

Kamu Sektöründe İç Denetim Raporlarının Kamuoyuyla Paylaşımı:

Devlet Üniversiteleri Bağlamında Bir Değerlendirme

Mert KAZAN, Tolga DEMİRBAŞ



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: 16, Sayı: 33, 127-145, 2025

Araştırma Makalesi

KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİM RAPORLARININ KAMUOYUYLA PAYLAŞIMI:

DEVLET ÜNİVERSİTELERİ BAĞLAMINDA BİR DEĞERLENDİRME

(PUBLIC DISCLOSURE OF INTERNAL AUDIT REPORTS IN THE PUBLIC SECTOR:

AN EVALUATION IN THE CONTEXT OF STATE UNIVERSITIES)

Mert KAZAN¹, Tolga DEMİRBAŞ²

ÖZ

Çalışmada kurumların süreç, faaliyet ve işlemlerine güvence vererek ya da danışmanlık sağlayarak yönetime değer katan iç denetim birimlerince hazırlanan denetim raporlarının vatandaşın bilgi edinme hakkı yönünden kamuoyuyla paylaşılması hususu araştırılmıştır. Yürürlükteki mevzuat, standartlar ve uygulamadaki durum değerlendirilerek “denetim raporları kamuoyuyla paylaşılmalı mı?” ya da “ne ölçüde paylaşılmalı?” sorularına cevap bulunması ve genel bir çerçeve çizilmesi çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır. Bu doğrultuda hem mevzuat hem de uluslararası ve kamu iç denetim standartları incelenerek rapor paylaşımının gerekliliği değerlendirilmiştir. Örneklem olarak devlet üniversiteleri alınarak hâlihazırda iç denetçisi bulunan 93 devlet üniversitesinin iç denetim birimlerinin internet sayfaları taranmış, denetim raporları ve birim faaliyet raporlarının yayımlanıp yayımlanmadığı araştırılmış, ayrıca idare faaliyet raporlarındaki iç denetim bilgileri analiz edilmiştir. Makalede denetim raporlarının paylaşımına ilişkin riskler de değerlendirilmiştir. Araştırma sonucunda uluslararası ve kamu iç denetim standartları ile iç denetim mevzuatında raporların kamuoyuyla paylaşılması gerektiğine yönelik açık hüküm bulunmadığı; denetim bilgilerinin paylaşılmasının hem idare açısından hem de iç denetimin kurum içi etkinliği açısından belirli riskler barındırdığı buna bağlı olarak da iç denetim bilgilerini içeren raporların vatandaşın makul/yeterli düzeyde bilgi edinebileceği şekilde olmadığı anlaşılmıştır. Tüm denetim raporlarının tamamen paylaşımının kurumsal riskler barındırmakla birlikte vatandaşın bilgi edinme hakkı kapsamında denetim bilgilerini makul düzeyde görme hakkının da bulunduğu kanaatine varılmıştır. Sonuç olarak tüm iç denetim raporlarının tamamen yayımlanmaması; izleme dönemi tamamlanan bulguların yer aldığı ve formatının İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlendiği “iç denetim yıllık özet raporu” yayımlanması; söz konusu raporda açıklanması halinde risk oluşturabilecek bilgilerin üst yönetici, iç denetim birimi başkanı/sorumlusu ve gerekli görülmesi halinde alanında uzman personelce kontrol altına alınması önerilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Denetim Raporu, Kamuda Saydam Yönetim, Mali Saydamlık, Devlet Üniversiteleri

Jel Kodları: H83

ABSTRACT

In this study, the issue of sharing audit reports prepared by internal audit units, which add value to the management by providing assurance or consultancy for the processes, activities and transactions of institutions, with the public in terms of citizens' right to information was investigated. By examining the current legislation, standards, and the situation in practice, the main objective of the study is to answer the questions “Should audit reports be shared with the public?” or “To what extent should they be shared?” and to outline a general framework in this regard. In this context, the necessity of report sharing has been evaluated by examining both the legislation and international and public internal audit standards. As a sample, the internet pages of the internal audit units of 93 Turkish state universities, which currently have internal auditors, were scanned, and it was investigated whether audit reports and unit activity reports were published. Additionally, the internal audit information in the administrative activity reports was analyzed. The article also evaluates the risks associated with sharing internal audit reports. The research

¹ İç Denetçi, Doktora Öğrencisi, Bursa Uludağ Üniversitesi, Bursa, Orcid Id: 0009-0005-2267-3534, mertkazan@uludag.edu.tr

² Prof. Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi, Bursa, Orcid Id: 0000-0002-4994-4630, tolga@uludag.edu.tr

found that there is no explicit provision in international and public internal audit standards or internal audit legislation requiring reports to be shared with the public; sharing all audit information carries certain risks both from the administration's perspective and in terms of the internal audit's effectiveness within the institution. Consequently, we understood that reports containing internal audit information do not provide citizens with reasonable or sufficient access to information. It has been concluded that while the complete sharing of all audit reports carries institutional risks, citizens also have the right to access audit information to a reasonable extent under the right to information. As a result, it has been recommended that not all internal audit reports be fully published; instead, an "annual summary report of internal audit" containing findings from the completed monitoring period and formatted as determined by the Internal Audit Coordination Board should be published. Any potentially risky information in the aforementioned report should be controlled by senior management, the head of the internal audit unit, and, if necessary, by subject matter professionals.

Keywords: Internal Audit, Audit Report, Transparent Management in Public Sector, Fiscal Transparency, State Universities

JEL Classification: H83

1. GİRİŞ

Halkın egemenliğine dayanan demokratik bir yönetim yapısında kamu hizmetlerini sunmaktan sorumlu idarenin saydam olması başta demokrasinin bir gereğidir. Hükümet sistemi, ister parlamenter demokrasi isterse başkanlık modeli olsun demokrasilerde yürütme iktidarının kaynağı yine halktır. Yasa yapma gücü olan yasama ile icra organı olan yürütmeyi demokratik seçimler aracılığıyla doğrudan ya da dolaylı olarak belirleyen vatandaşların, verdikleri yetkiye istinaden idarenin ne yaptığını bilmeleri en temel hakları arasındadır. Bu nedenle birçok ülke anayasası, bir yandan idarenin saydam olması gerektiğini diğer taraftan vatandaşların bilgi edinme özgürlüklerine sahip olduklarını belirten hükümler içermektedir.

Türkiye’de son 20 yılda idarenin saydamlığı ve vatandaşın bilgi edinme hakkı bağlamında önemli hukuki düzenlemeler yapılmıştır. Özellikle kamu kaynaklarının yönetilmesi süreçlerini düzenleyen ve 2003 Aralık ayında çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun idarenin saydamlığını sağlama yolunda atılan en önemli adımlardan biri olduğu ifade edilebilir. Söz konusu kanun, mali saydamlık ve hesap verebilirliği sağlamayı temel amaçları arasında belirtmiş ve genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine mali saydamlık açısından önemli görevler yüklemiştir. Kanun ile bu idarelerin yönetiminden sorumlu olan üst yöneticilere; kamu kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli kullanma, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişini gözetme sorumluluğu yüklenmiş; üst yöneticilerin bu sorumluluklarını harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri hükme bağlanmıştır.

Çalışmanın konusu; kamu idarelerinde vatandaşa karşı saydam olma ve hesap verme sorumlulukları bulunan üst yöneticilerin sorumluluklarını yerine getirmedeki araçlarından biri olan iç denetçiler tarafından hazırlanan raporların ne ölçüde yayımlanması gerektiği tartışmasıdır. Mevzuatımıza göre iç denetim raporları doğrudan üst yöneticiye ve yetkili makamlara sunulmaktadır. Söz konusu raporların idare faaliyet raporlarında olduğu gibi doğrudan halkla paylaşılacağına dair açık bir hüküm ise mevzuatta yer almamaktadır. Bu durum, vatandaşların bilgi edinme özgürlüğünü kısıtlayan ve idarenin saydamlığını azaltan bir durum mudur? İç denetim raporları saydam olabilir mi? Literatürde fazla değinilmeyen bu sorulara çözüm önerileri getirerek gerek saydamlığa gerekse iç denetim birimlerinin etkinliğine katkı sağlamak makalenin temel amacını oluşturmaktadır. Buradan hareketle araştırmanın hipotezi; Türkiye’de kamu iç denetim raporlarının kamuoyunun bilgisine sunulmasında kurumsal riskler ön planda tutularak saydamlık ilkesine tam uyum sağlanamadığıdır. Bu çerçevede makalede; 1) İlgili mevzuat ve iç denetim standartları çerçevesinde denetim raporlarının kamuoyuyla paylaşım kriterleri nelerdir? 2) Türkiye’de kamu iç denetim raporları kamuoyuyla paylaşılmakta mıdır? 3) İç denetim birim faaliyet raporları kamuoyuyla paylaşılmakta mıdır? 4) Kurum idare faaliyet raporlarında iç denetim sonuçlarına ilişkin bilgiler yer almakta mıdır? 5) Kamu iç denetim genel raporunda denetim sonuçlarına ilişkin hangi bilgiler yer almaktadır? alt sorularına cevap aranmaktadır.

Araştırmanın amacı doğrultusunda makalenin ikinci kısmında kamu yöneticileri üzerinde artan saydamlık baskısı ve sebeplerinden söz edilmektedir. Üçüncü kısımda, dünyada kamuda iç denetimin gelişimine değinilmiş uluslararası standartlardaki rapor paylaşımına ilişkin maddeler incelenerek çeşitli uygulama örnekleri verilmiştir. Dördüncü kısımda Türkiye’de kamu iç denetimi ve saydamlık hususu ele alınmıştır. Beşinci kısımda kamu iç denetim raporlarının kamuoyuyla paylaşımına ilişkin literatür incelenmiş, altıncı kısımda ise Türkiye’deki 93 devlet üniversitesindeki iç denetim birimlerinin web sayfaları üzerinden yapılan araştırmaya ve bulgularına yer verilmiştir. Çalışmanın son

kısımında ise konu tartışılmakta ve öneriler getirilmektedir. Türk Dil Kurumu'nun (TDK) sözlüklerinde saydam ve şeffaf kelimeleri eş anlamlı kullanıldığından çalışmada iki kelimeye de aynı anlamda yer verilmiştir. Konunun, vatandaşın bilgi edinme hakkı ve iç denetim birimlerinin kurum içi konumu açılarından tartışıldığı makalede nitel araştırma yöntemlerinden doküman incelemesi kullanılmıştır.

2. KAMU YÖNETİCİLERİ ÜZERİNDEKİ SAYDAMLIK BASKISI ve KAYNAKLARI

TDK'nın *Güncel Türkçe Sözlüğü*nde “saydam” ya da “şeffaf” kelimesi “açık seçik, belirgin olan”, “açıkça görünen” anlamlarındadır. Türk Dil Kurumu'nun *Mantık Terimleri Sözlüğü*nde “saydamlık”; “içinden ışığın geçmesine ve arkasındaki nesnelerin görülmesine engel olmama durumu” olarak ifade edilmiştir. Aynı Kurum'un *İktisat Terimleri Sözlüğü*nde ise saydamlık “piyasanın durumu veya herhangi bir iktisadi olay, gelişme veya düzenleme hakkında, herkesin tam bilgi sahibi olması” şeklinde tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu, 2024). Dolayısıyla saydamlık, “gerçeğin” ya da “gerçek bilginin” görünür olması, saklanmamasıdır.

Bilgiye daha kolay ulaşmayı sağlayacak teknolojilerin hızla geliştiği günümüzde “saydamlık” ya da “şeffaflık”, bireyin mahremiyet alanı hariç özellikle kamuyu ilgilendiren konularda aksini savunmanın zor olduğu bir terim olarak gözükmektedir. Kavramı her derde deva olarak görenler de vardır (Heald, 2012, ss. 32–33).

Saydamlık birçok gerekçeyle günümüz kamu yönetimi reformlarının da kilit bir unsuru olarak görülmektedir (Callahan, 2007; Hughes, 2003; Organisation for Economic Co-operation and Development [OECD], 1999, 2016). Birçok devlet, başta vatandaşları olmak üzere paydaşlarına karşı daha saydam olmak için büyük bir gayret göstermektedir. Ayrıca her geçen gün devletlerin saydamlığının artması konusunda beklentiler de büyümektedir. Dolayısıyla kamu idareleri ve yöneticileri üzerinde daha fazla saydam olmaları yönünde önemli bir baskı bulunmaktadır.

Bunun önemli gerekçelerinden birincisi, yetkisini halktan alan yöneticilerin halka hesap verme yükümlülüklerinin olmasıdır. Demokrasilerde yönetenlere yetki veren ve sunulacak hizmetler için vergi ödeyen vatandaşların idarede olup bitenleri bilme hakları bulunmaktadır. Bununla birlikte yöneten ve yönetilenler arasındaki ilişkinin doğası, yönetenlerin kamu yararı dışına çıkmaları ve vatandaşla iletişim kurmaktan kaçınmalarını teşvik eder. Literatürde asil-vekil teorisi olarak bilinen teoriye göre yetki verilen taraf (yöneten/vekil), yetki veren tarafa (yönetilen/asil) göre daha bilgilidir. Bir diğer ifadeyle vekil olan kamu yöneticileri ve kamu idaresi, yetkinin asıl kaynağı olan vatandaşlara göre yaptıkları iş nezdinde her zaman daha fazla bilgi sahibidir. Çünkü vatandaşların büyük çoğunluğunun, sunulan hizmetin incelikleriyle ilgili yeterli uzmanlıkları; bunu öğrenmeye yetecek zamanları ve güçleri yoktur. Dolayısıyla yönetenler, bilgi avantajlarından yararlanarak kamu yararına uymayan kaytarma, sabotaj, yolsuzluk vb. çeşitli davranışlarda (gizli eylem) bulunabilirler. Daha kötüsü, bu durumdan haberi olmayan (gizli bilgi) vatandaşlar durumun farkına varamadıklarından kararlarını isabetli veremeyerek yanlış kişilere yetki devrine devam edebilirler (Mitchell, 2000, s. 337; Strøm, 2000, ss. 270–271). Saydamlık, asil-vekil ilişkisinden kaynaklanan bu tür olumsuz durumları engellemenin önemli araçlarından birisi olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle saydamlık, hesap verme sorumluluğunun düzgün işlemesi için vazgeçilmez bir hammadde (Bovens, 2007, s. 453). Kamu yönetimi reformlarında da kamu yöneticilerinin sorumlu oldukları idarelerin faaliyetleri hakkında vatandaşlara zamanlı, doğru ve kaliteli bilgi vermek zorunda olmalarından dolayı yetki devreden asillerin bilgi eksiklerinin giderilmesi amaçlanmaktadır.

Kamu idareleri ve yöneticileri üzerindeki saydamlık taleplerinin bir diğer kaynağı ise müdahaleci devletten düzenleyici devlete doğru bir değişim yaşanmasıdır. Devletin kürek çekmek yerine dümen tutmasına yol açan neo-liberal görüşler ve Yeni Kamu İşletmeciliği anlayışıyla birlikte hizmet sunma modellerinde piyasa odaklı bir değişim yaşanmıştır. Devletin hizmetten yararlananların tercihlerine daha fazla odaklandığı bu anlayış vatandaşların, kamu politikalarının belirlenmesine daha fazla katılmalarına yol açmıştır (Heald, 2012, ss. 31–32). Yönetişim, katılımcı demokrasi, katılımcı bütçeleme, stratejik planlama gibi yaklaşımlarla birlikte devletin paydaşları eskisine oranla hem genişlemiş hem de kararlarda daha fazla söz sahibi olmaya başlamış; doğal olarak yöneticiler de çok sayıda paydaşın bilgi ihtiyacına saydam bir şekilde karşılık vermek zorunda kalmışlardır (Callahan, 2007, ss. 193–197). Bu şekilde saydamlık kamu politikası oluşturma sürecine dâhil edilerek hesap verme yükümlülüğünü artırma ya da yolsuzluğu azaltma gibi tekdüze bir fikir olmaktan da çıkmıştır (Ball, 2009, s. 301).

Kamu yönetimi ve idarecileri üzerindeki saydamlık baskısının bir diğer kaynağı ise saydamlığın bir insan hakkı olarak kabul görmesidir. Kamuya ve kamu idarelerine ait bilgileri edinme ve bilme hakkının neden bir insan hakkı olduğu ile ilgili çok sayıda gerekçe bulunmaktadır. En basitinden insanların kendi kendilerini yönetmeleri (demokratik yönetim) bir insan hakkı ise bu öz yönetimin gerektirdiği bilgilere erişim hakkı da bir insan hakkıdır. Ayrıca diğer temel hakların

hayata geçebilmesi için de bilgiyi arama ve edinme hakkı olmalıdır. Örneğin sağlık hakkının olması için vatandaşların gıdaların içindeki katkı maddelerini bilme hakları olmalıdır (Weeramantry, 1994, s. 102). Halkın kamu idaresine ilişkin bilgilere ulaşmasını sağlamak adına “bilgiye erişim hakkı”, “bilgi özgürlüğü”, “bilgi hakkı” gibi farklı isimlerde reformlar (Riegner, 2017, s. 335) öncelikle Anglo-Sakson ve İskandinav ülkelerinde gerçekleştirilmiştir. Nitekim İsveç’in açık yönetim geleneği dünyadaki en eski gelenektir (Bugaric, 2004, s. 491). Dünyadaki ilk bilgi edinme hakkı yasası olarak bilinen 1766 tarihli İsveç Basın Özgürlüğü Kanunu, parlamentodaki yeni çoğunluğun bir önceki hükümetin açıklamadığı bilgileri görmek istemesinin bir sonucudur (Blanton, 2002, s. 52). Fransız devriminden 23 yıl önce çıkarılan kanun, resmî belgelerin talep edilmesi halinde herkese ücretsiz açıklanmasını sağlamıştır. 1888’de Kolombiya, yerel yönetim kayıtlarıyla sınırlı olmakla birlikte bilgiye erişim yasası çıkaran ikinci ülke olmuş; onu, 1951’de Finlandiya takip etmiştir. 1966 yılında ise Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) bilgi özgürlüğü kanunu çıkarılmış (Riegner, 2017, ss. 335–336) 1976’da ise kamu kurumu toplantılarının halka açık olarak yapılmasını öngören Güneş Işığı Yasası kabul edilmiştir (Bugaric, 2004, ss. 490–491). Soğuk Savaş’ın sona ermesiyle birlikte bilgi edinme özgürlüğü kanunlarında hızlı bir artış yaşanmıştır. Bu tür yasalara sahip olan ülke sayısı 1986’da 10 iken 2017’de 100’ün üzerine çıkmış; ayrıca bilgi edinme hakkı anayasalarda da temel bir hak olarak kendisine yer bulmaya başlamıştır (Riegner, 2017, ss. 336–337).

Bu konuda Birleşmiş Milletlerin (BM) çabalarını da unutmamak gerekmektedir. Çünkü BM Genel Kurulu, 14 Aralık 1946 tarihli oturumunda “bilgi edinme özgürlüğü temel bir insan hakkıdır ve Birleşmiş Milletler’in adandığı tüm özgürlüklerin mihenk taşıdır” ifadesini tarihe kaydetmiş ve bu konuda uluslararası bir konferans çağrısında bulunmuştur (United Nations General Assembly, 1946). 1948 yılında Cenevre’de düzenlenen konferansta ise BM, 43’ten fazla karar, üç anlaşma ve Uluslararası Haklar Bildirgesi’ne eklenmek üzere taslak maddeler kabul etmiştir. Konferansın bilgi edinme özgürlüğüne ilişkin taslak maddelerinin, 1949 yılında İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’ne büyük bir değişiklik yapılmadan dâhil edildiğini de belirtmek gerekir (Riegner, 2017, ss. 340–341).

Kamu yönetimi ve idarecileri üzerindeki saydamlık baskısının önemli kaynaklarından birisi de başta BM olmak üzere, Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Dünya Bankası, Uluslararası Şeffaflık Örgütü gibi uluslararası kuruluşlar tarafından yapılan düzenlemelerdir. Söz konusu düzenlemeler; ulustan ulusa yatay bir şekilde gerçekleşen bilgi edinme hakkı ve saydamlık konusundaki düşünsel yayılma hareketinin uluslararası ya da uluslararası örgütlerden ulusal politikalara doğru giden dikey bir yayılma hareketine dönüştüğünü göstermektedir (Erkkilä, 2020, s. 4). Uluslararası aktörlerin kamu yönetiminde saydamlığı ilgilendiren çok sayıda düzenlemesi olup bu düzenlemelerin tamamına burada yer verebilmek mümkün görünmemektedir. IMF’nin *Mali Saydamlık Tüzüğü* (1998, 2007, 2019), Uluslararası Şeffaflık Örgütü’nün *Açık Yönetişim Standartları* (Marin, v.dğr., 2013), OECD Konseyi’nin *Kamu Dürüstlüğüne İlişkin Tavsiye Kararı* (2017), Dünya Ticaret Örgütü’nün *Devlet İhale Sözleşmesi* (World Trade Organization, 2012), Küresel Mali Saydamlık Girişimi’nin (GIFT) *Mali Saydamlık, Katılımcılık ve Hesap Verebilirliğe İlişkin Üst Düzey İlkeler* (2013), BM’nin *Vatandaş Katılımına Yönelik Açık Hükümet Verileri Hakkında Yönergeler* (United Nations, 2013) bunlar arasında yer almaktadır.

Ülkemizde ise 2003 yılında kamuda şeffaf yönetim anlayışının bir gereği olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çıkarılmıştır. 5018 sayılı Kanunda “mali saydamlığı sağlamak” amaç içerisinde belirtilmiş, 7. ve 8. maddelerinde Mali Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu ilkeleri açıklanmıştır. Bilgi Edinme Hakkı Kanununun 1. maddesinde yer verilen “...demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemektir.” ifadesi ile Kanunun şeffaf yönetim anlayışı ve açıklık ilkelerini amaç edindiği görülmektedir. Gerek Bilgi Edinme Hakkı Kanununun istisna hükümleri gerekse 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ile şeffaflık ilkesi kapsamında değerlendirilmeyecek hususların yasal çerçevesi belirlenmiştir. Bilgi Edinme Hakkı Kanunun 4. bölümünde yer alan 15-28. maddeleri bilgi edinme hakkının sınırlarına yer vermiştir. 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanununun 4. maddesinde ise kişisel verilerin ancak işlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olması temel ilke olarak belirlenmiş; kişisel verilerin ilgili kişilerin açık rızası olmaksızın aktarılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

3. DÜNYADA KAMU İÇ DENETİMİ VE SAYDAMLIK

Kamu sektöründe idarenin kendi kendisini denetlemesi anlamında kullanılan idari denetimde iki farklı model bulunmaktadır. Bunlardan biri Kıta Avrupası geleneğinde karşılaşılan teftiş modeli, diğeri ise Anglo-Sakson

geleneğinde yer alan iç denetim modelidir. Bu çalışmanın konusu üst yöneticiye bağlı olarak çalışan iç denetim birimleri olduğundan teftiş modeli kapsam dışında tutulmakta ve konu, modern iç denetim bağlamında değerlendirilmektedir.

Kamu sektöründe revaçta olan modern iç denetim fonksiyonu öncelikle özel sektörde gelişmiştir. Tarihsel gelişmelere bakıldığında iç denetim, özel sektörün büyük şirketlerindeki yöneticilerin özellikle mali açıdan ihtiyaç duydukları bilgi ihtiyacı bir diğer deyişle daha fazla *saydamlık* isteğiyle ortaya çıkmıştır. Çünkü işletme yöneticileri, dönemin hâkim denetim şekli olan bağımsız denetimin; alacakları kararlarda kendilerine yeterince güvence vermediğini, rüşvet ya da yolsuzluk gibi istenmeyen olayları engelleyemediğini fark etmişlerdir. Böylece işletme faaliyetlerinden bağımsız olarak işletme yöneticilerine ve yönetim kuruluna rapor veren iç denetim birimleri oluşturulmaya başlanmıştır. Günümüze kadar iç denetim fonksiyonunda önemli gelişmeler yaşanmış iç denetçilerin görevleri, şirket faaliyetlerinin politikalarla uyumunu ve politika etkinliğini değerlendirmeye kadar genişlemiştir (Havens, 1996, s. 123).

İç denetim mesleğinin gelişmesinde 1941 yılında kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) büyük katkıları vardır. IIA, iç denetim alanına küresel anlamda dinamik liderlik eden, meslek için dünya çapında kabul gören standartlar belirleyen tek organ olmanın yanı sıra uluslararası sertifikalandırma yetkisine sahip tek kuruluştur. Kuruluş, küresel anlamda iç denetçiler için nitelik ve performans standartları oluşturmuş, güvence ve danışmanlık hizmetlerine ilişkin uygulama standartları geliştirmiş ve bir *Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesi* yayımlamıştır. Bu çerçevede iç denetimin tanımı, iç denetim mesleki uygulamaları için uluslararası standartlar, etik kurallar, uygulama tavsiyeleri ve uygulama rehberleri yer almıştır (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, 2012, s. 4).

Daha önce belirtildiği gibi günümüzde tüm kamu kuruluşlarının özellikle toplum tarafından finanse edilmeleri nedeniyle daha fazla saydamlığa sahip olmaları yönünde bir eğilim bulunmaktadır. Bu durum kamu iç denetim birimleri açısından da geçerlidir. Bu açıdan bakıldığında iç denetimde özellikle raporlama mekanizması ön plana çıkmaktadır. Çünkü vergi mükelleflerine şeffaf olduğunu göstermek bakımından denetlenen kurumun gerek mali gerekse performans sonuçlarının açıklanması önemlidir (Turner & Horne, 2020, s. 10).

Bazı farklılıklar olmakla birlikte kamu sektöründe de iç denetim açısından IIA'nın denetim standartları yaygın olarak kabul görmektedir. Denetim raporlarının kimlerle paylaşılabilmesine ilişkin IIA'nın Ocak 2025'e kadar yürürlükte olan Uluslararası İç Denetim Standartlarına (2017) bakıldığında 2440 numaralı "Sonuçların Dağıtımı" başlıklı standardı karşımıza çıkmaktadır. İlgili standart "İç Denetim Yöneticisi, görev sonuçlarını *uygun taraflara* dağıtmak zorundadır" (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, 2017, s. 22) şeklindedir. İlgili standardın ayrıntısında ise "İç Denetim Yöneticisi, *aksi kanuni, hukuki düzenlemelerle emredilmediği takdirde*, görev sonuçlarını *kurum dışındaki taraflara* iletmeden önce, kuruma doğabilecek muhtemel riskleri değerlendirmek, uygun olduğu şekilde üst yönetim ve/veya hukuk danışmanı ile istişare etmek ve sonuçların raporlanmasını, kullanımını kısıtlayarak, kontrol etmek zorundadır" (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, 2017, s. 22) ifadelerine yer verilmiştir. Söz konusu ifadeler incelendiğinde özel sektörde iç denetim raporlarının kurum dışındaki taraflardan biri olan halk ya da vatandaşla paylaşılmasının önünde bir engel olmadığı görülmektedir. Standartların, halka paylaşım yapılmadan önce üst yönetim ve/veya hukuk danışmanı ile görüşülerek paylaşım nedeniyle doğabilecek risklerin dikkate alınmasını ve gerekli kısıtlamalarla paylaşım yapılmasını hüküm altına aldığı anlaşılmaktadır.

IIA'nın 9 Ocak 2024'te yayımladığı ve 9 Ocak 2025'te yürürlüğe giren (The Institute of Internal Auditors, 2025) Uluslararası İç Denetim Standartları'nda (2024) ise 15 ilkedan 11incisinin *Etkili İletişim Kurmak* adını taşıdığı, bu ilke gereğince iç denetim yöneticisine, "iç denetim fonksiyonunun paydaşlarıyla etkili bir iletişim kurmasına rehberlik" etme görevi verildiği görülmektedir (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, 2024, s. 81). Bu ilkeye ilişkin açıklamada iç denetim yöneticisinin, "güven inşa etmek ve ilişkileri geliştirmek için iç denetim fonksiyonunun paydaşlarla³ sürekli iletişim kurmasına yardımcı olmaktan sorumlu" olduğu da belirtilmiştir (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, 2024, s. 81). *Etkili İletişim Kurmak* başlıklı 11'inci ilke altındaki standartlardan biri 11.3- "Sonuçların İletilmesi" adını taşımaktadır. Söz konusu standartta iç denetim yöneticisinin, "görev sonuçlarını içeren nihai görev bildirimlerini (raporlarını) gözden geçirmek ve onaylamak zorunda" olduğu ve yayınlanmadan önce bunların "kime ve nasıl dağıtılacağına" karar vermesi gerektiğini belirtmiştir (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, 2024, s. 85). İlgili standartta tıpkı önceki versiyonunda olduğu gibi "kanun ve/veya yasal düzenlemeler aksini gerektirmedikçe ya da kısıtlamadıkça"

³ Aynı standartlarda paydaş; "bir kurumun faaliyetlerinden ve çıktılarından doğrudan veya dolaylı menfaati bulunan taraf" olarak tanımlanmış ve paydaşların; "yönetim kurulunu, yönetimi, çalışanları, müşterileri, tedarikçileri, hissedarları, düzenleyici kurumları, finansal kurumları, dış denetçileri, kamuyu ve diğerlerini" içerebileceği belirtilmiştir (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, 2024, s. 13).

iç denetim yöneticisinin, nihai raporları; hukuk müşavirinin ve/veya üst yönetimin tavsiyesini almak kaydıyla kurum dışındaki taraflara iletebileceği yinelenmiştir (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, 2024, s. 85).

Son versiyon standartların 15'inci ilkesi *Görev Sonuçlarının Raporlanması ve Eylem Planlarının İzlenmesi* başlığını taşımaktadır. 15.1- “Nihai Görev Raporu” başlıklı standartta ise iç denetçilerin her bir görev için görevin hedeflerini, kapsamını, varsa önerilerini ve eylem planlarını ve sonuçları içeren nihai bir rapor hazırlamaları gerektiği ifade edilirken; standardın uygulamaya ilişkin hususlar alt başlığında, nihai raporların; hedef kitlelerin, incelenen faaliyet hakkında ne kadar bilgi sahibi olduklarına, bulgu ve sonuçların onları nasıl etkilediğine, bilgiyi nasıl kullanmayı planladıklarına bağlı olarak farklı format, içerik ve ayrıntı düzeylerinde birden fazla versiyon şeklinde yayımlanabileceğini belirtmiştir (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, 2024, s. 118).

IIA tarafından yayımlanan yeni iç denetim standartları, kamu sektörü iç denetçilerinin özel sektörden farklı olabilecek yönetim, organizasyon ve finansman yapıları altında çalışabileceklerini öngörerek standartların kamu sektöründe uygulanmasına ilişkin bazı hususlara “Küresel İç Denetim Standartlarının Kamu Sektöründe Uygulanması” başlığı altında yer vermiştir. Bu kısımda kamu sektöründeki iç denetçilerin seçilmiş ve atanmış yetkililerle birlikte halkın da dâhil olduğu geniş bir paydaş tabanına sahip olduğu, hatta yasal olarak iç denetim fonksiyonunun kamuya karşı hesap verebilir ve saydam olması gerekli olabileceği vurgulanmıştır. Diğer yandan kamuya bilgi açıklamaya yönelik mevzuatın kamuya açıklanması ya da açıklanmaması gereken belge türlerini düzenleyebileceği; bu durumda iç denetimin bu kurallara uyum sağlamasının zorunlu olduğu belirtilmiştir (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, 2024, s. 117).

Ayrıca kamu sektöründeki iç denetim birimlerinin, kanun ve yönetmelikler uyarınca iç denetim sonuçlarını kamuya açık toplantılarda sunmaları gerekebileceği, bu tip durumlarda nihai raporların buna uygun metodolojilere sahip olması gerektiği belirtilmiştir (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, 2024, s. 121).

Standartlarda dikkat çeken bir diğer husus ise kamu iç denetçilerinin denetimin planlama ve uygulama aşamasında halktan gelen girdileri kullanabilecekleri yönündedir (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, 2024, s. 121). Paydaşlarına yeterli seviyede hizmet etmenin bir gereği olarak belirtilen bu husus iç denetçilerin kamu ile olan ilişkilerinin artması ve saydamlığı tamamlayıcı bir rol üstlenmesi bakımından değerlidir.

İç denetim standartları genel olarak değerlendirildiğinde iç denetim raporlarının kamu ile paylaşılması noktasında katı bir sınırlama olmadığı, önemli olanın paylaşım nedeniyle doğabilecek risklerin dikkate alınması ve buna uygun kısıtlamalarla paylaşım yapılmasının sağlanması olduğu görülmektedir. İç denetim standartlarının yeni sürümünde de kamu sektörünün doğasındaki farklılıklar dikkate alınarak iç denetçilerin buna uygun davranmaları gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla kamu sektöründe iç denetim raporlarının kamu ile paylaşımı konusunda da ülkeden ülkeye farklılaşan uygulamalar olabileceği anlaşılmaktadır.

Günümüzde iç denetim raporlarını halkla paylaşan birçok uluslararası aktör bulunmaktadır. Saydamlık taleplerine önderlik eden uluslararası örgütlerin iç denetim alanında saydamlık uygulamaları oldukça anlamlıdır. Bilgi edinme özgürlüğünün temel bir insan hakkı olduğunu belirten BM buna iyi bir örnektir. BM'nin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek üzere bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetim, BM bünyesindeki İç Gözetim Hizmetleri Ofisi (Office of Internal Oversight Services) tarafından yapılmaktadır. 1 Haziran 2013 tarihinden itibaren, söz konusu Ofis tarafından düzenlenen iç denetim raporlarına, raporun yetkili organa sunulmasından 30 gün sonra web sayfası üzerinden erişilebilmektedir (United Nations, 2025a; United Nations, 2025b). Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP) da Haziran 2012'deki Yönetim Kurulu kararı ile iç denetim raporlarını kurum içinde yayımlandıktan bir ay sonra web sitesinde kamuya açıklama kararı almıştır. Söz konusu resmî web sitesinde 1 Aralık 2012'den günümüze kadar tüm iç denetim raporlarına ulaşılabilir (United Nations Development Programme, 2024; United Nations Development Programme 2025). Söz konusu Program bünyesindeki Denetim ve Soruşturmalar Ofisi Şartında belirtildiği gibi istisnai durumlarda iç denetim raporları, Ofis Yöneticisinin takdiriyle düzenlenebilir ya da tamamen açıklanamayabilir (United Nations Development Programme Office of Audit and Investigations, 2025, s. 2).

BM ile ilişkili bir diğer kurum olan Uluslararası Sivil Havacılık Teşkilatı (ICAO) da, iç denetim ve değerlendirme raporlarını web sayfasında kamu ile paylaşmış ve söz konusu raporların kamuya açıklanmasına ilişkin temel ilkelerden oluşan bir politika belgesi yayımlamıştır. İlgili belgenin IIA'nın uluslararası denetim standartları ile etik tüzüğü dikkate alınarak hazırlandığı belirtilmiştir. İlkelerde raporların kurum içinde yayımlandıktan sonra en geç 30 gün içinde halkla paylaşılacağı; bu süre zarfında raporun üzerinde “gizli” ibaresinin bulunacağı ancak paylaşım sonrası bu ibarenin kaldırılacağı; bazı istisnai durumlarda raporun kısmen ya da tamamen paylaşılmayabileceği; raporlardaki tavsiyelere

uyulma durumunun da zamanlı ve periyodik olarak halkla paylaşılacağı; halka açık raporlardan kaynaklı medyadan gelebilecek sorulara verilecek yanıtlar için denetim/değerlendirme bulgularına hâkim olan sorumlu birimlere danışılacağı belirtilmiştir (The International Civil Aviation Organization [ICAO], 2024).

Bu çalışmanın kapsamını aşmakla birlikte kamu iç denetim raporlarını halka açık hale getirme çabası içinde olan ülkelere Kanada örnek gösterilebilir. Kanada’da bakanlık ve diğer kamu kuruluşlarının denetim ve değerlendirme raporlarına Kanada Hükûmeti’nin resmi web sayfasından gerek arama yapılarak gerekse ilgili birimlerin web sayfalarına ulaşılarak erişilebilmektedir (Government of Canada, 2025). Kanada’da tüm iç denetim birimlerinin tüm denetim raporlarını halkla paylaşma gibi bir zorunluluğu olmamasına rağmen hatırı sayılır ölçüde rapora ulaşılabilirdiği görülmektedir. Örneğin Kanada Gelir İdaresi web sayfasından kurumsal raporlar kısmına girildiğinde iç denetim ve program değerlendirme raporlarına ulaşılabilir. Aynı sayfada Gelir İdaresi’nin denetim ve değerlendirme sonuçlarının web sitesi üzerinden yayımlanmasının, kamunun hesap verebilirliğini ve saydamlığını teşvik etme amacını taşıdığı da belirtilmektedir (Canada Revenue Agency, 2022). Kanada’nın eyaletlerinden olan Britanya Kolombiyası’nda ise Maliye Bakanlığı İç Denetim ve Rehberlik Hizmetleri tarafından hazırlanan denetim raporları son beş yıl itibarıyla kurum web sitesi üzerinden paylaşılmaktadır (Ministry of Finance Internal Audit & Advisory Services, 2024).

Bazı ülkelerde özellikle mahallî idare düzeyinde iç denetim raporlarının halkla paylaşıldığı görülmektedir. ABD’den Fairfax County (Virginia Fairfax County, 2025) ve Fort Worth Şehri (Texas City of Fort Worth, 2025); İskoçya’da Edinburgh Şehri (The City of Edinburgh Council, 2025), İngiltere’de Croydon Kasabası (Croydon Council, 2025) iç denetim raporlarını kurumsal web sayfaları üzerinden açıklayan mahallî idarelere örnek gösterilebilir.

Bilindiği kadarıyla hangi ülkelerde kamu iç denetim raporlarının kamuoyu ile paylaşıldığında dair bir veri bulunmamaktadır. IIA tarafından 2012 yılında yayımlanan “Kamu Sektöründe İç Denetim Raporunun Şeffaflığı” başlıklı rehberde, kamuda iç denetim raporlarının şeffaflığı hakkında 14 ülkeden 160 iç denetçiyle gerçekleştirilen bir anket sonuçlarına yer verilmiştir. Katılımcıların çoğunun Kuzey Amerika ve Afrika ülkelerinden olduğu belirtilen çalışmada; katılımcıların yüzde 85’inin kendi kurumlarında şeffaflığın bir hedef olduğunu; çoğunun (% 75’i) iç denetim raporlarını kurum içi ağda (intranette) yayımlamadıkları, yalnızca yüzde 14’ünün iç denetim raporlarını internet üzerinden yayımladıkları; iç denetim raporu yayımlama olasılığının merkezi yönetimden yerel yönetimlere doğru arttığı; bilgiye erişim yasasına tabi kurumlarda rapor yayımlama ihtimalinin daha yüksek olduğu; katılımcıların yüzde 22’sinin iç denetim raporlarını kamuya açıkladıklarını (internet ve diğer şekillerde); yüzde 18’inin raporları bir ay içinde açıkladıklarını; sadece IIA standartlarına tabi olan kurumlarda iç denetim raporunun paylaşılma ihtimalinin daha düşük olduğu belirtilmiştir (Goodson & Brown, 2012). Raporun üzerinden 10 yıldan fazla bir sürenin geçtiği dikkate alındığında iç denetim raporlarının halkla paylaşılması açısından bir artış yaşanmış olduğu tahmin edilmektedir.

4. TÜRKİYE’DE KAMU İÇ DENETİMİ VE SAYDAMLIK

Türkiye’de kamu sektörü açısından modern iç denetim birimleri, 5018 sayılı Kanun ile mevzuatımıza girmiştir (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003). Kanunun “İç Kontrol Sistemi” başlıklı beşinci kısmında iç denetim, iç kontrol sisteminin bir parçası olarak düzenlenmiş (Md. 55); iç denetçilerin görevleri ise kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını nesnel risk analizlerine dayandırarak değerlendirmek, yaptığı incelemeler neticesinde kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımına yönelik önerilerde bulunmak, harcamaların hukuki uygunluğunu denetlemek, idarelerin harcamaları ile mali karar ve işlemlerinin kalkınma planlarına, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek, mali yönetim ve iç kontrol sisteminin değerlendirmesini yaparak öneriler getirmek, denetim esnasında soruşturma açılmasını gerektirecek bir durum tespit edildiğinde üst yöneticiye haber vermek olarak sıralanmıştır (Md. 64).

Kanun’da iç denetime ilişkin standart ve yöntemlerin Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesindeki İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından belirlenip geliştirileceği belirtilerek İDKK’ya merkezi uyumlaştırma fonksiyonu yüklenmiştir (Md. 55 ve 66). İç denetçilerin görevlerini, İDKK tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirmeleri esastır (Md. 64).

4.1. Üst Yöneticilerin Mali Saydamlığı Sağlama Sorumluluğu ve İç Denetim

İç denetim raporlarının saydamlığı konusu, kamu idareleri ve üst yöneticilerinden ayrı düşünülemeyecek bir konudur. Çünkü mevzuatımız bu konuda hem idareye hem de onun üst yöneticisine önemli görevler yüklemiştir. Her şeyden önce 5018 sayılı Kanun, “kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak” (Md. 1) maksadıyla düzenlenmiş bir kanundur. Kamu idarelerinin işleyişi

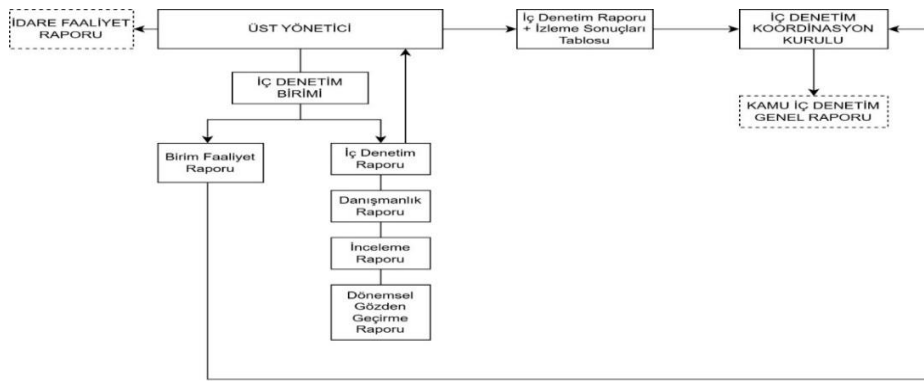
açısından rehber niteliğindeki Kanunun 7. maddesi ise mali saydamlığı düzenlemiştir. Söz konusu maddede; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirileceği; “hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması” bir zorunluluk olarak belirtilmiştir. Ayrıca “malî saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri” sorumlu tutulmuş ve bu konuda Hazine ve Maliye Bakanlığı’na izleme görevi verilmiştir.

Kanunun 11. maddesinde üst yöneticinin sorumluluğu tanımlanmış ve bu sorumluluk şu şekilde ifade edilmiştir: “Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler”. Kanunun 57. maddesinde de; kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemlerinin, harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler, ön mali kontrol ve iç denetimden oluştuğu ifade edilmiştir. Bu hükümler bir arada değerlendirildiğinde iç denetimin idarelerin, mali saydamlığa uygun hareket etmesinde önemli bir rolünün bulunduğu açıktır.

4.2. İç Denetim Raporlarının Sunulacağı Aktörler

İç denetim raporlarının/sonuçlarının saydamlığı konusunu ele alırken araştırmamızın çıkış noktası kamu hizmeti alan vatandaşların ödediği vergi ve sunduğu hizmetler aracılığıyla katkı sağladığı kamusal faaliyetleri; hukuka uygunluk, finansman şekli, etkinlik vb. yönleriyle değerlendirme hakkı ve bu hakkın kapsamı olmuştur. Bu çerçevede iç denetim birimlerince üretilen raporların neler olduğuna ve bu raporların vatandaş ile paylaşımını düzenleyen kurallara odaklanmak gerekmektedir. İç denetim birimlerinde raporlar ile raporlama düzeni Şekil 1’de gösterilmektedir.

Şekil 1. İç Denetim Kapsamında Raporlama Akışı



(İç denetim mevzuatından yararlanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

İç denetimde güvence faaliyetinin karşılığı olan denetim raporları iç denetim birimlerinin en temel çıktılarıdır. Bunun dışında birimler tarafından danışmanlık, inceleme, dönemsel rapor, dönemsel gözden geçirme raporu ve birim faaliyet raporu olmak üzere farklı adlarla raporlar da düzenlenmektedir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013). 5018 sayılı Kanunun 64. maddesine bakıldığında ilgili maddede iç denetçilerin görevleri sayıldıktan sonra “iç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar” ifadesine yer verildiği görülmektedir. Dolayısıyla iç denetimle ilgili raporların sunulduğu temel merci; adına denetim yapılan üst yöneticidir⁴. Kanunun aynı maddesinde denetim

⁴ Kanunun dış denetimi ele alan 68. maddesinde; “dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur” denilmiş, böylece dış denetim; rapor paylaşımı yapılabilecek bir mercii olarak gösterilmiştir.

raporlarının üst yönetici tarafından gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verileceği; iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemlerin de üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İDKK'ya gönderileceği ifade edilmiştir. Dolayısıyla 5018 sayılı Kanun kapsamında iç denetim raporlarının kimlere gönderileceği açıkça belirtilmiş olup raporların kamuoyuyla paylaşılacağına ya da paylaşılmayacağına dair bir hükme yer verilmemiştir.

Hesap verme raporu olarak ifade edilebilecek iç denetim birim faaliyet raporunun içeriğine bakıldığında kısmen kamuoyunu ilgilendirebilecek bilgiler içerdiği görülmektedir. Buna göre ilgili rapor; iç denetim faaliyetlerinin yanı sıra iç denetim biriminin performansı, tespit ve önerileri, önerilerden onaylanmayan ve uygulanmayanlar varsa onaylanmama ve uygulanmama nedenleri, iç denetçilerin eğitimi, yönetime verilen danışmanlık hizmetleri ve diğer faaliyet sonuçları ile ilgili bilgileri içermektedir. Ayrıca bu raporda ilgili kamu idaresinin yönetim ve kontrol sisteminin genel değerlendirmesi, önemli riskler, yönetim ve kontrol sorunları ve bunlara ilişkin öneriler de yer almaktadır. İç denetim mevzuatında bu raporun da kamuoyu ile paylaşılacağına ya da paylaşılmayacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bununla birlikte birim faaliyet raporunun, ilgili olduğu yılı müteakip Şubat ayı sonuna kadar İDKK'ya gönderilmesi gereklidir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, md. 46).

İDKK, iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde (Kamu İç Denetim Genel Raporu) Hazine ve Maliye Bakanı'na sunmakta ve kamuoyuna internet ortamında, basın yoluyla veya yazılı olarak açıklamaktadır (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, md. 49). Dolayısıyla vatandaşlarla paylaşılacağı kesin olan raporlardan birisi Kamu İç Denetim Genel Raporudur.

İdare faaliyet raporu açısından bakıldığında söz konusu rapor; birim faaliyet raporları esas alınarak idarenin faaliyetleri ile performans sonuçlarını gösterecek şekilde üst yönetici tarafından hazırlanmakta; mali yılın sona ermesini müteakip mevzuatta belirlenen sürelerde kamuoyuna açıklanmakta ve ilgili idarenin internet sitesinde yayımlanmaktadır (Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları İle Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2021, md. 25). İdare faaliyet raporu, kamuoyu ile paylaşıldığı ve idarenin faaliyetleriyle ilgili bilgiler içerdiği için vatandaşların iç denetimle ilgili bilgi edinebileceği bir diğer rapor olarak gösterilebilir. İlgili Yönetmelik gereğince faaliyet raporunun özellikle mali denetim başlığında “iç ve dış mali denetim sonuçları hakkındaki özet bilgilere” yer verilmesi gerektiği belirtilmektedir (Md. 26).

Yukarıdaki bilgiler özetlendiğinde vatandaşların iç denetim raporlarına doğrudan erişiminin olmadığı; buna karşın iç denetim faaliyetleri kapsamında dolaylı olarak bilgi edinebileceği iki önemli kaynağın olduğu görülmektedir.

Konuya Türkiye’de uygulanan kamu iç denetim standartları açısından da bakılabilir. 5018 sayılı Kanun’da iç denetçilerin görevlerini uluslararası kontrol ve denetim standartları ile İDKK tarafından belirlenmiş standartlara uygun olarak yerine getireceği belirtilmiştir. Kamu iç denetim standartları İDKK tarafından 2011 yılında belirlenmiş ve 2017 yılında güncellenmiştir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2017, s. 1). IIA’nın 2025 yılında yürürlüğe giren yeni versiyon denetim standartlarına göre bir güncelleme yapılacağı tahmin edilmektedir. Mevcut standartlar açısından bakıldığında raporlamanın saydamlığıyla ilgili maddeler Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1. Türkiye’deki Kamu İç Denetim Standartlarında Raporlama Açısından Saydamlığı İlgilendiren Maddeler

2400 - Sonuçların Raporlanması
2410 - Raporlama Kriterleri
2410.G1 – Görevin sonuçlarını gösteren rapor, iç denetçinin görüş ve kanaatlerini de içermek zorundadır. Bu görüş ve kanaatler, üst yöneticinin ve üst düzey yöneticilerin beklentilerini dikkate almak ve faydalı, ilgili, yeterli ve güvenilir bilgilerle desteklenmek zorundadır.
2410.G2 – İç denetçilerin, denetlenen faaliyete ilişkin iyi uygulamalara ve başarılı performansa denetim raporlarında yer vermesi teşvik edilir.
2410.G3 – Görev sonuçları idare dışındaki taraflara bildirilirken, söz konusu bildirim, sonuçların dağıtımı ve kullanımı konusundaki kısıtlamaları da içermek zorundadır
2410.D1 – Danışmanlık görevi sonuçlarının raporlanmasının şekil ve içeriği, görevlendirmenin niteliğine ve ilgili yöneticinin ihtiyaçlarına bağlı olarak değişir.
2440 - Sonuçların Dağıtımı
İç denetim birimi başkanı, görev sonuçlarını ilgili taraflara dağıtmak zorundadır.
2440.G1 – İç denetim birimi başkanı, denetim önerilerini yerine getirecek yöneticilere görev sonuçlarının raporlanmasından sorumludur.

2440.G2 – İç denetim birimi başkanı, aksi yasal olarak düzenlenmediği takdirde, görev sonuçlarını kurum dışındaki taraflara göndermeden önce aşağıdaki hususları yerine getirmek zorundadır: • İdare açısından oluşabilecek muhtemel riskleri değerlendirmek. • Uygun bir şekilde üst yönetici ve/veya hukuk müşaviri ile istişare etmek. • Sonuçların kullanımını kısıtlayarak dağıtımını kontrol altına almak.
2440.D1 – İç denetim birimi başkanı, danışmanlık görevlerinin sonuçlarının ilgili yöneticilere raporlanmasından sorumludur.
2440.D2 – Danışmanlık görevleri sırasında, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol sorunları tespit edilebilir. Bu sorunlar, idare için önemli hâle geldiğinde üst yöneticiye ve üst düzey yöneticilere bildirilmek zorundadır.

(İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2017)

Raporların paylaşılması açısından kamu iç denetim standartlarını değerlendirdiğimizde güvence faaliyeti kapsamındaki denetim raporlarının saydam bir şekilde kamuoyu ile paylaşılmasına yönelik bir standart belirlenmediği; kurum dışı taraflara gönderimin mümkün olduğu ancak bunun getirebileceği riskler yönünden değerlendirilerek, üst yöneticinin görüşü alınarak ve kullanımı da kısıtlayarak kontrollü bir şekilde olması gerektiği anlaşılmaktadır. Danışmanlık faaliyeti kapsamında hazırlanan raporların ise sadece üst yöneticiye sunulacağı belirtilmiştir.

Türkiye’de vatandaşın bilgi edinme hakkını düzenleyen mevzuat açısından konuya yaklaşıldığında ise Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’nda doğrudan şeffaflık ve açıklık ilkelerine vurgu yapıldığı; istisnalarda açıkça sayılan haller dışında tüm kamusal faaliyetler hakkında bireylerin bilgi edinme hakkına sahip olduğu belirtilmiştir (Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, 2003, md. 1, 5). Kanun’da devlet sırları, ticari sırlar, özel hayatı içeren bilgiler, istihbarat bilgileri, adli-idari soruşturma ve kovuşturma gibi özel durumlar istisna olarak sayılmıştır (Md. 15-28). Yine kamu idarelerinin “kamuoyunu ilgilendirmeyen ve sadece kendi personeli ile kurum içi uygulamalarına ilişkin düzenlemeler hakkındaki bilgi veya belgeler” kapsam dışında tutulmuştur (Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, 2003, md. 25). Bununla birlikte istenen bilgi ya da belgelerde gizli ve açıklanması yasak bilgi var ise mümkünse bunlar çıkarılarak bilgi ve belge paylaşımı yapılacağı hatta bilginin çıkarılma gerekçesinin de başvuru sahibine bildirileceği belirtilmiştir (Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, 2003, m. 9). İlgili hükümler, iç denetim raporları açısından değerlendirildiğinde iç denetim raporlarının istisnai durumları içeren kısımlarının ayrılarak talep edenle paylaşılmasının mümkün olabileceği anlaşılmaktadır.

Bu görüşü destekleyen hükümler, söz konusu Kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmelikte yer almaktadır. İlgili yönetmeliğin “bilgi verme yükümlülüğü kapsamında alınacak tedbirler” başlıklı 6. maddesinde “*kesinleşen faaliyet ve denetim raporları uygun vasıtalarla kamuoyunun incelemesine açık hale getirilir*” denilmektedir (Bilgi Edinme Hakkı Kanununun Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik, 2004). Aynı maddede bilgi edinme hakkının etkin olarak kullanılabilmesi ve bilgi edinme başvurularından kaynaklanan iş yükünün en aza indirilebilmesi amacıyla kamu idarelerinin kurumsal internet sayfalarını bu madde hükümlerine göre yeniden şekillendirecekleri de belirtilmiştir. Dolayısıyla Bilgi Edinme mevzuatının, kamu iç denetim raporlarının tümünün olmasa da kısmen kamuoyu ile paylaşılacağını ifade ettiği görülmektedir.

5. KAMU İÇ DENETİM RAPORLARININ KAMUOYU İLE PAYLAŞIMINA İLİŞKİN LİTERATÜR İNCELEMESİ

Gerek ulusal gerekse uluslararası literatürde kamu iç denetim raporlarının şeffaflığı konusunu ele alıp tartışan oldukça az sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalardan Gök ve Akar (2014), Türkiye’deki 47 genel bütçeli idarenin denetim faaliyetlerindeki saydamlığını web siteleri üzerinden araştırmıştır. Araştırmada iç denetim birimi bulunan 26 idare olduğu tespit edilmiş bu idarelerden 15’inde iç denetim birimlerinin web sayfası olduğu belirlenmiştir. Çalışmada sadece Adalet Bakanlığı İç Denetim Biriminin denetim raporlarını kamuoyu ile paylaştığı tespit edilmiştir. İç denetim raporlarının ve iç denetim birim faaliyet raporlarının kamuoyuyla paylaşılması yönünde mevzuatta açık bir hüküm olmayışını saydamlık önündeki en önemli engel olarak gören makalede, rapor yayımlamanın üst yöneticilerin takdirine bırakıldığı vurgulanmıştır. Raporların sadece ilgili kurum ve birimlere gönderilerek, kamuoyu ya da diğer birim ve çalışanlarla paylaşılmaması gerçek anlamda saydamlık ve hesap verebilirlik açısından bir engel olarak nitelendirilmiştir.

Eremia (2015), Romanya kamu iç denetim sisteminde Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan Kamu İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi tarafından yayınlanan yıllık kamu iç denetim raporlarının 2007-2013 dönemindeki şeffaflığını incelemiştir. Söz konusu raporlarda 2011 yılından başlamak üzere 2012-2013 döneminde önemli bir şeffaflık artışı

olduğu tespit edilmiş; bunun da temel sebebi olarak raporlamalardan sorumlu kişilerde saydamlık yönünde bir vizyon değişimi olması gösterilmiştir. Ayrıca iç denetim faaliyetlerinde şeffaflık seviyesinin artmasının sorunların daha iyi analiz edilerek kuruma artı değer katmada olumlu etkisi olacağı sonucuna varılmıştır.

Ackermann vd. (2016), Güney Afrika'daki sekiz büyükşehir belediyesi tarafından kamuoyuyla paylaşılan 2012-2013 mali yılına ait yıllık faaliyet raporlarında iç denetime dair bilgilerin ne ölçüde açıklandığını araştırmıştır. Çalışmada Güney Afrika belediyelerinin faaliyet raporlarında iç denetim konusunda raporlama yapmasını gerektiren herhangi bir hukuki zorunluluk olmamasına rağmen önemli bilgilerin halkla paylaşıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Araştırma sonucunda belediye faaliyet raporlarında iç denetim fonksiyonuna ilişkin açıklamalara yer verilmesinin daha iyi güvence sağlayabileceği ve iç denetim fonksiyonunun kurum içi profili ve itibarının artmasına katkı sağlayabileceği bulgularına ulaşılmıştır. Mevcut standartlar ve mevzuatta bilgi açıklama kapsamının ne olacağına dair rehberlik edecek bir düzenleme olmadığı ifade edilerek, IIA Global, IIA Güney Afrika ve Güney Afrika hükümet yetkililerine kamu kurumları iç denetim faaliyetlerinin yıllık faaliyet raporlarında açıklanması konusunda rehberlik edecek düzenlemelerin yapılması tavsiyesinde bulunulmuştur.

Liston-Heyes & Juillet (2020), 2006 yılında yapılan düzenlemelerle Kanada'da federal devlet kurumlarının iç denetim raporlarını web sitelerinde açıklamaya başladıklarını; bu nedenle iç denetçilerin, denetim bulgularının kamuoyuna açıklanacağı varsayımı ile çalıştıklarını belirtmişlerdir. Şeffaflığın kamu görevlilerinin hesap verebilirliği için önemli bir araç olduğunu ancak hesap verebilirlik süreçlerine zarar verebilecek bazı dışsallıkları da beraberinde getirebildiğini belirten yazarlar bu konuda bir uygulama yapmışlardır. 2016 yılında 400 kamu iç denetçisinden anket yoluyla veri toplanan araştırmada; Kanada kamu sektörü iç denetçilerinin yaklaşık yüzde 40'ının kamuya açıklama gerekliliklerinin, denetim bulgularını etkili bir şekilde iletme becerileri önünde engel olarak gördükleri raporlanmıştır. Ayrıca çalışmada iç denetçi olarak rollerinin hukuka uygunluğu sağlama odaklılıktan ziyade tavsiye verme odaklı olması gerektiğine inanan iç denetçilerin bu konuda daha az endişe duydukları belirtilmiştir. Çalışmada öneri olarak şu hususa değinilmiştir: Eğer hükümetler iç denetimin meydana getireceği katma değere öncelik vermek istiyorlarsa iç denetim raporlarını diğer pro-aktif bilgilendirme politikalarından ayrı tutabilirler. Çünkü ilk etapta kamu yararına aykırılık teşkil etmiş gibi gözükken bu durum, kurum adına kritik ve önemli bilgileri üst yönetime sunan denetim fonksiyonunun etkinliği sayesinde daha büyük bir kamu yararı sağlayabilecektir. Bir diğer tercih ise raporların kamuoyu ile gecikmeli olarak paylaşılmasıdır. Bu sayede iç denetimin değer katıcı tavsiyelerinin raporların kamuoyuna yansımından önce hayata geçirilmesi için gerekli zaman bulunabilecektir. Böylece olumsuz bulguların yayımlanmasının etkileri azaltılarak yönetimin riskli alanlara çözüm üretmesi teşvik edilebilecektir.

Yaman (2020), Türkiye'deki devlet üniversitelerinde denetim faaliyetlerini ele aldığı çalışmada üniversitelerde iç denetim birimleri haricinde bir denetim organı bulunmadığını ifade etmiştir. İlgili çalışmada kamuoyunun üniversitelerin yıllık bütçe rakamlarına daha fazla ilgi duyduğu buna karşın birden fazla yılı ilgilendiren üst politika belgelerine ilginin düşük olduğunu belirtmiştir. Bu çerçevede üniversitelerde performans saydamlığının artırılması için bütçe rakamlarının; stratejik planlar, faaliyet raporları, Sayıştay denetim raporları ve iç denetim raporları ile birlikte değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. İlgili çalışmada iç denetim raporlarının da kamuoyuna ve diğer paydaşlara sunulması gerektiği önerisinde bulunulmuştur.

Shiburi (2021), Güney Afrika'daki 21 kamu iktisadi teşebbüsünün (KİT) yıllık faaliyet raporlarını (çoğu 2019 ve 2020 faaliyet raporu olmak üzere); iç denetime ilişkin bilgilere yer verme açısından incelemiştir. KİT'lerin %62'si denetim görüşüne dair açıklamalara yıllık faaliyet raporlarında yer vermiştir. Ayrıca iç denetim tavsiyelerine uyulma derecesi konusunda teşebbüslerin %67'sinin bilgi verdiği tespit edilmiştir. Araştırma sonucunda KİT'lerin iç denetime ilişkin birtakım bilgileri yıllık faaliyet raporlarında kamuoyu ile paylaştıkları ancak bu paylaşımlarda KİT'ler arasında sistematik bir tutarlılığın olmadığı vurgulanmıştır. Bunun özellikle mevzuatta yol gösterici hükümlerin bulunmamasından kaynaklı olduğu belirtilen çalışmada; yetkili otoriteler tarafından KİT'lerin iç denetimle ilgili zorunlu bilgi açıklamaya yönelik kılavuz niteliğinde ilkeler belirlenmesi önerisinde bulunulmuştur.

Anojan (2022), Sri Lanka'nın Kuzey Eyaletinde kamu sektörü iç denetim raporlarının etkinliğine etki eden faktörleri ele almıştır. Kamu sektöründeki 79 iç denetim personeli ve kurum yöneticisinden anket yöntemiyle toplanan verilerin analiz edildiği çalışmada; şeffaflık, hesap verebilirlik ve özellikle de iç denetim bağımsızlığının, iç denetim raporlarının etkinliğini önemli derecede artırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Anojan (2022), kamu sektörünün vatandaşlar tarafından finanse edildiği gerekçesiyle kamuoyuna sorumlu olduğunu ve halka karşı şeffaf olması gerektiğini ifade etmiştir. İç denetçilerin ise kurumun üst yönetimi tarafından verilen görevleri yerine getirmekten sorumlu olduklarını ve bu nedenle hesap verme sorumluluğunun temelde üst yönetime karşı olduğunu ileri sürmüştür; iç denetçi şeffaflığının ise gizliliği içeren seviyede bir şeffaflık olduğunu ifade etmiştir.

Ekmekçi (2022), Türkiye’de kamu iç denetçilerinin, iç denetim faaliyeti ve şeffaflığına ilişkin algılarını değerlendirdiği araştırmasında mülakat tekniği kullanarak literatüre önemli bir katkıda bulunmuştur. Genel bütçeli, özel bütçeli idareler ile mahallî idarelerde çalışan 50 iç denetçiyle (21 farklı ilde olmak üzere) 2017 yılında yapılan görüşmelerden iç denetim faaliyetinin denetçilerin çoğunluğu tarafından yeni kamu yönetimi ve yönetim anlayışının gerektirdiği ölçüde şeffaf olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca niteliği gereği tamamen şeffaf olması beklenemeyecek iç denetimin devlet güvenliği ve kişisel bilgiler gibi sınırları iyi çizilmek kaydıyla şeffaf olması gerektiği ifade edilmiştir.

Sakka (2023), Kanada’da kamu iç denetçi raporlarının halk ile paylaşmasının iç denetimin etkinliği üzerinde bazı olumsuzluklara yol açtığını belirtmiştir. İç denetçilerin, yazdıkları raporların kamuya açık olmasından dolayı söz konusu raporlarda geçen ifadeler konusunda çok dikkatli davrandıkları bu nedenle de raporların sonuçta çok fazla bilgi içermediği savunulmuştur. Raporları, farklı dillerde (İngilizce ve Fransızca) ve farklı ihtiyaçlara sahip kişilere ulaştırma çabalarının denetimin tamamlanması ile denetim raporunun yayımlanması arasında 6-7 ay gecikmelere sebep olduğu belirtilmiştir. Üst yönetimin doğal olarak bu süreyi beklemeden çözüm üretmeye başlaması gerektiği bunun da denetim raporunun etkisini sınırlandığı ifade edilmiştir.

Wamsley (2023), ABD menşeli oversight.gov (<https://www.oversight.gov>) web sitesinin federal devlet, eyalet ve yerel yönetim düzeyinde kamu sektörü raporlarını içerdiğini belirterek ilgili web sitesinin kamu iç denetim raporları açısından da önemli bir kaynak ve bilgi paylaşma platformu olduğunu vurgulamıştır. Önceleri Federal Genel Müfettiş raporlarına halkın ulaşması için oluşturulan web sitesinin zamanla eyalet ve yerel yönetim düzeyindeki raporlara da açıldığı belirtilmiştir. Sitenin 2019 yılında kullanıma açıldığını belirten Wamsley (2023), kurumların yaklaşık 26 bin rapor yüklediği bunlar arasında 13 binin üzerinde denetim raporu bulunduğunu ifade etmektedir. İlgili siteye rapor yüklemenin gönüllülük esasına dayandığı belirtilen çalışmada rapor yüklemenin iç denetim birimlerinin kararı olduğu “ancak kamu yararının nihai hedef olduğu bir sektörde daha fazla şeffaflığın daha az şeffaflıktan daha iyi” olduğunu ifade etmiştir. Bunun yanında raporlarda şeffaflığın iç denetçilerin kendilerini diğer iç denetçilerle kıyaslamasına imkân tanıyacağından IIA’nın sürekli mesleki gelişim standardına katkı gibi olumlu dışsal etkilerinin de olacağı belirtilmiştir.

Literatürdeki bilgilerin bir sentezi yapıldığında kamuda iç denetimin eskisine oranla dış paydaşlara karşı daha şeffaf olması gerektiği yönündeki görüşlerin giderek arttığı anlaşılmaktadır. Uygulamada kamu iç denetim raporlarının bile halkla paylaşıldığı ülkelerin olması bu savı güçlendirmektedir. Literatür taramasının gösterdiği bir diğer bulgu ise iç denetim raporlarının kamuoyu ile paylaşılması konusunda çok sınırlı çalışma olduğudur. Türkiye açısından bakıldığında da sadece Gök ve Akar (2014), Yaman (2020), Ekmekçi (2021) ve Ekmekçi (2022) adlı çalışmalara ulaşılabilmektedir. Bu durum, literatürdeki açığa katkı sağlamak adına bu çalışmanın yapılması için önemli bir gerekçe olmuştur.

6. TÜRKİYE’DE KAMU İÇ DENETİM BİRİMLERİNCE HAZIRLANAN RAPORLARIN KAMUOYU İLE PAYLAŞIM AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: DEVLET ÜNİVERSİTELERİ ÖRNEĞİ

Türkiye’de kamu iç denetim alanı itibarıyla a) Kamu iç denetim genel raporu, b) İdare faaliyet raporu, c) İç denetim birim faaliyet raporu, d) İç denetim raporları (denetim, danışmanlık, inceleme), e) Dönemsel gözden geçirme raporu, f) Dönemsel rapor olmak üzere çeşitli belgeler hazırlanmakta ve ilgili mercilere gönderilmektedir. Mevzuatta ilk iki rapor kamuoyuna açık olup diğer raporların açıklanması idarelerin inisiyatifinde gözükmektedir. Bu çerçevede kamuoyunun erişebildiği raporlar ve iç denetim birim web sayfaları incelenerek denetim sonuçlarına ilişkin ne ölçüde bilgi edinilebildiği doküman incelemesi yoluyla araştırılabilir. Doküman incelemesi; araştırması yapılan konu hakkında bilgi içeren yazılı materyallerin analizidir (Yıldırım & Şimşek, 2006, s.187).

İDKK tarafından hazırlanan 2023 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu incelendiğinde söz konusu raporun, 221 kamu idaresi tarafından İDKK’ya gönderilen iç denetim faaliyet raporu ile 1.010 denetim, 266 danışmanlık ve 141 inceleme olmak üzere toplam 1.417 raporun değerlendirilmesi ve sonuçlarının konsolide edilmesiyle hazırlandığı ifade edilmiştir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2024, s. 6). İDKK’nın iç denetime ilişkin 2024-2026 döneminde izleyeceği amaç, hedef ve politikaları içeren raporda “iç denetime ilişkin performans bilgileri” başlığı altında iç denetçi sayıları, iç denetçisi olan ve olmayan kamu idareleri ve türleri, kadro doluluk oranları, iç denetçilerin atanma dayanakları, cinsiyet dağılımları gibi daha çok betimleyici bilgilere yer verilmiştir. Aynı raporun başta “raporlama” alt başlığı olmak üzere performans bilgileri kısmında yer alan diğer bilgiler ise şu şekildedir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2024, s. 33-171):

- Genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, üniversiteler, sosyal güvenlik kurumları, mahallî idareler ayrımlıyla toplam denetim raporu sayısı (2008-2023), 2023 yılına ait olmak üzere bütçe türleri itibarıyla denetim raporu, danışmanlık raporu, inceleme raporu sayıları; iç denetçi başına düşen denetim, inceleme ve danışmanlık rapor sayıları,
- Yıllar itibarıyla (2008-2023) bütçe türlerine göre idarelerin denetim, danışmanlık ve inceleme rapor sayıları toplamı,
- Dönemsel gözden geçirme yapan idare listesi,
- İç denetim yönergesine uygun görüş verilen idare listesi,
- Yıllar itibarıyla iç denetçi sertifika dereceleri dağılımı,
- İdareler bazında denetlenen birim, denetim konuları ve denetim türünü içeren ilgili yıl denetim faaliyetleri tablosu,
- İdareler bazında danışmanlık ve inceleme faaliyetleri tablosu,
- İdareler bazında ilgili yılda üretilen rapor sayıları ve iç denetçi başına düşen rapor sayıları tablosu ve
- İç denetim birimleri tarafından kurum içinden/dışından sağlanan ve kurum içine/dışına yönelik gerçekleştirilen eğitim faaliyetleri yer almaktadır.

Çalışma kapsamında ayrıca devlet üniversiteleri örneklem olarak alınarak idareler tarafından iç denetime ilişkin kamuoyu ile paylaşılan raporların neler olduğu araştırılmıştır. Bu kapsamda Ocak 2025'te iç denetçisi bulunan 93 devlet üniversitenin web sayfaları üzerinden iç denetim raporlarının saydamlık incelemesi yapılmış ve şu sonuçlara ulaşılmıştır:

- 93 devlet üniversitesi denetim, danışmanlık ya da inceleme raporlarını resmî web sayfalarında yayımlamamıştır.
- 17 devlet üniversitesi (%18), iç denetim birimi resmî web sayfasında iç denetim birim faaliyet raporuna yer vermiştir. İç denetim birim faaliyet raporuna yer veren iç denetim birimlerinin faaliyet raporları incelemesi sonucunda; birim, süreç bilgilerine genel olarak yer verildiği, bulgular ve önerilere ait özet bilgilere yer verilmediği görülmüştür.
- 51 devlet üniversitesi (%55), idare faaliyet raporlarında iç denetime tabi tutulan süreç ya da birim bilgilerine yer vermiştir.
- 2 devlet üniversitesi (%2) idare faaliyet raporlarında iç denetim sonucundaki tespit ve değerlendirmelere yer vermiştir.
- 93 devlet üniversitesi idare faaliyet raporlarında iç denetim sonucundaki tespitlere ilişkin alınacak önlemlere yer vermemiştir.

7. TARTIŞMA VE SONUÇ

IIA'nın 2025'te yürürlüğe giren uluslararası iç denetim standartlarında “kanun ve/veya yasal düzenlemeler aksini gerektirmedikçe ya da kısıtlamadıkça” iç denetim yöneticisinin, nihai raporları; hukuk müşavirinin ve/veya üst yönetimin tavsiyesini almak kaydıyla kurum dışındaki taraflara iletebileceğini belirtilmesi; aynı standartlarda paydaşın “bir kurumun faaliyetlerinden ve çıktılarından doğrudan veya dolaylı menfaati bulunan taraf” olarak tanımlandıktan sonra halkın da bir paydaş olarak gösterilmesi denetim sonuçlarından vatandaşın da haberdar edilmesi konusunun IIA tarafından da ele alındığını göstermektedir. Ayrıca söz konusu standartlarda özel sektör açısından potansiyel riskler göz önünde bulundurularak iç denetim raporlarının halkla paylaşılabilirliği de ifade edilmektedir. Uluslararası iç denetim standartlarından iç denetim raporlarının kamuoyu ile paylaşılması açısından katı bir sınırlama olmadığı, önemli olanın paylaşım nedeniyle doğabilecek risklerin dikkate alınması ve buna uygun kısıtlamalarla paylaşım yapılmasının sağlanması olduğu anlaşılmaktadır.

Kamu sektörü açısından bakıldığında şeffaflığın bir yandan Yeni Kamu İşletmeciliği (YKİ) yaklaşımının temel ilkelerinden olması diğer yandan vatandaşların bilgi edinme özgürlüğünün bir insan hakkı olarak görülmeye başlanması kamu birimleri ve yöneticilerinin şeffaflık düzeylerini artırma ihtiyacını doğurmaktadır. İç denetim standartlarının yeni sürümünde de kamu sektörünün doğasındaki farklılıklar dikkate alınarak iç denetçilerin buna uygun davranmaları gerektiği belirtilmiştir. Kamu sektöründe iç denetim raporlarının kamuoyu ile paylaşımı konusunda ülke düzeyinde geçerli farklı kurallar olabileceği bu nedenle ülkeden ülkeye farklılaşan uygulamaların söz konusu olduğu anlaşılmaktadır. Daha önce belirtildiği gibi iç denetim raporlarının tamamını açıklayan Kanada gibi uç konumda bulunan ülkeler olabileceği gibi bu konuda başta bilgi edinme hakkı kanunu olmak üzere mevzuat dâhilinde iç denetim raporlarından uygun görülenleri halk ile buluşturan ABD ve İngiltere gibi örneklerle de rastlanmaktadır (Liston-Heyes & Juillet, 2020; Canada Revenue Agency, 2022; Ministry of Finance Internal Audit & Advisory Services, 2024; Government of Canada, 2025; Virginia Fairfax County, 2025; Texas City of Fort Worth, 2025, Croydon Council, 2025). Türkiye’de bazı kamu iç denetçilerinin de bu konuda “sıfır açıklama” ya da “tamamen açıklama” gibi aşırı uç noktalarda olmadıkları, aksine bazı raporların kamuoyu ile paylaşılmasında sakınca görmedikleri anlaşılmaktadır (Ekmekçi, 2021, s. 139, 140; Ekmekçi, 2022, s. 215).

Türkiye bağlamında bakıldığında kamu iç denetim raporlarının doğrudan kamuoyu ile paylaşılması gerektiğini ifade eden özel bir hükmün olmadığı bununla birlikte bilgi edinme hakkını düzenleyen mevzuatta “kesinleşen faaliyet ve denetim raporları uygun vasıtalarla kamuoyunun incelemesine açık hale getirilir” şeklinde genel bir hükmün olduğu görülmektedir. Ayrıca kamu iç denetim standartlarında da aksi yasal olarak düzenlenmediği takdirde, görev sonuçlarının kurum dışındaki taraflara gönderilebileceği ancak bunu yapmadan önce idare açısından oluşabilecek muhtemel risklerin değerlendirilmesi; uygun bir şekilde üst yönetici ve/veya hukuk müşavirine danışılması; sonuçların kullanımının kısıtlanarak dağıtımın kontrol altına alınması gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla iç denetim raporlarının kamuoyuna açıklanmasını yasaklayan herhangi bir hükmün olmadığı göze çarpmaktadır.

Uygulama açısından bakıldığında Türkiye’de örneklem olarak aldığımız devlet üniversitelerinin web siteleri üzerinden yaptığımız inceleme sonucunda iç denetim raporlarının kamuoyuyla paylaşılmadığı; birim faaliyet raporlarının ise 17 devlet üniversitesi tarafından paylaşıldığı görülmüştür. Bunun yanı sıra birim faaliyet raporları, idare faaliyet raporları ve İDKK tarafından kamuoyu ile paylaşılan kamu iç denetim genel raporunda denetlenen süreç başlıklarına yer verildiği ancak denetim bulgu ve sonuçlarıyla ilgili bilgi yer almadığı anlaşılmıştır. Kamuoyuyla bulgu ve sonuçlara dair paylaşımın bulunulmamasının muhtemel sebepleri şunlardır:

- Türkiye’de idari olarak Kıta Avrupası kültürüne sahip olmanın da muhtemel etkisiyle kamu idareleri ve yöneticileri mevzuatta kendilerine doğrudan emir ya da talimat veren hükümlere odaklanmakta, “yapılır”, “gönderilir”, “kamuoyu ile paylaşılır” gibi hükümleri uyulması zorunlu hükümler olarak görmektedir. Buna bağlı olarak da mevzuatında açık bir paylaşım talimatı içermeyen raporlarda kamuoyuyla paylaşmama eğiliminin daha yüksek olduğu anlaşılmaktadır.
- Bulgu paylaşımının kritik alanlardaki eksikliklerin art niyetli kişilerce kötüye kullanılarak zafiyete; kurumsal itibar kaybına sebep olması dolayısıyla risk barındırdığı düşünülmektedir.
- İç denetim teftiş değil kuruma değer katma faaliyetidir. Faaliyet ve işlemlerin mevzuata uygunluğu, iç kontrol sisteminin yeterliliği, mali tabloların güvenilirliği, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığı, yolsuzluk ve suiistimal olup olmadığı değerlendirilerek üst yöneticiye raporlanır. İç denetim birimlerinin birincil sorumluluğunun üst yöneticiye olması; bulguların kamuoyuyla paylaşılması hususunun da üst yönetici tarafından ele alınması gerektiği düşüncesini beraberinde getirmektedir.
- İç denetçilerden kurum içi süreçlerin “fotoğrafını çekerek” mevcut durum hakkında kendisine yol göstermesini bekleyen üst yöneticiler; henüz bulgulara ilişkin eylem yerine getirilmeden kamuoyuna bulgu paylaşımı yapılmasını “ifşa” olarak değerlendirebilmektedir.
- İç denetim faaliyeti fonksiyonel olarak bağımsız yürütülse de iç denetçi istihdamı, denetim programının onaylanması, uzlaşamayan bulguların denetim raporunda yer alması gibi hususlarda üst yöneticiye mevzuatla tanınmış yetkiler bulunmaktadır. Bulgu paylaşımının gündeme gelmesi üst yöneticide söz konusu hususlarda çekimser davranma eğilimini artırarak denetimin etkinliğinin azalma riskini doğurmaktadır.

Bilgi edinme hakkı mevzuatındaki “kesinleşen faaliyet ve denetim raporları uygun vasıtalarla kamuoyunun incelemesine açık hale getirilir” genel hükmünün iç denetim açısından yöneticileri ne ölçüde bağladığı hukuksal bir tartışma konusu olsa da kamu iç denetim alanındaki bilgi paylaşımının vatandaş odağından ele alınmasını destekler

niteliktedir. Sonuçta hem hizmetin finansmanına hem de denetimin maliyetine katlanan vatandaşların (Shiburi, 2021, s. 4) iç denetim birimlerinin faaliyetleri konusunda da bilgi edinme hakları bulunmaktadır. Bu bakış açısıyla şu somut öneriler sunulabilir:

- Kamuoyuyla paylaşımın sınır ve çerçevesinin mevzuatla açıkça belirlenmesi,
- Rapor yayımlanmasının kurumsal yönetim sürecine sağlayacağı katkı konusunda üst yöneticileri teşvik eden üst politika oluşturulması,
- Kamuoyuyla paylaşımın izleme dönemi⁵ sonunda yapılması,
- Kurumsal risk barındırması nedeniyle tüm denetim raporlarının tamamen açıklanmaması,
- İzleme dönemi tamamlanan bulguların yer alacağı, formatının İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirleneceği “iç denetim yıllık özet raporu” yayımlanması,
- Söz konusu rapordaki muhtemel risklerin; üst yönetici, iç denetim birimi başkanı/sorumlusu ve gerekli görülmesi halinde alanında uzman personelce kontrol altına alınması,
- Raporda yer almasında sakınca görülen bilgilere yer verilmemesi,
- Olası riskler kontrol altına alındıktan sonra; denetim yapılan süreç, birim bilgilerine; denetim bulgularına; önerilere ve önerilerin yerine getirilme durumuna vatandaş için makul düzeyde yer verilmesi,
- Toplam bulgular içinde yerine getirilerek kapatılanların oranına yer verilmesi,
- Özet raporun iç denetim birim web sayfalarında yayımlanması; ayrıca İDKK’ya gönderilmesi ve
- Özet raporda yer alan bilgilere yılı idare faaliyet raporunun “Mali Denetim Sonuçları” başlığı altında da yer verilmesi.

Çalışmada vatandaşın iç denetim sürecine ilişkin bilgi edinme hakkı ele alınmış olup, açıklanması kurumsal risk doğuracak bilgilerin kamuoyuyla paylaşılması gerekmektedir birlikte; muhtemel riskler kontrol altına alındıktan sonra paylaşımın kamu yararı gözetilerek teşvik edilmesi, vatandaşın devlete olan güven düzeyinin artmasına katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Ackermann, C., Marx, B., & Fourie, H. (2016). Internal audit disclosures in annual reports of metropolitan municipalities in South Africa. *Journal of Governance and Regulation*, 5(1), 43–50. https://doi.org/10.22495/jgr_v5_i1_p6
- Anojan, V. (2022). Factors affecting internal audit reporting on public sector in Sri Lanka. *Journal of Accounting and Business Education*, 6(2), 22–33.
- Ball, C. (2009). What is transparency. *Public Integrity*, 11(4), 293–307. <https://doi.org/10.2753/PIN1099-9922110400>
- Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, Kanun No. 4982 (2003). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4982.pdf>
- Bilgi Edinme Hakkı Kanununun Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik (2004). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/21.5.20047189.pdf>
- Blanton, T. (2002). The world’s right to know. *Foreign Policy*, 131(50). <https://doi.org/10.2307/3183417>

⁵ İzleme Dönemi: İç denetim raporlarında yer alan önerilere bağlı olarak sorumlu birimlerce gerçekleşmesi taahhüt edilen ve belirli bir takvime bağlanan eylemlerin gerçekleşme düzeyi ve ilgili alandaki riski azaltıp azaltmadığına ilişkin değerlendirmenin yapıldığı dönemdir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013, s.76).

- Bovens, M. (2007). Analysing and assessing accountability: a conceptual framework. *European Law Journal*, 13(4), 447-468.
- Bugaric, B. (2004). Openness and transparency in public administration: challenges for public law. *Wisconsin International Law Journal*, 22(3), 483-521.
- Callahan, K. (2007). *Elements of effective governance: measurement, accountability and participation* (1 edition). CRC Press: Taylor & Francis Group.
- Ekmekçi, M. (2021). *5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu kapsamında iç denetim faaliyetinde şeffaflık (uygulamada ortaya çıkan sorunlar ve çözüm önerileri)* (Doktora tezi), Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Kahramanmaraş.
- Ekmekçi, M. (2022). *5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu kapsamında iç denetim faaliyetinde şeffaflık (uygulamada ortaya çıkan sorunlar ve çözüm önerileri)*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Eremia, V. (2015). An evolving analysis of disclosure and transparency level within the pale of public internal audit activity reports. *Audit Financiar*, 13(127), 107-116.
- Erkkilä, T. (2020). Transparency in public administration. in Oxford. *Research Encyclopedia of Politics*. <https://oxfordre.com/politics/display/10.1093/acrefore/9780190228637.001.0001/acrefore-9780190228637-e-1404>
- GIFT. (2013). *High-level principles on fiscal transparency, participation and accountability*. GIFT. <https://fiscaltransparency.net/gift-principles/>
- Gök, M., & Akar, S. (2014). Türkiye’de kamu denetim birimlerinde saydamlık uygulamalarının genel bütçeli kuruluşlar açısından değerlendirilmesi. *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 5(4), 43-69.
- Goodson, S., & Brown, S. (2012). *Rehber uygulama: kamu sektöründe iç denetim raporunun şeffaflığı*. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü. https://www.tide.org.tr/uploads/Ic_Denetim_Raporunun_Seffafligi.pdf
- Havens, H. S. (1996). The role of internal auditing in management control systems in government: a United States perspective. in management control in modern government administration: some comparative practices (ss. 118-138). OECD.
- Heald, D. (2012). Why is transparency about public expenditure so elusive? *International Review of Administrative Sciences*, 78(1), 30-49. <https://doi.org/10.1177/0020852311429931>
- Hughes, O. E. (2003). *Public management and administration: an introduction* (Third edition). Palgrave Macmillan. <https://doi.org/10.1007/978-1-349-26896-2>
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 12.07.2006 Tarih ve 26226 sayılı Resmî Gazete (2006). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/21.5.200610654.pdf>
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2013). *Kamu iç denetim rehberi* (No. Versiyon 1.0). Maliye Bakanlığı.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2017). *Kamu iç denetim standartları*. Hazine ve Maliye Bakanlığı. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/kamu_ic_denetim_standartlari.pdf
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2024). *2023 Yılı kamu iç denetim genel raporu*. Hazine ve Maliye Bakanlığı. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2024/11/2023-Yili-Kamu-Ic-Denetim-Genel-Raporu-Son.pdf>

IMF. (1998). *Code of good practices on fiscal transparency*. IMF.
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/history/2012/pdf/4d.pdf>

IMF. (2007). *Code of good practices on fiscal transparency*. IMF.
<https://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf>

IMF. (2019). *Fiscal transparency code*. IMF. <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/Code2019.pdf>

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları İle Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 22.04.2021 Tarih ve 31462 Resmî Gazete (2021).
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/04/20210422-39.pdf>

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kanun No. 5018 (2003).
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5018&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>

Kişisel Verilerin Korunması Kanunu, Kanun No. 6698 (2016).
<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6698.pdf>

Liston-Heyes, C., & Juillet, L. (2020). Burdens of transparency: An analysis of public sector internal auditing. *Public Administration*, 98(3), 659–674. <https://doi.org/10.1111/padm.12654>

Marín, J. M., & Castilla, S. R. (2013). *Open governance standards: standards to promote citizen empowerment and participation*. Transparency International.
https://knowledgehub.transparency.org/assets/uploads/kproducts/TI_open_governance_standards.pdf

Mitchell, P. (2000). Voters and their representatives: Electoral institutions and delegation in parliamentary democracies. *European Journal of Political Research*, 37(3), 335–351.

OECD. (1999). *European principles for public administration* (Sigma papers no. 27). OECD.
<https://doi.org/10.1787/5kml60zwd7h-en>

OECD. (2016). *Open government: the global context and the way forward*. OECD Publishing.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264268104-en>

OECD. (2017). *Recommendation of the council on public integrity* (OECD Legal Instruments No. OECD/LEGAL/0435). <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0435>

Riegner, M. (2017). Access to information as a human right and constitutional guarantee. a comparative perspective. *Verfassung in Recht Und Übersee*, 50(4), 332–366. <https://doi.org/10.5771/0506-7286-2017-4-332>

Sakka, O. (2023, October 26). *The black box of internal auditing in Canada's public sector*. Sprott School of Business.
<https://sprott.carleton.ca/2023/the-black-box-of-internal-auditing-in-canadas-public-sector/>

Shiburi, K. S. (2021). *Internal audit disclosures by schedule two South African state-owned entities* [University of Johannesburg]. <https://hdl.handle.net/10210/501454>

Strøm, K. (2000). Delegation and accountability in parliamentary democracies. *European Journal of Political Research*, 37(3), 255–289. <https://doi.org/10.1111/1475-6765.00513>

The Institute of Internal Auditors. (2025). *Global internal audit standards*. <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/>

The International Civil Aviation Organization (ICAO). (2024). *Policy on public disclosure of internal audit and evaluation reports*.
<https://www.icao.int/secretariat/SecretaryGeneral/OfficeOfInternalOversight/Documents/Policy%20on%20Public%20Disclosure%20of%20Internal%20Audit%20and%20Evaluation%20Reports.pdf>

Türk Dil Kurumu. (2024). *Türk Dil Kurumu sözlükleri*. <https://sozluk.gov.tr/>

Turner, B., & Horne, S. (2020). *Effective internal auditing in the public sector—a good practice guide*. The Institute of Internal Auditors Australia.
<https://www.ianz.co.nz/download/157379/Effective%20Internal%20Auditing%20in%20the%20Public%20Sector.pdf>

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü. (2012). *Uluslararası iç denetçiler enstitüsü (IIA) iç denetim mesleki uygulamaları için uluslararası standartları genel muhasebe ofisi kamu kesimi denetim standartları (government accountability office government audit standards) (GAGAS) karşılaştırma* (2nd ed.). Türkiye İç Denetim Enstitüsü.
https://www.tide.org.tr/uploads/IIA_vs_GAGAs.pdf

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü. (2017). *Mesleki uygulama çerçevesi kapsamında uluslararası iç denetim standartları (standartlar)*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü. <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü. (2024). *Uluslararası iç denetim standartları*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü.
<https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/2024-7726-GUI-Global-IA-TURKCE.pdf>

Wamsley, L. (2023, June 15). *The federal transparency tool*. Internal Auditor.
<https://internalauditor.theiia.org/en/articles/2023/june/the-federal-transparency-tool/>

Weeramantry, C. G. (1994). Access to information: A new human right. The right to know. *Asian Yearbook of International Law*, 4, 99–125.

Yaman, A. (2020). Türkiye’de üniversite yönetiminin performans saydamlığının sağlanmasında denetim uygulamalarının değerlendirilmesi. *Denetim Dergisi*, 10(20), 69–77.

Yıldırım, A., & Şimşek, H. (2006). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri* (6. baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

İnternet Kaynakları

United Nations. (2013). *Guidelines On Open Government Data for Citizen Engagement*. United Nations.
<https://digitallibrary.un.org/record/3907402>. (Erişim Tarihi, 04 Ocak 2025).

United Nations General Assembly. (1946). *Calling of an International Conference on Freedom of Information*. United Nations.
<https://digitallibrary.un.org/record/209774?v=pdf>. (Erişim Tarihi, 04 Ocak 2025).

World Trade Organization. (2012). *Agreement on Government Procurement 2012*. World Trade Organization.
https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/rev-gpr-94_01_e.pdf. (Erişim Tarihi, 04 Ocak 2025).

United Nations. (2025a). *Internal Audit Reports | Office of Internal Oversight Services*. United Nations.
<https://oios.un.org/audit-reports>. (Erişim Tarihi, 09 Ocak 2025).

United Nations. (2025b). *Office of Internal Oversight Services*. <https://oios.un.org/>. (Erişim Tarihi, 09 Ocak 2025).

United Nations Development Programme. (2024). *Audit Public Disclosure* | UNDP. <https://audit-public-disclosure.undp.org/>. (Erişim Tarihi, 09 Ocak 2025).

United Nations Development Programme. (2025). *Disclosure of internal audit reports*. UNDP. <https://www.undp.org/accountability/audit/disclosure-internal-audit-reports>. (Erişim Tarihi, 09 Ocak 2025).

United Nations Development Programme Office of Audit and Investigations. (2025). *Charter of the Office of Audit and Investigations I OAI Charter (signed 10 Oct 2012)*. United Nations. <https://www.un-redd.org/sites/default/files/2021-10/OAI%20Charter%20%28signed%2010Oct2012%29.pdf>. (Erişim Tarihi, 09 Ocak 2025).

Canada Revenue Agency. (2022, March 21). *Internal Audit and Program Evaluation [Program results]*. <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/internal-audit-program-evaluation.html>. (Erişim Tarihi, 11 Ocak 2025).

Government of Canada. (2025, January 7). *Home—Canada.ca*. <https://www.canada.ca/en.html>. (Erişim Tarihi, 11 Ocak 2025).

Ministry of Finance Internal Audit & Advisory Services. (2024, July 21). *Internal audits for government & broader public sector—Province of British Columbia*. Province of British Columbia. <https://www2.gov.bc.ca/gov/content/governments/services-for-government/internal-corporate-services/internal-audits>. (Erişim Tarihi, 11 Ocak 2025).

Croydon Council. (2025). *Internal Audit Reports* | Croydon Council. <https://www.croydon.gov.uk/council-and-elections/budgets-and-spending/reports-and-reviews/internal-audit-reports>. (Erişim Tarihi, 12 Ocak 2025).

Texas City of Fort Worth. (2025). *Internal Audit*. <https://www.fortworthtexas.gov/departments/internal-audit>. (Erişim Tarihi, 12 Ocak 2025).

The City of Edinburgh Council. (2025). *2023/24 Internal Audit Annual Report and Opinion*. <https://www.edinburgh.gov.uk/downloads/file/35734/2023-24-internal-audit-annual-report-and-opinion>. (Erişim Tarihi, 12 Ocak 2025).

Virginia Fairfax County. (2025). *2024 Reports | Internal Audit*. <https://www.fairfaxcounty.gov/internalaudit/2024-reports>. (Erişim Tarihi, 12 Ocak 2025).