danışma Kurulunun uygun görüş vermesi ön koşul olarak belirtilmiştir. İlerleyen süreçte Bakan tarafından konuya ilişkin teklif verilmesi, son olarak Başbakan kararı aranmıştır. Karar yayım ile geçerlilik kazanmaktadır. Son olarak 2018 tarih 703 sayılı KHK'nin 12. Madde hükmüyle yeni kurulan “Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine” uyum prensibinden hareketle Merkez Danışma Kurulu, Bakan ve Başbakanın federasyon kuruluşuna ilişkin yetkileri Cumhurbaşkanı'nın; işleyişe ilişkin Genel Müdürlük ve Bakana ait olan yetkileri GSB'nin bünyesinde toplanmıştır. SGM Bakanlık (GSB) çatısı altında örgütlenmiştir.

Türkiye’de halihazırda toplam 58 adet spor federasyonu bağımsız yapıda örgütlenmiştir. Bu federasyonlar Tablo 17’de sıralanmıştır. Bağımsız spor federasyonlarının kuruluş ve işleyişine ilişkin hususlar 6215 sayılı Kanun’un 10 maddesi ve 703 sayılı KHK’nin 12. maddesiyle değişik 3289 sayılı Kanun’un Ek-9. maddesi kapsamında düzenlenmiştir. Madde kapsamında, sportif faaliyetlerin ulusal mevzuat ve uluslararası kurallar çerçevesinde gerçekleştirilmesi, sporun ve sporcunun gelişimi, sporcu sağlığına ilişkin konularda gereken düzenlemelerin yapılması, tedbirlerin alınması, uluslararası alanda sorumlu oldukları federasyonu en iyi şekilde temsil, tahkim kurulu kararlarını uygulamak da bağımsız federasyonların görevleri arasında sayılmıştır. Özel hukuk hükümlerine tabi olan bağımsız federasyonlar Cumhurbaşkanı kararının yayımıyla tüzel kişiliğe sahip olur. Malları Devlet malı statüsündedir, hacze konu edilemez. Federasyon görevlileri, göreve ilişkin suçlar açısından kamu görevlisi sıfatına haizdir. Yargılamada kamu görevlisi gibi işlem görürler. Bağımsız federasyonların tüzel kişilikleri kanunen mükellefiyetlerini yerine getirmediklerinde kaldırılır. GSB bütçesinden kaynak tahsisi yapılabilir. Tahsisen edinilen kaynakların kullanımı federasyonlara, mülkiyeti GSB’na aittir.

Tablo 17: Türkiye Spor Federasyonları Ve Hukuki Nitelikleri

FEDERASYON ADI	HUKUKİ NİTELİK
Türkiye Futbol Federasyonu	Tam Bağımsız
Türkiye Atıcılık Ve Avcılık Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Atletizm Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Badminton Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Basketbol Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Bedensel Engelliler Spor Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Beyzbol, Softbol, Korumalı Futbol ve Ragbi Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Bıardo Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Binicilik Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Bisiklet Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Bocce Bowling Dart Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Boks Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Briç Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Buz Hokeyi Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Buz Pateni Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Cimnastik Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Curling Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Dağcılık Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Dans Sporları Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Eskrim Federasyonu	Bağımsız
Türkiye E-Spor Federasyonu	Bağlı
Türkiye Geleneksel Spor Dalları Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Gelişmekte Olan Spor Branşları Federasyonu	Bağlı
Türkiye Golf Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Görme Engelliler Spor Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Güreş Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Halk Oyunları Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Halter Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Hava Sporları Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Hentbol Federasyonu	Bağımsız

Türkiye Herkes İçin Spor Federasyonu	Bağımsız
Türkiye İşitme Engelliler Spor Federasyonu	Bağımsız
Türkiye İzcilik Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Judo Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Kano Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Karate Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Kayak Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Kaykay Federasyonu	Bağlı
Türkiye Kızak Federasyonu	Bağlı
Türkiye Kick Boks Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Kürek Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Masa Tenisi Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Modern Pentatlon Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Motosiklet Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Muay Thai Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Okçuluk Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Okul Sporları Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Oryantiring Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Otomobil Sporları Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Özel Sporcular Spor Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Rafting Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Satranç Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Sualtı Sporları Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Su topu Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Taekwondo Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Tenis Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Triatlon Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Üniversite Sporları Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Voleybol Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Vücut Geliştirme Fitness Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Wushu Kung-Fu Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Yelken Federasyonu	Bağımsız
Türkiye Yüzme Federasyonu	Bağımsız

Kaynak: <http://sgm.gsb.gov.tr/Federasyonlar/28/2/Federasyonlar>, erişim (11.01.2019).

3289 sayılı Kanun Ek-9. madde hükmü içerik olarak irdelendiğinde bağımsız federasyonların niteliklerinin tam olarak bağımsızlık kavramını karşılamadığı, neredeyse bir kamu kurumu niteliğinde örgütlendiği anlaşılmaktadır. Cumhurbaşkanı kararı ile kurulan, kaynak tahsis edilen, tahsisli malları üzerinde tasarruf hakkı bulunmayan, kamu görevlisi sıfatı ile yargılanabilecek görevlilere sahip, kanun çerçevesinde tüzel kişiliğine son verilebilen bir anlamda kendi kaderini tayin yetkisi bulunmayan bir yapılanma çelişkili bir şekilde “bağımsız” olarak nitelendirilmiştir. Literatürde bağımsızlık kavramına farklı bakış açılarıyla yaklaşıldığı da görülmektedir. Örneğin Gözler ve Kaplan (2014) kamu kurumları için kullanılan bağımsızlık (özerklik) nitelendirmelerinden devletten tamamen ayrı olmayan sadece ayrı bir tüzel kişiliğe sahip kurumların anlaşılması gerektiğini vurgulamıştır. Üçışık (1999) Türkiye Futbol Federasyonu istisna tutulmak kaydı ile spor federasyonlarının bağımsız ve özerk bir yapıya kavuşabilmesi için yasal güvencenin sağlanması gerektiğini vurgulamıştır. Buna karşılık İmamoğlu (2011) etkin ve verimli spor federasyonları için, yönetsel ve finansal anlamda özgürce hareket etmelerini sağlayacak bir sistemin tesisinin önemine vurgu yapmış, bağımsızlık kavramını idari ve mali açıdan herhangi bir kuruma bağlı olmama, siyasi baskılardan uzak kalma olarak değerlendirmiştir. Keleş (1995) bağımsız olan bir kuruluşun harcamalarını üst makamların izni olmadan yapabilen, kendi mali kaynakları olan, mali kaynaklarını kendi ihtiyaçlarına göre ayarlayabilen, karar makamları serbestçe karar organlarını oluşturabilen bir nitelikte bulunması gerektiğini öne sürmüştür. Bu konuda lehte ve aleyhte pek çok çalışmaya rastlamak mümkündür.

5.3.4. Bağımsız Spor Federasyonlarında Denetime İlişkin Yapılanma

Bağımsız spor federasyonlarında “denetim” mekanizmasına ihtiyaç olup olmadığı, böyle bir ihtiyaç var ise bunun federasyon bağımsızlığına zarar vermeksizin en verimli şekilde nasıl kullanılabileceği hususu zaman zaman çeşitli akademik çalışmalarla irdelenmiştir. Nitekim Kocamaz ve ark. (2013) federasyonların özerklik sonrası değişimlerini inceleyerek, federasyonlarda denetim uygulamalarının özerklik olsa dahi gerekli olduğunu vurgulamıştır. Uluğ (2004) denetim olmaksızın örgütsel hizmetlerin niteliğinin arttırılamayacağını belirtmiş, Düğen (2005) denetim aracılığı ile herhangi bir örgütte yapılan eylem ve işlemlerin amaca uygunluğu, yerindeliği ve etkinliğinin tespit edilebileceğini, örgütün sunduğu mal ve hizmetlerin kalitesinin değerlendirilerek bir sonraki faaliyete yön verilmesine imkan sağlayacağını, denetimin var olanla olması

gerekeni karşılaştırarak bunun sonucunda standartlara uygunluğu ortaya koyabileceğini ifade etmiştir. Tortop (2007) ve Polat (2009) denetimin günümüzde modern yönetim anlayışının bir sonucu olarak, yönetimin olduğu her yerde var olan ve yönetimin gelişmesine katkı sağlayarak ona yol gösterecek faaliyetleri içeren bir mekanizma olduğunu vurgulamıştır.

Bağımsız spor federasyonlarında “Genel Kurul, Yönetim Kurulu, Denetim Kurulu, Disiplin Kurulları, Genel Sekreterlikten” müteşekkil teşkilat yapısı mevcuttur. Merkez Ankara’dır. Gereği halinde il düzeyinde temsilcilikler kurulabilir. İl düzeyinde temsil federasyonun başkanının teklifi, GSB’nin tasdiğiyle belirlenir.

6215 sayılı Kanun’un 10 maddesi ile değişik 16. fıkrasında federasyonların temel denetim yapısı düzenlenmiştir. Madde çerçevesinde tüm federasyon faaliyetlerinin denetimi Genel Kurul, Denetim Kurulu ve Bakanlık denetim elemanları tarafından gerçekleştirilecektir. GSB tarafından sağlanan her türlü yardımın uygunluğu ve denetimi Bakanlık tarafından yapılır. Harcamalara ilişkin yerindelik denetiminin yapılması yetkili kurulların görev alanındadır denilmektedir.

Kurulların bağımsız federasyonlara ilişkin denetim, kontrol, izleme ve değerlendirmeye ilişkin yetkileri aşağıda alt başlıklar halinde incelenmiştir.

5.3.4.1. Genel Kurul

Hiyerarşik yapılanma içerisinde genel kurul federasyonun en üst karar mekanizmasıdır. Toplantı salt çokluğun sağlanmasıyla yapılabilir. Kararlar ancak katılımcıların salt çokluğunun sağlanmasıyla alınabilir. Genel Kurulun hangi usuller doğrultusunda, ne şekilde çalışacağı, hangi yetkilere sahip olduğu 3289 Ek-9/4’de düzenlenmiştir. Madde kapsamında genel kurulun görev ve yetkileri aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Federasyonların ana statülerini yapma veya değiştirmek yetkisine haizdir.
- Yönetim, denetim ve disiplin kurulu üyeleri ile başkanı seçer.
- Yönetim kurulunca düzenlenen faaliyet programını ve bütçeyi onaylar.
- Harcama kalemlerinin revizesinde yönetim kurulunu yetkilendirir.
- Yönetim kurulunun hazırladığı faaliyet raporları ile mali raporların ibrasına ilişkin oylama yapar.

Olimpik ve paralimpik sporlarına ilişkin olimpiyat oyunlarının, diğer sporlarda yaz olimpiyatlarının bitiminden itibaren, maddenin yürürlük tarihinin akabinde teşekkül edecek federasyonlarda kuruluşa ilişkin yayım tarihinden itibaren üç ay içinde olağan genel kurul toplantısı yapılır.

SDGK raporlarında yahut denetim raporlarında olumsuz kanaat getirilen, göreve devamında mahzur görülen başkan ve yönetim kurulu üyelerinin akıbetine ilişkin kararlar alınması gerekiyorsa, başkanın istifası, başkanlık koşullarından herhangi birini kaybetmesi yahut ölümü halinde olağanüstü genel kurul toplantısı yapılır.

Mali genel kurul toplantısı iki yılda bir yapılır. Toplantı tarihi statüde belirtilir.

Görüldüğü üzere bağımsız federasyonlar içinde genel kurulun sahip olduğu yetkileri çerçevesinde şekillenen görev alanı onu bir nevi “kurum içi kontrol” mekanizması olarak tanımlamıştır. Aynı zamanda 3289 Ek 9/16’da federasyonların denetiminin Genel Kurul, Denetim Kurulu, Bakanlık denetim elemanlarınca yapılacağı hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda genel kurulun hem “kurum içi kontrol” hem de “denetim” fonksiyonlarını üstlendiği görülmektedir.

5.3.4.2. Denetim Kurulu

Bağımsız örgütlenme yapısına sahip federasyonların denetim kurullarının teşekkülü 3289 Ek 9. madde kapsamında düzenlenmiştir. Madde kapsamında, kurulun 5 kişiden oluşacağı, 2 üyenin seçimle 3 üyenin ise GSB tarafından görevlendirileceği belirtilmiştir. Diğer kurulların çalışma esasları talimatlarla belirlenirken denetim kurulunun çalışma esasları ana statü doğrultusunda belirlenmektedir. Federasyonlara ilişkin tüm işlemler denetim kurulu tarafından denetim kapsamına alınabilmektedir. Kanun bu konuda herhangi bir sınırlama getirmemiştir. Genel kurul ve bakanlık denetim elemanlarının da denetim kurulu gibi federasyonlar üzerinde denetim yetkisi bulunmaktadır. Ancak bakanlık denetim elemanlarının çalışma alanı GSB tarafından federasyonlara yapılan yardımların kullanımına ilişkin olup kanun ile belirli bir çerçevede sınırlandırılmıştır. Diğer harcamaların yerindelik denetimi yine yetkili kurullarca gerçekleştirilmektedir.

Kanunda, ilgili kurulların teşekkülü hakkında ayrıntılı düzenlemeye gidilmeyerek federasyonların ana statülerine ve talimatlara yönlendirme yapılmış, idareye bu konuda

takdir yetkisi tanınmıştır. Federasyon ana statülerinde kurula ilişkin aşağıdaki bilgilerin bulunduğu görülmüştür:

“- Federasyonun finansal işlemleri, genel kurul adına denetim kurulunca denetlenir, denetimde ilgili mevzuat, bilgi, belge ve kararlar esas alınır.

- Denetim raporu yıllık olarak mali yıl esas alınarak hazırlanır ve genel kurul onayına sunulur.

- Kurul gerektiği takdirde iş ve işlemler hakkında yönetim kurulunu uyarabilir.

- Kurul gerektiği takdirde uzman bilirkişilerden faydalanabilir.

- Denetim süresince federasyon görevlileri talep edilen bilgi ve belgeleri temin ile yükümlüdür.”

Anılan hükümler incelendiğinde federasyon denetim kurullarınca yapılan denetimin daha çok uygunluk (yerindelik) denetimi kapsamında faaliyetlerin denetimi amaçlı yapıldığı ve ilgili mevzuat hükümleri ile bu yönde düzenlendiği görülmektedir.

5.3.4.3. Sportif Değerlendirme ve Geliştirme Kurulu

Kurula ilişkin düzenlemeler 3289 Ek 9. maddede yer almaktadır. Aynı zamanda kurul 1 No’lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 212. maddesinde Gençlik ve Spor Bakanlığı Sürekli Kurulları arasında sayılmıştır. Kanun’a göre kurul GSB tarafından spora ilişkin konularda bilimsel nitelikli çalışma yapmış, spor alanında yönetici, teknik adam vb görevlerde bulunmuş, kamu kurumları ya da özel işletmelerde üst düzey vazifeler yapmış kişilerden seçilir. Seçilenler 2 yıllığına görevlendirilir. Kurula ilişkin sekretarya GSB tarafından yerine getirilir. Federasyonların başarılarını, plan ve projelerini kontrol, faaliyet değerlendirme, geliştirme ve izleme kurulun temel görevleridir.

Raporlarda eleştiri konusu yapılan başkan ve yönetim kurulu üyelerinin akıbetine ilişkin GSB’nin talebiyle olağanüstü genel kurul toplanabilir. Federasyonlar tarafından GSB’ye verilecek taahhünameye ilişkin esasları belirleyerek yıl sonunda içeriğe uyulup uyulmadığını değerlendirmek ve neticeye ilişkin raporu altı ayda bir GSB’ye sunmak kurul görevleri arasındadır. Federasyonların amaç ve hedefleri, performans kriterleri ve master planı da kurul tarafından incelenir. Uluslararası alanda faaliyet gösteren

federasyonlara ait talimatlar ile statüleri de gözönünde bulundurarak hizmete ilişkin kalite standartlarını belirler.

Kurul tarafından yapılan değerlendirmeler rapor halinde Gençlik ve Spor Bakanlığına sunulur. Kurulun sahip olduğu yetkiler değerlendirildiğinde “yönetim kurulu üyeleri ile federasyon başkanı ve hakkında değerlendirmede bulunarak yeterli görülmemeleri halinde genel kurulun olağanüstü toplanmasını talep etmek, federasyonların taahhütlerini, planlarını, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini değerlendirmek” gibi Bakanlık düzeyinde önemli ve sonuç doğuran yetkilere sahip olduğu görülmektedir.

5.3.4.4. Gençlik ve Spor Bakanlığı

Türkiye’de bağımsız spor federasyonları merkezi idareden tam anlamıyla kopmuş bir yapı sergilememekte, bir çok noktada Gençlik ve Spor Bakanlığı’nın denetimine tabi olmaktadır. 3289 Ek 9. madde 16. Fıkra da genel kurul, denetim kurulu ve Bakan’ın görevlendirdiği denetim elemanları tarafından federasyonların denetiminin yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak bu denetim kapsam, yetki ve yetkililerine ilişkin kapsamlı açıklamaya yer verilmemiştir. Kanun ile Federasyon harcamalarının yerindelik denetimini yapma görevi federasyonların yetkili kurullarına bırakılırken GSB tarafından federasyonlara yapılan yardımların veriliş amacı dahilinde kullanılıp kullanılmadığına ilişkin denetim Bakanlık görev alanına dahil edilmiştir. Aynı madde kapsamında Bakanlığa genel kurul toplantıları sırasında gözlemci bulundurma yetkisi tanınmıştır. Gözlemciler toplantılara katılarak çalışmaların ilgili Kanun, statü vb. doğrultusunda yapılıp yapılmadığını denetler, denetim sonucunda hazırlanan rapor onbeş gün içerisinde GSB’ye verilir. Gereği halinde Bakanlık, rapor tarihi başlangıç sayılarak 30 gün içinde genel kurulun iptali istemiyle Asliye Hukuk Mahkemesine başvurabilir. Genel kurulda delege sayısının yüzde onu GSB temsilcilerinden oluşur.

Bilindiği üzere bağımsız spor federasyonlarının gelir kaynakları arasında Gençlik ve Spor Bakanlığı yardımları, bütçeden tahsis edilen kaynaklar bulunmaktadır. Bakanlık tarafından federasyonlara aktarılan kaynak kullanımı ile iktisap edilen menkul ve gayrimenkulün amaç dışı kullanılmayacağı, GSB’nin izni olmaksızın satış ve devre konu edilemeyeceği, taşınmazların mülkiyetinin Bakanlığa ait olacağı ve Bakanlığın mevzuatı çerçevesinde kullanılacağı, Bakanlık tarafından yapılan yardımların amaç dahilinde kullanımına ilişkin denetimlerin GSB tarafından yapılacağı 3289 sayılı Kanun

çerçevesinde düzenlenmiştir. Diğer taraftan Bakanlığın Sportif değerlendirme kurulu raporları vasıtasıyla da federasyonlar üzerinde denetimi sözkonusu olmaktadır.

1 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde (189/k) bağımsız federasyonlarının teşekkülü ile genel kurula ilişkin işlemler GSB hizmet birimlerinden Spor Hizmetleri Genel Müdürlüğü'nün yetkileri arasında sayılmıştır. Bakanlığın ilgili hizmet birimleri aracılığıyla da bağımsız spor federasyonları üzerinde kontrol ve denetim yetkisine sahip olduğu görülmektedir. Bakanlık üzerinde de Sayıştayın denetim yetkisi bulunmaktadır.

Zikredilen kanun metinlerinden de anlaşılacağı üzere Bakanlığın Bağımsız federasyonların kuruluşundan işleyişine ve tüzel kişiliğinin sona ermesine kadar her aşamada denetim ve kontrol yetkisi bulunmaktadır. Bu durum pek çok akademisyen tarafından federasyonların bağımsızlığını zedeleyen önemli bir faktör olarak görülmüştür (Bal,2013; İmamoğlu,2011; Keleş,1995; Avcı,2012; Çolakoğlu&Erturan, 200; Şafak,2016; Özelçi,2010).

5.3.4.5. Gençlik ve Spor Bakanlığı Tahkim Kurulu

Türkiye'de Tahkim Kurulu adı altında teşkilatlanmış iki kuruluş bulunmaktadır. Bunlardan biri 5894 sayılı Yasa kapsamında faaliyet gösteren "Türkiye Futbol Federasyonu Tahkim Kurulu" diğeri ise 3289 sayılı Yasa kapsamında faaliyet gösteren "Gençlik ve Spor Bakanlığı Tahkim Kurulu" dur. Tahkim Kurulu Bakanlığın sürekli kurulları arasında yer alır ve Bakan tarafından 4 sene müddetince görevlendirilir. Kurulu 7'si yedek olmak üzere toplam 14 üye oluşturur. Üyelerden beşi hukukçu olmak üzere, ikisi akademik anlamda spor alanında çalışmış veya yönetici, teknik adam vb görevler yapmış kişilerden seçilir. Hâkim, savcı ve bu mesleklerden sayılanlar hâkimlik teminatı dikkate alınarak, yetkili kurul onayı ile Kurulda görev alabilirler. Yıllık olarak GSB bütçesine kurulun ihtiyaçlarını temin için yeteri miktarda ödenek konulur. Kurul kararlarını kanun, ulusal federasyon kuralları, uluslararası federasyon kuralları, dosya içeriği, tanık ve bilirkişi ifadeleri, deliller dairesinde tesis eder. Kurul kararları kesindir. Tahkim Kurulu Üyeleri görevlerinde bağımsız ve tarafsızdır. İstifa yahut çekilme halleri istisna tutulmak üzere, görev süresi içinde görev değişimi yapılamaz.

Kurul ilgililer ile yetkili kurulların itirazı üzerine bağımsız federasyonlarla ilgili olmak üzere aşağıdaki görevleri yerine getirir:

- Federasyon kararları, spor kuruluşları arasında çıkacak uyuşmazlıklar, disiplin kurulu ve ceza kurulu kararlarının incelenmesi.
- Federasyonların aralarında çıkacak uyuşmazlıklar ile Bakanlık arasında çıkacak uyuşmazlıkların incelenmesi.
- Federasyonlarda başkan ve kurul üyelerinin sportif alana ilişkin gayriahlaki ve disipline uygun olmayan eylemlerinin belirlenmesi halinde Merkez Spor Disiplin Kurulu tarafından verilecek hükümlere karşı hüküm tesisi.

Günümüzde spor alanında ortaya çıkan ihtilaf ve uyuşmazlıkların hızlı ve etkili bir şekilde çözülme ihtiyacı ile bu türden ihtilafların teknik ve uzmanlık gerektiren boyutları da dikkate alındığında normal yargı sürecinin dışında, uyuşmazlıkların tahkim yolu ile çözümlenmesi yoluna gidilmesi gerekmiştir (Donay,2012). Özsoy'a göre (2008) tahkim kurulu, spora ilişkin uyuşmazlıklarda en etkili ve hızlı şekilde sonuca ulaşabilmek için gerekli ve önemli bir teşkilatlanmadır.

Gençlik ve Spor Bakanlığı Tahkim Kurulunun faaliyet alanı denetim kavramı ile ilişkilendirilemese de spor alanında ortaya çıkan ihtilaf ve uyuşmazlıkların çözüm merci olmakla spor teşkilatları için hayati öneme haiz bir kurul olması sebebiyle çalışma kapsamına alınarak değerlendirilmiştir.

5.4.4. Bağlı Spor Federasyonları

Türkiye'de 2019 yılı itibariyle TFF dahil olmak üzere toplam 63 adet spor federasyonu bulunmaktadır. Bu federasyonlardan TFF tam bağımsız bir şekilde örgütlenmiştir. 58 adet spor federasyonu bağımsız yapıda örgütlenmiş, belirli noktalarda Gençlik ve Spor Bakanlığı'nın denetim ve kontrolü altında faaliyetlerine devam etmektedir. Yapılan araştırma ve ilgili kulüplerle mail yoluyla kurulan iletişim neticesinde E-Spor Federasyonu, Kaykay Federasyonu, Kızak Federasyonu, Türkiye Gelişmekte Olan Spor Branşları Federasyonu olmak üzere 4 adet spor federasyonunun ana statülerinin bulunmadığı anlaşılmıştır. 3289 sayılı Kanun'un 18. madde hükmü bağımsız federasyonların teşekkülüne ilişkin esasları hüküm altına almaktadır. Madde kapsamında teknik ve idari yönden bir veya birden fazla spor dalının birer federasyona

mensup olacağı belirtilmiştir. Ayrıca GSB tarafından amatör ve profesyonel spor dallarının adedi belirlenmektedir. Cumhurbaşkanı kararıyla teşekkül eden federasyonlar Resmi Gazetede yayımlanan karar ile tüzel kişiliğe sahip olmaktadır.

Bağımsız federasyonlarda kurulların teşekkülü, faaliyet esasları ve diğer esas ve usuller ana statüde belirlenir. Federasyonların ana statüsü Genel Kurul tarafından hazırlanır, Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girer. Bu durumda ana statüleri hazırlanmamış olan 4 adet federasyonun GSB bünyesinde “bağlı federasyon” niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır. Esasen Türkiye’de bulunan spor federasyonlarının tamamına yakını bağımsız olarak nitelendirilerek bu kapsamda örgütlenmiş olmakla birlikte belirtilen federasyonların yeni kurulan ve gelişebilmesi için Devlet desteğine ihtiyacı olan federasyonlar olması hasebiyle bağlı yapıda örgütlendikleri görülmektedir. Bağlı federasyonların başkanları da tabi olduğu mevzuat hükümleri farklı olmakla birlikte bağımsız federasyonlarda olduğu gibi seçimle göreve gelmektedirler.

Bağlı federasyonlara ilişkin 3289 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde çok fazla düzenlemenin yapılmamış olduğu görülmektedir. 3289 sayılı Kanun 6. Maddesinde Gençlik ve Spor Bakanlığı’nın taşra ile olan iletişimini sağlamak maksatlı illerde fahri görevli bir spor temsilcisi bulduracağı; 18. maddesinde GSB tarafından teknik ve idari yönden bir veya daha fazla spor dalının, birer federasyonla ilişkilendirileceği belirtilmiştir. Ayrıca amatör federasyonların adedi ile profesyonel dalların tespit edileceği hükmü de yer alır. Bunun dışında bağlı federasyonlara ilişkin ayrıntılı bir hüküm göze çarpmamaktadır. 1 No’lu Kararnamenin 189. maddesinde GSB hizmet birimlerinden SHGM’nin yetkileri arasında spor dallarını tespit, federasyonların teşekkülü ile ikmaline ilişkin iş ve işlemleri yapmak sayılmıştır.

Genel hükümler çerçevesinde bağlı federasyonların özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

- Ayrı bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır (Günel&Küçükgüngör,1998).
- İş ve işlemlerinde bağlı oldukları kurumun tüzel kişiliğini kullanırlar.
- İşlemlerine karşı idari yargıda bağlı oldukları tüzel kişilik hasım gösterilerek dava açılabilir (Günel&Küçükgüngör,1998).
- Ayrı bir bütçeye sahip değildir (Aydın,2013).
- İş ve işlemlerinde bağlı oldukları kurumun denetimine tabidirler.

BÖLÜM 6: YÖNTEM

Yöntem başlığı altında araştırmanın üzerinde şekillendiği temel bileşenler açıklanmıştır. Öncelikle araştırma modeli belirlenmiş, belirlenen modelin uygulandığı evren somutlaştırılmıştır. Bulgulara dayanak teşkil eden verilerin hangi araçlar vasıtasıyla toplanarak, analiz edildiği belirtilmiştir.

6.1 Araştırmanın Modeli

Yapılan araştırma, Türkiye’de bulunan spor federasyonlarında mevcut denetim sisteminin çağdaş denetim yaklaşımları ve uluslararası denetim standartları ile uyumlu olup olmadığını incelemek; bu çerçevede spor federasyonları için örnek bir denetim modeli oluşturabilmek amacıyla geliştirilmiştir. Belirtilen amaç çerçevesinde genel yapı oluşturulurken niteliksel ve niceliksel açıdan araştırma konusu ile varılmak istenen hedef gözönüne alındığında, konunun nitel bir araştırma yöntemini desteklediği ve nitel araştırma yöntemlerinin kullanılmasının uygun olacağı anlaşılmıştır. “Betimsel Tarama” yöntemi kullanılarak araştırmanın modeli oluşturulmuştur. Araştırmada kullanılan temel araştırma tekniği ile araştırmanın kuramsal çatısının teşekkülü için konuya ilişkin ulusal ve uluslararası akademik araştırmalardan yararlanılmıştır. Doküman analizi yöntemiyle bilgi ve veriler derlenerek, araştırma konusuna ilişkin yazılı materyaller analiz edilmiştir. Bu suretle konu ayrıntılı şekilde incelenerek somutlaştırılmıştır. Konuya ilişkin yapılan doküman analizi ve literatürdeki benzer nitelikteki çalışmalardan yararlanarak araştırmanın boyutları belirlenmiştir. Betimsel analiz yöntemi ile toplanan bulgular analiz edilmiştir. Önceden belirlenen bulgular doğrultusunda tahlil edilerek özetlenen veriler bu yaklaşımın temelini oluşturmaktadır. Araştırma kapsamında konunun içeriği ve amaç doğrultusunda çerçeve oluşturma, çerçeve doğrultusunda bilgi toplanması, bulguların tanımlanarak yorumlanması bu analiz yönteminin aşamalarını oluşturur (Yıldırım,2008). Bu doğrultuda yapılan alan araştırması ile araştırmanın çerçevesi oluşturularak, konu somut bir şekilde ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Araştırma deseni genel anlamda “durum çalışması” ile şekillendirilmiştir. Durum çalışması aktüel yaşamla ilintili mevcut bir durumun irdelenmesini öngörmektedir (Yin ,2009). Stake (2005) durum çalışması araştırmasının bir metodoloji olmadığını sadece bir seçim olduğunu belirtmiştir. Ancak literatürde bunun bir araştırma tekniği, yöntem ve kapsamlı araştırma taktiği olduğunu ileri süren araştırmacılar da bulunmaktadır (Denzin&Lincoln,2005;Merriam,1998;Yin,2009). Durum çalışması bir

durum yada çoklu durumlara dair derinlemesine betimleme ve analiz geliştirmeyi kapsamaktadır (Creswell,2018). Türkiye’deki yönetim ve denetim sistemi ile spor federasyonlarında uygulanan çağdaş denetim yaklaşımları bu çerçevede derinlemesine incelenmiştir.

Belirlenen model spor federasyonlarında uygulanan denetim yaklaşımları üzerinde sistemsel olarak öneriler geliştirilmesine imkan sağlamıştır. Federasyonların yönetim ve denetim sistemi incelenmiş, ulusal ve uluslararası bilimsel çalışmalardan yararlanılarak teorik yapı oluşturulmuştur. Oluşturulan araştırma modeli tablo ve grafikler vasıtasıyla sistematikleştirilmiştir. Elde edilen veriler bulunulan noktadan daha genel bakış açılarna doğru tümevarımsal bir şekilde çalışılarak analiz edilerek, konu ve yorumların desteklenmesi amacıyla tündengelimli bir şekilde çalışılmıştır.

6.2 Araştırmanın Evreni

Araştırmanın evrenini Türkiye’de bulunan spor federasyonları oluşurmaktadır. Araştırma kapsamında Türkiye’de bulunan “bağımsız”, “tam bağımsız” ve “bağlı” spor federasyonlarında uygulanan yönetim ve denetim sistemleri yeni denetim yaklaşımları çerçevesinde incelenmiştir. Araştırmanın genel sistematiği içinde sabit bir örneklem grubu belirlenmemiş ancak yorum kabiliyeti geliştirilmesine imkan sağlayacak veriler derlenirken örgütsel yapılarına göre bağımsız”, “tam bağımsız” ve “bağlı federasyonlar arasından tesadüfi örneklem metodu ile seçilen gruplar özelinde veriler derlenmiştir.

6.3 Verilerin Toplanması

Araştırmaya esas teşkil eden veriler çeşitli yazılı, işitsel ve görsel kaynaklar kullanılarak toplanmıştır. Konunun ayrıntılandırılarak ortaya somut veriler koyabilmek için ulusal-uluslararası yazılı kaynaklardan konuya ilişkin kitap, gazete, dergi, broşürler incelenmiştir. Araştırma konusuna yakın veya ilişkili olan akademik makaleler taranmıştır. İnternet üzerinde konuya katkı sağlayabileceği düşünölen görsel ve yazılı yayınlar araştırılmıştır.

Resmi kurumlarca her yıl yayınlanan kurum istatistikleri, faaliyet raporları, merkez danışma kurulu kararları, bütçe sunumları, bütçe hazırlık formları, bütçeye ilişkin bilgiler, stratejik planlar, hizmet envanterleri, nakit akış tablosu, kurumsal mali durum ve beklentiler raporu, bilanço, gelir gider tablosu, denetleme kurulu raporları araştırılmış incelenmiştir. İlaveten tezler, dergiler, konferans dokümanları, konuya

ilişkin önceki araştırmalardan elde edilen veriler de gözönünde bulundurularak yorumlanmıştır.

6.4 Verilerin Analizi

Oluşturulan araştırma modeli doğrultusunda yukarıda ayrıntılı şekilde sıralandığı üzere her türlü kaynaktan elde edilen veriler tablo ve şekiller vasıtasıyla sistematikleştirilmiştir. Elde edilen veriler bulunulan noktadan daha genel bakış açılarına doğru tümevarımsal bir şekilde çalışılarak analiz edilmiştir. Önceden belirlenen bulgular doğrultusunda tahlil edilerek özetlenen veriler araştırmanın temelini oluşturmuştur. Konu ve yorumların desteklenmesi amacıyla tündengelimli bir şekilde çalışılmıştır. Analizlerde veriler belirlenmiş, sistematik şekilde elde edilen veriler tablo ve şekiller vasıtasıyla somutlaştırılmış, ilişkilendirilerek yorumlanmıştır.

BÖLÜM 7: BULGULAR VE DEĞERLENDİRME

Türk spor federasyonlarının yönetsel yapısı içerisinde çağdaş denetim yaklaşımlarının ne derece uygulandığı ve uluslararası denetim standartları (ISAS) ile uyumlu bir denetim anlayışının mevcut olup olmadığının incelendiği çalışmada, spor federasyonları için örnek bir denetim modeli oluşturabilmek amacıyla aşağıda problemlere somut yanıtlar aranmıştır. Birden çok çözüm yolu ile kararsızlık unsurlarını içeren ve kişiyi rahatsız eden her durum bir nevi problem olarak nitelendirilir. Araştırma yaparken temel amaç, kişinin problem olarak gördüğü konuyu çözmek yani mevcut durumdan özlenen duruma ulaşabilmektir (Karasar,2019).

Bilindiği üzere spor federasyonları ulusal ve uluslararası düzeyde spor teşkilatlanmasına yön veren önemli aktörlerdir. Bu önemli aktörü daha etkin kılabilmek için Türkiye’de dönemsel olarak farklı yöntemler uygulanmıştır. Özellikle 2000’li yıllarda Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı doğrultusunda revize edilen uygulamalardan spor federasyonları da etkilenmiş, çağdaş denetim yaklaşımları adı altında farklı denetimsel uygulamalara başlanmıştır. Bu doğrultuda yapılan çalışmada “Türk spor federasyonlarının yönetsel yapısı içerisinde çağdaş denetim yaklaşımlarının yeri ve uluslararası denetim standartları ile uyumlu bir denetim anlayışının mevcut olup olmadığı incelenmiştir.

Ana problem ekseninde belirlenen alt problemler aşağıda sıralanmıştır:

P1: Tarihsel süreç içerisinde Türkiye’de spor federasyonları örgütsel ve yönetsel açıdan gelişim göstermiş midir?

P2: Yeni kamu yönetimi anlayışı spor federasyonlarının yapılanmasını etkilemiş midir?

P3: Çağdaş Denetim Yaklaşımları Türkiye’deki spor federasyonlarında uygulanmakta mıdır?

P4: Uluslararası denetim standartları ile federasyonların denetim mekanizmaları arasında uyum sözkonusu mudur?

P5: Türkiye’de spor federasyonlarının örgütsel yapısında denetim anlayışındaki değişime bağlı olarak değişiklik yapılmalı mıdır?

Aşağıda temel amaç etrafında şekillenen alt problemler ve araştırma neticesinde elde edilen bulgular sıralanmıştır:

Türkiye’de Spor Federasyonlarının Tarihsel Süreç İçerisinde Örgütsel ve Yönetsel Açıdan Geçirdiği Değişime İlişkin Bulgular:

Türkiye’de uygulanan spor politikaları ve bu doğrultuda şekillenen spor teşkilatlarının örgütsel yapılanması kronolojik olarak incelendiğinde spor yönetiminde özellikle 2000’li yıllarda etkili olan YKY prensiplerinin temel örgütsel yapılanma anlamında önemli bir değişiklik yaratmadığı, merkeziyetçi yapının ufak değişikliklerle de olsa etkisini sürdürmeye devam ettiği görülmektedir. Belirtilen durum Türkiye’deki spor teşkilatlanmasının temel yapısal ve örgütsel özelliklerinin dönemsel olarak değişimini gösteren Tablo 18’in incelenmesinde de anlaşılmaktadır. Merkeziyetçilik en basit anlatımla yönetim kademeleri içinde yetkilerin ve özellikle karar yetkisinin üst makamlarca kullanılması; ara ve alt kademelerde karar verme mekanizmasının sınırlı düzeylerde kalmasıdır (Slack,T.,&Parent,M.M.,2006). Bu durum hiç şüphesiz Türkiye’de uygulanan kamu yönetimi politikaları ve spor federasyonlarının gelişimi ve YKY prensipleri açısından da arzu edilen bir durum değildir. Türk spor yönetimine hakim merkeziyetçi yapının varlığı Yenel ve İmamoğlu (1998); Zengin ve Öztaş (2008); Solmaz ve Yetim (2018) tarafından da farklı çalışmalarda ortaya konulmuştur. 2018 yılında Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesi ve bu kapsamda yürürlüğe konulan 703 sayılı K.H.K. ve 1. No’lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle Spor Hizmetleri Genel Müdürlüğü’nün GSB bünyesine alınması ve yetkilerin büyük kısmının Bakanlığın yetki alanına dahil edilmesi de bu anlamda önemli sayılabilir.

Tablo 18: Türk Spor Teşkilatlanmasında Temel Yapısal ve Örgütsel Özellikler

1921-1922	İdman İttifakı Heyet-i Muvakkatesi	Merkeziyetçi yapı Belirli Alana Mahsus Sınırlı Yetki (futbol müsabakalarını düzenleme) Federasyon Şeklinde Örgütlenen Yapı
1922-1936	Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakı	Bağımsız ve özerk idare Kendine Özgü Karar Organları Özel Hukuk Kişisi Statüsü Merkez ve Taşra Teşkilatı
1936-1938	Türk Spor Kurumu	Seçimle İşbaşına Gelen Organlar Bağımsız Harcama Yetkisi Yarı Resmî Yönetim Yapısı Merkez ve Taşra Teşkilatı
1938-1989	Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü	Resmî ve Merkeziyetçi Yapı Devlet Eksenli Spor Teşkilatlanması Merkez ve Taşra Teşkilatı
1989-2011	Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü	Resmî Ve Merkeziyetçi Yapı Katma Bütçeli Merkez Teşkilatı, Özel Bütçeli Taşra Teşkilatı
2011-2018	Spor Genel Müdürlüğü	Resmî ve Merkeziyetçi Yapı Özel Bütçeli Merkez Ve Taşra Teşkilatı
2018-	Spor Hizmetleri Genel Müdürlüğü	Gençlik ve Spor Bakanlığı merkez teşkilatı içinde yer almaktadır.

Kaynak: Ekenci, G., & Serarşlan, M. Z., (1997). Gelişim Aşamaları Bakımından Türk Spor Teşkilatı Ve Değerlendirmesi. Gazi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi. 2(3), 72-81; Turkay, H., & Aydın, A. D. (2017). Bir İnceleme: Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Spor Örgütlenmesi. Diyalektolog Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi, 16, 179-189; Solmaz, S., & Yetim, A. A., (2018). Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Bağlamında Türk Spor Yapılanmasındaki Değişimin Değerlendirilmesi. Ankara Üniversitesi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi, (16) çalışmalarından faydalanılmıştır.

Türkiye’de spor yönetimine hakim merkeziyetçi yapılanma içerisinde spor federasyonlarının nasıl bir değişim gösterdiği ve önemli dönüm noktaları Tablo 19’da ortaya konulmuştur.

Tablo 19: Spor Federasyonlarının Dönemsel Özellikleri

1922-1936 Dönemi	Bağımsız Karar Verme Mal Varlığı Edinebilme Federasyon Başkanlığı Seçim Esası
1936-1938 Dönemi	Türk Spor Kurumu'na Bağlı Bağımsız Karar Verme Mal Varlığı Edinebilme Federasyon Başkanlığı Seçim Esası
1938-1989 Dönemi	Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü'ne Bağlı Federasyon Başkanlığı Atama Esası (Genel Müdürün Teklifi, İlgili Bakanın Onayı) 1982 Anayasası ile Sporun Anayasaya Girişi
1989-2011 Dönemi	Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'ne Bağlı T.F.F'nin özerkliği (1992) Federasyon Başkanlığı Seçim Esası (1993) Sponsorluk Yönetmeliği (2004) 5105 sayılı Kanun (2004) GSGM Özerk Spor Federasyonları Çerçeve Statüsü (2004)
2011-2018 Dönemi	Spor Genel Müdürlüğü'ne Bağlı 6214 Sayılı Kanun ve Zorunlu Tahkim (2011) 6215 Sayılı Kanun ve Sportif Değerlendirme ve Geliştirme Kurulu (2011) Bağımsız Spor Federasyonlarının Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2012)

Kaynak: İmamoğlu, A. F. (2011). Türkiye’de Sporun Yönetimsel Yapısı İçinde Spor Federasyonları. Gazi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi. (16),3; Bal, A. (2013). Avrupa Birliği Sürecinde Spor Federasyonlarının Yapısal Bakımdan Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi’nden faydalanılmıştır.

Görüldüğü üzere Türkiye’de spor federasyonları örgütlenme ve kuruluş çabalarının hakim olduğu ilk yıllarda, kendi kararlarını bir üst otoriteye bağlı olmaksızın verebilen, malvarlığı edinebilen, yönetim organlarını seçimle teşekkül ettirebilen kısacası demokratikleşme çabalarının hakim olduğu bir yönetim tarzını benimsemiştir. Ancak izleyen yıllar içerisinde Türkiye’nin yaşadığı siyasi, toplumsal ve ekonomik şartların da etkisiyle neredeyse bir kamu kurumu niteliğine bürünmüştür. Özellikle 1992 yılı ve sonrasında, Yeni Kamu Yönetimi ilke ve prensiplerinin Türkiye’de de uygulama çabalarının yoğunlaşması ile federasyonlar da bağımsızlığını sağlama ve gelişim yolunda pozitif ivmelenmeyi yakalamaya çabalamıştır. Bu çerçevede T.F.F'nin özerk bir yapıya kavuşması, federasyon başkanlığında seçim esasının yeniden benimsenmesi, Türkiye açısından önemli bir eksiklik olan sponsorluk yönetmeliğinin kabulü, özerk

spor federasyonları çerçeve statüsünün belirlenmesi, zorunlu tahkim, Sportif Değerlendirme Kurulu'nun teşekkülü, bağımsız federasyonların çalışma esaslarına ilişkin hakkında yönetmelik yayımlanması Yeni Kamu Yönetimi ilkelerine uyum çabaları çerçevesinde gerçekleştirilen önemli gelişmeler olarak değerlendirilebilir. Tüm bu olumlu gelişmelere rağmen Türkiye'de "bağımsız" olarak nitelendirilen spor federasyonlarının bağımsızlığını ne oranda sağlayabildiği hakkında halen fikir birliğine varılamamıştır. Fişek (2003), Devocioğlu ve Çoban (2003), Bal (2013), İmamoğlu (2011), Avcı (2012), Çolakoğlu ve Solmaz (2017) ve bir çok akademisyen farklı dönemlerde yapılan çalışmalarda federasyonların aslında tam ve gerçek anlamda bağımsız olmadığı hususunu yinelemişlerdir. Bu kapsamda Kamu Denetçiliği Kurumunun (Ombudsmanlık) 2018 yılı denetim raporu oldukça dikkat çekicidir. Raporda "...TFF'ye yüklenen milli ödev ve sorumlulukların varlığı gibi unsurlar TFF'nin kamu gücünü ve yetkisini kullanan tekel niteliğini haiz kamu hizmeti gören bir kuruluş olduğunun açık ifadesidir. 5894 sayılı Kanun ve Kanunun uygulanması amacıyla Genel Kurul tarafından çıkartılan TFF Statüsü açısından değerlendirilme yapıldığında ise TFF'nin kamusal niteliğinin ağır bastığı görülmektedir..." denilerek bağımsızlık kavramına farklı bir bakış açısı getirmiştir. Neoliberal bir sistem öngörüsü çerçevesinde şekillenerek devletin sınırlarının daraltılmasına öncelik veren Yeni Kamu Yönetimi (YKY) ilkeleri çerçevesinde federasyonların bağımsızlığı konusunun günümüzde tam anlamıyla netlik kazanmamış olması, istenilen bir durum olarak görülmemektedir.

Edinilen bulgular neticesinde Türk spor yönetimi ve federasyonlarının tarihsel süreç içerisinde örgütsel ve yönetsel açıdan gelişim gösterdiği ancak Yeni Kamu Yönetimi (YKY) anlayışının temel örgütsel yapılanmada bariz şekilde değişiklik yaratmadığı, mevcut durumda merkezîyetçi yapının etkisinin halen hissedildiği anlaşılmıştır.

Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımının Spor Federasyonları Üzerindeki Etkisine İlişkin Bulgular:

Etkili şekilde 1980'li yıllarda hissedilen yeni kamu yönetimi anlayışının çözüm odaklı prensipleri Türkiye'nin de bundan etkilenmesine neden olmuştur. Yönetim anlayışının yanısıra denetim anlayışında da değişim yaşanmış, bütçeleme ve mali sistemdeki değişim, çağdaş denetim yöntemlerinin uygulanmasını adeta zorunlu kılmıştır. Denetim

ve yönetim şekilleri arasında yakın ilinti kurulmuştur. Ayrıca bu modeller birbirine paralel bir gelişim süreci sergilemişlerdir (Balyemez,2017).

Geleneksel denetim anlayışına hakim olan sayı olarak çok ama çıktı olarak etkisiz, katı normlara bağlı, geçmişe odaklı, hedeflerden, performansı ölçmeye ilişkin kriterlerin olmadığı bir denetim anlayışı ile kısır bir döngüye sahip kamuoyu denetimi yerini çağdaş denetim anlayışına hakim rehberlik ve yönetime katkı sağlama, sonuç odaklı denetim (performans denetimi), piyasa odaklı denetim, risk odaklı denetim, etkin, verimli, hukuki yönetim ve denetim kavramlarına bırakmıştır (Aktalay,2010). Özelleştirme ve ekonomik liberalizasyon politikalarının uygulamaya konulması, kamu yönetimine ilişkin yasal düzlemde yapılan revizyonlar, çağdaş denetim yaklaşımlarının spor federasyonlarının yapılanmasını etkileyen temel YKY prensiplerinin anlaşılması ile mümkün olabilecektir. Şekil 13’de temel YKY prensipleri görülmektedir. Bu prensipler uluslararası düzlemde kabul edilmiş YKY’nin en önemli prensipleridir. Diğer ilke ve prensipler bu temel üzerine inşa edilmiştir.



Şekil 13: Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımının Temel Prensipleri

Kaynak: Hood, C. (2015). A Public Management For All Seasons?; Uzun, A. K. (2009). Kamu Yönetiminde İç Kontrol Ve İç Denetim Yaklaşımı. Denetim, (3), 59-65'den faydalanılmıştır.

Belirtilen ilkelerin spor federasyonlarında uygulama alanı bulup bulmadığı ve mevcut yönetim-denetim tarzının YKY ilkeleri ile paralellik gösterip göstermediği hususu aşağıda alt başlıklar halinde incelenmiştir:

Profesyonel Yönetim: Etkin, belirli ve ihtiyari kontrol mekanizmaları ile daha özgür bir yönetimi ifade eden profesyonel yönetim anlayışı, dayatma yerine işbirliği içinde ve belirli amaçlar çerçevesinde hareket eden bir sistemi öngörür. Bu anlayış çerçevesinde örgüt içe dönük değil dışa dönüktür. Değişen piyasa eğilimlerini takip eder. Bu yönde gerekiyorsa stratejik plan ve programlarını revize eder. Tam bağımsız tek federasyon olarak nitelendirilen ve kendine mahsus bir yapı çerçevesinde örgütlenmiş olan TFF ana statüsü ve 5894 sayılı Kanun'a göre merkez teşkilatı; Genel Kurul , Genel Sekreter, Başkan, Yönetim, Hukuk, İcra, Denetleme Kurullarından teşekkül eder. Başkan TFF'nin yasal temsilcisidir. Kurula iştirak eden temsilcilerin oy çokluğuyla 38. maddede öngörülen niteliklere haiz adaylar arasından seçilir. Karar organı sıfatıyla en önemli yetkilere sahip kurul genel kuruldur. Ancak kararlar alınırken genel kurulla birlikte yönetim, icra, denetleme kurulları ile yan kurullar vasıtasıyla kararlar şekillenir.

Bağımsız spor federasyonlarının ana statüleri ve çalışma esaslarına ilişkin yönetmelik hükümleri incelendiğinde Federasyonların Genel Kurul, Genel Sekreterlik, Yönetim, Denetim Kurulu, Disiplin Kurullarından teşekkül eden merkez teşkilatı dikkati çekmektedir. Federasyon Başkanın görev süresi dört yıldır ve Yönetmeliğin 11. maddesinde sayılan niteliklere haiz adaylar arasından seçilir. Seçim diğer kurulların seçimiyle birlikte yapılır.

Bağlı Federasyonları GSB (SHGM) ana hizmet birimleri bünyesinde faaliyet göstermekte olup ayrı tüzel kişilikleri bulunmamaktadır. Bağlı oldukları kurumun tüzel kişiliğini kullanan ve bir nevi kamu kurumu niteliğine haiz olan bu federasyonlarda kamu bürokrasisine hakim kurullar uygulanmaktadır. Bununla birlikte bağlı federasyonlarda da başkan ilgili mevzuat hükümleri doğrultusunda seçimle görevi gelmektedir.

Bu çerçeveden bakıldığında yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerinin spor federasyonları için profesyonel bir yönetim anlayışını öngördüğünü söylemek mümkündür. Bununla birlikte bağlı oldukları kurumun tüzel kişiliğini kullanan bağlı

federasyonlarda kamu bürokrasisine hakim kurallar uygulanmakta, yönetimin hareket tarzı bürokratik sınırlar dahilinde belirlenmektedir.

Açık-Belirli Standartlar Ve Ölçülebilir Performans: YKY ilkelerine göre örgüt açık ve belirli standartlar çerçevesinde faaliyet göstermeli, performans kriterleri net bir şekilde ortaya konulmalı, en önemlisi performans kriterleri ölçülebilir nitelikte olmalıdır. Standartlar, örgütün misyon ve vizyonları çerçevesinde uygulanması gereken süreçleri belirlemektedir. Görev alanına ilişkin temel ilkeleri tanımlar, uygulamaya yönelik çerçeveyi oluşturur, çalışanların performans değerlendirmelerine ilişkin kriterleri belirler, kuruma ilişkin faaliyetler ile proseslerin gelişimini destekleyerek örgütün gelişimine katkıda bulunur.

Türkiye’de spor federasyonlarının kuruluş, yönetim, denetim ve faaliyetlerine ilişkin asgari standartlar kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge vb. mevzuat çerçevesinde belirlenmiştir. Aynı şekilde her spor federasyonu faaliyet alanı çerçevesinde yönerge, yönetmelik, statü, talimat ve kurul kararları çerçevesinde genel geçer hukuki sınırlamalara aykırı olmamak şartı ile farklı düzenlemeler getirebilmektedir. Bu noktada önemli olan husus yapılan düzenlemelerin temelde aynı paradigma üzerinde şekillenmesi, ortaya çıkan düzenlemelerin birbirinden çok farklı olmamasıdır. Nitekim GSB (SGM) 2015 yılında hazırlanan faaliyet raporunda da benzer duruma dikkat çekilerek Bakanlık danışma ve denetim birimlerince federasyonların ana statüleri, çıkarmış oldukları talimat, yönerge ve yönetmeliklerle ilgili birçok konuda gerekli inceleme ve düzeltmelerin yapıldığı, özerklik sonrası süreçte, federasyonların hukuksal bütünlüğünün sağlanması açısından gerekli desteğin verildiğine vurgu yapılmıştır. İlâveten bağımsız federasyonlar arasında muhasebe ve mali işlemler arasında birliği sağlamak ve yeknesaklığı önlemek amacıyla, Bakanlık müfettişlerince Muhasebe ve Bütçe Uygulamaları Yönergesinin hazırlandığı belirtilmiştir. Tüm bu çalışmalar Türkiye’de YKY ilkeleri doğrultusunda standardizasyonu sağlama amacına yöneliktir. Federasyonlar master planı, stratejik plan ve performans programını kapsayan taahhünameyi Bakana sunmakla da yükümlüdür. Planlar senelik ve 4 senelik olmak üzere hazırlanır. 2012 yılında Sportif Değerlendirme ve Geliştirme Kurulu kurulmuştur. Kurulun amaçları arasında bağımsız federasyonların spor alanındaki başarılarını takip etmek yer almaktadır. Kurul ayrıca federasyonlara ilişkin plan, proje gibi süreçlerini

kontrol etmektedir. Faaliyetlerini izlemekte, varılan yahut varılacak sonuçları değerlendirmekte, faaliyetlerin gelişimine ilişkin önerilerde bulunmaktadır. Hizmetlere ilişkin kalite standartlarını uluslararası statü ve talimatlar doğrultusunda belirlemeye çalışmaktadır. Çalışmalarında GSB'ye karşı sorumludur. Federasyonların faaliyetleri ile hedeflerinin stratejik ve master planlarına uygun gerçekleşme düzeyini takip ve denetlemek maksadıyla Sportif Değerlendirme ve Geliştirme Kurulunca uygulamaya konulan "Federasyon Bilgi Sistemi" önemli bir gelişme olarak görülmelidir.

Hesap Verebilirlik ve Şeffaflık: Kişi ya da grupların üçüncü kişilere karşı ifa ettiği iş ve işlemlerden dolayı beyanatta bulunması, yanıt vermesi anlamını taşıyan hesap verebilirlik YKY'nin önemli getirileri arasında yer almaktadır (Eryılmaz,B.,&Biricikoğlu,2011). YKY ilkeleri bu kavramı ayrıca tek taraflı yapılan bir eylem olmaktan çıkararak karşılıklı yapılan bir eylem niteliğine büründürmüştür. Bovens (2014) bu durumu hesap vermekle yükümlü kişi ile yanıt bekleyen arasındaki karşılıklı ilinti, etkileşim olarak değerlendirmektedir. Hesap verebilirlik kavramı şeffaflık kavramını da doğal olarak bünyesinde barındırır. Bu aynı zamanda etik bir sorumluluktur. Türk spor teşkilatlanmasında federasyon faaliyetlerinin demokratiklik ve şeffaflık temeline dayandırılarak (Balcı,2003), harcamaların şeffaf bir şekilde yapılması hususu (Bal,2013) kurumsal yönetim anlayışının ön plana çıkması ile daha öncelikli bir hal almıştır (Aktaş&Mutlu,2016). Doğru ve tarafsız finansal raporlamaya dikkat çekilerek bu sayede kulüplerin mali durumlarının şeffaf bir şekilde izlenebileceği, hesap verilebilirliğin güçleneceği belirtilmiştir (Aydın vd.,2007). Bu kapsamda Yılmaz ve ark. (2017) ticari sır niteliğindeki bilgiler istisna tutulmak kaydıyla bilgilerin ilgililere zamanında açıklanmasının hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleriyle doğrudan bağlantılı olduğunu vurgulamıştır.

Birimlere ilişkin faaliyet raporları kamu idarelerinin ödenek verilen harcama yetkililerince düzenlenir. Faaliyet raporlarında idarenin misyon, vizyon, teşkilat yapısı, mevzuatı, insan kaynakları, fiziki kaynakları, denetimlere ilişkin değerlendirmeler, mevcut kaynaklar, hedefler, gerçekleşme düzeyleri, sapmaların gerekçeleri, yükümlülükler, yardımlara ilişkin bilgiler, finansal tablolar, idarenin stratejik plan ve performans programı doğrultusundaki faaliyetleri, projeleri, performans hedef ve göstergelerine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Bu bilgileri GSB (SHGM) her yıl

yayımlamaktadır. Bakanlık resmi internet sitesinde Genel Müdürlüğe ilişkin merkez danışma kurulu kararları, bütçe sunumları, bütçe hazırlık formları, stratejik planlar, hizmet envanterleri, nakit akış tablosu, kurumsal mali durum ve beklentiler raporu ve bağımsız federasyonlara ilişkin bilanço, gelir gider tablosu, denetleme kurulu raporları, faaliyet raporları ve bütçeye ilişkin bilgiler kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Hukuki statü açısından diğer federasyonlardan farklı bir noktada konumlanmış olan TFF resmi internet sitesinde duyurular, tahkim ve disiplin kurulu kararları, uyuşmazlık çözüm kurulu kararlar ile denetleme kurulu raporları ile bağımsız denetimden geçmiş mali tablolarına yer vermektedir. Federasyonlarda şeffaf ve hesap verebilir yönetim yapısının tesisinde kamuoyu ile paylaşılan bilgiler önem arz etmektedir.

Çıktı-Sonuç Odaklı Yapı: Yeni Kamu Yönetimi ilkeleri performans ile çıktı, sonuç ve etkilerine odaklanan yönetim anlayışını öngörmektedir (Gorgens&Kusek,2010). Klasik yönetim anlayışının girdi ve üretim odaklı yapısının aksine amaçlar doğrultusunda uygulamaların takip, ölçüm ve kontrolü hedeflenir. Kurumun önceden belirlenmiş amaçları doğrultusunda faaliyet sonuçları ölçülerek hedeflenen noktaya ne oranda yaklaşılabildiği tespit edilir. Ortaya çıkan sonuç başarı veya başarısızlık nitelendirmesine esas teşkil eder. Hedefe ulaşmaya engel olan veya olabilecek noktalar belirlenir. Gerekiyorsa yeni stratejiler belirlenerek iyileştirmeler yapılır. Mevcut iyi uygulamalar var ise devamı sağlanır. Bu sayede bilgilerin yargılara esas teşkil etmesi, kurumsal vizyonu şekillendirmesi amaçlanır (Al,2007). Çıktı-sonuç odaklı yapı performans ölçümü ve denetimini zorunlu kılar. Performans ölçütleri belirlenerek bu ölçütler doğrultusunda çıkarımlarda bulunulur.

Yeni kamu yönetimi ilkeleri çerçevesinde şekillenen çıktı-sonuç odaklı yapı ve bu yapının doğal sonucu performans ölçüm ve denetimini gerçekleştirmek maksatlı teşekkül ettirilmiş kurullardan biri 2011 tarih 6215 sayılı kanun ile kurulan Sportif Değerlendirme ve Geliştirme Kuruludur. Kurul federasyonların performans ölçütlerinin değerlendirilerek federasyonlarda hesap verilebilir ve sonuç odaklı örgütsel mekanizmanın teminini amacıyla kurulmuş ve yetkilendirilmiş, 2018 tarih ve 1 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Gençlik ve Spor Bakanlığı Sürekli Kurulları arasında sayılmıştır. Kurul tarafından hazırlanan raporlar Gençlik ve Spor Bakanlığına sunulmakta ayrıca raporlarda yeterli düzeyde görülmeyen hususlara ilişkin görüşülmek

üzere GSB'nin talebiyle olağanüstü genel kurul toplanmasına karar verilebilmektedir. Kurul tarafından gerçekleştirilen görev ilk etapta performans denetimi olarak görülse de raporlama ve değerlendirme faaliyetinin standartlarına ilişkin 3289 sayılı Kanunda ve ilgili yönetmelikte herhangi bir hüküm bulunmaması, performans denetimi analiz yöntemlerinin belirlenmemiş olması, kurulun profesyonel anlamda denetçilik mesleğini icra eden kişilerden teşekkül etmemesi gibi sebeplerle Kurul tarafından yapılan görev performans denetiminden ziyade "kontrol, değerlendirme ve izleme" faaliyeti olarak değerlendirilmektedir.

Sportif Değerlendirme ve Geliştirme Kurulunun yanısıra doğrudan federasyonlar üzerinde yapılan bir denetim olmamakla birlikte GSB'nin (SHGM) performans denetimi Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Söz konusu denetim kapsamında kurumun Stratejik Planları, Faaliyet rapor ve sonuçları, performansla ilişkin kriterleri incelenmekte ve bu doğrultuda kurum performansının değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.

Tablo 20'de örneklem olarak seçilen, lisanslı sporcu sayısı en fazla olan 7 bağımsız spor federasyonu ve lisanslı sporcu sayıları görülmektedir. Tabloda belirtilen lisanslı sporcu sayısı kadın ve erkek olmak üzere toplam sporcu sayısını ifade etmektedir.

Tablo 20: Spor Federasyonlarının Lisanslı Sporcu Sayısı

FEDERASYON	LİSANSLI SPORCU
Taekwondo	487.258
Voleybol	307.222
Basketbol	286.187
Kick-boks	247.720
Atletizm	241.568
Karate	234.515
Yüzme	189.628

Kaynak: Veriler SHGM internet sitesinden derlenmiştir. Erişim (13.12.2019).

Belirtilen federasyonların 2014-2018 yılları arasında kazanmış olduğu toplam madalya sayısı Tablo 21’de belirtilmiştir.

Tablo 21: 2014-2018 Yılları Toplam Madalya Sayıları

FEDERASYON ADI	TOPLAM MADALYA (2014)	TOPLAM MADALYA (2015)	TOPLAM MADALYA (2016)	TOPLAM MADALYA (2017)	TOPLAM MADALYA (2018)
Taekwondo	247	216	289	669	564
Voleybol	20	23	25	26	31
Basketbol	18	25	22	14	15
Kick-boks	80	93	572	858	840
Atletizm	337	477	484	447	496
Karate	473	505	798	636	477
Yüzme	149	161	317	399	355

Kaynak: Veriler SHGM internet sitesinden derlenmiştir. Erişim (13.12.2019).

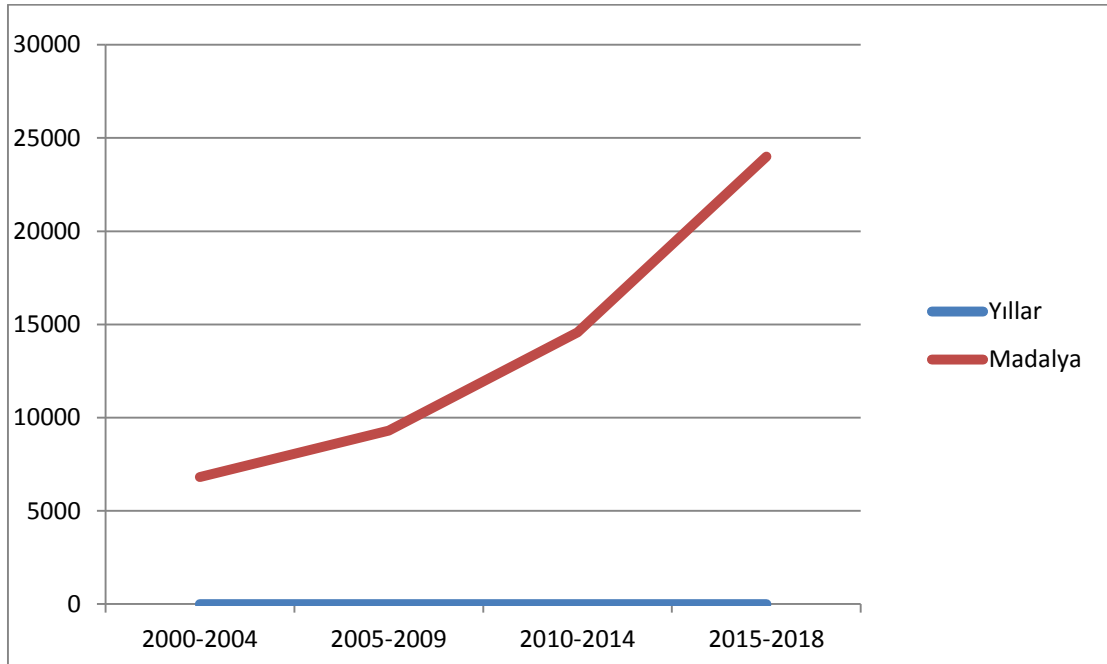
Tablo 21’de görüldüğü üzere, spor federasyonlarında 2014 ve 2018 yılları arasında kazanılan toplam madalya sayısı açısından pozitif yönde bir değişim görülmektedir. Federasyonlar açısından belirtilen 4 yıllık değişim, yıllar itibariyle dalgalanmalar gösterse de toplam değişim oranına bakıldığında pozitif yönde bir ivme yakaladığı Tablo 22’de görülmektedir.

Tablo 22: Kazanılan Madalya Sayılarının Değişim Oranları

	2014	2018	Değişim Oranı (%)
Taekwondo	247	564	128,34
Voleybol	20	31	55,00
Basketbol	18	15	-16,67
Kick-boks	80	840	950,00
Atletizm	337	496	47,18
Karate	473	477	0,85
Yüzme	149	355	138,26

Kaynak: Veriler SHGM internet sitesinden derlenmiştir. Erişim (13.12.2019).

Görüldüğü üzere, 5 yıllık bir süreçte genel anlamda olumlu bir başarı grafiği yakalanmıştır. Belirtilen durum Şekil 14’de de görülmektedir.



Şekil 14: Kazanılan Madalya Sayılarında Pozitif İvmelenme

Türkiye’de bulunan spor federasyonlarının başarı düzeyleri her yıl sabit bir artış oranına sahip olmamakla birlikte genel anlamda olumlu yönde değişim göstermektedir. Elbetteki bu durumu etkileyen içsel ve dışsal pek çok faktör bulunmaktadır. Bu

faktörlerden biri de yeni yönetim ve denetim yaklaşımlarının spor federasyonlarında uygulanma düzeyleridir. Edinilen bulguların değerlendirilmesinde Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Türk spor teşkilatı içerisinde önemli ve etkili değişimlere öncülük ettiği, değişimlerden federasyonların doğrudan etkilenerek kendini geliştirme, çağın gereklere uyum sağlama yolunda önemli adımlar atılmaya başlandığı anlaşılmaktadır. Günümüzde halen YKY ilkeleri doğrultusunda federasyon yapılarında yeni sistem öngörülerini devam ettirmektedir. Federasyonlarda çıktı-sonuç odaklı yapı, hesap verebilirlik ve şeffaflık, denetimde açık ve belirli standartlar, ölçülebilir performans, profesyonel yönetim anlayışı, güçlü iç kontrol sisteminin benimsenerek uygulanmasının başarı düzeylerini artıracakları düşünülmektedir.

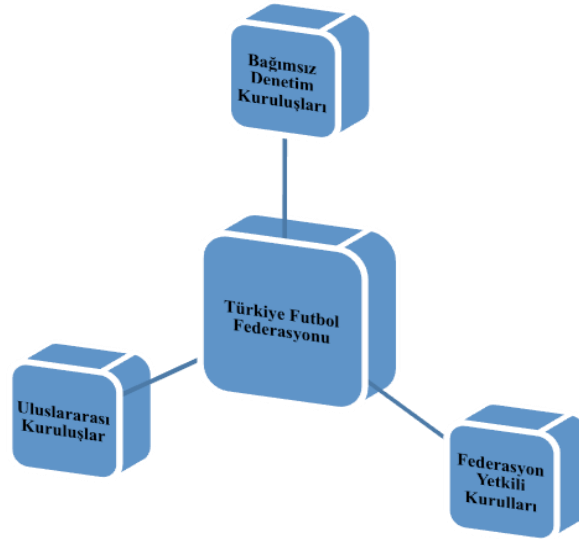
Çağdaş Denetim Yaklaşımları Ve Uluslararası Standartların Türkiye'deki Spor Federasyonlarına Entegrasyonuna İlişkin Bulgular:

Rehberlik ve yönetime katkı sağlama, hesap verme sorumluluğu, sonuç odaklı denetim (performans denetimi), piyasa odaklı denetim, risk odaklı denetim, stratejik planlama, etkin, verimli, hukuki yönetim ve denetim, şeffaflık, performansa dayalı bütçeleme kavramları yeni yönetim ve denetim anlayışının temelini hazırlamıştır (Aktalay,2010;Demir&Yılmaz,2010). Bağımsız spor federasyonlarında “denetim” mekanizmasına ihtiyaç olup olmadığı, böyle bir ihtiyaç var ise bunun federasyon bağımsızlığına zarar vermeksizin en verimli şekilde nasıl kullanılabileceği hususu zaman zaman çeşitli akademik çalışmalarla irdelenmiştir. Nitekim Kocamaz ve ark. (2013) özerkliği takip eden dönemde federasyonların yönetsel, finansal ve sportif alanlardaki dönüşümlerini belirleyerek federasyonlarda denetim uygulamalarının özerklik olsa dahi gerekli olduğunu vurgulamıştır. Uluğ (2004) denetim olmaksızın örgütsel hizmetlerin niteliğinin arttırılamayacağını belirtmiş, Düğen (2005) denetim aracılığı ile herhangi bir örgütte yapılan eylem ve işlemlerin amaca uygunluğu, yerindeliği ve etkinliğinin tespit edilebileceğini, örgütün sunduğu mal ve hizmetlerin kalitesinin değerlendirilerek bir sonraki faaliyete yön verilmesine imkan sağlayacağını, denetimin var olanla olması gerekeni karşılaştırarak bunun sonucunda standartlara uygunluğu ortaya koyabileceğini ifade etmiştir. Tortop (2007) ve Polat (2009) denetimin günümüzde modern yönetim anlayışının bir sonucu olarak, yönetimin olduğu her yerde var olan ve yönetimin gelişmesine katkı sağlayarak ona yol gösterecek faaliyetleri içeren bir mekanizma

olduğunu vurgulamıştır. Kocamaz ve arkadaşlarının (2013) özerklik öncesi ve sonrası federasyonların örgütsel yapılarına ilişkin yaptıkları çalışmada katılımcılar tarafından (6 federasyon başkanı ve 2 genel müdür) özerklik sonrası denetim uygulamalarının değişmediği, özerkliğin keyfilik anlamına gelemeyeceği, denetimlerin sorumlulukların yerine getirilmesinde önemli olduğu, kurumun kendini denetlemesinin yanısıra devletin denetiminin gerekliliği hususlarına değinilmiştir.

Yeni kamu yönetimi anlayışının spor federasyonlarının yönetim yapılarının yanısıra denetim yapılarında da bir değişim gerçekleştirip gerçekleştirmediği ve mevcut denetim uygulamalarında çağdaş denetim yaklaşımlarının kullanılıp kullanılmadığı hususu ulusal ve uluslararası kaynaklar ile mevcut mevzuat ve uygulamalar ekseninde tam bağımsız, bağımsız ve bağlı spor federasyonları için ayrı ayrı olmak üzere incelenmiştir.

Tam Bağımsız Federasyonlar: Türkiye’deki spor federasyonlarının mevcut denetim yapıları incelendiğinde, tam bağımsız nitelikteki tek spor federasyonu olan TFF’nin bağımsız denetim kuruluşları, uluslararası kuruluşlar ve federasyon yetkili kurullarının denetim ve kontrolüne tabi olduğu göze çarpmaktadır. Şekil 15’de Türkiye Futbol Federasyonu üzerinde etkili olan denetim yetkili kurul ve kuruluşlar belirtilmiştir.



Şekil 15: Türkiye Futbol Federasyonunda Denetim Yetkilileri

Kaynak: Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun (2009); Türkiye Futbol Federasyonu Statüsü; Kocamaz, S., Çolakoğlu, T., & Erturan-Öğüt, E. E. (2013). Türk Spor Federasyonlarının Özerklik Sonrası Değişimi. Gazi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi, 18(1-4)’den faydalanılmıştır.

5894 sayılı Kanun TFF'yi “tüzel kişiliğe haiz, özel hukuk prensipleriyle bağlı, özerk bir yapı” olarak tanımlanmıştır. Tam bağımsız yapıda örgütlenmiş olan Türkiye Futbol Federasyonu (TFF) Denetleme Kurulu, Hukuk Kurulu, Tahkim Kurulu, Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Uluslararası Kuruluşlar tarafından doğrudan veya dolaylı şekilde mali ve hukuki denetime tabi tutulmaktadır. Denetimine ilişkin temel çerçeve TFF için 5894 sayılı Kanun ile belirlenmiştir.

TFF'nin yetkili kurullarından genel kurul en önemli karar organıdır. 5894 sayılı Kanun'un 7. maddesi gereğince TFF'nin hesapları ve mali durumunun denetimi ile yetkilendirilmiş Denetim Kurulu asil ve yedek üyelerini belirler. Aynı zamanda Denetleme kurulunca hazırlanan denetim raporlarını onaylamak genel kurulun görev ve yetkileri arasında sayılmıştır. Karar organı olması nedeniyle oldukça geniş yetki ve görev alanı bulunur. Denetim kurulu üyelerini seçmek ve diğer bir çok görevinin yanısıra bütçe ile ilgili olmak üzere mali raporları, bütçe ve bütçe dışı harcamaları onaylar. Bütçe revizelerinde yönetim kurulu'nu yetkilendirir. Genel kurulun “kontrol” kapsamında değerlendirilmesi gereken yetkilerinin yanısıra “denetim” yetkisi de bulunmaktadır. Denetimin kapsamını Futbol Federasyonu Yönetim Kurulu ve Başkanın faaliyetleri oluşturur.

Yönetim Kurulu, genel kurul tarafından verilen yetkileri dahilinde Kanun, Statü, ilgili/ilişkili mevzuatlarda öngörülen görevleri ifa eder. Yetkileri genel anlamda kurum içi idari kontrol statüsündedir. Uyuşmazlık Çözüm Kurulu ile Disiplin Kurullarının görev ve yetkileri dışındaki konularda müracaatları karara bağlar. Bütçeyi hazırlar. Ulusal ve uluslararası kural ve talimatların uygulanmasını sağlar. Belirtilenler yönetim kurulunun sadece konuya ilişkin olanlarıdır. Bunların dışında pek çok icrai yetki ile donatılmıştır.

5894 Sayılı Kanun ve TFF ana statüsü uyarınca TFF'nin hesapları ve mali durumunun denetimi Denetleme Kurulu tarafından gerçekleştirilmektedir. Üyeler Genel Kurul kararıyla seçilir. Seçilecek üyelerin finansal alanda uzmanlaşmış olması ön koşuldur. beşi asıl, beşi yedek olmak üzere toplam on üye dört yıllık bir süre için seçilir. Denetleme kurulunca gerçekleştirilen denetim genel kurul namına yapılır. Raporla gelir, gider ve faaliyetlere ilişkin tablo ve bilançolar, federasyona ilişkin kurum içi ve ulusal kurallar, mevzuat hükümleri esas alınır. Ayrıca rapor kapsamında federasyona ait

kaynakların etkin, etkili aynı zamanda verimli ve ekonomik şekilde kullanılıp kullanılmadığı, harcamaların federasyon için yapılıp yapılmadığı, alınan kararların önceden belirlenmiş gaye ve planlara uygunluğu incelenir. Türkiye Futbol Federasyonu'nun hukuki denetimi hukuk kurullarınca yerine getirilir. Hukuk kurulları federasyona ilişkin kanun, statü, talimat ve düzenlemeler ile federasyonun kurul ve organlarına ilişkin ihtilaflarda karar vermeye yetkilidir.

Kurul kararları kesin, bağlayıcı ve aynı zamanda yargı denetimi dışındadır. Görevlerinin ifasında hukuk kurulu üyeleri kurul üyelikleri, genel sekreterlik vb. başka hiçbir görevde bulunamaz. Bağımsız ve objektif olmakla yükümlüdürler. Hukuk kurulları içinde en fazla yetkiyle donatılmış olan tahkim kuruludur. Uyuşmazlıklarda son karar merciidir. Görevinde bağımsızdır. İstifa veya çekilme dışında görevlerine son verilemez, yeni üye görevlendirilemez.

Kurul TFF Statüsü, FIFA ve UEFA normları ile ilgili mevzuat hükümleri doğrultusunda çalışır. TFF Ana Statüsü ve Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 59. Maddesinde Tahkim Kurulu'nca verilen hükümlerin kesin olduğu; kararlara karşı gerek idari gerekse yargısal makamlara başvurulamayacağı vurgulanmıştır. Kurulun çalışma esasları yönetim kurulunca hazırlanacak talimatla belirlenmektedir.

Şekil 16'de TFF'nin yetkili kurulları belirtilmiştir.



Şekil 16: Türkiye Futbol Federasyonunda Yetkili Kurullar

Kaynak: Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun (2009).

TFF'nin "dış denetimi" sporda uluslararası denetim tecrübesine haiz bağımsız denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilir. Bu kapsamda bağımsız denetçiler tarafından federasyonun mali durumu, kâr-zarar hesapları denetlenir. Denetim raporları Genel Kurulda incelenerek kamuoyuna duyurulur. Tek şirketin denetim süresi devamlılık arz eder şekilde beş yıldan fazla olamaz.

TFF'de etkili olan, aynı zamanda denetim yetkisi de bulunan bir diğer kuruluş Uluslararası Futbol Federasyonları Birliği yani bilinen adıyla FİFA'dır. FİFA ulusal federasyonlar üzerinde inceleme yaparak talimatlarıyla uyumsuzluğu saptanan ulusal federasyonlara, kendi mevzuatlarını kendi hukuklarına uygun olmak koşuluyla yeniden düzenlemesi yönünde tavsiye kararları alır. Tavsiye kararları doğrultusunda ulusal futbol federasyonlarının bağlı olduğu mevzuat hükümlerini dahi değiştirebilme gücüne sahiptir (Şafak,2016). UEFA Statü ve talimatlarının da TFF üzerinde bağlayıcı etkisi bulunmaktadır. UEFA belirli dönemlerde kulüplerin bağımsız dış denetimden geçmiş mali tablolarını ulusal federasyonlardan temin ederek inceler. Lisans vermeye engel teşkil eden bir husus olup olmadığını denetler. İnceleme sonuçları doğrultusunda işlem yapılmasını öngörür. UEFA bu bağlamda kulüplerin mali yapılarını disipline etmelerini sağlayarak finansal fair play sağlamaya çalışmaktadır. UEFA tarafından konulan kurallar kulüpleri ve dolayısıyla Türkiye Futbol Federasyonu üzerinde Uluslararası bir denetim mekanizması oluşturmaktadır.

Sayılan kurullardan TFF üzerinde etkili bir kontrol mekanizması yaratan, genel kurul başta olmak üzere yönetim kurulu, denetim kurulu ve hukuk kurullarının faaliyeti kurum içi denetim, bir nevi iç kontrol faaliyeti niteliğini taşımaktadır. Kontrol, denetimden öncesi yapılan bir faaliyettir. Kurum hedefleri doğrultusunda stratejiler belirlenir. Hedef ve stratejiye uygun faaliyet ve faaliyetler serisi belirlenir, uygulanır, uygulama sonuçları ölçülür, gereken önlemler alınır. Alınan bu önlemler "kontrol" diğer bir ifadeyle "iç kontrol" faaliyeti olarak nitelendirilir. Hedeflere ulaşma oranı ve sapmalar denetim faaliyetidir. Mevcut sistemin amaçlara uygun işleyip işlemediğinin tespiti denetim birimlerinin görevidir (Başpınar,2005). Kurum içi denetim/kontrol faaliyeti "iç denetim" kavramıyla karıştırılmamalıdır. İç Denetim, iç denetçi faaliyetin niteliğinden ziyade bir meslek grubunun ve yaptığı işin adıdır. TİDE ve IIA tarafından benimsenen genel çerçevede iç denetimin kurumun faaliyetlerine değer katarak

geliştirmek için iç denetçiler tarafından gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Bu denetim türünde etkili, ekonomik aynı zamanda verimli şekilde kaynakların idare edilip edilmediği belirlenir. Kuruma rehberlik yapar. Bir nevi danışmanlık faaliyetidir. Bağımsız, objektif , nesnel güvence sağlar.

İç denetim iç kontrol bileşenleri arasında sayılır. 07.02.2014 tarihli Kamu İç Kontrol Rehberinde, COSO tarafından yapılan tanımlama esas alınarak iç kontrol kurum düzeyinde işlemlerin ve faaliyetlerin mevzuat hükümleri ile uyumu, finansal ve idari raporlamanın kredibilitesi, faaliyetlerin etkinliği ile varlıkları korumayı amaçlar şeklinde ifade edilmiştir. Tanımdan hareketle TFF yapılanması içerisinde bir iç kontrol mekanizması bulunmakla birlikte mesleki bir iç denetim örgütlenmesinin mevcut olmadığını söylemek mümkündür.

Tablo 23’de COSO tarafından 1992 yılında yayımlanan İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçeve ve Kılavuzları ile bu doğrultuda Türkiye’de uygulamaya konulan güncel mevzuat çerçevesinde genel kabul gören iç kontrol bileşenleri ve iç kontrol genel çerçevesi ekseninde TFF ilişkin genel değerlendirmeler sunulmuştur.

Tablo 23: Türkiye Futbol Federasyonuna İlişkin İç Kontrol Değerlendirmesi

İç Kontrol Bileşenleri	Genel Çerçeve	TFF Uygulamaları
Kontrol Çevresi	Öz Değerlendirme	TFF Ana Statüsü 2-7. Maddelerde Örgütün Amacı, Genel Kurallar, Etik Çerçevesi ve Ahlaki Kurallar Belirlenmiştir. TFF Yapılanması içinde örgütlenmiş olan Etik Kurulu, ülke futbolunun marka değeri ile saygınlığının korunmasında zorunlu olan hukuki denetimleri yapmaktadır.
Risk Değerlemesi	Risklerin Tespiti, Ölçümü, Önceliklendirilmesi	Gerek bağımsız denetim kuruluşları ve gerekse TFF denetim kurulu tarafından uygulama alanı bulunmamaktadır.
Kontrol Faaliyetleri	Tespit Edici, Önleyici, Yönlendirici, Düzeltici Kontroller.	Bağımsız Denetim Şirketleri ve İlgili Kurullarınca gerçekleştirilmektedir.
Bilgi ve İletişim	Bilgi Sistemleri, Raporlamalar, İletişim Sistemleri	İletişim ağı içerisinde raporlamalar Genel Kurula yapılmaktadır.
İzleme	İç Denetim	TFF içerisinde görev yapan iç denetim birimleri bulunmamaktadır.

Kaynak: Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission. <http://www.coso.org/publications> (20.04.2018); Kulak, F. (2009). Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim: Kavramsal Çerçeve ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda İç Kontrol ve İç Denetimin Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Doktora Tezinden faydalanılmıştır.

Görüldüğü üzere Türkiye'deki TFF yapılanması, her ne kadar tam bağımsız yapıda örgütlenmiş olsa da örgüt içi ve dışı kontrol sistemi içerisinde faaliyet göstermektedir. Denetimden ziyade kontrol faaliyetleri ön plana çıkmakla birlikte iç kontrol genel bileşenlerinin federasyon yapılanmasına tam anlamıyla entegre edilemediği görülmektedir. TFF'nin etkinliğinin artırılmasında risk esaslı yönetim, iç kontrol sisteminin entegrasyonu, performansla ilişkin kriterlerin belirlenerek takibi, amaç, hedef ve planlara uygun stratejinin tesisi ve belgelendirilmesi yönetsel açıdan etkin bir sistem tesisinde hayati rol oynayacaktır (Aktaş ve Mutlu,2016; Aydın vd.,2007; Güngör,2014; Yılmaz vd.,2017). Bunun yanı sıra TFF'nin hesapları ve mali durumunun denetimi ile yetkilendirilmiş Denetim Kurulu üyelerinin seçim ve raporlamada aynı makama bağlı

bulunması tüm denetim türlerinde olması gereken temel ilkelerden bağımsızlık, tarafsızlık ve nesnellik ilkelerini zedeleyebileceği düşünülmektedir (Devecioğlu &Çoban, 2003; Kulak,2009). Bağımsızlığın zedelendiği durumlarda sunulacak raporun güvenilirliği de tehlikeye girmiş olacaktır (Demir& Çiftci,2016; Perry,2005; Chorafas,2001).

Bağımsız Federasyonlar: Örgütlenme şekli bağımsız yapıda olan bu federasyonlar ulusal ve uluslararası kurallar doğrultusunda sportif faaliyetlerin icrasını temin etmek amacını güder. Sporcu sağlığına ilişkin tedbir alır, kurumsallaşmayı sağlar. Uluslararası faaliyetlerde federasyonu temsil eder. Tahkim kurulunun vermiş olduğu kararların ifasını sağlar. Özel hukuka tabidir. Cumhurbaşkanı kararıyla kurularak, kararın yayımıyla tüzel kişilik kazanır. Teşkilatlanma disiplin kurulları, genel sekreterlik, genel kurul, yönetim kurulu ile denetim kurulundan oluşur. Merkezi Ankara'dır. Gerekliği takdirde il düzeyinde temsilcilik kurulabilir. Temsilciler başkanın teklifi, GSB'nin onayı ile görevlendirilir.

Türkiye'de 2019 yılı itibariyle toplam 58 adet federasyon bağımsız yapıda örgütlenmiştir. 29.03.2011 tarih 6215 ek 9. madde bağımsız federasyonların temel denetim yapısını düzenlenmiştir. Maddede federasyonlara ilişkin faaliyetlerin denetiminin Bakanlık (GSB) denetim elemanları ile genel kurul ve denetim kurulunca yapılacağı belirtilmiştir. Harcamalara ilişkin yerindelik denetimini yapma yetkisi yetkili kurullarına aittir. GSB tarafından yapılan yardımların verilmiş amacı doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığına ilişkin denetim ise bakanlık denetim elemanlarınca yapılmaktadır.

Bağımsız federasyonların yapılanmasında denetim ve kontrol yetkilerine sahip kurum ve kurullar Şekil 17'de belirtilmiştir.



Şekil 17: Bağımsız Spor Federasyonlarında Denetime Yetkili Kuruluşlar

Kaynak: 3289 sayılı Kanun Ek madde:9 çerçevesinde hazırlanmıştır.

Bağımsız federasyonların en yetkili karar organı genel kuruldur. Üye tam sayısının salt çoğunluğu toplantı yeter sayısıdır. Katılanların salt çoğunluğu, karar yeter sayısıdır. Federasyon ana statüsünü hazırlama veya revize etme yetkisi genel kuruldadır. Başkan ile kurul üyelerini seçer. Faaliyet programı ile bütçeyi onaylar. Bütçe revizesine ilişkin yönetim kurulunu yetkilendirebilir. Faaliyet raporları ile mali raporlarının ibra edilip edilmemesini oylamaya sunar.

GSB genel kurul tarafından yapılan toplantılarda gözlemci bulundurabilir. Gözlemci yetkisini bakanlıktan alır. Kanun ve ana statü doğrultusunda genel kurul çalışmalarını değerlendirir. Hazırlanan rapor 15 gün içerisinde Gençlik ve Spor Bakanlığına sunulur. Raporun verildiği tarihten itibaren Bakanlık, genel kurul tarihinden başlayarak ilgililer, otuz günlük müddet içinde asliye hukuk mahkemesine başvurarak genel kurulun iptalini talep etme hakkına sahiptir. Mali genel kurul 2 yıl arayla ana statüdeki tarihte yapılır. Sahip olunan yetkileri incelendiğinde genel kurulun icrai bir makam olduğu dikkati çekmektedir. Bunun yanısıra ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde genel kurul tarafından federasyonların faaliyet denetiminin yapılabileceği de hüküm altına alınmış ancak konu hakkında ayrıntılı hüküm getirilmemiştir. Bağımsız federasyonların ana

statü, talimat, duyuru ve toplantı tutanaklarının incelenmesinden genel kurulların bu yetkisinin denetimden ziyade “kontrol” odaklı olduğu, yetkinin çoğunlukla denetim kurulları vasıtasıyla kullanıldığı gözlenmiştir.

Federasyon yapılanması içinde denetimden sorumlu bir diğer kurul olan denetim kurulunun teşekkülü 3289 Ek 9 maddesi ile düzenlenmiştir. Maddede denetim kurulunun beş üyeden oluşacağı belirtilmiştir. Üyelerden ikisi seçimle, üçü ise GSB görevlendirmesiyle belirlenir. Denetim Kuruluna ilişkin kurallar büyük oranda ana statüyle belirlenir. Diğer kurullara ilişkin esaslar ise talimatlar kapsamında belirlenir. Kanunda, ilgili kurulların teşekkülü hakkında ayrıntılı düzenlemeye gidilmeyerek federasyonların ana statülerine ve talimatlara yönlendirme yapılmış, idareye bu konuda takdir yetkisi tanınmıştır.

Bağımsız federasyonların ana statülerinin incelenmesinde denetim kurulunun görev kapsamına ilişkin ortak hükümler derlenmiştir. Kapsam dahilinde edinilen bilgiler şunlardır:

- Genel kurul adına çalışır.
- Mevzuat ve federasyon kararları doğrultusunda mali işlemlerin uygunluğunu değerlendirir.
- Denetim raporu genel kurul onayına sunulur.
- Mevcut uygulamalara ilişkin yönetim kurulunu ikaz edebilir.
- Denetim göreviyle alakalı gereği halinde bilirkişilerin bilgisine başvurulabilir.
- Federasyon yetkilileri denetim kurulunca talep edilen bilgi ve belgeleri temin ile sorumludur.

Anılan hükümler incelendiğinde federasyon denetim kurullarınca yapılan denetimin daha çok uygunluk (yerindelik) denetimi kapsamında faaliyetlerin denetimi amaçlı yapıldığı ve ilgili mevzuat hükümleri ile bu yönde düzenlendiği görülmektedir. Uygunluk denetimi kapsam açısından geniş olmakla birlikte yapılan denetimin özü itibarıyla en kısıtlı olanıdır. Temel amacı işlemlerin kurumun faaliyet alanına göre yürürlükte bulunan mevzuata veya kurumun üst yönetimince uygulamaya konulan

bağlayıcı hükümler doğrultusunda yürütülüp yürütülmediğini tespit etmektir (Güredin,1994). Anlaşılabacağı üzere denetim kurulu mali konulara ilişkin genel kurul adına bir nevi uygunluk denetimi gerçekleştirmektedir. Denetim kurulunun teşekkülü incelendiğinde iki üyesinin seçimle üç üyesinin ise Bakanlık tarafından görevlendirildiği; seçilecek üyelerin taşıması gereken kriterlere ilişkin herhangi bir hüküm getirilmediği, konuya ilişkin ana statü ve talimatlara gönderme yapıldığı anlaşılmaktadır. Bağımsız spor federasyonları arasından tesadüfi örneklem metodu ile seçilen 10 federasyonun (Atletizm- Voleybol- Basketbol- Güreş- Kickboks- Okçuluk- Taekwondo- Tenis- Yüzme- Wushu- KungFu Federasyonları) ana statülerinin incelenmesinde denetim kurulu üyelerinin seçiminde Tablo 24’de belirtilen koşulların arandığı görülmüştür;

Tablo 24: Denetim Kurulu Üyelerinin Asgari Seçim Kriterleri

Mali konularda ihtisas sahibi olmak
T.C. vatandaşı olmak
En az lise mezunu olmak
Tahkim Kurulu, Genel Müdürlük ceza kurulları veya spor federasyonlarının ceza veya disiplin kurullarınca son beş yıl içerisinde bir defada üç ay veya toplam altı ay hak mahrumiyeti cezası almamış olmak
Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar ile casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, yağma, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas gibi yüz kızartıcı veya şeref ve haysiyet kırıcı suçtan veya ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama, kaçakçılık, vergi kaçakçılığı, haksız mal edinme, şike ve teşvik primi suçlarından hükümlü bulunmamak

Kaynak: Türkiye Atletizm, Voleybol, Basketbol, Güreş, Kickboks, Okçuluk, Taekwondo, Tenis, Yüzme, Wushu- KungFu Federasyonları ana statüleri ortak hükümler çerçevesinde hazırlanmıştır.

Ana statü hükümleri doğrultusunda, federasyonlarca seçilen denetleme kurulu üyelerinin profesyonel anlamda denetim işi ile uğraşan kişiler, bu işi meslek edinmiş kişilerden teşekkülü zorunlu değildir. Mali konularda ihtisas sahibi olunması yeterli sayılmaktadır. Zorunlu bir hüküm bulunmamasına rağmen Türkiye Basketbol Federasyonu, Voleybol Federasyonu, Atletizm Federasyonu gibi bir kısım federasyonların denetim kurulu üyeleri arasında teftiş kurulu başkanı, bağımsız denetçi,

yeminli mali müşavir, müfettiş, kontrolör gibi meslek gruplarının görev aldığı görülmüştür. Bununla birlikte federasyonların denetim kurullarında denetim işi ile uğraşan ve bu işi meslek edinmiş kişilerin görev almasına ilişkin bağlayıcı hükümlerin bulunmasının yapılan denetimin niteliğine pozitif yönde ivme kazandıracığı düşünülmektedir.

Federasyonların denetimi ile ilgili olmak üzere, kendi kurullarının yanısıra Gençlik ve Spor Bakanlığının da yetkisi bulunmaktadır. Genel kurul ve denetim kurulunun yanısıra bakanlıkça görevlendirilen denetim elemanlarının da federeasyonlar üzerinde denetim yetkisinin bulunduğu 3289 Ek 9. maddesinde belirtilmiştir. Federasyonların denetiminin Bakanlık tarafından görevlendirilecek, denetim işini meslek olarak icra eden, yetkileri mevzuat çerçevesinde belirlenmiş, denetim elemanlarınca yapılması uluslararası alanda kabul edilen ve denetim faaliyetinin etkili bir şekilde ifası için hayati önem taşıyan “bağımsızlık, yasallık, tarafsızlık ve nesnellik” ilkeleri ile uyumaktadır. Diğer taraftan bir nevi kurum içi denetim işlevini gören federasyon denetim kurulu, kurum içi kontrol sisteminde önemli bir yere sahiptir. Ancak gerek bakanlık denetim elemanlarınca yapılan ve gerekse denetim kurulu tarafından yapılan denetim göz önüne alındığında yapılan denetimlerin büyük çoğunluğunun geçmişe yönelik denetim şeklinde yapıldığı hedef ve performans göstergelerine raporlarda fazlaca yer verilmediği, çağdaş denetim anlayışı çerçevesinde şekillenen rehberlik ve yönetime katkı sağlama, performans denetimi, piyasa odaklı denetim, risk odaklı denetim kavramlarının ön plana çıkarılmadığı anlaşılmaktadır. Bakanlığa tanınan denetim yetkilerinin genişliği federasyonların bağımsızlığını zedeleyen önemli bir faktör olarak görülmüştür (Bal,2013; İmamoğlu,2011; Keleş,1995; Avcı,2012; Çolakoğlu&Erturan,2009; Şafak,2016; Özelçi,2010). Federasyonlarda denetim uygulamalarının özerklik olsa dahi gerekli olduğu, denetim olmaksızın örgütsel hizmetlerin niteliğinin arttırılamayacağı, denetimin yönetimin olduğu her yerde var olan ve yönetimin gelişmesine katkı sağlayarak ona yol gösterecek faaliyetleri içeren bir mekanizma olduğu da belirtilmiştir (Kocamaz ve ark.,2013; Uluğ,2004; Düğen,2005; Tortop,2007;Polat,2009). Bu noktada denetimin çerçevesinin belirlenmesi önem kazanmaktadır.

Bakanlığın (GSB) Sportif değerlendirme kurulu raporları vasıtasıyla da federasyonlar üzerinde denetimi sözkonusudur. Kurula ilişkin düzenlemeler 3289 Ek 9. maddesinde

yer almaktadır. Aynı zamanda kurul 2018 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 1 No'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 212. maddesinde Gençlik ve Spor Bakanlığı Sürekli Kurulları arasında sayılmıştır. Kurul GSB tarafından spora ilişkin konularda bilimsel nitelikli çalışma yapmış, spor alanında yönetici, teknik adam vb görevlerde bulunmuş ya da kamu/özel sektörde üst düzey görevlerde bulunmuş kişilerden seçilir. Seçilen kişiler 2 yıl için görevlendirilir. Kurula ilişkin sekretarya GSB tarafından yerine getirilir. Federasyonların başarılarını, plan ve projelerini kontrol, faaliyet değerlendirme, geliştirme ve izleme kurulun temel görevleridir.

Kurul raporlarında eleştiri konusu yapılan başkan ve yönetim kurulu üyelerinin akıbetine ilişkin GSB'nin talebiyle olağanüstü genel kurul toplanabilir. Federasyonlar tarafından GSB'ye verilecek taahhünameye ilişkin esasları belirleyerek yıl sonunda içeriğe uyulup uyulmadığını değerlendirmek ve neticeye ilişkin raporu altı ayda bir GSB'ye sunmak kurul görevleri arasındadır. Federasyonların amaç ve hedefleri, performans kriterleri ve master planı da kurul tarafından incelenir. Uluslararası alanda faaliyet gösteren federasyonlara ait talimatlar ile statüleri de gözönünde bulundurarak hizmete ilişkin kalite standartlarını belirler.

Kurul tarafından yapılan değerlendirmeler rapor halinde Gençlik ve Spor Bakanlığına sunulur. Kurulun sahip olduğu yetkiler değerlendirildiğinde “yönetim kurulu üyeleri ile federasyon başkanı ve hakkında değerlendirmede bulunarak yeterli görülmemeleri halinde genel kurulun olağanüstü toplanmasını talep etmek, federasyonların taahhütlerini, planlarını, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini değerlendirmek” gibi Bakanlık düzeyinde önemli ve sonuç doğuran yetkilere sahip olduğu görülmektedir. Kurul tarafından gerçekleştirilen görev ilk etapta performans denetimi ve sistem denetimi izlenimi uyandırmaktadır. Performans denetimi kurumsal çatı içerisinde etkili ve verimli bir şekilde iş akışlarının sağlanabilmesi için oluşturulan sistem ve kuralların amacına uygun olarak çalışıp çalışmadığı ve kuruma etki düzeyini inceler. Oluşturulan sistem, kural ve prosedürler, alınan kararlar, uygulanan politikalar kurumda pozitif ivmelenmeyi yakalamada ne derece yardımcı olmaktadır sorusunun yanıtı aranır (Walter,1983). Sistem Denetimi denetlenen birimin gerçekleştirdiği faaliyetler ile kurumun iç kontrol sisteminin kuruma katkı sağlamadaki yeterlilik düzeyi, eksiklikleri, kalite ve uygunluğu, kullanılan yöntemlerin uygulanabilirliği gibi hususların

değerlendirilmesi olarak kısaca açıklanabilir. Ancak kurulun raporlama ve değerlendirme faaliyetinin standartlarına ilişkin 3289 sayılı Kanun ve ilgili yönetmelikte herhangi bir hüküm bulunmaması, performans denetimine ilişkin kriterlerin, performans ölçüt ve göstergelerinin belirlenmemiş olması, kurulun profesyonel anlamda denetçilik mesleğini icra eden kişilerden teşekkül etmemesi Kurul tarafından yapılan görevin “kontrol, değerlendirme ve izleme” faaliyeti olarak değerlendirilmesini gerektirmektedir.

Bağımsız spor federasyonları üzerinde bir diğer denetim unsuru Gençlik ve Spor Bakanlığı Tahkim Kuruludur. Bakanlığın sürekli kurulları arasında yer alır ve Bakan tarafından 4 sene müddetince görevlendirilir. 7’si asıl, 7’si yedek olmak üzere toplam 14 üyeden oluşur. Üyelerden beşi hukukçu olmak üzere, ikisi ikisi akademik anlamda spor alanında çalışmış veya yönetici, teknik adam vb görevler yapmış kişilerden seçilir. Hâkim, savcı ve bu mesleklerden sayılanlar hâkimlik teminatı dikkate alınarak, yetkili kurul onayı ile Kurulda görev alabilirler. GSB bütçesinde kurul için tesis edilmiş ödenek bulunur. Kurul kararları katidir. Görevinde bağımsız ve tarafsız olan kurul üyeleri istifa veya çekilme halleri dışında görevden alınamaz. Kurulun yaptığı görev “hukuki denetim” kapsamına girmektedir. Günümüzde spor alanında ortaya çıkan ihtilaf ve uyuşmazlıkların hızlı ve etkili bir şekilde çözülme ihtiyacı ile bu türden ihtilafların teknik ve uzmanlık gerektiren boyutları da dikkate alındığında normal yargı sürecinin dışında uyuşmazlıkların tahkim yolu ile çözümlenmesi yoluna gidilmesi gerekmiştir (Donay,2012). Özsoy’a göre (2008) sporda uyuşmazlıkların ivedilikle çözümlenebilmesi için tahkim kurumu kaçınılmazdır. Kurul tarafından yapılan denetim hukuki bir denetim olmakla birlikte federasyonlar üzerindeki önemli yetkilerinden dolayı burada değinilmesi yararlı görülmüştür.

Federasyonlar üzerinde etkili olan bir diğer etken uluslararası kuruluşlardır. Küreselleşmenin ortaya çıkardığı kaçınılmaz sonuçlardan biri olan uluslararası kurallara tabi olma bağımsız spor federasyonları açısından da önem kazanmaktadır. Uluslararası komite ve kurulların spor faaliyetlerine ve federasyonların yapılanmasına ilişkin getirmiş olduğu ölçüt ve kurallar Türkiye’deki spor federasyonları üzerinde de dolaylı bir denetim fonksiyonu olarak yerini almaktadır. Sunay’a göre (2010) spor uluslararası alanda ortaya konulan evrensel kriterler doğrultusunda faaliyet gösteren ve hemen her

kesimin yararlandığı önemli ve fonksiyonel bir araçtır. Federasyonlar Uluslararası alanda varlık gösterebilmek ve müsabakalara katılabilmek için birtakım uluslararası kuruluşlara üye olmak ve bu kuruluşlarca öngörülen yeterlilik kriterlerini karşılamak durumundadır. Nitekim Türkiye basketbol federasyonu Uluslararası Basketboll Federasyonu (FIBA); atletizm federasyonu Balkan Atletizm Birliği (ABAF), Avrupa Atletizm Birliği (EA) ve Uluslararası Atletizm Federasyonları Birliği'nin (IAAF); yüzme federasyonu Uluslararası Yüzme Federasyonu (FINA) ve Avrupa Yüzme Birliği'nin (LEN) mevzuat ve kurallarına uygun hareket etmek zorunluluğu içinde bulunmakta ve federasyonların ana statülerinde de bu kuruluşlarca yürürlüğe konularak pek çok ülke tarafından benimsenen uluslararası kurallar ile yasal hükümlerin yürütülmesini sağlamak federasyonun görevleri arasında sayılmaktadır.

Uluslararası Olimpiyat Komitesi de (IOC) gerek federasyonlar ve gerekse kalkınma planları ve hükümet programları üzerinde etkili bir unsur olarak göze çarpmaktadır. Federasyonlar zikredilen kuruluşların kurallarına uygun faaliyet göstermemesi halinde yaptırımlarla karşılaşabilmektedir. Bu durum uluslararası kuruluşların federasyonlar üzerinde oldukça etkili faktörler olduğunu gözler önüne sermektedir.

Bağlı Federasyonlar: Türkiye'de bağlı federasyonların sayısı oldukça sınırlı olmakla birlikte daha çok kuruluş aşamasında olan ve her açıdan desteklenmesi gereken federasyonlar bu kapsamda yer almaktadır. Bağlı federasyonların kendilerine özgü ana statüleri bulunmamakta ve Bakanlığa (GSB) bağlı olarak bir kamu kurumu gibi faaliyet göstermektedir. Şekil 18'de bağlı federasyonlara ilişkin denetim yapılanması belirtilmiştir.



Şekil 18: Bağlı Spor Federasyonlarında Denetim Yetkisi

Bağlı federasyonlar bağlı oldukları kurumun tüzel kişiliğini kullanmaktadırlar. İşlemlerine karşı idari yargıda bağlı oldukları tüzel kişilik hasım gösterilerek dava açılabilmektedir (Günel&Küçükgüngör,1998). Ayrı bir bütçesi bulunmamaktadır. İş ve işlemlerinde bağlı oldukları kurumun denetimine tabidirler (Aydın,2013). Dolayısıyla Gençlik ve Spor Bakanlığı bünyesinde örgütlenmiş olan bu federasyonlar Bakanlık denetim elemanlarınca denetlenmektedirler.

Ortaya konulan bulgulardan anlaşılacağı üzere Türkiye'deki spor federasyonlarına çağdaş denetim yaklaşımları ve iç kontrol genel bileşenleri tam anlamıyla entegre edilememiştir. Yapılanma içerisinde profesyonel bir denetim mekanizması bulunmamaktadır. Yapılan faaliyetler denetimden ziyade kontrol odaklı olmakta, yapılan kontrollerde standartlar ile uyum sağlamamaktadır.

Ortaya konulan bulgular neticesinde;

- Türk spor yönetimi ve federasyonlarının tarihsel süreç içerisinde örgütsel ve yönetsel açıdan gelişim gösterdiği ancak Yeni Kamu Yönetimi (YKY) anlayışının temel örgütsel yapılanmada bariz şekilde değişiklik yaratmadığı, mevcut durumda merkezîyetçi yapının etkisinin halen hissedildiği,
- Yürürlükte bulunan güncel mevzuat hükümlerinin Türkiye'deki spor federasyonları için profesyonel bir yönetim anlayışını öngördüğü, ancak bağlı oldukları kurumun tüzel kişiliğini kullanan bağlı federasyonlarda halen kamu bürokrasisine hakim kuralların uygulandığı, yönetimin hareket tarzının bürokratik sınırlar dahilinde belirlendiği ve mevcut durumun yönetim anlayışının gelişimi için arzulanan çevresel koşulları karşılayamadığı,
- Spor federasyonlarında yeni kamu yönetimi ilkeleri doğrultusunda standardizasyonu sağlama, şeffaf ve hesap verebilir yönetim yapısının tesisi, performans değerlendirmesi amaçlarına yönelik çalışmaların yetersiz olduğu,
- Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Türk spor teşkilatına ivme kazandırdığı, ancak federasyonlarda mevcut altyapı yetersizliği, iç kontrol sisteminin kurulamamış olması, mali kaynak eksikliği vb. sebeplerden dolayı yeterli düzeyde değişimin sağlanamadığı,

- Türkiye'deki spor federasyonlarına çağdaş denetim yaklaşımlarının tam anlamıyla entegre edilemediği, yapılanma içerisinde profesyonel ve çağdaş denetim standartları ile uyumlu bir denetim mekanizmasının bulunmadığı,
- Örgütsel anlamda sistematik yapı içerisinde bir iç kontrol mekanizması kurulmaya çalışıldığı ancak mesleki bir iç denetim örgütlenmesinin bulunmadığı,
- Denetimden ziyade kontrol faaliyetlerinin ön plana çıktığı, iç kontrol genel bileşenlerinin federasyon yapılanmalarına tam anlamıyla entegre edilemediği,
- Bağımsız federasyonların genel kurul yetkilerinin “kontrol” odaklı olduğu, yetkinin çoğunlukla denetim kurulları vasıtasıyla kullanıldığı, denetimlerin büyük çoğunluğunun geçmişe yönelik yapıldığı; hedef ve performans göstergelerine raporlarda fazlaca yer verilmediği, çağdaş denetim anlayışı çerçevesinde şekillenen rehberlik ve yönetime katkı sağlama, performans denetimi, risk ve piyasa odaklı denetim kavramlarının önceliklendirilmediği yahut dikkate alınmadığı,
- Sportif Değerlendirme Geliştirme Kurulu raporlama ve değerlendirme faaliyetinin standartlarına ilişkin 3289 sayılı Kanun ve ilgili yönetmelikte herhangi bir hüküm bulunmaması, performans denetimine ilişkin kriterlerin, performans ölçüt ve göstergelerinin belirlenmemiş olması, kurulun profesyonel anlamda denetçilik mesleğini icra eden kişilerden teşekkül etmemesi nedenleriyle Kurul tarafından ifa edilen görevin “kontrol, değerlendirme ve izleme” faaliyeti olarak şekillendiği,
- Bağlı federasyonların kendilerine özgü ana statülerinin bulunmadığı, Bakanlığa (GSB) bağlı olarak faaliyet gösterdiği ve Bakanlık denetim elemanlarınca çağdaş denetim teknikleri doğrultusunda program dahilinde denetlendiği,
- Federasyonlar üzerinde ulusal ve uluslararası pek çok farklı kurum ve kurul tarafından denetim ve kontrol mekanizmalarının bulunduğu, belirtilen denetim mekanizmaları arasında genel anlamda döngüsel bir iletişim ağının bulunmadığı,
- Uluslararası denetim ve iç kontrol standartlarının federasyon örgütlenmelerine henüz tam anlamıyla entegre edilemediği,

Anlaşılmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Yapılan çalışmada Türkiye’de bulunan spor federasyonlarının örgütsel ve yönetsel yapısı içerisinde çağdaş denetim yaklaşımlarının uygulanıp uygulanmadığı, uluslararası standartlara entegre denetim anlayışının mevcut olup olmadığı araştırılmıştır. Araştırma kapsamında Türkiye’deki spor federasyonlarının tarihsel süreç içerisinde geçirdiği değişim ve gelişim, YKY’nin Türkiye yönetim sistemi ile özelden spor federasyonlarına tesiri, yeni yönetim anlayışı çerçevesinde şekillenen iç kontrol sistemi, çağdaş denetim yaklaşımları ve uluslararası denetim standartlarının spor federasyonlarındaki yeri sorularına cevap aranmıştır. Ortaya konulan bulgular neticesinde spor federasyonlarının yönetim ve denetim yapısına ilişkin çıkarım ve önerilerde bulunulmuş, Türkiye’deki spor federasyonlarında uygulanabilir örnek bir denetim modeli ortaya konulmuştur.

Araştırmanın teorik yapısını oluşturmak için betimsel analiz ve kaynak araştırması yöntemleri kullanılmıştır. Konuya ilişkin yapılan doküman analizi ve literatürdeki benzer nitelikteki çalışmalardan yararlanarak araştırmanın boyutları belirlenmiş, betimsel analiz yöntemi ile toplanan bulgular yorumlanmış, araştırma konusu somut bir şekilde ortaya konulmaya çalışılmıştır. Kavramsal çerçeve yönetim, denetim, kamu yönetimi, kamu politikası, yönetişim, kamu mali yönetimi, kamu işletmeciliği, stratejik yönetim, iç kontrol, iç denetim unsurlarından oluşturulmuştur.

Spor federasyonlarının temel bürokratik ve örgütsel eğilimlerin revizyonundan etkilenip etkilenmediğinin tespiti için yapılan ulusal ve uluslararası kaynak ve belgelerin taranması ile yönetimde çağdaşlaşma ve revize ulusal hem uluslararası düzeyde araştırılmıştır. YKY anlayışı ile vizyoner bir bakış açısı kazanarak belirli standart ve kriterler çerçevesinde yapılması öngörülen çağdaş denetim anlayışının terimsel anlamı, kökeni ve gelişimi, ilkeleri, standartları, türleri ile denetim mesleğine yön veren ulusal ve uluslararası kuruluşlar tüm yönleriyle ortaya konulmuştur. Spor federasyonlarında denetim yöntem ve yaklaşımları yönetsel ve örgütsel açıdan irdelenerek federasyonların nitelikleri, örgütsel yapıları, spor yönetimi ve federasyonlar hakkında söz sahibi olan kurum ve kuruluşlar incelenmiştir.

Yapılan çalışma neticesinde aşağıda belirtilen sonuçlara ulaşılmıştır:

- Türk spor yönetimi ve federasyonlarda özellikle 2000’li yıllarda etkili olan Yeni Kamu Yönetimi (YKY) anlayışı temel örgütsel yapılanmada bariz şekilde değişiklik yaratmamıştır. Mevcut durumda merkeziyetçi yapının etkisi hissedilmektedir.
- Federasyonlarda çıktı-sonuç odaklı yapı, hesap verebilirlik ve şeffaflık, denetimde açık ve belirli standartlar, ölçülebilir performans, profesyonel yönetim anlayışı, güçlü iç kontrol sisteminin benimsenerek uygulanmasının federasyon başarı düzeylerini artıracığı düşünülmektedir.
- Yürürlükte bulunan güncel mevzuat hükümleri Türkiye’de bulunan spor federasyonları için profesyonel bir yönetim anlayışını öngörmektedir. Ancak bağlı oldukları kurumun tüzel kişiliğini kullanan bağlı federasyonlarda halen kamu bürokrasisine hakim kurallar uygulanmakta, yönetimin hareket tarzı bürokratik sınırlar dahilinde belirlenmektedir. Bu durum yönetim anlayışının gelişimi için arzulanan çevresel koşulları karşılayamamaktadır.
- Spor federasyonlarında yeni kamu yönetimi ilkeleri doğrultusunda standardizasyonu sağlama, şeffaf ve hesap verebilir yönetim yapısının tesisi, performans değerlendirmesi amaçlarına yönelik çalışmalar yetersiz düzeydedir.
- Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Türk spor teşkilatına ivme kazandırmıştır. Ancak federasyonlarda mevcut altyapı yetersizliği, iç kontrol sisteminin kurulamamış olması, mali kaynak eksikliği vb. sebeplerden dolayı yeterli düzeyde değişim sağlanamamıştır.
- Çağdaş denetim yaklaşımları federasyonlara tam anlamıyla entegre edilememiştir. Federasyon yapılanmaları içerisinde profesyonel ve çağdaş denetim standartları ile uyumlu bir denetim mekanizmasının bulunmamaktadır.
- Türkiye’deki spor federasyonlarında örgütsel anlamda sistematik yapı içerisinde bir iç kontrol mekanizması kurulmaya çalışılmaktadır. Bununla birlikte mesleki bir iç denetim örgütlenmesinin bulunmamaktadır. Örgüt içinde denetimden ziyade kontrol faaliyetlerinin ön plana çıkmakta ancak iç kontrol genel bileşenleri federasyon yapılanmalarına tam anlamıyla entegre edilememektedir.

- Bağımsız federasyonlarda genel kurul yetkileri “kontrol” odaklıdır. Yetki çoğunlukla denetim kurulları vasıtasıyla kullanılmakta, denetimlerin büyük çoğunluğu geçmişe yönelik yapılmaktadır. Hedef ve performans göstergelerine raporlarda fazlaca yer verilmemekte, çağdaş denetim anlayışı çerçevesinde şekillenen rehberlik ve yönetime katkı sağlama, performans denetimi, piyasa-risk odaklı denetim kavramlarının örgüte entegrasyonu sağlanmamaktadır.
- Sportif Değerlendirme Geliştirme Kurulu raporlama ve değerlendirme faaliyetinin standartlarına ilişkin 3289 sayılı Kanun ve ilgili yönetmelikte herhangi bir hüküm bulunmaması, performans denetimine ilişkin kriterlerin, performans ölçüt ve göstergelerinin belirlenmemiş olması, kurulun profesyonel anlamda denetçilik mesleğini icra eden kişilerden teşekkül etmemesi nedenleriyle Kurul tarafından ifa edilen görev “kontrol, değerlendirme ve izleme” faaliyeti olarak şekillenmektedir.
- Bağlı federasyonların kendilerine özgü ana statülerinin bulunmaması, Bakanlığa (GSB) bağlı olarak faaliyet göstermekte ve Bakanlık denetim elemanlarınca çağdaş denetim teknikleri doğrultusunda program dahilinde denetlenmektedir.
- Federasyonlar üzerinde ulusal ve uluslararası pek çok farklı kurum ve kurul tarafından denetim ve kontrol mekanizmaları bulunmakta, belirtilen denetim mekanizmaları arasında genel anlamda döngüsel bir iletişim ağı bulunmamaktadır.
- Uluslararası denetim ve iç kontrol standartları federasyon örgütlenmelerine henüz tam anlamıyla entegre edilememiştir.

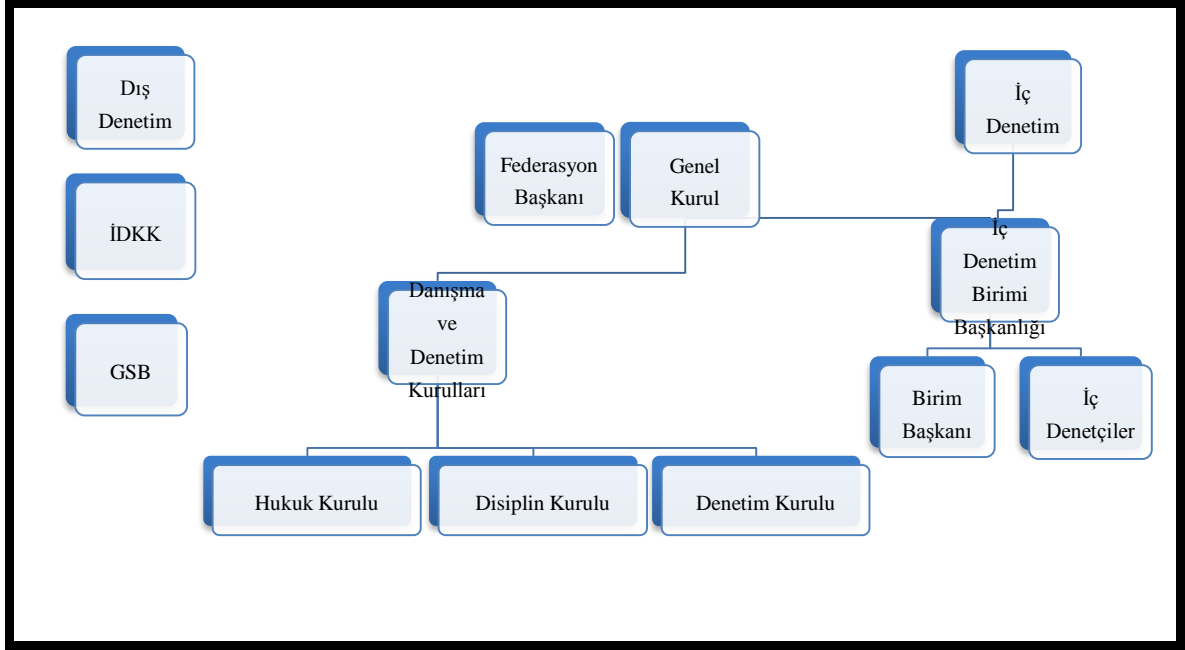
Türk spor yönetimine hakim merkezî yapıya sahip federasyonların varlığı Yenel ve İmamoğlu (1998); Zengin ve Öztaş (2008); Solmaz ve Yetim (2018) tarafından da ortaya konulmuş; Türkiye’de “bağımsız” olarak nitelendirilen spor federasyonlarının aslında tam ve gerçek anlamda bağımsız olmadığı hususu Fişek (2003), Devecioğlu ve Çoban (2003), Bal (2013), İmamoğlu (2011), Avcı (2012), Çolakoğlu ve Solmaz (2017) tarafından yinelenmiştir. Özellikle bağlı federasyonlarda Bakanlığa (GSB) tanınan denetim yetkilerinin genişliği federasyonların bağımsızlığını zedeleyen önemli bir faktör olarak görülmüştür (Bal,2013; İmamoğlu,2011; Keleş,1995; Avcı,2012; Çolakoğlu&Erturan, 2009; Şafak,2016; Özelçi,2010). Bu noktada Devletin sporu doğrudan yöneten bir otorite olmaktan çıkarılıp denetleyen, yönlendiren ve destekleyen bir nitelikte olması

gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Çolakoğlu&Erturan,2009; Ekenci&Gözen,1998; Devocioğlu,2005; Sunay,2003). Öte yandan spor birçok alanda sosyal, kamusal ve birleştirici niteliği ile karşımıza çıkmaktadır. Nitekim Fişek (2003) “sosyal örgütlerde olduğu gibi spor da tabii, görülen veya görülemeyen bağlarla topluma bağlıdır” diyerek durumu net bir şekilde özetlemiştir.

Kamusal niteliği bu denli ağır basan sporun tamamen Devletin yönetim ve denetiminin dışında tutulması spor kurumlarının gelişimi açısından desteklenen bir tutum olarak görülmemektedir. Devlet spor ve sporla ilgili kurumları her açıdan desteklemeli, gelişimine destek olmalı, yönlendirici bir nitelik sergilemelidir. Yeni kamu yönetimi ilkeleri devletin fonksiyonlarını asgari düzeye indirirken devletin sosyal ve toplumsal alanlarda yönlendirici niteliğine de dikkat çekmiştir.

Araştırma sonuçları Türkiye’de yeni kamu yönetimi ilkeleri doğrultusunda kamu yönetiminde reformist düzenleme ve uygulamaların 2000’li yıllardan beri devam ettiğini ortaya koymaktadır. Gerek mevcut mevzuat hükümleri ve gerekse yürürlükteki uygulamalar spor federasyonlarını dengeli, kontrollü, gelişime açık, piyasa ile eşgüdümlü, vizyoner bir yapıya kavuşturma amacını bünyesinde barındırmaktadır. Ancak federasyonlar içindeki kontrol ve denetim mekanizmaları profesyonel anlamda sonuçlar elde etmekte yetersiz kalmakta, elde edilen verilerin yetersiz olması Devletin federasyonlar üzerindeki destekleyici ve yönlendirici fonksiyonunu sınırlandırmaktadır. Ulusal ve uluslararası denetim kaynakları arasındaki iletişim ağının zayıf olması aynı konularda defaten araştırma ve kontrollerin yapılmasını zorunlu kılmakta bu durum zaman, enerji ve motivasyon kaybına neden olmaktadır. Federasyonlarda görevli kurulların iç kontrol ve iç denetim alanında eğitim eksiğinin bulunması nedeniyle sistem tam anlamıyla analiz edilememekte ve bu durum iç kontrol genel bileşenlerinin federasyon yapılanmalarına tam anlamıyla entegre edilememesi ile sonuçlanmaktadır. Belirtilen nedenlerle Türkiye’de bulunan spor federasyonlarının yeniden yapılandırılmasına yönelik yeni bir denetim modeli ortaya konmuştur. Belirtilen model, tüm federasyonlarda uygulanabilir temel bir model olarak tasarlanmıştır. Organizasyon yapıları doğrultusunda revize edilebilir şekilde tasarlanmıştır.

Öngörülen denetim modeli şekil 19’da görülmektedir.



Şekil 19: Spor Federasyonları İçin Geliştirilen Denetim Modeli

Geliştirilen denetim modelinde mevcut denetim yapısında iç denetime yer verilmiş, federasyon başkanlıkları bünyesinde İDKK’ya bağlı iç denetim birimi başkanlıklarının kurulması öngörülmüştür. İç denetçiler yürürlükteki yasa ve yönetmeliklere ve genel olarak kabul edilen iyi uygulama standartlarına uygunluğu sağlamak için inceleme ve denetimler gerçekleştirecektir. Denetimler uygunluk, sistem, performans, mali denetim ile bilgi teknolojileri denetimi çerçevesinde yıllık programlar ve 3 yıllık planlar çerçevesinde, iç denetim standartlarıyla uyumlu şekilde gerçekleştirilecektir. Plan ve programlar genel kurul tarafından onaylanacaktır. İç Denetçiler tarafından mevcut sistem ve süreçleri kontrol; kaynak ve varlıklara yönelik risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi; kontrol ve raporlanması, iç kontrol sisteminin gelişimi, federasyonun mevcut faaliyetlerinin önceden belirlenmiş amaç ve hedefler ile mevzuata uygun olarak planlanması, yürütülmesi, doğru ve güvenilir bilgi akışının temini, faaliyetlerde etkinlik, etkililik ve ekonomikliğin sağlanması hususlarında üst yönetime önerilerde bulunulacak, danışmanlık sağlanacaktır. İç Denetim birimi aynı zamanda danışma ve denetim birimleriyle işbirliği içerisinde bulunacaktır.

İç Denetçiler federasyon başkanının önerisi ve genel kurul kararıyla sertifikalı adaylar arasından atanacak ancak Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları

çerçevesinde bağımsızlık ve nesnellik standardının temini amacıyla görevden alma şartına bağlı olarak İDKK kanalıyla sertifikanın iptali suretiyle gerçekleştirilecektir. İç denetçiler tarafından hazırlanan raporlar İDKK, Genel Kurul ve Federasyon Başkanı ile paylaşılacak ancak belirtilen idarelerin raporlamalarda tarafsızlık ve nesnellik sağlanması amacıyla rapora müdahale yetkisi bulunmayacaktır. İç denetim birimi başkanı iç denetim faaliyetinin yönetiminden sorumlu olacaktır.

Yukarıda ana hatlarıyla belirtilen ve federasyonlarda oluşturulması öngörülen iç denetim sistemine ilişkin ayrıntılı hususlar kanun, yönetmelik, tebliğ, kuruma ilişkin ana statü ve talimatlar ile netleştirilecek, federasyonların dış denetimi revize edilmeksizin uygulanacaktır.

Öngörülen denetim modeli ile federasyonlarda daha şeffaf, hesap verebilir bir yönetim tarzı, güçlü iç kontrol sistemi, açık ve belirli standartlara dayalı denetim yapısı, profesyonel yönetim anlayışının benimsenmesi hedeflenmektedir. Bu çerçevede federasyonlarda iç denetim sisteminin kurulması ve işlerlik kazanmasına yönelik mevzuat güncellemesi yapılmalı, değişim yönetimi gerçekçi bir bakış açısıyla tamamlanmalıdır. Örgütsel kültür ile personel tutumlarında değişimin dayatma olmaksızın kendiliğinden kabullenilmesinin sağlanması değişimin yönetimi şeklinde tanımlanır (Solak&ark.,2017). Federasyonlar için öngörülen iç denetim mekanizması bir teftiş faaliyeti olarak görülmemeli aksine uluslararası standartlar ve Türkiye’de uygulanan şekli ile danışmanlık, kuruma değer katma ve kurumu yönlendirme misyonuna sahip bir sistem olarak algılanmalıdır. Türkiye’de bulunan spor federasyonları için istenilen daha fazla denetim değil kurum içinde yapılmış bir iç denetim mekanizması ile disiplinli, sistemli, kesintisiz yaklaşım çerçevesinde, geçerli standartlar doğrultusunda gerçekleştirilen örgüte değer katan, geliştiren, kuruma yol gösteren mekanizmanın işlerliğinin sağlanmasıdır (Uzun,2014). Uluslararası standartlar ve kanunlar çerçevesinde iç denetçi üst yöneticilerin yanısıra dolaylı olarak kurum paydaşlarına, kamuoyuna ve dış denetim organlarına karşı da bir nevi güvence hizmeti verecektir. Federasyonlar bünyesinde teşkilatlanmış olan denetim kurulu, genel kurul gibi organların iç denetim ile işbirliği içerisinde çalışması sağlanarak kurum genelinde kontrol ve denetim anlamında ortak bir dilin oluşumuna da katkı sağlanacaktır.

Edinilen bulgular doğrultusunda federasyonların gelişimine yönelik aşağıda belirtilen öneriler geliştirilmiştir:

- Yeni kamu yönetimi ilkeleri devletin fonksiyonlarını asgari düzeye indirirken devletin sosyal ve toplumsal alanlarda yönlendirici niteliğine dikkat çekmiştir. YKY ilkeleri doğrultusunda Devlet sosyal-kamusal niteliği ağır basan spor ve spor kurumlarını her açıdan desteklemeli, gelişimine destek olmalı, yönlendirici bir nitelik sergilemelidir.
- Spor federasyonları gerek Devlet gerekse sponsor kuruluşlarca finansal anlamda desteklenmeli, federasyonlar için uygun gelişim ortamı sağlanmalıdır.
- Federasyonlarda etkin iç kontrol sistemi kurulmalı, ortaya konulan somut göstergeler doğrultusunda stratejik planlama süreci tamamlanmalıdır.
- İç kontrol sisteminin oluşturulmasında iç denetçilerin desteği alınmalıdır.
- Örgüt içi iç kontrol mekanizmasına doğru yönde işlerlik kazandırılabilmesi için federasyonlarda görevli personel, yönetici ve kurullarda görevli kişilere düzenli aralıklarla eğitim verilmelidir.
- federasyonlarda iç denetim sisteminin kurulması ve işlerlik kazanmasına yönelik mevzuat güncellemesi yapılmalı, değişim yönetimi realistik bir bakış açısıyla tamamlanmalıdır
- Federasyonlar için öngörülen iç denetim mekanizması bir teftiş faaliyeti olarak görülmemeli, danışmanlık, kuruma değer katma, kurumu yönlendirme misyonuna sahip bir sistem olarak algılanmalıdır.

Yukarıda sıralanan önerilerin sosyal ve ekonomik kalkınma, kültürel gelişim, çağdaş toplum, toplumsal bütünleşme, beden ve ruh sağlığı için vazgeçilmez bir unsur olan sporun ve spor federasyonlarının gelişimine katkı sağlayacağı öngörülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akbulut, Ö. (2012). *Türk Kamu Yönetiminde Teftiş Ve İç Denetim*. TODAİE.
- Akdağ, M. (1977). *Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi*. Cem.
- Akdoğan, A. A. (2011). *Türkiye'de Kamu Politikası Disiplininin Tarihsel İzleri. Türkiye'de Kamu Yönetimi ve Kamu Politikaları*. TODAİE.73-94.
- Akın, Y. (2019). *Gürbüz ve Yavuz Evlatlar-Erken Cumhuriyet'te Beden Terbiyesi ve Spor*. İletişim.
- Aktalay, A. (2010). *Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Çerçevesinde Merkezden Yönetim Ve Yerinden Yönetim Arasındaki Denetim İlişkisi*. Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kamu Yönetimi Anabilim Dalı. İzmir.
- Aktan, Ç., C. (1999). *Yeni Yönetim Tekniklerinin Kamu Sektöründe Uygulanmasına Yönelik Öneriler*. Türk İdare Dergisi. (3), 2-95.
- Aktaş H. & Mutlu. S. (2016). *Futbolda Finansal Sürdürülebilirlik Kapsamında "Finansal Fair Play Başabaş Kuralı ve Beşiktaş Futbol Kulübü Üzerinde Bir Uygulama*, Celal Bayar Üniversitesi. Sosyal Bilimler Dergisi.
- Al, H. (2007). *Denetimde Piyasalaşma Eğilimleri*. Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi, (1), 101-125.
- Al, H. (2007). *Kamu Kesiminde Yeni Denetim Yaklaşımları- Süreç Odaklı Denetimden Sonuç Odaklı Denetime Geçiş*, Amme İdaresi Dergisi, (40), 42-59.
- Aliefendioğlu, Y. (2001). *Hukuk-Hukukun Üstünlüğü-Hukuk Devleti*. Ankara Barosu Dergisi.
- Alman Olimpik Spor Birliği. <https://www.dosb.de/ueber-uns/satzung-und-ordnungen/> (25.03.2019).
- Altay, S. Ö., (2010). *Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Altuğ, F. (2000). *Mali Denetim*, Ezgi Yayınevi.
- Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü. <https://www.aicpa.org> (09.07.2019).
- Anadolu Üniversitesi. https://www.ders.es/27_51_yonetim_ve_organizasyon.pdf (02.04.2018).

- Armağan, A. (2011). *Klasik Dönemde Osmanlılarda Devlet Yönetim Anlayışına Dair Bazı Düşünceler*. Gazi Üniversitesi Akademik Görüş Dergisi, 5(9), 139–156.
- Aslan, B. (2008). *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim*. Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı.
- Aslan, B. (2010). *Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim*. Sayıştay Dergisi, 77, 86.
- Aslan, N. T. (2010). *Yönetimin Yeni Yapı Taşları Bağımsız İdari Otoriteler: “Yavru Leviathanlara Doğru”*. Sosyal Siyaset Konferansları, (59), 2.
- Ataman, A. B. (2000). *Türk Denetim Kurumları*, Türkmen, İstanbul
- Atay, C. (1999). *Devlet Yönetimi ve Denetimi*, Alfa, İstanbul.
- Avcı, M. (2012). *Spor Federasyonlarının Hukukî Niteliği, İdarî Teşkilât İçindeki Konumu Ve Bağımsızlığı Sorunu/Legal Nature Of Sports Federations, Their Position And Independence In The Administrative Organization*. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 70(2).
- Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu. <https://www.eciia.eu/> (09.07.2019).
- Ayanoğlu, T. (2008). *Türkiye Futbol Federasyonu Tahkim Kurulu'nun İşlevi Ve Kararlarının Niteliği*. TBB Dergisi, (74), 43-76.
- Aydın D.A, Turgut M, Bayırlı R (2007). *Spor Kulüplerinin Halka Açılmasının Türkiye’de Uygulanan Modeller Açısından İncelenmesi*. Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, (1), 59-65.
- Aydın, A. D., Demir, H., & Yetim, A. (2008). *Türk Spor Politikalarında Öngörülen Hedeflerin Gerçekleşme Düzeylerinin Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma (Gsgm Örneği)*. Beden Eğitimi Ve Spor Bilimleri Dergisi, 1(2).
- Aydın, Z. (2013). *Bağımsız Federasyonların Hukuki Yapısı*. Ankara Barosu Yayınları.
- Aydınlı, İ., Memiş, L. (2015). *1990’larda Günümüze Türkiye’de Yönetişim*, Selçuk Üniversitesi, İdari Bilimler Dergisi.
- Bain & Company. <https://www.bain.com/insights/management-tools-strategic-planning> (20.04.2018).
- Bal, A. (2013). *Avrupa Birliği Sürecinde Spor Federasyonlarının Yapısal Bakımdan Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Balcı, V. (2003). *Avrupa Birliği Ve Spor*. Gazi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi, 8(2), 53-66.

- Balyemez, A. (2017). *Türkiye’de Neoliberal Dönüşüm Kapsamında Yapılan Düzenlemeler Çerçevesinde Kamu İdareleri ve Özel Sektör İşletmelerinin Bağımsız Dış Denetimi*. Lefke Avrupa Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 8 (1), 92-132.
- Barber, J.W. (1999). *İktisadi Düşünceler Tarihi*. (Çeviri: İhsan Durdu).
- Başpınar, A. (2005). *Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*. Maliye Dergisi. 148, 35-62.
- Batırel, Ö. F. (2008). *Global Ekonomik Kriz Ve Türk Kamu Maliyesi*. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. (13),1-9.
- Bayazıtlı, E. (1991). *Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması*. Ankara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı. Doktora Tezi.
- Bayramın, M. (2010). *Avrupa Birliği Sürecinde Ekonomik İstikrar İçin Türkiye Kamu Yönetimi İç Denetim Sistemi*. Yüksek Lisans Tezi. Gazi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İktisat Anabilim Dalı. Ankara.
- Bayramoğlu, S., Başkaya, F., Ördek, A., (2008). *Yönetişim, Ekonomik Kurumlar ve Kavramlar Sözlüğü*, Özgür Üniversite Yayınları. Ankara.
- Berk, K. (2005). *Türkiye Futbol Federasyonu’nca Çözömlenen Uyuşmazlıkların Niteliği Bakımından Değerlendirilmesi*. Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni.
- Berk, K. (2006). *Türkiye Futbol Federasyonunun Türk İdare Teşkilatı İçindeki Yeri*. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 64(2), 3-24.
- Bilgiç, K. Veysel (2008), *Küreselleşme Sürecinde Kamu Hizmetlerinde Dönüşüm, Kamu Yönetiminde Yeni Vizyonlar*. Turhan.
- Bişgin, H. (2007). *Spor Federasyonlarında Bilgi Yönetiminin Değerlendirilmesi*. Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi. Sağlık Bilimleri Enstitüsü. Beden Eğitimi Ve Spor Anabilim Dalı. Ankara.
- Bovens, M., Schillemans, T., Goodin, E., R., (2014). *Public Accountability*, The Oxford Handbook.
- Boynton, W. C. & Johnson, N., R. (2005). *Modern Auditing*. Wiley (8).
- Bulut, E. (2015). *COSO 2013 Bataklığı Kurutmak Mı? Sinekleri Öldürmek Mi?*. [www.tide.org.tr › uploads › TİDE-COSO Sunumu 2013](http://www.tide.org.tr/uploads/TİDE-COSO_Sunumu_2013.pdf), (Erişim:28.05.2018).

- Briggs, A. (1961). *The Welfare State in Historical Perspective*. European Journal of Sociology, Cambridge University Press.
- Bryson, J., M. (2011), *Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations*. John Wiley, San Francisco.
- Bülbül, M., (2010). Denetim Dergisi, Kamu İç Denetçileri Derneği Yayını, Ankara.
- Buluç, B. (1996). *Yönetimde Örgütlenme Süreci*. Eğitim Yönetimi Dergisi, 2(4),510-521.
- Caiden, G. E. (1988). *The Vitality Of Administrative Reform*. International Review of Administrative Science, 54(3), 331-357.
- Cankar, İ. (2006). *Denetimin Yeni Paradigması:Sürekli Denetim*. Sayıştay Dergisi. (61), 69-79.
- Can, H., Güney, S. (2018). *Genel İşletme*. Siyasal Kitabevi.
- Candan, E. (2006). *Kamu Mali Yönetim Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları*. Mali Hukuk Dergisi,121.
- Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission. http://www.coso.org/publications/executive_summary_ (20.04.2018).
- Çelik, A.(2005), *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*.Seçkin Yayıncılık.
- Çetin, B. (2011). *Sürekli Denetimin İç Denetimde Uygulanabilirliği*. Yüksek Lisans Tezi, Karaelmas Üniversitesi.Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı, Zonguldak.
- Çetinoğlu, T. (2007). *Sürekli Denetimin İç Denetimde Uygulanabilirliği Ve Türkiye’de Ticari Bankalar İçin Sürekli Denetim Yapılandırma Modeli*. Doktora Tezi. Dumlupınar Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı. Kütahya.
- Çevik, H. H. (2004). *Türkiye de Kamu Yönetimi Başarısızlığına Teorik Bir Yaklaşım*. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi. (59), 3.
- Chorafas, D. (2001). *Implementing And Auditing The Internal Control System*. Palgrave.
- Coderre, D. (2005). *Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring and Risk Assessment*. Global Technology Audit Guide. USA. The IIA-The Institute of Internal Auditor.
- Çolak, İ., N., <http://www.ilkercolak.com.tr/turkiye-futbol-federasyonunun-ozerkligi-ve-idari-denetim/> (28.08.2019).

- Çolakoğlu,T., Erturan, E. E. (2009). *Spor Federasyonlarının Özerkleşmeleri Ve Hukusal Boyutunda Spor Hukuku Gereksinimleri*. Sosyal Bilimler Dergisi, 27.
- Çolakoğlu,T., Solmaz, S. (2017). Spor Federasyonlarında Uygulanan Bağımsızlık Paradoksu. *Beden Eğitimi Ve Spor Bilimleri Dergisi*.
- Creswell, J. W., (2018). *Nitel Araştırma Yöntemleri*. Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Dalak, G. (2000). *Denetim Ve Kalite Denetimi*. Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (1), 65-79.
- Dayınlarlı, K., (1997). *İç Tahkim*, Dayınlarlı Yayıncılık, Ankara.
- Demir, C., & Yılmaz, M. K. (2010). *Stratejik Planlama Süreci Ve Örgütler Açısından Önemi*. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. (25),1, 69-88.
- Demir, E., & Çiftci, Y. (2016). *Denetçi bağımsızlığının etik ilkeler çerçevesinde incelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması*.KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi. 18 (31), 88-97.
- Demir, H. (2006). *Türk Spor Teşkilatı Tarihsel Gelişim, Kapsam Ve Bir Araştırma*. Çizgi.
- Denzin, N.K.,&Lincoln, Y.S. (2005). *Introduction The Discipline And Practice Of Qualitative Research*.The Sage handbook of qualitative research. (3), 1-32.
- Devecioğlu, S., (2002). *Türk Spor Yönetiminde Özerkliğin Ekonomik Boyutu:Türkiye Futbol Federasyonu Örneği*. Doktora Tezi. Gazi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Beden Eğitimi ve Spor. Ankara.
- Devecioğlu, S., (2005). *Türkiye’de Spor Sektörü Stratejilerinin Geliştirilmesi*. Verimlilik Dergisi, (2), 117-134.
- Devecioğlu, S., & Çoban, B. (2003). *Türkiye Futbol Federasyonu’nun Özerkliği*. Gazi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi, 8(3), 49-58.
- Düğen, Ü. (2005). *Kamu Denetçisi (Ombudsman) Ve Türkiye Uygulaması*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Duman, Ö. (2008). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Sınavları İçin Muhasebe Denetimi ve Raporlama*. Tesmer.
- Dunleavy, P., Margetts, H., Bastow, S., & Tinkler, J. (2006). *New Public Management Is Dead—Long Live Digital Era Governance*.Journal of Public Administration Research and Theory, 16(3), 467-494.

- Dursun, A., & Altınışik, S. (2015). *Türk Kamu Yönetiminde Uygulanan Denetim Türlerinin Değişimini Belirleyen Etkenler*. Strategic Public Management Journal, 1 (1) , 91-108.
- Dye, T.; (2010). *Understanding Public Policy*. (13), Pearson.
- Ekenci, G., & Gözen, M. (1998). *Türkiye'de Spor Tesis ve Hizmetlerinin Özelleştirilmesi*. Gazi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi, 5(2), 67-78.
- Ekenci, G., & Serarşlan, M. Z., (1997). *Gelişim Aşamaları Bakımından Türk Spor Teşkilatı Ve Değerlendirmesi*. Gazi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi. 2(3), 72-81.
- Erat, V. (2014). *Türkiye'de Kamu Politikası Alan Yazını Üzerine Bir İnceleme*. Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 5(10), 92-117.
- Erdoğan, M. (2002). *Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliği*. Doğuş Üniversitesi Dergisi, (5), 51-63
- Eren V. (2001). *Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı (Büyükşehir ve İl Belediyeleri Üzerine Bir Araştırma)*. Doktora Tezi. Sakarya Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kamu Yönetimi Anabilim Dalı.
- Ergin, H. (2007), *Denetim*, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Kütahya.
- Ergun, T. (1997). *Postmodernizm Ve Kamu Yönetimi*. Amme İdaresi Dergisi, 30, (4),15
- Ergun, T., & Polatoğlu, A. (1992). *Kamu Yönetimine Giriş*. TODAİE.
- Erol, M., & Aslan, M. (2017). *Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi*. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi. (12).
- Ertaş, Ş., & Petek, H. (2011). *Spor Hukuku, Yetkin*.
- Erten, R. (2006). *Türk Sporunun Yapısal Düzeni*. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 117-136.
- Erturan, E. (2010). *Almanya Ve Türkiye'deki Spor Kulüplerinin Karşılaştırmalı Analizi*. Doktora tezi, Gazi Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Eryılmaz, B. (2019). *Kamu Yönetimi: Düşünceler, Yapılar, Fonksiyonlar, Politikalar*. Umuttepe, (11).
- Eryılmaz, B., & Biricikoğlu, H. (2011). *Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik Ve Etik*. Turkish Journal of Business Ethics. 4(7), 19-45.
- Eşkazan, A. R. (2003). *İç Denetimin Değişen Dünyasında İç Denetçiler*. <http://www.icdenetimmerkezi.com> (11.04.2019).

- Fayol, H. (1967). *General and Industrial Management*. Pitman.
- Fişek, K. (1983). *Türkiye 'de Spor*. İletişim.
- Fişek, K. (2003). *Devlet Politikası Ve Toplumsal Yapıyla İlişkileri Açısından Dünya'da Türkiye'de Spor Yönetimi*. YGS Yayınları.
- Florea, R (2013). *Internal Audit And Corporate Governance*. Economy Transdisciplinarity Cognition, 16(1), 79.
- Fransa Ulusal Olimpiyat Komitesi. <https://cnosf.franceolympique.com/cnosf/> (27.03.2019)
- Frederickson, H. G. (1996). *Comparing the Reinventing Government Movement With The NPM*. Public Administration Review.
- Galbraith, J.K. (1999), *The New Affluent Society*. Houghton Mifflin Company, Boston.
- Gök, Y., & Sunay, H. (2010). *Türkiye Ve Fransa'da Uygulanan Spor Yönetiminin Kamu Yönetimi Açısından Karşılaştırılması*. Beden Eğitimi Ve Spor Bilimleri Dergisi, 8(1), 7-16.
- Gönen, S. (2009). *İç Kontrol Sistemimin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma*. V. Uluslararası Muhasebe Konferansı.
- Goodstein, L. D., Nolan, T. M., & Pfeiffer, J. W. (1993). *Applied Strategic Planning: How To Develop A Plan That Really Works: A Comprehensive Guide*. McGraw-Hill Professional.
- Gore, A. (1993). *From Red Tape to Results: Creating a Government That Works Better & Costs Less. Report of the National Performance Review*. U.S. Government Printing Office, Superintendent of Documents.
- Gören, İ. (2000). *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim*.
- Gorgens, M. & Kusek, J., Z. (2010). *Making Monitoring and Evaluation Systems Work: A Capacity Development Toolkit*. <http://documents.worldbank.org>
- Gözel, K. A. (2003). *Yeni Kamu Yönetimi Nedir?*. Türk İdare Dergisi, 75(438), 195-208.
- Gözler, K., & Kaplan, G. (2014). *İdare Hukuku Dersleri*. (15) Ekin Yayınları. Bursa.
- Gözübüyük, A. Ş. (2010). *Yönetmelik Yargı*. Turhan Kitabevi.
- Güler, B. (1994). *Nesnesini Arayan Disiplin: Kamu Yönetimi*, Amme İdaresi Dergisi. (27), 4.

- Güler, B. (1996). *Yeni Sağ Ve Devletin Değişimi:Yapısal Uyarlama Politikaları*. Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü.
- Güler, E. (2010). *Uluslararası Denetim Standartlarına (Isa's) Göre Türkiye 'de Denetim Ortamı Ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları*. Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Konya.
- Güler, T. (2014). *Osmanlı 'da Siyaset Ve Bürokrasi İlişkilerinin Tarihi Seyri*.Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi 19(4), 311–336.
- Gülşen, R. (2012). *Spor Hukuku*. Adalet Yayınevi. Ankara.
- Günel, A. N., & Küçükgüngör, E. (1998). *Türk Spor Hukukunun Genel Esasları Ve İlgili Mevzuat*.Yetkin.
- Günday, M. (2011). *İdare Hukuku*, 10. Baskı, İmaj Yayınevi. Ankara.
- Gündoğdu, C., Devecioğlu, S., (2008). *Spor Hizmetlerinin Genel Ekonomi Çerçevesinde Görünümü*. Doğu Anadolu Bölgesi Araştırmaları Dergisi,117-124.
- Gündoğdu, F., & Sunay, H. (2012). *İnovasyon Ve Türk Spor Yönetiminde İnovasyon Uygulamaları*. Spormetre Beden Eğitimi Ve Spor Bilimleri Dergisi. (2) 61-66.
- Güner, M. F. (2009). *Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü*. Maliye Dergisi. (157),183-195.
- Güngör, A. (2014). *Avrupa Futbol Pazarının Ekonomik Boyutu Ve Avrupa Futbol Kulüplerinde Finansal Performans Analizi*. Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 1(2), 133-160.
- Gürbüz, Hasan (1995); *Muhasebe Denetimi*. Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*. Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Güzelsarı, S. (2003). *Neo-liberal Politikalar ve Yönetişim Modeli*.Amme İdaresi Dergisi, (36),2.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. <https://ms.hmb.gov.tr/icdencalusulveesas.pdf> (09.05.2019).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *Kamu İç Denetim Standartları* (2017)
- Heywood, A., (2000). *Key Concepts in Politics*. Palgrave Macmillan.
- Highwood, B. W. (1995). *Public Policy*. Public Administration.
- Hood, C. (2015). *A Public Management For All Seasons?*. The Oxford Handbooks.

- Hoye, R., Nicholson, M., Westerbeek, H., Smith, A., & Stewart, B. (2018). *Sport Management: Principles and Applications*. 5. Baskı. CRC Press.
- İbiş, C., & Özkan, S. (2006). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış*. Mali Çözüm Dergisi. 74, 25-40.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. <http://www.idkk.gov.tr> (09.02.2018).
- İmamoğlu AF. (1992). *Fonksiyonell Açından Spor Yönetiminin Anlamı ve Önemi*. Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi, 8(1): 21-34.
- İmamoğlu, A. F. (2011). *Türkiye’de Sporun Yönetimsel Yapısı İçinde Spor Federasyonları*. Gazi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi. (16),3.
- İmamoğlu, A. F., Karaoğlu, E., & Erturan, E. E. (2007). *Türkiye’de Spor Kulüplerinin Yapısal Nitelikleri Ve Temel Problemleri*.Gazi Beden Eğitimi Ve Spor Dergisi, (12).
- İnalcık, H. (2005). *Osmanlı İmparatorluğu:Klasik Çağ (1300-1600)*. YKY.
- International Organization of Supreme Audit Institutions. <http://www.intosai.org/about-us.html> (07.01.2019).
- Mucuk, İ. (2013). *Modern İşletmecilik*, 18. Basım, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Jóhannesdóttir, A. M., Kristiansson, S. N., Sipiläinen, N.,&Koivunen, R. (2018). *Internal Audit In The Public Sector-Comparative Study Between The Nordic Countries*. Icelandic Review on Politics, 14(2).
- Kamu İç Kontrol Rehberi (2014). <https://www.mevzuat.gov.tr>
- Karakaya, G. (2018) Denetişim Dergisi. Kamu İç Denetçileri Derneği Yayını. Ankara.
- Karasar, N. (2019). *Bilimsel Araştırma Yöntemi: Kavramlar-İlkeler-Teknikler*. 33. Basım, Nobel Akademik Yayıncılık.
- Karasu, R. (2014). *Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*. Amme İdaresi Dergisi, 47(1), 79-105.
- Karatepe, K. (2009). *Anglo-Sakson Denetim Sistemi Çökerken Türk Denetim Sisteminin “Anglo-Saksonlaştırılması” Üzerine Bir İnceleme*.Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları. (598), 187-228.
- Karcı, Ş. (2008). *Yeni Kamu İşletmeciliğinin Temel Değerleri Üzerine Bir İnceleme*. Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi.

- Kaval, H. (2005). *Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle*. Gazi Kitabevi.
- Kaya, B. (2006). *Türkiye’de Kamu Harcamalarının Denetimi Ve Uluslararası Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir.
- Güler, E. (2010). *Uluslararası Denetim Standartlarına (Isa’s) Göre Türkiye’de Denetim Ortamı Ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları*. Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Konya.
- Kaya, B. (2014). *İc Denetçi Adayları Eğitim Programı Kurumsal Risk Yönetimi Eğitim Semineri*.
- Keleş, R. (1995). *Yerel Yönetimler Özerklik Şartı Karşısında Avrupa ve Türkiye*. Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, 4(6), 3-19.
- Kenger, E. (2002). *Yüksek Denetim*. Yüksek Denetleme Kurulu Dergisi. 1(2)
- Keskin, D. A. (2009). *Kamu ve Özel Sektör Yönetiminde İç Kontrol Sistemi ve Değerlendirilmesi*. Denetişim, (3), 14-21
- Keskin, N. E. (2006). *Türkiye’de Kamu Yönetimi Disiplininin Köken Sorunu*. Amme İdaresi Dergisi, 39(2), 1-28.
- Khan, M. A. (1995). *Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş*. Faruk Eroğlu (çev.). Sayıştay Dergisi, (19), 15-30.
- Kıral, H. (2014). *İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetimindeki Rolü. İç Denetim-Yönetime Değer Katmak*. Ed: Halis Kıral, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları. 317-332.
- Kıral, H. (2018). *Kurumsal Risk Yönetiminin Riskleri*. Denetişim Dergisi, (18), KİDDER Yayınları, 317-332.
- Kızılboğa, R. (2013). *İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi*. Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi. 112-114.
- Klamm, B. K., & Watson, M. W. (2009). *Reported Internal Control Weaknesses: A Test Of COSO Framework Components And Information Technology*. Journal of Information Systems, 23(2), 1-23.
- Koçak, Y., (2010). *Avrupa Birliği ve Yönetişim*. Yönetişim Dergisi.
- Kocamaz, S., Çolakoğlu, T., & Erturan-Öğüt, E. E. (2013). *Türk Spor Federasyonlarının Özerklik Sonrası Değişimi*. Gazi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi, 18(1-4), 7-26.

- Korkmaz, Z. (2014). *Yeni Kamu Yönetimi Çerçevesinde Türkiye'de Sağlık Turizminin Yapısal Değerlendirilmesi: Antalya Örneği*. Doktora Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kamu Yönetimi Anabilim Dalı. Isparta
- Köse, H. D., (2016). *Yeni Kamu İşletmeciliği Ve Güçlü Belediye Başkanı:Adana, Eskişehir Ve Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi Örnekleri*. Doktora Tezi. Ortadoğu Teknik Üniversitesi, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, Ankara.
- Köse, H. (2000). *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*. Ankara: Sayıştay Başkanlığı.
- Kubalı, D. (1999). *Performans Denetimi*. Amme İdaresi Dergisi, (32),1.
- Kulak, F. (2009). *Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim: Kavramsal Çerçeve ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda İç Kontrol ve İç Denetimin Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Doktora Tezi. İstanbul.
- Kuluçlu, E. (2006). *Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine*. Sayıştay Dergisi, (63), 3-37.
- Larson, K., D. (1992). *Financial Accounting*, 5. Basım. Irwin.
- Klamm, B. K., & Watson, M. W. (2009). *SOX 404 reported internal control weaknesses: A test of COSO framework components and information technology*. Journal of Information Systems, 23(2), 1-23.
- Maijoor, S. (2003). *The Internal Control Explosion*. International Journal of Auditing, 4(1), 101-109.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (2004). *Denetim İlke ve Esasları*, 1. Baskı, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Martin, D. S. (2002). *The New Managerialism and the Policy Influence of Consultants in Government: An Historical-Institutionalist Analysis of Britain, Canada and France*. (11), 315-335.
- Merriam, S., B. (1998). *Case Study Research In Education: A Qualitative Approach*. Jossey-Bass Education Series.
- Mevzuat Bilgi Sistemi. <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod> (20.04.2018).
- Moeller, R. R. (2004). *Sarbanes-Oxley And The New Internal Auditing Rules*. Wiley.
- Nacak, O. (2015). *Yeni Kamu Yönetimi Ve Türkiye'de Kamu Politikalarının Oluşturulması: Aktör Temelli Bir Analiz*. Doktora Tezi. Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Siyaset Bilimi Ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı.

- Öğüt, E. (2014). *Türkiye'de Spor Yönetiminin Neoliberal Dönüşümü*. Amme İdaresi Dergisi, 47(4).
- Öğüt, E., E. (2010). *Almanya Ve Türkiye'deki Spor Kulüplerinin Karşılaştırmalı Analizi- Türkiye'de Spor Kulüplerinin Yapı Ve İşleyişine Yeni Bir Yaklaşım*. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Beden Eğitimi Ve Spor Anabilim Dalı, Ankara.
- Okur, Y. (2010). *Türkiye'de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme*. Maliye Dergisi, (158), 570-586.
- Ömürgönülşen, U. (1997). *Yeni Kamu Yönetimi*, AÜSBF Dergisi, 52: 517-566.
- Önder, Ö., & Türkoğlu, İ. (2012). *Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler*. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 8(17).
- Özay, İ. (1990). *Futbolda Özelleştirme*. İdare Hukuku Dergisi, (11), 31-37.
- Özcan, Z. K. (2014). *Yeni Kamu Yönetimi Çerçevesinde Türkiye'de Sağlık Turizminin Yapısal Değerlendirilmesi-Antalya Örneği*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Doktora Tezi.
- Özelçi, A. (2010). *Türkiye Futbol Federasyonu'nun Türk Hukukundaki Yeri*. Seçkin.
- Özer, H. (1997). *Kamu Kesiminde Performans Denetimi Ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Sayıştay Yayını. Ankara.
- Özer, M. A. (1998), *Yönetimin Denetlenmesinde Etkenlik Arayışları ve Son Gelişmeler*. Sayıştay Dergisi, (28).
- Özer, M. A. (2005). *Günümüzün Yükselen Değeri: Yeni Kamu Yönetimi*. Sayıştay Dergisi. 59(10-12), 3-46.
- Özer, M. A., Akçakaya, M., Yaylı, H., & Batmaz, N. Y. (2015). *Kamu Yönetimi: Klasik (Yapı Ve Süreçler)*. Adalet Yayınevi.
- Özmaden, H. (1999). *Cumhuriyet Dönemi İlk Spor Teşkilatı Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakı (1922-1936)'nın Yapılanma Sürecinde. Beden Eğitimi ve Sporun Fonksiyonları, Fonksiyonlardaki Değişimler ve Toplumsal Hayata Etkileri*. Beden Eğitimi ve Spor.
- Özmen, A. (2012). *Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Türkiye'de Yönetim Kültürüne Etkisini Ölçmeye Yönelik Bir Alan Araştırması*. Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Sakarya.

- Özsoy, S. (2008). *Spor Hukukunda Tahkim*. Spor Yönetimi ve Bilgi Teknolojileri. 3(1), 15-29.
- Öztornacı, E. (2014). *Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim Performans Denetimi İlişkisi*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi.Sosyal Bilimler Enstitüsü.Maliye Anabilim Dalı.
- Perry, W. E. (2005). *A Quantitative Assessment Of Internal Controls:Internal Auditors Can Fortify Their Assurance Efforts By Implementing A Systematic, Framework-Based Approach To Control Reviews*. Internal Auditor. 62(2),51-56.
- Peters, B. G., (2010). *Politics Of Bureaucracy:An Introduction to Comparative Public Administration*.Routledge.
- Peters, B. G., & Pierre, J. (2009). *Governance Without Government–Can It Work?*, Rethinking public administration, 8(2), 223-243.
- Pfiffner, J. P. (1999). *Traditional Public Administration Versus The New Public Management: Accountability Versus Efficiency*.
- PGlobal (2017) *Ülkelerin Spor Başarısını Etkileyen Faktörler:Rio Olimpiyatları Örneği*. Pierre, eds. 182–208. London.
- Pierce, E. M., & Goldstein, J. (2018). *Erm And Strategic Planning: A Change İn Paradigm*. International Journal Of Disclosure And Governance, 15(1), 51-59
- Pitt, S. A. (2014). *Internal audit quality: Developing a quality assurance and improvement program*. John Wiley & Sons.
- Prewett, K., & Terry, A. (2018).*COSO's Updated Enterprise Risk Management Framework: A Quest For Depth And Clarity*. Journal of Corporate Accounting, 29(3), 16-23.
- Professional Accountants in Business Committee (2011).*Global Survey on Risk Management and Internal Control Results, Analysis, and Proposed Next Steps*, Information Paper.
- Ratliff, R. L., & Reding, K. F. (2002). *Introduction To Auditing: Logic, Principles, And Techniques*. Institute of Internal Auditors.
- Reding, K., F., Sobel, J., P., Urton L., A., (2009). *Internal Auditing:Assurance & Consulting Services (Second edition)*.The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Rezaee, Z. (1995). *What The COSO Report Means For Internal Auditors*. Managerial Auditing Journal, 10(6), 5-9.

- Rittenberg, L., E., Bradley J., S., & Johnstone, K., M., (2008). *Auditing- A Business Risk Approach*. 8. Basım. Thomson South-Western.
- Sağlar, J., & Yüce, D. (2015). *Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü Ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*. Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF Dergisi, 8(3), 45-57.
- Sandström, A; (2011). *Handbook of Solvency for Actuaries and Risk Managers: Theory and Practice*, CRC Finance Series.
- Saygın, E., & Yamak, T. (2018). *Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İdari Denetim: Kamu Denetim Modeli*. Denetim Dergisi, (17), 1-14.
- Sayıştay Başkanlığı. (2012). *Umumi Murakabe Heyeti'nden Sayıştay'a, Yüksek Denetleme Kurulu (1938-2010)*. 150. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, (1).
- Selimoğlu, S. K. (2007). *Halka Açık Sigorta Şirketlerinde Bağımsız Denetim Olgusu ve Türkiye 'deki Yasal Düzenlemeler*. Mali Çözüm Dergisi. İSMMM, (79).
- Senal, S. (2011). *Bağımsız Denetim Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*. Doktora Tezi . Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Serarslan, M., Z. (1990). *Spor Pazarlaması: Sporun Topluma Yaygınlaştırılmasında Pazarlama Tekniklerinden Yararlanma*. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı. İstanbul.
- Sikka, P. (2009). *Financial Crisis And The Silence Of The Auditors*. Accounting, Organizations and Society. 34(6-7), 868-873.
- Simon, H. A., Smithburg, D. W., Thompson, V. A., & Mıhçıoğlu, C. (1973). *Kamu Yönetimi*. Ankara Üniversitesi. Siyasal Bilgiler Fak.
- Slack, T., & Parent, M. M. (2006). *Understanding Sport Organizations: The Application Of Organization Theory*. Human Kinetics.
- Sobel, P. J. (2005). *Auditor's Risk Management Guide: Integrating Auditing and Erm*. CCH Tax and Accounting.
- Solak, S. G., Oktay, E., & Pekküçükşen, Ş. (2017), *Kamu Yönetiminde Değişime Direnç: İç Denetim Örneği*. Strategic Public Management Journal, 3, 1-15.
- Solmaz, S., & Yetim, A. A., (2018). *Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Bağlamında Türk Spor Yapılanmasındaki Değişimin Değerlendirilmesi*. Ankara Üniversitesi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi, (16).

- Songur, H. M. (1995). *Mahalli İdarelerde Performans Ölçümü*. Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü.
- Sözen, S. (2005). *Teori Ve Uygulamada Yeni Kamu Yönetimi*. Seçkin.
- Sözen, T., & Sunay, H. (2010). *Spor Federasyonları Yöneticilerinin Stratejik Planlama Uygulamalarına İlişkin Görüşlerinin Değerlendirilmesi*. Spormetre Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi, 8(3), 119-129.
- Sponsor Organizasyonlar Komitesi, <https://www.coso.org/Pa/default> (09.07.2019).
- Sunay, H. (2003). *Türk Spor Politikasına Analitik Bir Bakış*. Spormetre, 1(1), 39-42.
- Sunay, H. (2010). *Sporda Organizasyon*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sümer, R. (1990). *Türkiye'de Spor Yönetiminin Tarihsel Gelişimi Ve: Sporda Demokrasi: Belgeler/Yorumlar*. Şafak.
- Şafak, T. (2016). *Spor Alanında Türk İdari Teşkilat Yapısı*. Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Erzurum.
- Şahin, M. (2008). *Üretim Yönetimi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları
- Şahin, M., Y. (2011). *Türkiye'de Spor Siyaset Etkileşimi*. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Beden Eğitimi Ve Spor Anabilim Dalı, Ankara.
- Şahin, S. (2009). *Ulusal Spor Federasyonlarının Sponsorluk Stratejileri Üzerine Bir Araştırma*. Selçuk Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Şanlısoy, S., & Özcan, A. (2006). *Türkiye'de Bağımsız Düzenleyici Kurumların Bağımsızlığı*. ESİAD, 3-4.
- Şensoy, F. (2018). *Osmanlı İmparatorluğu'nda Mali Yönetim Denetim Ve Soruşturma, Bir Müsadere Örneği*. Journal of Accounting & Finance, (78), 53-86.
- Şimşek, M., Ş. (2018). *Yönetim ve Organizasyon*, 20. Basım, Eğitim Kitabevi.
- Terry, L. D. (1998). *Administrative Leadership, Neo-Managerialism, And The Public Management Movement*. Public Administration Review, 194-200.
- The Institute Of Internal Auditors North America. <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> (17.05.2019).
- Tortop, N. (1996). *Yerel Yönetimler Ve Mali Özerklik*. Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, 5(5), 3-13.

- Tortop, N., Eyüp G. İsbir, B. Aykaç, Hüseyin Yayman, M. Akif Özer (2007), *Yönetim Bilimi*. Nobel Yayınları.
- Turan, A. M. (2018). *Türkiye'nin Yeni Yönetim Düzeni: Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi*. Social Sciences Research Journal, 7(3), 42-91.
- Turkay, H., & Aydın, A. D. (2017). *Bir İnceleme: Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Spor Örgütlenmesi*. Dialektolog Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi, 16, 179-189.
- Türk Dil Kurumu. http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama (03.04.2018).
- Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay Başkanlığı. <https://www.sayistay.gov.tr/tr> (24.09.2019).
- Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun (2009).
- Turlea, E., & Stefanescu, A. (2009). *Internal Audit And Risk Management In Public Sector Entities, Between Tradition And Actuality*. Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica, 11(1), 210.
- Uluğ, F. (2004). *Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı Işığında Kamu Denetim Sisteminde Yeniden Yapılanma*. Amme İdaresi Dergisi, 37(2), 97-122.
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu. <https://www.ifac.org/> (07.01.2019).
- Uluslararası Denetim Güvence Standartları Kurulu. <https://www.iaasb.org/> (09.07.2019)
- Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Birliği. <https://www.intosai.org/> (09.07.2019).
- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü. <https://na.theiia.org/Pa/IIAHome.aspx> (09.07.2019).
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu. <https://www.tsb.org> (09.07.2019).
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu. <https://www.ifac.org/> (09.07.2019).
- Uz, A. (2011). *Sporla İlgili Uyuşmazlıkların Çözümünde Zorunlu Tahkim Yolu: Tahkim Kurulları Ve Kararlarının Hukuki Niteliği Üzerine*. Journal Of Suleyman Demirel University Institute Of Social Sciences, 13(1).
- Uzun, A. K. (2009). *Kamu Yönetiminde İç Kontrol Ve İç Denetim Yaklaşımı*. Denetim, (3), 59-65.
- Uzun, A. K., (2014). *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı*: Ankara.
- Üçışık, F. (1999). *Sporla Sorunlar Ve Çözüm Önerileri*. Ötüken.
- Üstüner, Y. (2000). *Kamu Yönetimi Kuramı Ve Kamu İşletmeciliği Okulu*.

- Waldo, D. (2017). *The Administrative State: A Study Of The Political Theory Of American Public Administration*. Routledge.
- Warren, Carl S., James M. Reeve and Philip E. Fess (2002). *Financial & Managerial Accounting (Seventh edition)*. South-Western.
- Wilson, W. (1887). *The Study Of Administration*. Political science quarterly. 2(2), 197-222.
- Wilson, W. (1961), *İdarenin İncelenmesi, Seçme Parçalar*. (Çev: Nermin Abadan). Türk Siyasi İlimler Derneği Yayınları.
- Yaman, A. (2008). *İç Denetim Modelinin Milli Eğitim Bakanlığında Benimsenme Ve Uygulanabilirliğine İlişkin Yönetici Ve Denetçi Görüşleri* (Yüksek lisans tezi). Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Yaman, A. (2010). *İç Denetçinin Yeni Rolü; Etik Liderlik*. Denetişim, (5), 9-16.
- Yarar, B. (2014). *Osmanlı'dan Cumhuriyete Geçiş Süreci Ve Erken Cumhuriyet Dönemi Türkiye'sinde Modern Sporun Kuruluşu*. Hacettepe University Journal of Turkish Studies/HÜTAD Hacettepe Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi, 11(21).
- Yeldan, E. (2009). *Kapitalizmin Yeniden Finansallaşması ve 2007/2008 Krizi: Türkiye Krizin Neresinde?*. Çalışma ve Toplum, 1, 11-28.
- Yenel, İ. F., & İmamoğlu, A. F. (1998). *Gençlik Ve Spor Genel Müdürlüğünün Bazı Çalışma Alanlarında Yetkili Olması Gereken Yönetimsel Birimlerin Yönetim Kademelerince Belirlenmesi*. Gazi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi, 3(4), 65-80.
- Yılman, B. (2017). *Modern Bir Kamu Denetim Sistemi Olarak Ombudsmanlık Kavramı: Eleştiriler Ve Beklentiler Üzerinden Türkiye Deneyimi*. Yüksek Lisans Tezi, Ömer Halis Demir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı, Niğde.
- Yılmaz, Bülent, Atik M., Okyay, A., (2017). *Geleceğin Raporlama Sistemi Entegre Raporlama*. TÜRMOB Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.
- Yin, R. K. (2009). *Case Study Research: Design And Method*. Thousand Oaks. CA: Sage.
- Yoe, C. (2016). *Primer On Risk Analysis: Decision Making Under Uncertainty*. CRC press.
- Zengin, E., & Öztaş, C. (2008). *Yerel Yönetimler Ve Spor*. Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi. (55), 49-78.

ÖZGEÇMİŞ

Meltem PAKSOY, 28.01.1976 Adana doğumludur. İlkokul-ortaokul eğitimini Afyon'da tamamladı. Lisans eğitimini 1998 yılında Selçuk Üniversitesi İİBF Kamu Yönetimi Bölümü'nde, Yüksek Lisans eğitimini 2012'de Sakarya Üniversitesi İİBF Kamu Yönetimi Bölümünde tamamladı. 2010 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Gayrimenkul Değerleme Uzmanlığı Sertifikasını almaya hak kazandı. Maliye Bakanlığı'nda Milli Emlak Denetmeni olarak 13 yıl görev yaptıktan sonra 2013 yılında Maliye Bakanlığı Kamu İç Denetçi Sertifikasını alarak iç denetçi kadrosunda Kayseri Abdullah Gül Üniversitesi İç Denetim Birim Başkanlığı'na atandı. Halen aynı üniversitede iç denetçilik mesleğini yürütmektedir. Evli ve iki çocuk annesidir.