



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA
www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr

ISSN 1308-8335

Yıl: 15, Sayı: 30, 65-81, 2024

Teorik Makale

TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİMİN GELİŞİMİ ÜZERİNE BİR İNCELEME (A STUDY ON THE DEVELOPMENT OF INTERNAL AUDIT IN TURKISH PUBLIC ADMINISTRATION)

İslam KÖSEOĞLU¹

ÖZ

Kamu yönetiminde meydana gelen paradigma değişimi, çeşitli yeni gelişmeleri beraberinde getirmiştir. Yaşanan değişimin önemli bir bileşeni olan iç denetim, özellikle 1980'li yıllara kadar özel sektörde başarıyla uygulandıktan sonra, ilk olarak Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada gibi ülkelerin kamu yönetiminde yer bulmuştur. Bu gelişme, birçok ülkenin kamu yönetimini etkilediği gibi Türk kamu yönetimini de iç denetim açısından etkileyerek, iç denetim uygulamalarının hızla yayılmasını sağlamıştır. Türk kamu yönetiminde iç denetim uygulaması, 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı Kanun ile resmîyet kazanmıştır. Bu kanuna dayalı olarak asgari düzenlemeler yapıldıktan sonra iç denetim faaliyetleri, 2007 yılında fiilen başlamıştır. İç denetim, başlangıçtan günümüze kadar istenilen düzeyde olmasa da önemli aşamalar kaydetmiştir.

Çalışmanın amacı, Türk kamu yönetiminde iç denetimin tarihçesi, önemi, uygulamaları, sorunları ve geleceği gibi konuları detaylı bir şekilde ele almaktır. Bu bağlamda birincil düzey, ikincil düzey ve üçüncül düzey mevzuatın yanı sıra yıllık kamu iç denetim raporları ve kamuda görev yapan iç denetçilere yönelik yapılan bazı nicel çalışmalar da incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda, kamuda iç denetim uygulamasına yönelik tespit edilen çeşitli sorunlara odaklanılarak, bu sorunlara yönelik öneriler geliştirilmiştir.

Anahtar kelimeler: Türk kamu yönetimi, İç denetim, 5018 sayılı Kanun.

JEL Kodları: M42, H83

ABSTRACT

The paradigm shift in public administration has brought about various new developments. Internal audit, which is an important component of the change, first found its place in the public administration of countries such as the United States and Canada, after being successfully implemented in the private sector until the 1980s. This development affected the public administration of many countries, as well as the Turkish public administration in terms of internal audit, and enabled the rapid spread of internal audit practices. Internal audit practice in Turkish public administration became official with Law No. 5018 adopted in 2003. After minimum regulations were made based on this law, internal audit activities actually started in 2007. Internal auditing has made important progress, although not at the desired level, from its beginning to the present day.

The aim of the study is to discuss in detail issues such as the history, importance, applications, problems and future of internal auditing in Turkish public administration. In this context, primary level, secondary level and tertiary level legislation, as well as annual public internal audit reports and some quantitative studies on internal auditors working in the public sector were also examined. As a result of the study, focusing on various problems identified regarding internal audit practice in the public sector, suggestions were developed for these problems.

Keywords: Turkish Public Administration, Internal audit, Law No. 5018.

JEL Classification: M42, H83

¹ Dr. Öğretim Görevlisi, Uşak Üniversitesi, islam.koseoglu@usak.edu.tr, ORCID: 0000-0002-2757-4501

1. GİRİŞ

Kamu yönetimi, toplumun ihtiyaçlarını karşılamayı ve kaynakları etkin bir şekilde yönetmeyi hedefleyen örgütlü bir sistemdir. Ancak, bu karmaşık yapı, hataların, verimsizliklerin ve hatta yolsuzluk risklerinin ortaya çıkmasına zemin hazırlamaktadır. Nüfus artışı, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişme gibi faktörlerle birlikte, kamu yönetiminin üstlendiği hizmetler de bir artış gözlenmektedir. Bu durum, ekonomik olarak kaynakların kıt, ihtiyaçların ise sınırsız olması nedeniyle kamu sektöründe denetimin önemini daha da artırmıştır.

Demokratik hukuk devletinde, kamu yönetiminde çeşitli denetim türleri bulunmaktadır. Bu denetimlerin ortak amacı, kuralların en iyi şekilde uygulanmasını sağlayarak etkililik, verimlilik, ekonomiklik, şeffaflık ve hesap verebilirliği güvence altına almaktır. İç denetim, faaliyetleri objektif bir bakış açısıyla değerlendiren, riskleri tespit eden, iç kontrol sistemlerini güçlendiren ve iş süreçlerini iyileştiren bağımsız ve objektif bir uygulamadır. Modern iç denetim, bu bakış açısını gerekli kılmaktadır. Bu bağlamda iç denetim ilk olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde 1930'larda ortaya çıkarak dünya genelinde yaygınlaşmıştır.

İç denetim uygulaması Türkiye'de ise ilk olarak 1980'li yıllardan itibaren özel sektörde kendine yer bulmuştur. Kamu yönetiminde ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç denetime resmîyet kazandırılmış olup, mevzuat çalışmalarının bir kısmı tamamlandıktan sonra 2007 yılında fiilen başlamıştır. Ancak, 5018 sayılı Kanunla yerleşen iç denetim uygulaması Türk kamu yönetiminde henüz gelişme aşamasındadır (Coşkun ve Köseoğlu, 2024: 130). Bu çalışmada, özel sektörde başarıyla uygulanan iç denetimin (Bilge ve Kiracı, 2010: 79), kamu yönetimindeki evrimi, üstlendiği fonksiyonlar, temel dayanakları ve prensipleri detaylı bir şekilde incelenmiştir. Ayrıca, çalışma, iç denetim ile dijitalleşme arasındaki ilişkiye diğer çalışmalardan farklı bir bakış açısı sunarak yeni tespit ve önerilere değinmektedir.

İç denetimin Türk kamu yönetimi pratiğine yönelik çeşitli akademik çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar kronolojik olarak aşağıda verilmiştir.

- ✓ Bilge ve Kiracı (2010: 203-204) kamu idarelerinde yaptıkları çalışmanın sonucunda iç denetim algısının düşük düzeyde olduğu, üst yönetimin iç denetim farkındalığının yaratılması hususunda yetersiz kaldığı ve İDKK'nın (İç Denetim Koordinasyon Kurulu) mevcut konumunun iç denetimin gelişiminin önünde engel olarak görüldüğü sonucuna ulaşmıştır.
- ✓ Arslan (2013: 165-170) büyükşehir belediyeleri özelinde yaptığı çalışmanın sonucunda; katılımcılarda iç denetim algısının düşük düzeyde olduğu sonucuna varmıştır. İç denetim algısının düzeltilmesi için İDKK'nın bu konuda aktif rol alması gerektiği ve iç denetçi ve üst yöneticilere bilgilendirici faaliyetler yapılarak algının yüksek düzeye çıkartılması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca iç denetçilerin danışmanlık görevini yerine getirirken bağımsızlık ve tarafsızlıktan ödün vermemesi için yönetsel süreçlere aktif olarak katılım sağlamaması yönünde uyarıda bulunmuştur.
- ✓ Bilge ve Daşkaya (2015: 130-132) mahalli idarelerde iç denetime yönelik alan araştırması sonucunda; iç denetçi kadrolarının önemli bir kısmının doldurulmadığını belirterek bu durumun iç denetimin etkinliği açısından sorun teşkil ettiğini ifade etmişlerdir. Araştırmada iç denetim algısının orta seviyede çıktığını belirtmişlerdir. Üst yöneticilerin üst yönetime gerekli desteği vermediğini ortaya koyup, bunun sebebinin ise iç denetçilerin yönetimin özündeki sorunları tespit ettiği ve bu sorunların çözümünün yöneticiyi yıpratmasına bağlamışlardır. Ayrıca iç denetimin etkinliğinin artırılmasına yönelik İDKK'nın kapasitesinin güçlendirilerek raporlama süreçlerinde daha etkin hale getirilmesi hususunda tavsiyede bulunmuşlardır.
- ✓ Bayrakçı ve Demirel (2017: 52-61) iç denetimin yapısal ve işlevsel sorunlarını tespit etmek amacıyla üniversitelerde yapmış oldukları araştırma sonucunda; üniversitelerde iç denetimin beklenen düzeyde etkin olmadığı belirtilerek bu durumun sebepleri arasında üst yönetimin ve çalışanların iç denetimi benimsemediği gösterilmiştir.
- ✓ Karcioğlu ve Kurnaz (2017: 87-88) genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler ve mahalli idarelerde iç denetim faaliyetinin yürütülmesindeki sorunlara yönelik yaptıkları çalışmada şu sonuçlara ulaşmışlardır; kurumlarda fonksiyonel bağımsızlığın olmadığı, iç denetçi kadrolarının doldurulmasında sıkıntılar yaşandığı, iç denetçilerin özlük haklarının tekrar gözden geçirilmesi gerektiğine varılmıştır. Çalışmada iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının tam sağlanamadığı, iç denetçilerin görevleri dışında başka işlerde görevlendirildiği saptanarak bu durumun iç denetimin yürütülmesini sekteye uğrattığı belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen çalışmalarda Türk kamu yönetiminde iç denetimin çeşitli sorunları olduğu görülmektedir. Bu kapsamda kamu sektöründe iç denetim uygulamasının tüm yönleriyle araştırılması önemli hale gelmiştir. Bu gerekçe araştırma konusunun iç denetim olarak seçilmesinin temel nedenini oluşturmaktadır. Çalışma içeriği ise Türk kamu

yönetiminde iç denetimin rolü, işlevi, etkinliği ve sorunlarına odaklanarak gelinen aşamanın ne olduğunu belirlemeye yönelik olarak oluşturulmuştur. Bu kapsamda, nitel yöntemle (literatür taraması) veriler ilk kaynaklardan toplanmıştır. 5018 sayılı Kanun, ikincil ve üçüncül düzey mevzuat incelenmiş, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun (İDKK) çalışmaları ve akademik literatür incelenerek tarihsel bir perspektifle araştırmaya yön verilmiştir. Güncel bilgilere ulaşmak için İDKK'nın web sitesi gibi kaynaklar kullanılmış ve bu kaynaklar karşılaştırmalı bir şekilde incelenerek yorumlanmıştır.

2. İÇ DENETİM KAVRAMI VE GELİŞİMİ

Bu bölümde, iç denetim iki ana başlık altında ele alınmıştır. İlk olarak, iç denetim kavramı ve gelişimine etki eden faktörler genel hatlarıyla, Teorik Arka Plan" başlığı altında, teorik bir çerçeve içinde açıklanmıştır. İkinci olarak, iç denetimin pratik yönü, "Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)"² kapsamında detaylı bir şekilde ele alınmıştır.

2.1. İç Denetimin Teorik Arka Planı

İç denetim, özel sektörde kurumsal yönetim ilkelerinin ve hesap verilebilirlik standartlarının önemli bir unsuru olarak ortaya çıkmıştır. İç denetim uygulamasına, şirketlerin faaliyetlerini etkin bir şekilde yönetmek, riskleri ortadan kaldırmak ve uygun iç kontrol sistemlerini oluşturmak için ihtiyaç duyulmaktadır (Köseoğlu ve Coşkun, 2023: 151). İç denetim, başlangıçta, şirketlerin mali kaynaklarını korumak ve verimliliği artırmak için iç kontrol mekanizmalarını geliştirmek için kullanılmıştır. Bu süreçte, özel sektördeki büyüme ve karmaşıklığın artmasıyla birlikte, iç denetimin rolü daha da önem kazanmıştır (Şimşek, 2020: 19-21). Şirketler, faaliyetlerini daha şeffaf bir şekilde yönetmek, yatırımcı güvenini artırmak ve yasal düzenlemelere uyum sağlamak için iç denetim departmanları kurmaya ve iç denetçileri istihdam etmeye başlamışlardır. İç denetim, finansal raporlama standartlarının ve düzenlemelerin gerekliliklerini yerine getirmenin yanı sıra operasyonel süreçlerin etkinliğini artırmak ve risk yönetimini güçlendirmek için de kullanılmaktadır. Bu bağlamda iç denetim kavramı, özel sektörde kurumsal yönetim pratiklerinin temel bir unsuru haline gelmiş ve şirketlerin sürdürülebilir büyüme ve başarıya ulaşmalarına katkıda bulunmuştur (Kardeş Selimoğlu, 2018: 79-80).

Modern anlamda iç denetimin ortaya çıkmasına ABD'de 1930'lu yıllarda yaşanan gelişmeler kaynaklık eder. ABD'de iç denetim, iş dünyasının karmaşıklığı ve yasal düzenlemelerin artması gibi faktörlerle büyüyen, gelişen ve önemi artan bir uygulama haline gelmiştir (Köseoğlu, 2023: 57). İç denetim, ilk olarak 1933 yılında kabul edilen Menkul Kıymetler Yasasının çıkarılması ve 1941 yılında Amerika'da İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA- The Institute of Internal Auditors)³ kurulmasıyla önemli mesafe katetmiştir (Picket, 2005: 3).

Denetim yönetimin temel fonksiyonlarından birini oluşturmaktadır. İç denetim kavramının daha iyi anlaşılması için denetim kavramını tanımlamak yararlı olacaktır. Türk Dil Kurumunun hazırlamış olduğu Güncel Türkçe Sözlükte denetim "denetleme" ile eş anlamlı olarak kabul edilmiş ve "denetleme", "bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek" şeklinde açıklanmıştır (Bozkurt ve Ergun, 2008: 62; Parlak, 2011: 154). (Coşkun, 2002: 82) çalışmasında Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğünde ve Kemal Demiray'ın Türkçe Sözlük çalışmasında yer alan denetim kavramını karşılaştırmıştır. İki sözlükte de denetleme; "bir işin gereği gibi

² Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ), ortak bilgi birikimi ve rehberin birbiriyle uyumunun yapısal planını oluşturur. Tutarlı bir sistem olarak bir çerçevede, uyumlu geliştirme yorumlama, kavramların uygulanması, yöntemler ve bir disiplin veya meslekte kullanılacak teknikler anlatılır. Özellikle Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nin (UMUÇ) amacı, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA), küresel anlamda iç denetim mesleğinde standart belirleyici pozisyonunu güçlendirirken, resmi rehberini de düzenlemektir. Gelecekteki gelişmelere imkân tanımının yanı sıra, mevcut iç denetim uygulamasını da kapsayarak UMUÇ, tüm dünyadaki uygulayıcılara ve paydaşlara, yüksek kalitede bir iç denetim pazarının büyümesi konusunda yardım etmektedir (<https://www.tide.org.tr/page/307/UMUC> E.T. 11.09.2023).

³ İç Denetçiler Enstitüsü (IIA- The Institute of Internal Auditors): 1941 yılında kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), küresel merkezi Lake Mary, Florida, ABD'de bulunan uluslararası bir profesyonel dernektir. IIA, dünya çapında standartlar, belgelendirme, eğitim, araştırma ve teknik rehberlik konularında iç denetim mesleğinin lideridir. Üyeler genellikle iç denetim, risk yönetimi, yönetim, iç kontrol, bilgi teknolojisi denetimi, eğitim ve güvenlik alanlarında çalışır. Dünya çapında güncel üye sayısının 235.000'den fazla olduğu belirtilmektedir (<https://www.theiia.org/en/about-us/> E.T. 09.09.2023).

yürütülüp, yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme, gözetim” şeklinde açıklanmıştır. Benzer anlamlarda kullanılan kontrol ve murakabe sözcüklerinin Güncel Türkçe Sözlükte olduğu gibi “denetlemek” ile eş anlamlı olduğu ifade edilmiştir (Coşkun ve Tok, 2011: 260).

İç denetimle ilgili öncü lider kuruluş olan IIA, günümüze kadar üç farklı tanım yapmıştır. Bu tanımlardan ilki 1947’de “İç denetim örgüt içinde muhasebe, finans ve işletmenin diğer faaliyet alanlarında yürütülen bağımsız değerlendirme uygulamalarıdır” şeklinde, ikincisi 1978’de; “İç denetim organizasyona yönelik bir hizmet olarak, organizasyonun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için organizasyon içinde kurulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur” şeklindedir (Bilge ve Kiracı, 2010:7; Gürdal ve Çıplak, 2010: 109). Üçüncüsü ise 1999’da yaptığı ve güncelliğini koruyan tanımda ise; “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur” şeklindedir (<https://www.theiia.org/en/about-us/about-internal-audit/> E.T. 09.09.2023).

İç denetim tanımının zaman içinde değişmesi iç denetimden beklentilerin de değişmesini beraberinde getirmiştir. Bu değişimi sağlayan etmenler 1980 sonrası artan küreselleşme eğilimi, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler, işletmelerin büyümesi ve karmaşık yapıya dönüşmesi, kurumsal yönetim alanında yaşanan gelişmeler ve hileli finansal işlemler olarak belirtilebilir (Şimşek, 2023: 22-24). Başta ABD olmak üzere dünyada ilk ona giren büyük şirketlerde yaşanan yolsuzluk ve finansal krizler devletleri yasal düzenleme yapmaya zorlamıştır. 1990’lı yıllardan 2000’li yıllara kadar ABD’deki Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (NCFRR- National Commission on Fraudulent Financial Reporting) şirketlere yönelik hazırlanmış olduğu raporlarda iç denetimin şirketlerde mali raporların hazırlanmasında ve hileli finansal raporlamanın önüne geçilmesindeki önemi üzerine durmuştur (Bilge ve Kiracı, 2010:9). ABD’de 2000’li yılların başında ilk olarak Enron ve devamında Global Crossing, Tyco, AOL Time Warner, Qwest, Rite Aid, Xerox, Imclone, Adelphia Communications ve Worldcom gibi büyük şirketlerde yaşanan muhasebe skandalları şirketler açısından iç denetimi daha da önemli hale getirmiştir (Cuningham, 2002:7-9; Köseoğlu, 2023: 94). Bu bağlamda ABD’de SOX (Sarbanes Oxley Act) olarak bilinen 2002’de çıkartılan yasada şirketlere iç denetimle ilgili birçok düzenleme getirmiştir (Moller, 2009:24). ABD’de yaşanan bu gelişmeler dünyada başka ülkelerde de benimsenmiştir. İç denetimin önleyici bir rol üstlenmesi gerektiği ortaya çıkmıştır (Önder, 2008: 121).

İç denetim zaman ilerledikçe kamu ve özel her türlü örgütlerde önemli hale gelmektedir. İç denetim günümüzde teknolojik olanakları da kullanmaya başlayarak denetimde etkinliğin artmasına katkı sağlamaktadır (Efe ve Demirci, 2021 35; Kestane, 2020: 821). Diğer taraftan günümüzde yaşanan “bilgi toplumu” aşaması ve yapay zekâda ulaşılan düzey ile bunların birbirini besleyen ve destekleyen süreçler olduğu (Coşkun, 2022: 15-16) dikkate alındığında; denetimde dijital araçların ve yapay zekânın kullanılması, denetimin etkinliği ve verimliliği açısından kaçınılmaz bir olgu olarak nitelendirilebilir.

İç denetim 1930’lu yıllardan günümüze kadar geçen süreçte dünyanın birçok ülkesinde kurumsal olarak örgütlenmiştir. IIA’nın 1941 yılında kurulup iç denetime kazandırdığı ivme daha sonra uluslararası bir kuruluşa dönüşmesine neden olmuştur. Böylelikle IIA’nın iç denetimle ilgili getirmiş olduğu ilke ve standartlar denetimle ilgili yeni kurulan uluslararası kuruluşlar⁴ tarafından da benimsenmiştir. Bu kuruluşlar iç kontrol standartlarının geliştirilmesi açısından da lider kuruluşlardır (Köseoğlu, 2023: 80-86).

2.2. İç Denetimin Pratik Arka Planı

İç denetimde uluslararası standartlar, IIA tarafından belirlenen Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) kapsamında ele alınmaktadır. Bu standartlar, iç denetim profesyonellerine rehberlik etmek, iç denetimin etkinliğini ve bağımsızlığını artırmak amacıyla oluşturulmuştur. UMUÇ, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, iç denetim profesyonellerinin yetkinlikleri, etik kurallar ve iç denetim değerlendirmesi gibi konularda kapsamlı bir rehber sunmaktadır. IIA (Institute of Internal Auditors), Uluslararası İç Denetim Standartlarını güncel mesleki gelişmelere uygun

⁴ IIA dışında iç denetim ile ilgili küresel bazda kabul gören kuruluşlar; Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (The European Confederation of Institutes of Internal Auditing- ECIIA), Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions- INTOSAI), Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission- COSO) ve Bilişim Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği (Information Systems Audit and Control Association- ISACA).

Ayrıntılı bilgi için bkz.: Özbek, Ç. (2012). İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi ve İç Kontrol (2 Cilt). İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Köseoğlu, İ. (2023). Türkiye’de İç Denetim Ve İç Denetimin Bakanlık Teşkilatlarında Uygulanmasına Yönelik Bir Alan Araştırması. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Muğla.

şekilde revize etmektedir. Yeni Uluslararası İç Denetim Standartları⁵, 9 Ocak 2024 tarihinde yayınlanmış ve 9 Ocak 2025 tarihinde yürürlüğe girecektir. Önceki versiyon olan 2017 yılında yayınlanan Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ise bir yıllık bir geçiş dönemi boyunca kullanılmaya devam edecektir (<https://www.theiia.org/en>, 2024). Yenilenen versiyon, önceki sürümlerden farklı olarak, kamu sektörüne özel bir bölüm içermektedir. Bu değişiklik, iç denetim standartlarının kamu sektöründeki özel gereksinimlere daha etkili bir şekilde yanıt vermesini sağlamaktadır (Coşkun ve Köseoğlu, 2024: 132)

Küresel İç Denetim Standartları, tüm iç denetim fonksiyonları için genel geçerliliğe sahiptir; ancak, kamu sektöründeki iç denetçiler, özel sektördeki farklı yönetim, organizasyon ve finansman yapıları altında, genellikle siyasi bir ortamda faaliyet gösterirler. Bu yapıların özellikleri ve ilgili koşullar, iç denetim fonksiyonunun bulunduğu yargı yetkisi ve hükümet düzeyinden etkilenebilir. Ayrıca, kamu sektöründe kullanılan bazı terminolojiler özel sektörde farklılık gösterebilir. Bu farklılıklar, kamu sektöründeki iç denetim fonksiyonlarının Standartları nasıl uygulayacakları üzerinde etkili olabilir. Bu nedenle, kamu sektöründeki bir iç denetim fonksiyonunun dış kalite değerlendirmesinin, kamu sektörü faaliyetleri ve yönetim yapıları hakkında bilgi sahibi bir değerlendirme ekibi tarafından yapılması gerekmektedir. Bu ekibin, kamu sektöründeki özel koşulları anlamak, terminolojiyi dikkate almak ve iç denetim standartlarını etkili bir şekilde uygulamak için gerekli uzmanlığa sahip olması, iç denetim fonksiyonunun etkinliğini değerlendirmek adına kritik bir öneme sahiptir (<https://www.theiia.org/en>, 2024):

Kamu sektörü, faaliyet gösterdiği yargı yetkisi ve kurumlara özgü olarak belirlenmiş olan kanunlar, düzenlemeler, idari emirler ve kurallar dahilinde bir yasal çerçeve üzerine kurulmuş ve bu çerçeve altında yönetilmektedir. Küresel İç Denetim Standartları genelinde, bu yasal çerçeveyi temsil etmek üzere “yasa ve/veya düzenlemeler” terimi kullanılmaktadır. Yasalar ve/veya düzenlemeler, iç denetim fonksiyonunun yetki alanını, kurumsal konumunu, raporlama ilişkisini, çalışma kapsamını, finansmanını ve diğer gerekliliklerini belirleyebilir. Bu nedenle, iç denetim standartlarına uygun olarak faaliyet göstermek isteyen bir iç denetim fonksiyonu, bu yasal çerçevenin sunduğu yönetim gerekliliklerini anlamak ve bu doğrultuda hareket etmek durumundadır. Bu tür yetkiler aracılığıyla, kamu sektöründeki iç denetim fonksiyonlarının sıklıkla aşağıdaki konulara odaklanması gerekmektedir (<https://www.theiia.org/en>, 2024):

- ✓ Kanun ve/veya düzenlemelere uygunluğun sağlanması.
- ✓ Hükümet süreçlerinin ve programlarının verimliliğini, etkililiğini ve ekonomikliğini iyileştirmeye yönelik fırsatların belirlenmesi.
- ✓ Hizmetlerin adil bir şekilde sunulması için kamu kaynaklarının yeterince korunup korunmadığının ve uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi.
- ✓ Bir kuruluşun performansının stratejik amaç ve hedefleriyle uyumlu olup olmadığının değerlendirilmesi.

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, iç denetimin bir dizi prensibi, standardı ve kılavuzunu içerir. Bu çerçeve, iç denetim profesyonellerine, kuruluşlara ve paydaşlara iç denetimin nasıl yürütülmesi gerektiği konusunda kılavuzluk etmektedir. UMuÇ, iç denetimin etkinliğini ve bağımsızlığını sağlayarak kurumların risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini güçlendirmeyi amaçlamaktadır. Uluslararası standartlar, iç denetim faaliyetlerinin güvenilirliğini ve bütünlüğünü artırarak, kurumların daha şeffaf ve hesap verebilir olmalarına katkıda bulunmaktadır. Standartlar, iç denetim profesyonellerine dünya genelinde bir birlik ve standartlar bütünü sunarak, mesleki gelişimlerini desteklemekte ve iç denetim mesleğinin itibarını güçlendirmektedir (IIA, 2017).

UMuÇ'un benimsenmesi, iç denetim profesyonellerinin uluslararası standartlar doğrultusunda çalışmalarını sağlayarak, küresel düzeyde bir iç denetim standartlarını oluşturmayı amaçlamaktadır. Bu da iç denetim uygulamalarının daha etkin, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasına olanak tanımaktadır.

UMuÇ'ta yer alan standartlara göre iç denetim süreci aşağıda başlıklar halinde kısaca özetlenmiştir (IIA, 2017).

2.2.1. Denetim Planının Belirlenmesi

Denetim sürecinin ilk adımı olan planlama aşaması, yıllık planın belirlenmesi için bir veya daha fazla sayıda toplantıyla başlar (Özbek, 2012: 579). Bu aşamaya UMuÇ'ta standartlar⁶ bölümünün performans standartları başlığı altında

⁵ Yeni Uluslararası İç Denetim Standartları'na ulaşmak için bkz.: https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/globalinternalauditstandards_2024january9_printable.pdf. E.T.10.02.2024

⁶ Standartlar UMuÇ'ta nitelik standartları ve performans standartları olarak iki farklı yapıda sunulmuştur. Nitelik standartları iç denetim faaliyetini gerçekleştiren taraf ve kurumların özelliklerini yansıtır. Nitelik standartları amaç, yetki ve sorumluluk, bağımsızlık, mesleki özen ve kalite geliştirme gibi niteliğe yönelik konuları kapsar. Performans standartları ise, kalite kriterlerini belirleyerek iç denetim uygulaması yoluyla performansın ölçülmesine katkı sağlar. Performans standartları iç denetim faaliyetinin yönetimi, işin niteliği, görev planlaması, görevin yapılması, sonuçların raporlanması,

2010'nolu standartta İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak iç denetim faaliyetlerinin önceliklerini belirleyen bir risk odaklı plan oluşturmakla yükümlüdür." şeklinde belirtilmiştir. Bu standardın yorumu olan 2010.A1'de de konuyla ilgili aşağıdaki şekilde ifade yer almaktadır.

"İç denetim yöneticisi, risk temelli bir plan oluşturmak için üst yönetim ve yönetim kuruluna danışmalı ve kurumun stratejilerini, ana iş hedeflerini, ilgili riskleri ve risk yönetimi süreçlerini anlamalıdır. Ayrıca, kurumun faaliyetlerinde, risklerinde, operasyonlarında, programlarında, sistemlerinde ve kontrollerinde meydana gelen değişikliklere karşı hazırlıklı olmalıdır. Planı düzenli olarak gözden geçirmeli ve gerektiğinde değişikliklere uyum sağlamalıdır."

UMUÇ'ta yıllık iç denetim planının oluşturulması yönünde çeşitli alt başlıklar bulunmaktadır (Şimşek, 2020: 53-58).

- ✓ Denetim Evreninin Tespiti (IIA 2010 Planlama Performans Standardına ilişkin yayınlanan "2010-1: Denetim Planıyla Risk ve Risk Maruziyetinin İlişkilendirilmesi"),
- ✓ Risk Değerlendirme Ölçütlerinin Tanımlanması ve Risklerin Değerlendirilmesi (IIA 2010 Planlama Performans Standardına İlişkin Yayınlanan (2010-1) uygulama önerisinin 5. Md.),
- ✓ Kaynakların Tahsisi (2030- Performans Standartlarına ilişkin yayınlanan uygulama önerisi 2030-1 Kaynakların Yönetimi),
- ✓ Politika ve Prosedürlerin Belirlenmesi (Performans Standartlarına ilişkin yayınlanan Uygulama Önerisi 2040-1: Politika ve Prosedürler),
- ✓ İç Denetim Planının Hazırlanması ve Onaylanması (Performans Standartlarına ilişkin yayınlanan uygulama önerisi 2020-1: Bildirim ve Onay).

2.2.2. İç Denetimin Yürütülmesi

İç denetim planının onaylanmasının ardından iç denetimin yürütülmesi aşamasına geçilir. UMUÇ'ta iç denetimin yürütülmesi özet olarak aşağıda sıralanmıştır (Pehlivanlı, 2010: 129; IIA, 2017).

- ✓ Görev planlamasının yapılması (Performans standardında yayınlanan 2200- Görev Planlaması).
- ✓ Görev amaçlarının ortaya konulması (Performans standardında yayınlanan 2210- Görevin Amaçları).
- ✓ Görevin yapılması (Performans standardında yayınlanan 2300 – Görevin Yapılması).
- ✓ Bilgilerin kayda dökülmesi (Performans standardında yayınlanan 2330 – Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi).

2.2.3. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması

İç denetim planının yerine getirilmesinden sonra bir diğer aşama ise sahadan elde edilen bulguların raporlanması aşamasıdır. Denetim raporları kurumda iç kontrol sistemin izlenmesi ve değerlendirilmesi açısından önemlidir. Dolayısıyla denetim elemanının yetkinliği ve üst yöneticinin kurumdaki iş ve işleyişe hâkim olması da büyük önem arz etmektedir (Gökmen, 2009: 45; Özbek, 2012: 597). Denetim sonuçlarının raporlanması hususunda UMUÇ'ta yer alan raporlama standartları aşağıda sırasıyla ifade edilmiştir (IIA, 2017);

- ✓ Taslak raporun sunulması ve denetim sonuçlarının raporlanması (Performans standardında yayınlanan 2400- Sonuçların Raporlanması).
- ✓ Raporlamanın belirli kıstaslara bağlı yapılması (Performans standardında yayınlanan 2410 Raporlama Kıstasları).
- ✓ Kaliteli raporlama (Performans standardında yayınlanan 2420–Raporlamaların Kalitesi).
- ✓ Final raporunun sunulması (Performans standardında yayınlanan 2440 – Sonuçların Dağıtımı).

2.2.4. İç Denetim Sonuçlarının İzlenmesi

Raporlama sonrasında iç denetim yöneticisinin raporlamada belirtilen eksik ya da yapılması gereken hususların yerine getirilip getirilmediğini takip etmesidir (Aksoy, 2008:123). UMUÇ'ta denetim sonuçlarının izlenmesi Performans standardında yayınlanan 2500 – İlerlemenin Gözlenmesi başlığı altında "İç denetim yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır." şeklinde belirtilmiştir (IIA, 2017). Ayrıca ilerlemenin gözlenmesi 2500'nolu standardın alt standartlarında bu hususla ilgili şu ifadelerle yer verilmiştir (IIA, 2017);

ilerlemenin gözlenmesi ve yönetimin artık riskleri (alınan tedbirlerden sonra kalan risk) üstlenmesine yönelik standartlardan oluşur. Ayrıntılı bilgi için bkz. <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>, E. T. 05.09.2023

2500.A1 – “İç denetim yöneticisi, yönetimin tedbirlerinin etkili bir şekilde uygulanmasını sağlamak ve gerekli tedbirlerin alınmamasının riskini üstlenmemek için bir takip süreci oluşturmakla sorumludur ve gelişmeleri yakından izlemelidir.”

2500.C1 – “İç denetim faaliyeti, danışmanlık görevlerinin sonuçlarını müşterileriyle mutabık kalındığı ölçüde gözlemlemekle yükümlüdür.”

2.2.5. Yönetimin Riskleri Üstlenmesi

İç denetim kurumlar açısından risklerin belirlenmesi ve derecelendirilmesi sürecidir. İç denetim birimi yöneticisi bu durumu iç denetim raporunda ortaya koyar ve tüm gerçekliğiyle üst yöneticiye aktarır (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 166). Performans standardında yayımlanan 2600- Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi başlığı altında;

“İç Denetim Yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyecek bir artık (bakiye) risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiğine inandığı takdirde, konuyu üst yönetimle tartışmalıdır. Artık riskle ilgili bir karara varılmazsa, İç Denetim Yöneticisi ve üst yönetim, konuyu çözümlenmesi için denetim komitesi⁷ ve yönetim kuruluna rapor etmelidir.” şeklinde ifade edilmiştir (İIA, 2017).

3. KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİM ANLAYIŞININ GELİŞİMİ VE İYİ UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Bu bölümde öncelikle kamu sektöründe iç denetim anlayışının neden gerekli olduğu tarihsel açıdan ve özellikle yeni kamu yönetimi (New Public Management- NPM) perspektifinden açıklanmıştır. Yine bu bölümde iç denetimin kamu sektöründeki pratiğinde öncü ülkelere yer verilmiştir.

3.1. İç Denetimin Kamu Sektöründe Gelişimi

İç denetimin kamu sektöründeki gelişimi, kamu yönetimi anlayışının ve beklentilerin evrimine paralel olarak şekillenmiştir. Bu gelişim, belirli dönemlerdeki yönetim anlayışı değişikliklerine ve kamu kurumlarının ihtiyaçlarına yanıt olarak ortaya çıkmıştır. İç denetimin kamu sektöründeki pratiği 1980’li yıllardan sonra başlaması ve temel prensiplerinin yeni kamu yönetimi (New Public Management- NPM) anlayışıyla paralellik göstermesi iç denetimi kamu sektöründe önemli hale getirmiştir (Önal, 2012: 17).

Yeni kamu yönetimi, 1980’lerde ve 1990’larda kamu sektöründe daha etkin, verimli ve hesap verebilir bir yönetim modeli olarak ortaya çıktı. Bu modelde, özel sektörden alınan bazı yönetim prensipleri ve teknikleri kamu hizmetlerinin sunumunda kullanılmaya başlandı. Bu dönemde, kamu hizmetlerinin daha etkin bir şekilde sunulması, kaynakların daha verimli kullanılması ve hizmet kalitesinin artırılması hedeflendi (Yatkin, 2020: 253).

Tarihsel olarak, kamu sektöründe iç denetim anlayışının gerekli hale gelmesinde birkaç faktör etkili olmuştur (Özer vd., 2015: 457-458):

- ✓ Güvenilirlik ve Hesap Verebilirlik İhtiyacı: Kamu sektörü kamu harcamalarının büyük bir kısmını vergi gelirlerinden sağlamaktadır. Dolayısıyla, kamu kurumlarının harcamalarıyla ilgili olarak güvenilirlik ve hesap verebilirlik büyük önem taşır. İç denetim, bu güvenilirliği sağlamak ve kurumların hesap verebilirlik standartlarına uyumunu sağlamak için gereklidir.
- ✓ Raporlama ve Şeffaflık: Kamu kurumları, faaliyetlerini halka açık bir şekilde raporlamak zorundadır. İç denetim, bu raporlama süreçlerinin doğruluğunu ve şeffaflığını artırır. Yeni kamu yönetimi perspektifinden bakıldığında, şeffaflık ve açıklık, vatandaşların kamu hizmetlerine güven duymalarını ve daha fazla katılım göstermelerini teşvik eder.
- ✓ Verimlilik ve Etkinlik: yeni kamu yönetimi yaklaşımı, kamu sektöründe daha verimli ve etkin hizmet sunumunu hedefler. İç denetim, bu süreçlerin gözden geçirilmesi, iyileştirilmesi ve kaynakların etkin bir şekilde kullanılmasını sağlar.

⁷ Denetim komitesi iç denetim özel sektör uygulamalarında yer alan birimdir. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’ nun 366. Maddesi ve Sermaye Piyasası Kurulu II-17.1 Kurumsal Yönetim Tebliği 4.5, 4.6 Maddesi uyarınca şirketler denetim komitesi oluşturmak zorundadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf> E.T. 16.09.2023 <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=19225&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5> E.T. 16.09.2023

- ✓ Risk Yönetimi: Kamu sektörü, çeşitli risklere maruz kalır, bunlar mali, operasyonel veya itibari riskler olabilir. İç denetim, bu riskleri belirlemek, yönetmek ve en aza indirmek için önemli bir araçtır.

Yukarıda belirtilen faktörler bağlamında yeni kamu yönetimi (NPM) anlayışı, kamu sektöründe daha etkin, verimli ve hesap verebilir bir yönetim modelini teşvik ederken, iç denetim bu hedeflere ulaşmada önemli bir rol oynar. NPM, özel sektörden alınan yönetim prensiplerini ve tekniklerini kamu hizmetlerinin sunumunda kullanarak, kamu sektöründe rekabeti artırarak, kaynakların daha etkin kullanılmasını sağlamayı amaçlar (Göçoğlu ve Gündüz, 2020: 2). İç denetim, bu süreçte yöneticilere ve paydaşlara, hizmetlerin etkililiği, verimliliği ve uygunluğu hakkında güvence sağlar. Bu bağlamda, iç denetim, kamu kurumlarının faaliyetlerini gözden geçirir, iç kontrol sistemlerini değerlendirir ve iyileştirme önerileri sunar. Aynı zamanda, mali yönetimde şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlar, yolsuzluk ve suiistimallerin önlenmesine yardımcı olur (Göçoğlu ve Gündüz, 2020: 5). NPM'in temel ilkelerinden biri olan vatandaş odaklılık perspektifinden bakıldığında, iç denetim, kamu hizmetlerinin kalitesini artırırken, vatandaş memnuniyetini ve güvenini de artırmaya katkıda bulunur. Sonuç olarak, NPM ve iç denetim arasındaki ilişki, kamu sektöründe daha etkin ve verimli bir yönetim anlayışının oluşturulmasına ve sürdürülmesine önemli ölçüde katkı sağlar.

Kamu sektöründe iç denetimin giderek öneminin artmasında son yıllarda yaşanan dijital dönüşümün etkisi büyüktür. Dijitalleşme ve teknolojik gelişmeler iç denetimin kamu sektöründeki rolünü değiştirmiştir. Yapay zeka, veri analitiği ve diğer dijital araçlar, iç denetim süreçlerini daha etkin hale getirerek, büyük veri setlerini analiz etme ve riskleri daha iyi değerlendirme imkanı sunmuştur (Şentürk, 2022: 59-60).

3.2. İç Denetimin Kamu Sektöründe Yerleşmesinde Öncü Ülkeler

İç denetimin kamu sektöründe yerleşmesinde öncü ülkeler, bu alandaki en iyi uygulamaları geliştirerek ve yaygınlaştırarak önemli bir rol oynamışlardır. Birçok ülke, iç denetim mekanizmalarını kurumsallaştırma ve güçlendirme konusunda öncü olmuştur. Bu çalışmada ABD, Kanada ve İngiltere'ye yer verilmiştir. Bu ülkelerin seçilmesinin nedeni iç denetimin kamu sektöründe yerleşmesinde ve kurumsallaşmasında önemli katkılar sağlamalarıdır.

3.2.1. ABD Kamu Yönetiminde İç Denetim

ABD'de kamu yönetimi, etkili, şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde işlemesi için bir dizi iç denetim mekanizmasıyla desteklenir. Bu mekanizmalar, federal, eyalet ve yerel düzeydeki çeşitli hükümet birimlerini kapsar. ABD'de iç denetim, kamu kaynaklarının etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak, yolsuzluğu önlemek ve yönetim süreçlerini güçlendirmek amacıyla önemli bir rol oynar (Mallı, 2014: 35). ABD'nin yönetim yapısı iç denetim pratiğine de yansımıştır. ABD federal hükümetinde, Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi (Government Accountability Office - GAO) tarafından iç denetim faaliyetleri yürütülür. GAO, Kongre'nin çeşitli programları ve ajansları üzerinde denetim yaparak harcamaların etkinliğini değerlendirir. Ayrıca, federal hükümetin mali durumu hakkında kapsamlı raporlar hazırlar ve şeffaflığı artırmaya yönelik çeşitli girişimlerde bulunur (www.theiia.org, 2020).

ABD'nin eyaletleri ve yerel yönetim birimleri, kendi iç denetim sistemlerini kurarlar. Bu sistemler, genellikle bağımsız iç denetim birimleri veya müfettişler aracılığıyla yürütülür. Eyalet ve yerel iç denetim birimleri, harcamaların uygunluğunu, etkililiğini ve ekonomikliğini değerlendirir. Ayrıca, yerel hükümetlerdeki işlemleri ve politikaları denetlerler (www.theiia.org, 2020).

ABD'deki iç denetim faaliyetleri, IIA tarafından belirlenen iç denetim standartlarına uygun olarak yürütülür. Bu standartlar, iç denetim faaliyetlerinin etik, bağımsızlık, tarafsızlık ve profesyonellik gibi temel prensiplere dayanmasını sağlar. Bunun yanında ABD'de, çeşitli yasal düzenlemeler iç denetim faaliyetlerini destekler ve düzenler. Örneğin, Federal Yönetim Reformu Yasası (The Federal Managers Financial Integrity Act - FMFIA) ve Sarbanes-Oxley Yasası⁸, iç denetim ve mali yönetim standartlarını güçlendirmeye yönelik önemli adımlar atmıştır.

Genel olarak değerlendirildiğinde ABD'de iç denetim faaliyeti, kamu hizmetlerinin etkili bir şekilde sunulmasını desteklemek ve yönetim süreçlerini geliştirmek amacıyla performans değerlendirmesine odaklanır. İç denetim birimleri, kurumların amaçlarına ulaşip ulaşmadığını değerlendirmek ve yönetim kapasitesini güçlendirmek için önerilerde bulunmak gibi önemli roller üstlenir (Bilge ve Kiracı, 2010: 60-61).

⁸ SOX (Sarbanes Oxley Act): SOX, 107. ABD Kongresi tarafından 30 Haziran 2002 tarihinde kanunlaştırılmış olup, 11 ana başlık ve 66 alt başlıktan oluşmaktadır. Kanun amacına uygun olarak, "Public Company Accounting Reform and Investor Act" ve "Corporate and Auditing Accountability, Responsibility and Transparency Act" olarak da adlandırılmaktadır (<http://dnblegal.com.tr/tr/sarbanes-oxley-yasasi-%E2%80%9Csox%E2%80%9D-ve-turkiye-yansimalari/> E.T. 10.09.2023).

ABD Kamu Yönetiminde iç denetim faaliyeti, hem federal hem de yerel düzeyde etkili bir şekilde işleyen bir sistem olarak görülmektedir. İç denetim mekanizması, şeffaflığı artırma, kaynakların etkili kullanımını sağlama ve kamu güvenini güçlendirme konularında önemli bir role sahiptir.

3.2.2. Kanada Kamu Yönetiminde İç Denetim

Kanada'da kamu yönetimi, iç denetim uygulamalarını benimseyerek şeffaf, hesap verebilir ve etkin bir yönetim anlayışını sürdürmektedir. İç denetim, kamu kaynaklarının etkili bir şekilde yönetilmesi, risklerin azaltılması ve kurumsal süreçlerin güçlendirilmesi amacıyla kritik bir rol oynamaktadır. Kanada'da iç denetim, kamu kurumlarının ve birimlerin faaliyetlerini değerlendirmek, iç kontrol sistemlerini güçlendirmek, riskleri yönetmek ve hedeflere ulaşma süreçlerini denetlemek için kullanılan bir süreçtir (Bilge ve Kiracı, 2010: 62). Temel amaçlar arasında şeffaflığı artırmak, hesap verebilirliği güçlendirmek ve kaynakların etkili kullanımını temin etmek yer almaktadır. Bu kapsamda iç denetim süreci, belirlenen standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. Bağımsız ve tarafsız iç denetim birimleri, kurum içinde etkili bir şekilde faaliyet gösterir (www.canada.ca, 2024). Denetim faaliyetleri genellikle finansal süreçlerden başlayarak, program değerlendirmelerine ve performans denetimlerine kadar geniş bir yelpazeyi kapsar. Kanada'da iç denetçiler, kurum içinde bağımsız bir perspektif sunmaktadır. Nitelikli profesyonellerden oluşan iç denetim birimleri, kurumların işleyişini değerlendirir, riskleri belirler ve yöneticilere stratejik bilgiler sunar (Bilge ve Kiracı, 2010: 63). İç denetçiler aynı zamanda etik standartlara bağlı olarak hareket eder ve şeffaflığı destekler. İç denetim raporları ise, bulguları ve önerileri içerir ve bu raporlar genellikle üst yöneticilere, paydaşlara ve kamuoyuna sunulur. Bu süreç, şeffaflığı artırırken, kamusal kaynakların kullanımının izlenmesine ve hesap verebilirliğin güçlendirilmesine katkıda bulunur. İç denetim süreçleri, sürekli iyileştirmeyi destekler. Yapılan denetimlerin sonuçları, kurumların iç kontrol sistemlerini güçlendirmek ve gelecekteki faaliyetleri optimize etmek adına önemli birer öğrenme aracıdır (sprott.carleton.ca, 2023).

Kanada'da iç denetim, kurumsal yönetişimin ayrılmaz bir parçasıdır. Kamu yönetimi, iç denetim aracılığıyla güçlendirilen kurumsal yönetim prensiplerini benimseyerek etkin ve şeffaf bir yönetim modeli oluşturmaktadır. Sonuç olarak, Kanada'da iç denetim faaliyeti, kamu yönetiminin temel taşlarından biridir ve şeffaflık, etkinlik ve hesap verebilirlik ilkelerine vurgu yaparak kamu hizmetlerinin daha etkili bir şekilde sunulmasına katkı sağlamaktadır.

3.2.3. İngiltere Kamu Yönetiminde İç Denetim

Küresel finansal krizin ardından İngiltere, mali yönetim alanında önemli reformlar gerçekleştirmeye yönelik bir çaba sarf etmiştir. Bu reform ihtiyacını belirlemek amacıyla çeşitli gözden geçirme çalışmaları yapılmış ve Maliye Bakanlığı, kamu maliyesinde liderlik, bilgi yönetimi, harcama kontrolleri ve iç denetim olmak üzere dört temel reform alanını belirlemiştir (Kıral ve Hatipoğlu, 2018: 176). Bu çerçevede, bakanlıklar adına iç denetim faaliyetini merkezi olarak yönetmek üzere Devlet İç Denetim Ajansı (GIAA-Government Internal Audit Agency) 1 Nisan 2015 tarihinde kurulmuştur. GIAA'nın stratejik amacı, tüm merkezi hükümet kurumlarının iç denetim birimlerini tek bir çatı altında birleştirmektir ve 2024 itibarıyla 15 bakanlıkta hizmet vermektedir (<https://www.gov.uk>, 2024). GIAA, iç denetim birimlerinin katılımını zorunlu kılmamakla birlikte, bu birimlere belirli görevlerle donatılarak merkezi bir yapı altında etkili bir şekilde yönetilmesini sağlamaktadır. GIAA'nın başlıca görevleri arasında kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol düzenlemelerini temel alarak, hizmet verdiği kurumların sistem ve süreçlerine güvence (denetim) hizmeti sunmak; özel becerilere dayalı uzman denetim hizmeti, sahtecilikle mücadele ve soruşturma hizmeti, danışmanlık hizmeti gibi alanları kapsamaktadır (Kıral ve Hatipoğlu, 2018: 177).

Ancak İngiltere kamu yönetiminde son dönemdeki gelişmeler, güçlü bir düzenleyici ve yönlendirici merkezi yapı eksikliğinin kurumlar arası bilgi ve tecrübe paylaşımını kısıtladığını, iç denetimin etkinliğini azalttığını ve kurumlar arasında uygulama farklılıklarına neden olduğunu ortaya koymaktadır (Kıral ve Hatipoğlu, 2018: 182). Bu bağlamda, gelecekte daha etkili bir iç denetim sistemi için kurumlar arası iş birliği ve koordinasyonun artırılması önem arz etmektedir.

4. TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM

Bu bölümde iç denetimin Türk kamu yönetiminde etkinliği ele alınmıştır. Bu bağlamda 5018 sayılı Kanun öncesi ve sonrası dönem ve teknolojik gelişmelere yönelik iç denetim pratiğinin gelişimi ele alınmıştır.

4.1. Türk kamu Yönetiminde İç Denetim Süreci

Bu bölümde Türk kamu yönetiminde iç denetimin tarihsel arka planı irdelenmiştir. 5018 sayılı kanun öncesi dönemden başlanarak günümüze kadar olan süreç ele alınmıştır.

4.1.1. 1050 sayılı Muhasebeyi Umumiye Kanunu Döneminde Denetim

5018 sayılı Kanun öncesi dönemde yürürlükte olan ve 1927 yılında kabul edilen 1050 sayılı Muhasebeyi Umumiye Kanunu, neredeyse seksen yıl süresince çok az değişikliğe uğrayarak varlığını sürdürmüştür (Ergen, 2016: 94-97). Bu uzun süre zarfında, kamu yönetimi teorisi ve pratiğinde önemli evrimler yaşanmış ve uluslararası düzeyde daha etkin yönetim ve denetim sağlayan yeni standartlar ortaya çıkmıştır. Aynı dönemde, 1927'den itibaren kamu malî yönetiminde, kamu idarelerinin sayı, nitelik ve teşkilatlanmalarına bağlı olarak önemli değişiklikler meydana gelmiştir (Kanca, 2017: 494).

1050 sayılı Kanunla yönetilen Türk kamu mali yönetimi, günümüz yönetim ve denetim anlayışı açısından yetersiz kalmıştır. Bu kanun, kamu yönetimi alanındaki mali işlemlerin denetimi ve kontrol süreçleri ile ilgili ihtiyaçları tam anlamıyla karşılayamamıştır (Kesik, 2007: 102). Bu dönemde, merkezi yönetimin ağırlıkta olduğu bir ortamda kamu hizmetlerinin planlanması, bütçelenmesi, kontrol ve denetimi büyük ölçüde merkezi otoriteye verilmiştir (Söyler, 2012: 62-63). Aynı zamanda, bu kanunla kamu idarelerinin ve kamu personellerinin görevlerine ilişkin esas ve usuller de büyük ölçüde merkezi yönetime devredilmiştir (Söyler, 2012: 62-63; Kanca, 2017: 495).

Bu çerçevede, kamu personelinin görevlerini objektif, dürüst ve kurallara uygun bir şekilde yerine getirmesi öncelikli amaç olarak belirlenmiştir. Ancak, kamusal faaliyetlerin yerine getirilmesinde etkililik, ekonomiklik ve verimlilik gibi unsurlar yeterince dikkate alınmamıştır (Gönülaçar, 2007: 9; Kükreer ve Kavak, 2020: 81). 5018 sayılı kanun öncesi dönemde uygulanan denetim anlayışı, merkeziyetçi, otoriter ve teftiş odaklı bir ön mali denetim şeklinde gerçekleşmiştir (Kükreer ve Kavak, 2020: 82).

4.1.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Sonrası Dönem

24 Aralık 2003 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan ve Türkiye'deki kamu mali yönetimini köklü bir şekilde değiştiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, iç denetimle ilgili önemli bir adımdır. Kanunun tüm hükümleriyle 1 Ocak 2006'da yürürlüğe girmesiyle birlikte, bakanlıklar başta olmak üzere kamu kurumlarında iç denetim birimleri kurulmaya başlanmıştır (Bozkuş Kahyaoğlu vd., 2020:216). Bu adımlar, iç denetimin kamu yönetiminde önemli bir yer edinmesine ve kendi kimliğini kazanmasına yol açmıştır. 5018 sayılı Kanun öncesindeki dönemi anlamak, Türk Kamu Yönetimi açısından iç denetimin anlamını ve önemini daha iyi kavramak için önemlidir. Kanunun öncesinde, iç denetim mekanizmaları genellikle belirli bir yapı ve yönergelerden yoksundu. Ancak, 5018 sayılı Kanun'un kabul edilmesiyle birlikte, iç denetim kurumları resmi bir statü kazanarak kamu mali yönetiminde belirgin bir rol oynamaya başlamıştır (Coşkun ve Köseoğlu, 2024: 135). Kamu mali yönetimi ve denetimine yönelik önemli düzenlemeler yapmıştır. Kanunun amacına aşağıda yer verilmiştir;

“Kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetimiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir” (5018 sayılı KMYKK, md./1.).

5018 sayılı kanun, iç denetimle ilgili getirdiği tanımıyla, kanunun temel amacını destekler niteliktedir. İlgili kanununun 63. maddesinde iç denetim, kamu idaresinin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek amacıyla kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır (5018 sayılı KMYKK, md. 63).

5018 Sayılı kanunda belirtilen amaç doğrultusunda Türk kamu yönetiminde önemli yenilikler getirilmiştir. Bunlardan biri de yukarıda tanımlanan iç denetimidir. İç denetim Türkiye'de 1985'li yıllardan itibaren özel sektörde başarılı bir şekilde uygulama alanı bulmuş olup Türk kamu yönetiminde ise 2007 yılından itibaren fiilen uygulama alanı bulmuştur. İç Denetimin Türk kamu yönetiminde geçirdiği süreç “Kuruluş ve Yapılanma Dönemi” (2004- 2008), “Uluslararası Mesleki Standartlara Uyum Dönemi” (2009- 2013) ve “Denetimde 2014 Yılı Sonrası Gelişmeler ve Dijitalleşmeye Geçiş” şeklinde evrelere ayrılır (Köseoğlu, 2023: 108).

4.1.2.1. İç Denetim Mevzuatının Oluşturulması ve Örgütlenme Dönemi (2004 2008)

Bu dönem iç denetim mevzuatını oluşturma ve örgütlenme aşamasından oluşur. Başta 5018 sayılı kanun birincil düzey mevzuat olarak iç denetimde önemli bir kurul olan İDKK'ya yer vererek kurulun görev ve yetkileri hüküm altına alınmıştır. Ayrıca kanun iç kontrol, iç denetim ve iç denetçilerin atanması ve nitelikleri gibi konuları düzenleyerek iç denetimi genel bir çerçeveye oturtmuştur (Coşkun ve Tok, 2011: 259-267; Bozkurt, 2019: 108-109).

Bu dönemde, özellikle 5018 sayılı Kanun'un kabulü ile birlikte iç denetim sistemine ilişkin önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu kanun, iç denetimin rolünü ve işleyişini düzenleyen temel yasal çerçeveyi oluşturarak Türk kamu yönetiminde önemli bir dönemeç olmuştur. Yukarıda belirtilen gelişmeler ışığında, iç denetim birimleri kamu yönetiminin örgütlenmesi içinde daha belirgin bir konuma gelmiştir. Bu dönemde, iç denetim sistemi için gerekli yasal düzenlemelerin önemli bir kısmı hayata geçirilmiş ve iç denetim, kamu idaresinin faaliyetlerine değer katmak, kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek, rehberlik yapmak amacıyla bağımsız, nesnel güvence sağlayan ve danışmanlık faaliyeti olarak yer almıştır (Kebeli, 2020:5; Köseoğlu, 2023:110).

Bu süreç, Türk kamu yönetiminde iç denetim anlayışının daha etkin, şeffaf ve hesap verebilir bir yapıya kavuşmasını simgeler. Yasal düzenlemelerin sağladığı çerçeve içinde, iç denetim birimleri kamu kurumlarının iç yapısında güçlü bir konuma ulaşmış ve kurumsal performansın artırılmasına yönelik önemli bir araç haline gelmiştir.

4.1.2.2. Uluslararası Mesleki Standartlara Uyum Süreci (2009-2013)

İç denetimin kamu kesimine aktarılması sürecinde, özel sektörde elde edilen uluslararası iç denetim standartlarından sağlanan faydaların kamuya taşınması temel bir hedeftir. Bu bağlamda, Türk kamu yönetimi için önemli iki çalışma 2009 ile 2013 yılları arasında gerçekleşmiştir. İlk olarak, Kamu İç Denetim Standartları (KİDS) belirlenmiştir. Bu standartlar, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" esas alınarak oluşturulmuştur. Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetlerinde uygulanması gereken süreçleri tanımlamaktadır (KİDS, 2016).

Kamu İç Denetim Standartları (KİDS), kamuya ait faaliyetlerin etkili, verimli ve şeffaf bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla bir rehber niteliğindedir. KİDS, iç denetim birimlerinin görevlerini belirlerken aynı zamanda iç denetimin genel ilkelerine uyum sağlamalarını öngörmektedir. Standartlar, birçok ülkede benzer ilkeler içermekle birlikte, her ülkenin kendi koşullarına uygun olarak uyarlanabilir. KİDS kapsamında belirlenen genel ilkeler; bağımsızlık ve tarafsızlık, profesyonellik, açıklık ve şeffaflık, risk odaklı yaklaşım, değer katma, eksikliklerin giderilmesi ve etik kurallar olarak özetlenebilir.

Bu standartlar, iç denetim süreçlerinin düzenlenmesi, yönetilmesi ve değerlendirilmesi için kapsamlı bir çerçeve sunarak kamu yönetiminde iç denetimin etkinliğini ve standartlaşmasını desteklemektedir.

4.1.2.3. İç Denetimde Dijitalleşmeye Geçiş Dönemi (2014 ve Sonrası)

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler, yönetimin tüm alanlarını derinden etkileyerek iç denetçilerin geleneksel rolünü de değiştirmiştir (Arslan ve Özbilger, 2022:2). Bu bağlamda, iç denetim gibi denetim altındaki süreçler de dijitalleşmeden önemli ölçüde faydalanmıştır. Son yıllarda iş dünyasında gerçekleşen dijital dönüşüm, iş çıktıları, müşteri ilişkileri, veri analizi ve denetim uygulamaları gibi birçok alanda büyük inovasyonlara sebep olmuştur (Göçoğlu, 2020: 617-618).

Özellikle özel sektörde, muhasebe denetimi, bağımsız denetim ve iç denetim gibi uygulamalara akıllı teknolojilerin entegre edilmesi, denetim süreçlerinde önemli kolaylıklar sağlamıştır (Şentürk, 2022: 57-58). Bu teknolojik dönüşümün başarılı bir şekilde özel sektörde uygulanmasının ardından, Türk kamu yönetiminde 2014 yılında İç Denetim Yazılımı (İçDen) kullanımına geçilmesi, iç denetimin dijitalleşmeye geçiş dönemini işaret etmiştir. İçDen yazılımı, kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerini yürütmek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından geliştirilmiş ve kullanımı yaygınlaştırılmıştır (Köseoğlu, 2023: 112).

İç Denetim Yazılım Yönergesi, iç denetime önemli katkılarda bulunmuştur. İlk olarak, denetçilerin Kamu İç Denetim Standartlarına uygun bir şekilde iç denetim uygulamasını standartlaştırarak kolaylaştırmıştır. İkinci olarak, iç denetim sürecine dahil olan tüm tarafları (iç denetim birimi başkanı, iç denetim başkanlığı, denetçiler, dış değerlendirme uzmanı, üst yönetici ve İDKK) bir araya getirmiştir. Üçüncü olarak, iç denetim sürecinde zaman, maliyet ve enerji tasarrufu sağlamıştır. İçDen modülü, "rol ve yetkileri" belirleyerek denetim sürecini kapsayan bir otomasyon sistemi sunmuştur. Bu sayede, iç denetimin etkinliği artırılarak kurumu risklere karşı daha dirençli hale getirmiştir (Kartal, 2013: 99; Durdu ve Aydın, 2021: 477-479).

Türk kamu yönetiminde iç denetimin geleceğine yönelik cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmeden önce çeşitli beklentiler ortaya atılmıştır. Bunlar arasında İDKK'nın doğrudan cumhurbaşkanına bağlı olacağı ve kurumlardaki iç denetçilerin doğrudan İDKK tarafından atanacağı en çok tartışılanlarıdır (Uzun ve Usta, 2021: 33-34). Fakat yeni hükümet sistemine geçilmesiyle İDKK'nın konumunda herhangi bir değişime gidilmemiş sadece İDKK başkanı ve üyelerinin

atanma şekli değiştirilerek cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle⁹ üst düzey kamu yöneticilerinin atanması hükümlerine göre düzenlenmiştir.

İç denetimde dijitalleşme süreci, Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi'nin (CDDO) kurulmasıyla önemli bir ivme kazanmıştır. Kamu kurum ve kuruluşlarının kurumsal süreçlerinin elektronik ortama taşınması, planlama, karar verme ve uygulama süreçlerinde yer alan tüm paydaşlar ile devlet arasındaki ilişkilerin yeniden düzenlenmesinde CDDO aktif bir rol oynamaktadır (<https://cbddo.gov.tr>, 2023). Dijital dönüşüm, kamu yönetiminde birçok verinin otomasyon sistemine aktarılmasını sağlamasına karşın bilgi güvenliği ile siber saldırı gibi endişeleri de beraberinde getirmiştir.

Bu bağlamda, CDDO, 27 Temmuz 2020 tarihinde Bilgi ve İletişim Güvenliği Rehberi'ni yayımlayarak kurumlara Bilgi ve İletişim Güvenliği Uyum ve Denetimi İzleme Sistemine (BİGDES) uyum şartı getirmiştir (Bilgi ve İletişim Güvenliği Rehberi, 2020: 11). Kurumlara, sisteme entegre olmak için 24 aylık bir uyum süresi tanınmıştır.

CDDO, bu süreci kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetçiler aracılığıyla yürüteceğini belirtmiştir: “Rehber kapsamındaki tüm kurumlarda, denetim faaliyetlerinin öncelikli olarak iç denetim birimlerinde görev alan ve bilgi teknolojileri alanında denetim yapmak üzere görevlendirilen iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmesi esastır” (Bilgi ve İletişim Güvenliği Rehberi, 2020: 11). Bu durum, iç denetçilerin kamu yönetiminde dijital dönüşümü sağlamada önemli bir misyon üstlendiğini göstermektedir.

İç denetimde dijitalleşmeye geçiş sürecinde değerlendirilebilecek bir başka gelişme de bilgi teknolojileri denetimi sayısındaki artıştır. Bilgi teknolojilerinin önem kazanması, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından dikkate alınmış ve iç denetçilere rehberlik etmek amacıyla BT denetim rehberi yayımlanmıştır. Bu çerçevede, kurumların ihtiyaçları doğrultusunda çeşitli meslek mensuplarından oluşan teknik personelin iç denetim eğitimi alması sağlanmış ve 235 kişi farklı kurumlarda iç denetçi olarak atanmıştır (Kükreker ve Kavak, 2020: 93). İDKK'nın 2021-2023 Strateji Belgesi'nde vurgulanan BT denetimi, iç denetim süreçlerini geliştirmeye yönelik kapasite artırıcı faaliyetlere odaklanmaktadır. Belgede ayrıca, BT denetimleri konusunda yeterli denetim kaynağının ayrılacağına vurgu yapılmıştır. 2021-2023 Strateji Belgesindeki hedeflerin değerlendirilmesi için İDKK'nın 2024 yılında yayımlayacağı kamu iç denetim genel raporunun incelenmesi önerilir.

4.2. İç Denetimin Kamu Organizasyon Yapısındaki Yeri ve Etkinliği

İç denetimin Türk kamu yönetimindeki etkinliğinin ortaya konulmasından önce organizasyon yapısı içindeki yeri ele alınmıştır. Ardından iç denetimin kamudaki etkinliği tartışılmıştır.

4.2.1. İç Denetim Birimi Başkanlığı (İDB)

İç denetim mevzuatının detaylı bir incelenmesi, kuruma iç denetçi atanma zorunluluğuna dair doğrudan bir hükme rastlanmadığını göstermektedir. Ancak, kamu yönetimindeki paradigma değişimi, kamu kesiminin hizmet çeşitliliği ve bilgi teknolojilerindeki hızlı ilerlemeler, kamu kurumlarında iç denetçi atanması ve iç denetim birimlerinin kurulmasını zorunlu kılmıştır. Bu dönüşüm, Kamu İç Denetim Genel Tebliği tarafından düzenlenmiş ve 5018 sayılı Kanun'a dayandırılmıştır.

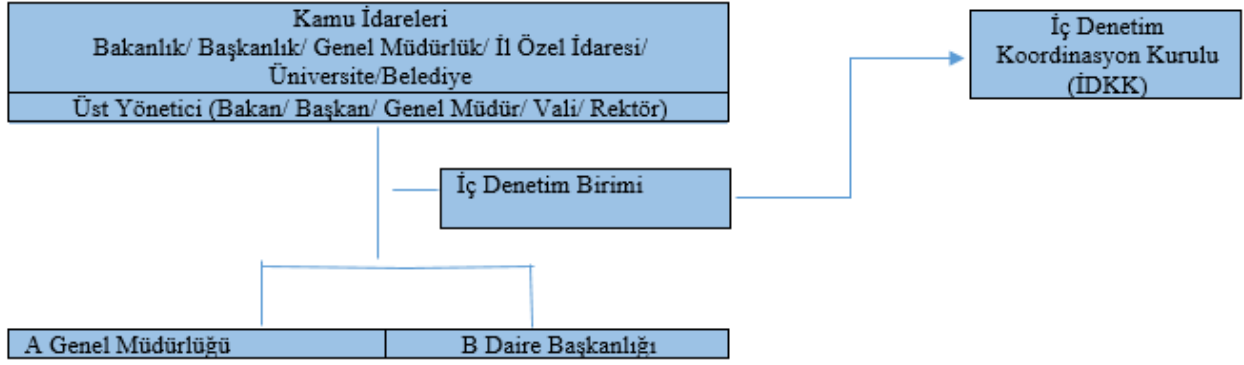
5018 sayılı Kanun'un 63. maddesinin son fıkrasında, “Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.” hükmü bulunmaktadır. Kamu İç Denetim Genel Tebliği ise iç denetim birimi başkanlıklarının (İDB) kurulması ve yönetilmesini bu kanuna dayalı olarak düzenlemiştir.

Genel Tebliğin 8. maddesinin 1. fıkrasına göre, kurumlarda iç denetçi kadrolarına atanma yapıldığında ve kurumdaki iç denetçi sayısı üç ve üzeri olduğunda, İDKK'nın genel görüşü alınarak İDB'ler kurulur. Bu süreç, iç denetim birimlerinin organizasyon şemasındaki yerini belirlemek adına önemlidir.

Bu bağlamda, iç denetim birimlerinin kuruluşu ve yönetimi, 5018 sayılı Kanun ve Kamu İç Denetim Genel Tebliği çerçevesinde şekillenmiştir. İDB'lerin oluşturulması, iç denetim süreçlerinin etkin bir şekilde yönetilmesini sağlamak adına önemli bir adımdır. Organizasyon şemasındaki yerleri, kurum içindeki iç denetim faaliyetlerinin düzenli ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesini desteklemektedir.

⁹ Bknz. Resmî Gazete Tarihi: 10.07.2018 Resmî Gazete Sayısı: 30474/ 3 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (Üst Kademe Kamu Yöneticileri İle Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Atama Usûllerine Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi).

Şekil- 1: İç Denetim Birimlerinin Kamu Organizasyon Yapısındaki Yeri



Kaynak: (Kamu İç Denetim Genel Raporu, 2023: 18).

İDB'lerin organizasyon yapısı içindeki yerini gösteren şekil incelendiğinde birimler doğrudan üst yöneticiye bağlı ve İDKK ile eşgüdümlü çalıştıkları görülmektedir. Bu bağlamda İDB'ler danışmanlık ve güvence faaliyeti yönünden üst yönetici ile ve iç denetçilerin mesleki eğitimleri, iç denetim alanında hazırlanan mevzuata uyum ve kamu iç denetim genel raporunun oluşturulması için iç denetim raporlarının bir örneğinin gönderilmesi hususlarında İDKK ile iletişimde olmaları gerekir (Kamu İç Denetim Genel Raporu, 2023: 19).

4.2.2. Kamuda İç Denetimin Etkinliği

Kamu yönetiminde iç denetim faaliyeti üst yönetici, iç denetçi ve İDKK tarafından icra edilmektedir. Bu aktörlerin yanında dolaylı olarak kurumdaki tüm personelde iç denetim faaliyeti sürecine dâhildir. Çünkü iç denetim kurumdaki iç kontrol süreçlerinin etkinliğini artırmaya yönelik bir eylemdir (Eralp ve Bozbaş, 2013: 28; Demir vd., 2018: 96). Bu bakımdan iç denetimin etkinliğinin analiz edilmesinde İDB'lerin yürüttüğü denetim faaliyetinin dışında başta iç denetim mevzuatını ve tüm kurumsal yapı ve süreçleri de dikkate almak gerekir. Bu başlık altında kamuda iç denetimin etkinliği kamu personelinin iç denetime bakışı, iç denetimin mevzuat yönü, üst yöneticilerin tutumu, iç denetçilerin mevcut durumu ve İDKK'nın yapısı ve konumu akademik literatür dikkate alınarak irdelenmiştir.

- ✓ Kamu personelinin iç denetime bakışı: Kamu kurumlarında iç denetim algısını ölçmeye yönelik yapılan çalışmalarda iç denetçiler dışındaki kurum personelinin iç denetim faaliyetine yönelik yeterli bilgiye sahip olmadığı akademik çalışmaların büyük oranda teorik boyutta kaldığı alan araştırmalarının ise sadece iç denetçiler üzerinden gerçekleştirildiği tespit edilmiştir (Köseoğlu, 2023: 224). Dolayısıyla kamu personeli üzerinden iç denetimin etkinliğinin belirlenmesinde daha fazla bilimsel bilgiye ihtiyaç olduğu görülmektedir.
- ✓ İç denetimin mevzuat yönü: Başta 5018 sayılı olmak üzere İDKK ve CDDO tarafından oluşturulan mevzuat iç denetim pratiğinin oluşmasında standartlar oluşturmuştur. İç denetimin mevzuat açısından değerlendirildiğinde olumlu ve olumsuz iki farklı yönü ortaya çıkar. Olumlu yönü, kamuda iç denetime yönelik oluşturulan “Kamu İç Denetim Standartları”, “Kamu İç Denetim Rehberi”, “Performans Denetimi Rehberi”, “Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi” ve “Bilgi ve İletişim Güvenliği Denetim Rehberi” gibi çalışmalar içeriği itibariyle UMUÇ ve diğer uluslararası denetim standartları dikkate alınarak geliştirilmiştir. Bu bakımdan kamuda iç denetim mevzuatı içeriği zengin bir yapıya sahiptir. Olumsuz yönü ise, içerik açısından zengin olan mevzuatın bir o kadar da karmaşık yapıya sahip olmasıdır. Bu durum iç denetimin kurumdaki iç denetim faaliyetinin aktörleri tarafından tam olarak anlaşılmasına neden olabilmektedir. Ayrıca mevzuatta idari teftişle iç denetim ayrımı tam olarak yapılamamıştır. Bir diğer olumsuz durum ise Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçişle beraber mevzuatın bir kısmının güncellenmemesidir (Uzun ve Usta, 2021: 36-39).
- ✓ Üst yöneticilerin tutumu: İç denetim risk odaklı, güvence ve danışmanlık odaklı yapılıdır. Üst yönetici ve denetlenen birime uyarı niteliği taşır. Örneğin dış denetim (Sayıştay denetimi) gibi tanzim odaklı bir denetim değildir. Bu durum üst yöneticinin dış denetimi daha önemli görmesi sonucu doğurmaktadır. İç denetim mevzuatında iç denetçi atanmasının zorunluluğunun olmaması özellikle Sayıştay denetimine ilgiyi yoğunlaştırmıştır. Oysa iç denetim faaliyetinin uyarı niteliğinde olması, iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmesi ve risk yönetim süreçleri hakkında yol gösterici rol oynaması kurumların Sayıştay denetiminde hesap verebilirliğini kolaylaştırıcı etkiye sahiptir (Bilge ve Kiracı, 2010: 126-128).
- ✓ İç denetçilerin mevcut durumu: Kamu kurumlarında iç denetçi sayısı henüz istenilen sayıya ulaşamamıştır. İDKK'nın web sayfasında güncel rakamlara bakıldığında iç denetçilere tahsis edilen kadro sayısı 2088, dolu kadro sayısı 936 ve boş kadro sayısı ise 1152'dir. Bu rakamlar değerlendirildiğinde ayrılan kadroların büyük bir

bölümünün boş kalması ve çeşitli nedenlerle dolmaması kamu yönetiminde iç denetim teorisinin pratikte istenildiği düzeyde hayata geçmediğinin görüntüsünü vermektedir (<https://www.hmb.gov.tr/kamu-idareleri-ic-denetci-kadrolari> E.T. 10.11.2023).

- ✓ İDKK'nın yapısı ve konumu: İDKK kurulduktan kısa bir süre sonra yapılan akademik çalışmalarda eleştiri almaya başlamıştır (Köseoğlu, 2023:108). Kamu iç denetçilerine yönelik yapılan bu çalışmalarda ortak eleştiri İDKK'nın yapısı ve etkinliği üzerinde olmuştur. Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi Türkiye'de tartışıldığı süreçte İDKK'nın nasıl bir yapıya kavuşturulması gerektiği de tartışılmıştır. Üzerinde durulan formül İDKK'nın cumhurbaşkanına bağlı ve kamu idarelerinde iç denetçileri doğrudan atayan bir yapının oluşturulması şeklindeydi. Fakat yeni sistemde İDKK'nın yapısı ve konumunda herhangi bir düzenleme olmadığı gibi İDKK'nın çalışma usul ve esasları hakkındaki yönetmelikte de herhangi değişiklik yapılmamıştır (Uzun ve Usta 2021: 36-39).

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

İç denetim faaliyeti, 5018 sayılı Kanunda Türk kamu yönetiminde iç denetçiler tarafından bağımsızlık ve tarafsızlık anlayışıyla, azami mesleki özen gösterilerek yerine getirilmesi gereken ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini izleyen bir faaliyet olarak tanımlanmaktadır. Bu kanunla iç denetimin sınırları genel olarak düzenlenmiş olup bağımsızlık ve tarafsızlık vurgusu yapılmasına rağmen iç denetimin bağımsızlığı ve etkinliğini sağlayacak yapısal düzenlemelere yer vermemiştir. İç denetim birimlerinin, denetledikleri birimlerden tamamen bağımsız olmaları gerektiği halde, bu bağımsızlığı sağlayacak yasal ve kurumsal çerçevede kanunda yer almamıştır. Bu gerekçeler 5018 sayılı Kanunun iç denetime yönelik eksik veya zayıf yönleri olarak gösterilebilir.

Türk kamu yönetiminde iç denetim, kuruma değer katan, danışmanlık ve güvence verme pratiği ekseninde şekillenmiştir. İç denetim aktörleri, uluslararası denetim standartlarına uygun olarak kamu iç denetim standartları, etik kurallar, rehberler, strateji belgeleri, yönerge ve programlar oluşturmuşlardır. Uygulanan denetim türleri arasında uygunluk denetimi, mali denetim, performans denetimi, bilgi teknolojileri denetimi ve sistem denetimi yer almaktadır. Gerçekleştirilen denetimlerin çıktısı, denetim raporlarıdır. Raporlarda yer alan bulgular, denetlenen birimle mutabık kaldığında, denetim birimi tarafından takip edilmektedir. Ayrıca İDB'ler tarafından oluşturulan denetim raporları İDKK'ya gönderilerek İDKK tarafından yıllık Kamu İç Denetim Genel Raporu olarak kamuoyuna sunulmaktadır.

Türk kamu yönetiminde iç denetim, üç temel unsurdan oluşmaktadır. Birinci unsur, cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle atanan ve yedi üyeden oluşan İDKK'dır. İkinci unsur, 5018 sayılı Kanuna dayalı olarak üç ve üzerinde iç denetçi bulunması durumunda kurulan iç denetim birimleridir. Üçüncü unsur ise üst yöneticidir. Üst yönetici iç denetçi adaylarını uygun bulma ve atama yetkisine sahiptir. Ancak, mevzuatta kamu kurumlarının iç denetçi atama zorunluluğu bulunmamaktadır.

Literatür incelemeleri, Türk kamu yönetiminde iç denetimin belirli aşamalarda ilerleme kaydettiğini, ancak hala istenilen seviyeye ulaşmadığını göstermektedir. Bu durumun sebepleri şu şekilde özetlenebilir;

- ✓ İç denetimin yeterli kaynaklarla desteklenmemesi ve personel eksikliğidir. İç denetim birimlerinin etkin bir şekilde çalışabilmesi için yeterli sayıda nitelikli personel ve teknolojik altyapıya sahip olmaları önemlidir.
- ✓ İç denetim birimlerinin, denetledikleri birimlerden tamamen bağımsız olmaları gerektiği halde, bu bağımsızlığı sağlayacak yasal ve kurumsal çerçevenin olmaması.
- ✓ Bazı kurumlarda üst yöneticilerin tutumu ve konumu iç denetimin fonksiyonelliğini azaltabilmektedir.
- ✓ Kamuda iç denetçilik mesleğini tercih edilebilir meslekler arasında olmaması.

Çalışma neticesinde iç denetimin Türk kamu yönetimindeki fonksiyonelliğini artırmak için aşağıda bir dizi öneri sunulmuştur:

- ✓ İç denetimin tüm yönlerini ele alan çağdaş gelişmelere uygun iç denetçilikle ilgili kapsayıcı bir kanun çıkartılmalıdır.
- ✓ İDKK'nın konumu ve yapısı tekrar gözden geçirilmeli ve özerk bir kuruluş haline getirilmelidir.
- ✓ Kurumlarda iç denetçilerin atanmasının zorunlu hale getirilmesi gerekir. İç denetçilerin atanması ve meslekte yükselme koşulları yukarıda önerilen kanunda bu durum gözetilerek düzenlenmelidir.
- ✓ İç denetim birimlerinin performansının düzenli olarak değerlendirilmesi ve gerektiğinde iyileştirmelerin yapılması önemlidir. Bağımsız bir değerlendirme mekanizması oluşturularak iç denetim süreçlerinin etkinliği sürekli olarak gözden geçirilmelidir.
- ✓ Denetim sonuçlarının kamuya açık bir şekilde paylaşılması ve raporlama süreçlerinin etkinliği artırılmalıdır.
- ✓ İç denetim personeline sürekli eğitim ve gelişim imkanları sunulmalıdır. İç denetim alanında uzmanlaşmış personel yetiştirilmesi ve güncel gelişmelerin takip edilmesi, iç denetim birimlerinin etkinliğini artırabilir.

İç denetimle ilgili yapılan araştırmaların genellikle iç denetçilere odaklandığı, diğer paydaşlar ve aktörlerle ilgili araştırmaların yetersiz olduğu belirlenmiştir. Türk kamu yönetiminde iç denetimin gelişimini daha iyi anlamak ve etkinliğini artırmak için daha fazla bilimsel bilgi ve farkındalık çalışmalarına ihtiyaç duyulmaktadır.

Kaynakça

- Albayrak, H. (2020). Kamu Yönetiminin Denetimi, Yatkın (Ed.). *Yeni Kamu Yönetimi* (s. 253-254). Ankara: Nobel Yayınları.
- Arslan, M. C. (2013). İç Denetim ve Türkiye’de Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma. Yayımlanmış Doktora Tezi, MÜ, *Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 165-170.
- Arslan, Y. ve Özbilger, H. (2022). Ulusal Mevzuat Perspektifinde Bilgi İşlem Birimlerinin İç Denetiminde Bir Kontrol Listesi Önerisi, *Denetişim*, no. 26, pp. 1–12, Nov. 2022.
- Bayrakçı, F. ve Demirel, A. (2017). İç Denetimin Yapısal ve İşlevsel Sorunlarının Türkiye’deki Üniversiteler Bağlamında Analizi, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 19 (33), 52-60.
- Bilge, S. ve Daşkaya, N. (2015). Mahalli İdarelerde İç Denetimin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği. *Maliye Dergisi*, Sayı 168, 108-133.
- Bilge, S. ve Kiracı, M. (2010). *Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Bozkurt, E. ve Ergun, T. (2008). *Kamu Yönetimi Sözlüğü*. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü.
- Bozkurt, P. (2019). Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim Sistemi: Stratejik Yönetim Perspektifinden Bir Değerlendirme, *Sayıstay Dergisi*, (Sayı 109), 9-25.
- Bozkuş Kahyaoğlu, S., Sarıkaya, R., & Topal, B. (2020). Continuous Auditing as a Strategic Tool in Public Sector Internal Audit: The Turkish Case. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 23(1), 208-225.
- Coşkun, B. (2002). Türk Kamu Yönetiminde İdari Denetim Süreci ve Bu Süreç İçinde Ortaya Çıkan Sorunlar. *Türk İdare Dergisi*, 437, 81-105.
- Coşkun, B. (2022). Almanya’nın Yapay Zekâ Politikası. Akman, Topçu, Chiftchi (Ed.). *Yapay Zekâ ve Kamu Politikası: Ülke İncelemeleri* (s. 15-36). Ankara: Nobel Yayınları.
- Coşkun, B. Ve Köseoğlu, İ. (2024). *Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim (Teoriden Pratiğe)*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Coşkun, B. ve Tok, P. (2011). İç Denetim ve Türkiye’deki İç Denetçilik Sisteminin İncelenmesi, Arslan ve Arslan (Ed.) *Kamu Yönetimi Üzerine İncelemeler* (s. 259- 278). İstanbul: Alfa Aktüel Yayınları.
- Cunningham, L. A. (2002). *The Sarbanes-Oxley Yawn: Heavy Rhetoric, Light Reform (And it Might Just Work)*. Boston College Law School Public Law and Legal Theory Research Paper Series, Research Paper No:01.
- Demir, M., Ülker, Y. ve Arslan, Ö. (2018). İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi. *Van Yüzcüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, (Sayı 5), 82-104.
- Durdu, A. ve Aydın, G. (2021). İşletmelerde İç Denetim Faaliyetlerinde İç Denetim Yazılımının Kullanımının Avantajları ve Dezavantajları. *ACTA INFOLOGICA*, 5(2):475-489.
- Efe, A. ve Özdemir, G. (2021). Yapay Zekâ Ortamında Kamu Yönetiminin Geleceği Üzerinde Bir Değerlendirme. *KAYTEK Dergisi*, 3(1), 34- 60.
- Eralp, İ. ve Bozbaşı, B. (2013). *Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol*. Antalya: BEKAD Yayınları.
- Ergen, Z. (2016). Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasebe-İ Umumiye Kanunundan 5018 Sayılı Kanuna Bütçe ve Harcama Usullerinde Dönüşüm. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), 93-115.
- Göçoğlu, V. (2020). Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Dijital Dönüşüm: Nesnelerin İnterneti Üzerine Bir İnceleme. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(1), 615-628.
- Göçoğlu, V., ve Gündüz, O. (2020). Kamu Yönetimi Reformlarını Yeni Kamu İşletmeciliği Bağlamında Okumak. *Ekonomi İşletme Siyaset Ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, 6(1), 1-16.

- Gökmen, D. (2009). *Kamu İdarelerinde İç Denetim*. Ankara: Alp Yayınları.
- Gönülaçar, Ş. (2007). İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler. *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı130, 1- 21.
- Gürdal, T. ve Çıplak, V. (2010). Türkiye’de Kamu İç Denetim Sisteminde Bir Alan Araştırması. *Denetişim*, (Sayı 4), 93-108.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB), <https://www.hmb.gov.tr/kamu-idareleri-ic-denetci-kadrolari> E.T. 10.11.2023.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB), <https://www.hmb.gov.tr/kategori/ic-denetim-koordinasyon-kurulu> E.T. 10.07.2023.
- https://www.tide.org.tr/uploads/SG_Kamu_Yonetisiminde_Denetimin_Rolu.pdf, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA), (2017), Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ). <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf> E. T. 10.10.2023
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, (2013). Kamu İç Denetim Rehberi, İDKK, Versiyon: 01, Ankara, 1- 190. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/K%C4%B0DR_v1.0.pdf E.T. 11.10.2023.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, (2020). Kamu İç Denetim Strateji Belgesi (2021-2023), İDKK, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/12/2021-2023-StratejiBelgesi.pdf> E.T. 11.12.2022.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, (2022). Kamu İç Denetim Genel Raporu, İDKK, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/08/2021-Kamu-Ic-Denetim-Genel-Raporu-Son-Hali.pdf> E.T. 11.10.2023.
- Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller, Resmi Gazete 28207(17.02.2017). <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/SertifikaDerecelendirmesiEsasUsulleri.pdf> E.T. 14.12.2021.
- Kamu İç Denetim Standartları, Resmi Gazete 29987(22.02.2017),. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/kamu_ic_denetim_standartlari.pdf E.T. 10.11.2023
- Kamu İç Denetim Tebliği, Resmi Gazete 28623(19.04.213). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=18302&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5> E.T. 12.110.2023.
- Kanca, O.C. (2017). 5018 Sayılı Kanun Üzerine Bir Değerlendirme, *Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi/ Journal of Social Sciences of Muş Alparslan University*, 5(2), 493-505.
- Karcıoğlu, R. ve Kurnaz, E. (2017). Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Karşılaşılan Başlıca Sorunların Tespiti: Kamu İç Denetçilerine Yönelik Bir Araştırma. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 67-88.
- Kardeş Selimoğlu, S. ve Özbek, Y. (2020). *İç Denetim: Uluslararası İç Denetim Standartları ile Uyumlu*. Ankara: BETA Yayınları.
- Kartal, F. (2013). Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları. *Maliye Yazıları Dergisi*, Sayı 99, 8-36.
- Kebeli, A. (2020). Kamu İç Denetiminde Performans Denetiminin Yeri. *Denetişim Dergisi*, 10(20), 5-34.
- Kesik, A. (2007). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. *Kocaeli Üniversitesi SBE Dergisi*. (Sayı 9), 94- 114.
- Kestane, A. (2021). İç Denetimde Akıllı Otomasyon Teknolojilerinin Kullanımı: Robotik Süreç Otomasyonu ve Bilişsel Zekâ. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14(2), 813-835.
- Kıral, H. (2014). *İç Denetim: Yönetime Değer Katmak*. Ankara: İDKK.
- Kıral, H., ve Hatipoğlu, İ. (2019). İngiltere Kamu İç Denetim Sisteminde Merkezileşme ve Devlet İç Denetim Ajansının Kurulması. *Sosyoekonomi*, 27(39), 175-185.
- KMYKK, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (5018). Resmi Gazete 25326 (24.12.2003). E.T. 15.10.2023
- Köseoğlu, İ. ve Coşkun, B. (2023). Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim Algısı: Bakanlıkların Merkez Teşkilatlarında Ampirik Bir İnceleme, *Türk İdare Dergisi*, S. 498, s. 147-180.
- Köseoğlu, İ. (2023). Türkiye’de İç Denetim Ve İç Denetimin Bakanlık Teşkilatlarında Uygulanmasına Yönelik Bir Alan Araştırması. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). *Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi*, Muğla.

- Kükreler, E. ve Kavak, S. (2020). Kamu Sektöründe İç Denetimin Etkinliğini Olumsuz Etkileyen Faktörler. H. Kırıl (Ed.), *İç Denetim: Kuruma Değer Katmak* (2. Baskı) iç. (16- 37). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Mallı, İ. (2016). İç Denetimde Farklı Ülke Modelleri Bu Modellerin Üstünlük Ve Zayıflıkları İle Ülkemizin İç Denetim Sistemiyle Karşılaştırılması. *Denetişim*(14), 27-41.
- Moller, R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing*. 7. Edition. New Jersey : Jojn Wiley & Sons Inc.
- Önal, A. (2016). Kamu Yönetimi Anlayışındaki Değişim Ve İç Denetim. *Denetişim*,(10), 16-19.
- Önder, M.F. (2008). *Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu*. Isparta: Asil Yayın Dağıtım:
- Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi ve İç Kontrol (2 Cilt)*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Özer, M.A., Akçakaya, M., Yaylı, H. ve Batmaz, N. (2015). Kamu Yönetimi: Klasik Yapı ve Süreçler. Ankara: Adalet Yayınları.
- Parlak, B. (2011). *Kamu Yönetimi Sözlüğü*. Bursa: MKM Yayıncılık.
- Pehlivanlı, D. (2010). *Modern İç Denetim: Güncel İç Denetim Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Sawyer, L. (2016). *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber (İç Denetimin Temelleri)*, (3Cilt), (Çev. Ç. Özbek), İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları Yayın No: 10.
- Söyler, İ. (2012). Yeni Kamu Mali Yönetim Ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştayın Rolü. *Sayıştay Dergisi*, Sayı 87, 61-96.
- Şentürk, Ö. (2022). İç Denetim Faaliyetlerinde Yapay Zekadan Beklentiler: Chatgpt Uygulaması Örneği, *TİDE Academia Research*, Sayı 4 / 51-82.
- Şimşek, K. (2020). *İç Denetim*. Ankara: NOBEL Yayınevi.
- Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA), (2020), <https://www.theiia.org/en/certifications/>. E.T. 10.12.2023.
- Uzun, A. ve Usta, H. (2021). Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İç Denetim: Sorunlar ve Çözüm Önerileri, *Denetişim Dergisi*, Yıl 12, s. 23.

İnternet Kaynakları

- <https://www.canada.ca/en/treasury-board-secretariat/corporate/organization/internal-audit.html> E.T. 05.02.2024.
- <https://www.gov.uk/government/organisations/government-internal-audit-agency>. E.T. 02.01.2024.
- <https://cbddo.gov.tr/kamu-dijital-donusum-lideri/> E.T. 10.11.2023.
- <https://sprott.carleton.ca/2023/10/the-black-box-of-internal-auditing-in-canadas-public-sector/> E.T. 10.12.2023.