



Kamu İdaresinde İç Denetim Sistemi: Türkiye ve İngiltere Karşılaştırması

S. Mustafa ÖNEN

İnönü Üniversitesi İİBF, Prof. Dr.

mustafa.onen@inonu.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0002-7284-2616>

Makale Başvuru Tarihi :15.10.2024

Makale Kabul Tarihi : 27.11.2024

Makale Yayın Tarihi : 31.12.2024

Makale Türü: Araştırma Makalesi

DOI: 10.5281/zenodo.14582156

Esra TUNÇ

İnönü Üniversitesi SBE SBKY ABD Yönetim Bilimleri Bilim Dalı, Dr. Öğr.

esratuncesra@gmail.com

<https://orcid.org/0000-0002-8046-2162>

Özet

Anahtar Kelimeler:

Kamu İdaresi, İç Denetim, Kamu İdaresinde İç Denetim, Türkiye'nin Kamu İdaresinde İç Denetim, İngiltere'nin Kamu İdaresinde İç Denetim

İç denetim, kaynakların ekonomik, etkili ve verimli kullanılmasını sağlamak, değerlendirmek ve yöneticiye bu konuda rehberlik etmek için başvurulan bağımsız ve nesnel bir faaliyettir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYK) ile kamu yönetiminde ilk defa uygulanmaya başlayan iç denetim sistemi, kamu kaynaklarının muhtemel risklere karşı önceden belirlenen yasal sistem ve süreçlere dayalı mali iş ve işlemlere dayalı yönetilmesini kapsamaktadır. Bu çalışmanın esas amacı, kamu idarelerinde iç denetim anlayışının varlığını ve önemini açıklamak, kamuda iç denetim uygulamasına dünyada örnek gösterilen bazı ülke deneyimlerini özellikle iç denetim modeline öncülük eden İngiltere'yi incelemek, Türkiye'de kamu idarelerinin iç denetimine ilişkin mevcut yasal ve kurumsal yapıyı ele almak ve sonrasında Türkiye ve İngiltere'deki kamu idarelerinin iç denetim dinamiklerini karşılaştırmak, değerlendirmek ve buna ilişkin birtakım öneriler geliştirmektir. Bu çalışmada kamu idarelerinin iç denetimine ilişkin mevcut durumun ortaya konulmasında ilgili literatürden yararlanılması bakımından "betimleyici (tasvir edici) araştırma yöntemi"nden, iç denetim uygulamasının geçmişten günümüze kadar olan gelişiminin anlatılmasında ise "tarihsel araştırma yöntemi"nden yararlanılmıştır.

Internal Audit System in Public Management: Comparison of Turkey and England

Abstract

Keywords:

Public Financial Management, Internal Audit, Internal Audit in Public Financial Management, Internal Audit in Turkey's Public Financial Management, Internal Audit in UK's Public Financial Management

Internal audit is an independent and objective activity applied to ensure the economical, effective and efficient use of resources, to evaluate and to guide the manager in this regard. The internal audit system, which began to be implemented for the first time in public administration with the Public Financial Management and Control Law No. 5018 (PFMC), covers the management of public resources based on financial affairs and transactions based on predetermined legal systems and processes against possible risks. The main purpose of this study is to explain the existence and importance of the understanding of internal audit in public administrations, to examine the experiences of some countries that are examples of internal audit practice in the public sector, especially the UK, which leads the internal audit model, to address the current legal and institutional structure of internal audit of public administrations in Turkey, and then to compare and evaluate the internal audit dynamics of public administrations in Turkey and the UK and to develop some recommendations related to this. In this study, the "descriptive (descriptive) research method" was used in terms of using the relevant literature to reveal the current situation related to the internal audit of public administrations, and the "historical research method" was used to explain the development of the internal audit practice from the past to the present.

1. GİRİŞ

Kamu yönetimi yapısı ve niteliği gereği hesap verebilirlik veya denetleme fonksiyonu uygulamasına açık bir konumdadır. Gerek kamu hizmetleri gerekse kamu hizmetlerini yerine getiren kamu görevlileri açısından kamu yönetiminin en temel fonksiyonlarından birisini denetim oluşturmaktadır. Kamu yönetiminde denetimin başarılı olabilmesi için yönetimin tarafsızlık, şeffaflık ve hesap verebilirlik çerçevesinde önceden belirlenen ilke ve esaslara göre hareket etmesi önemlidir. Kamu yönetiminin denetlenmesinde çeşitli denetim yöntemleri bulunmaktadır. Bunların başlıcası olarak siyasi denetim, idari denetim, ombudsman denetimi, yargısal denetim, baskı grupları-kamuoyu denetimi ve mali denetim sayılabilir. Kamu yönetiminin denetlenmesi amacıyla kullanılan her bir denetim yöntemi, farklı kurum, organ ve kişiler tarafından gerçekleştirilmesinin yanı sıra farklı işlevleri de yerine getirme özelliğine sahiptir. Bundan dolayı kamu idarelerinin iç denetimi, kamu mali yönetimi sistemine ilişkin önceden belirlenmiş faaliyet, ilke ve standartlara uygunluğun sağlanmasını, kaynakların daha etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasına ilişkin her türlü iş ve işlemi kapsamaktadır.

Bu çalışmanın temel amacı, kamu idarelerinde iç denetimin varlığını ve önemini irdelemek, kamuda iç denetime dünyada örnek gösterilen kimi ülke uygulamalarını ve özellikle dünyada öncü ülke olarak kabul edilen İngiltere uygulamasını incelemek, Türkiye'deki kamu idarelerinin iç denetimini yasal ve kurumsal yönleriyle ele almak ve bu bağlamda Türkiye ile İngiltere uygulamalarını karşılaştırmak ve değerlendirmektir. Dolayısıyla bu çalışmada öncelikli olarak kamu yönetiminde iç denetimin önemi vurgulanmış; sonrasında İngiltere ve Türkiye'de uygulanan kamu iç denetim sistemleri ele alınmış ve kamuda iç denetime ilişkin yaşanan değişimlere kısaca değinilmiştir. Son olarak ise çalışmanın esas amacına uygun olarak Türkiye ve İngiltere'de kamu iç denetim sistemleri karşılaştırılmış, ardından her iki ülkenin kamu iç denetim sistemlerinde var olan benzerlikler ve farklılıklar ana hatlarıyla ortaya konularak bu bağlamda Türkiye'nin kamu iç denetim uygulamalarına yönelik bazı öneriler geliştirilmiştir.

Çalışmada her iki ülkenin karşılaştırılması kapsamında Türkiye ve İngiltere'nin seçilmesinin nedeni olarak iç denetim olgusunun İngiltere'de gelişmesi ve uygulanmasının yanı sıra Türkiye'de iç denetim uygulamalarının İngiltere'deki yapı ve işleyişe benzer ve farklı yönlerinin olup olmadığı sorusuna öncelikle yanıt aranmıştır. Türkiye, idari sistem olarak merkezîyetçi olmakla birlikte iç denetim uygulamasında İngiltere'nin âdem-i merkezîyetçi iç denetim sistemine belli ölçüde benzemektedir. Dolayısıyla çalışmada Türkiye ve İngiltere'nin iç denetim uygulamalarının benzer özellikler taşımasına rağmen uygulama sürecinde ortaya çıkan çeşitli çelişkilerin karşılaştırılması da araştırılmıştır. Çalışma; kamu idarelerinde iç denetimine ilişkin mevcut durumun araştırılması ve değerlendirilmesinde çeşitli kaynaklardan yararlanılması bakımından "betimleyici (tasvir edici) araştırma yöntemi"ne, iç denetim uygulamalarının geçmişten günümüze kadar geçirdiği sürecin ortaya konulması bakımından ise "tarihsel araştırma yöntemi"ne dayanmaktadır. Çalışmada derlenen bilgilere dayalı olarak Türkiye ve İngiltere'de kamu iç denetim uygulamalarının benzer ve farklı özelliklerinin karşılaştırılmasının yanı sıra uygulama sürecinde ortaya çıkan çelişkiler ve çeşitli çözüm önerileri de ortaya konmuştur.

2. KAMU İDARELERİNDE İÇ DENETİMİN VARLIĞI VE ÖNEMİ

Kamusal işlere bağlı olarak yapı ve faaliyetlerden meydana gelen kamu yönetimi, gerek sahip olduğu roller gerekse verimlilik ve etkinlik açısından ön plana çıkar. Bu nedenle kamu yönetimi, hesap verebilirlik ve sorumluluk şeklinde yerine getirmesi gereken temel yükümlülüklerle sahiptir (Eryılmaz, 2015: 373-378). Bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi kapsamında kamu idarelerinde iç denetim ön plana çıkmaktadır.

İç denetime ilişkin çok sayıda tanım mevcuttur. Bu tanımların daha çok belli kurum ve bazı düşünürler tarafından yapıldığı anlaşılmaktadır. Uluslararası Standardizasyon Kurumu'na göre iç denetim, denetim kriterlerinin ne ölçüde yerine getirildiğine ilişkin nesnel kanıtların elde edilmesi ve objektif değerlendirilmesine yönelik sistematik, bağımsız ve belgelendirilmiş bir süreçtir (ISO 19011: 2018; Naidoo, 2020). ABD İç Denetim Enstitüsü'ne göre ise iç denetim, kurumsal faaliyetlerin geliştirilmesini ve onlara değer katılmasını sağlayan bağımsız ve objektif güvence esaslı bir danışmanlık faaliyetidir (The Institute of Internal Auditors: 2024). İç denetim sayesinde kurumun risk yönetimi ve yönetim süreçleri etkili bir şekilde harekete geçirilmekte ve bu sayede kaynakların daha sistemli ve düzenli kullanılması sağlanmaktadır.

Bir kaynakta iç denetim (Mayne, 2006); kurumun çıktılarının, faaliyetlerinin veya durumunun önceden belirlenmiş kriterleri karşılayıp karşılamadığının saptanması ve belirlenmesi olarak tanımlanmaktadır.

Dolayısıyla iç denetim; denetimin yapılması, hesapların ve ilgili varlıkların incelenmesi, mali gelir ve giderlerin doğruluğunun, yasallığının ve etkinliğin denetlenmesi amacıyla çeşitli birimler ve kuruluşlar tarafından yürütülen bağımsız bir faaliyettir. İç denetim sistemi sayesinde birim ve kuruluşların bünyesinde oluşturulan denetim birimlerinin, bu birim, kurum veya bağlı ortaklıkların mali gelir ve giderlerinin denetimi gerçekleştirilmektedir (Xiangdong, 1997: 200). Kamu yönetiminde iç denetim uygulaması ise, denetlenene karşı tarafsızlık ve nesnelliği içermektedir. Denetleme sürecinde toplanan kanıtların önemli ve uygun olma işlevine sahip olması gereklidir. Amaç ve sonuçların karşılaştırılmasında kriterlerin kullanılması ve önceden belirlenmiş standartların varlığı, kamu yönetiminde iç denetimin sağladığı fırsatlar olarak ortaya çıkmaktadır. Bağımsız ve objektif olan iç denetim, bu sayede kamu yönetiminde hesap verebilirlik ve risk yönetiminin oluşmasına da katkıda bulunmaktadır (Prawitt, Smith & Wood, 2009: 1260). Bu sayede iç denetim, kamu idarelerinin kaynakları etkili ve verimli kullanmasını sağlar iken; aynı zamanda kamu hizmetlerinden yararlananların kamu idarelerine karşı güvenini artırmaktadır.

İç denetimde öncelikli amaç, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi ve idare tarafından bir belge ile kayıt altına alınmasıdır. Kamu alanında iç denetim, kurum içindeki üst yöneticiden başlayarak oluşturulan denetim birimleri tarafından yerine getirilmektedir (Bozkurt, 2019: 7; Köse, 2007: 27). Kamu yöneticileri, kamu hizmetlerinin yürütülmesi konusunda yasalarla belirlendiği gibi takdir yetkisi konusunda yasalara bağlı olarak hareket etmektedir. Bu nedenle kamu yönetiminde iç denetim, hiyerarşik olarak ve denetim birimleri tarafından yasalara uygun olacak şekilde yerine getirilmektedir. Bu bağlamda iç denetime yönelik geleneksel yaklaşımların işlerin neden yapıldığından ziyade nasıl yapıldığına odaklanma eğiliminde olduğu da görülmektedir (Hawkes & Adams, 1994: 15). İç denetçinin yönetimde yöneticilere birtakım tavsiyelerde bulunması, iç denetimde yönetim fonksiyonlarını en iyi şekilde uygulamaya çalışması yönü ön plana çıkmaktadır.

İç denetimin asıl kaynağını iç kontrol faaliyetlerinin denetlenmesi oluşturmaktadır. İç denetim faaliyetlerinin iç kontrol süreçleri ve risk yönetimi ile birlikte ele alınması gerekmektedir (Pamukçu, 2019: 51). Bu bağlamda iç denetim ile iç kontrol sistemi arasında sıkı bir ilişki vardır. İç denetim, her şeyden önce iç kontrol sisteminin tamamlayıcısı ve bütünleştiricisi konumundadır. İç kontrol sisteminin kamu kaynaklarının etkililik, ekonomiklik ve verimlilik esasına dayalı kullanılmasına yönelik iş ve işlemleri kapsamı, yasaların uygulanmasını, faaliyetlerin düzenli ve güvenilir yapılmasını, bilginin üretilmesini, yolsuzlukların giderilmesini öngören yönetime güvence sağlayan bir yönetim aracı (Ekmekçi, 2022: 50) kabul edilmesi nedeniyle iç kontrol; iç denetimi de kapsayan bir yönetim fonksiyonudur. Dolayısıyla iç denetim daha çok yönetime ilişkin risklerin belirlenmesine ve azaltılmasına ilişkin yönetim süreçlerinin uygulanması konusunda iç kontrole yardımcı olmakta; yönetimin asli amaçlarına ulaşmasında iç kontrol kapsamında yönetime bilgi vermekte ve birtakım öneriler sunmaktadır.

İç denetim, Yeni Kamu Yönetimi reformlarının uygulanmasıyla kamu sektöründe giderek yaygınlaşan ve gelişen bir özel sektör uygulamasına dönüşmüştür. Bu denetim türü ile mali ve performans konularının yanı sıra yapılan faaliyetlerin yürürlükteki yasal düzenlemelere uygunluğunun sağlanması amaçlanmaktadır (Cordery & Hay, 2024). Bundan dolayı kamu yönetiminde iç denetimden sorumlu olan bağımsız ve tarafsız bir iç denetçi; kamu kurumunun yükümlü olduğu görevleri yerine getirmesinin yanı sıra yolsuzlukların giderilmesine de çalışmaktadır. Ayrıca iç denetçi, kamu yönetiminde üst yönetici için kamu politikalarını, planlarını, faaliyetlerini ve uygulama sonuçlarını bağımsız bir biçimde değerlendirmekte ve böylece kamu sektöründe gelecekte meydana gelebilecek riskleri ve güçlükleri tespit edebilmektedir (Yıldırım & Özyiğit, 2019: 7-8). Bu sayede iç denetçilerin yardımıyla yöneticilerin daha isabetli ve daha etkili kararlar alması kolaylaşmaktadır.

3. BAZI ÜLKELERDE KAMUDA İÇ DENETİM ÖRNEKLERİ

Kamu sektöründe iç denetim, karmaşık ve nispeten keşfedilmemiş geniş bir denetim alanını içermektedir (Hay & Cordery, 2018: 1). Denetim olgusunun aslında ortaya çıkışı oldukça eski tarihlere dayanmaktadır. Denetim, Eski Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinde hesapların kontrolüne yönelik gerçekleştirilen bir meslek olarak kabul edilmektedir. İslam'ın 13. Yüzyıla kadar olan gelişme sürecinde kamu denetimi de bu gelişmeye dahil olmuştur. Modern anlamda denetim ise Sanayi Devrimi ile birlikte geniş anlamda gelişim göstermiştir (Khan, 1995: 2-3). Buna bağlı olarak denetim süreçlerinde ve modellerinde tarihsel süreç içerisinde çeşitli değişimler ve farklılıklar ortaya çıkmıştır. Her ülkeyi içine alan belirli bir denetim modeli bulunmamaktadır. Ülkeler ya yönetim geleneğine bağlı olarak ya da denetimde ortaya çıkan ihtiyaçlar çerçevesinde çeşitli denetim modelleri

uygulamışlardır. Dolayısıyla iç denetim sisteminin uygulanmasında ülkelerin yönetim sistemleri başta olmak üzere çeşitli faktörlere bağlı olarak farklı denetim modelleri söz konusu olmuştur.

İç denetimin kurum içerisindeki yapılanması, ülkelerin yönetim anlayışına ve denetimin varlığına bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir. İç denetim sistemlerinin varlığını, Merkeziyetçi ve Âdem-i Merkeziyetçi sistem olmak üzere iki grup altında incelemek mümkündür (Baykara, 2014: 42). Merkeziyetçi modelde iç denetim olgusu mali denetim olarak şekillenirken, âdem-i merkeziyetçi modelde iç denetim modeli yönetimin sorumluluğunu kapsayacak şekilde ve ilgili kurumlar tarafından yerine getirilmektedir (Soylu, 2010: 79). Âdem-i merkeziyetçi model olarak da adlandırılan Anglo-Sakson iç denetim modelini uygulayan ülkelerin başında ABD ve İngiltere gelmektedir. Bunun yanı sıra Hollanda, Finlandiya, İrlanda, Estonya, Polonya, Slovenya ve Norveç gibi ülkeler de iç denetim sisteminde “yönetimin sorumluluğu ilkesi”ni benimsemişlerdir (Mallı, 2014: 29-31). Merkeziyetçi modelde Kıta Avrupası sisteminin “siyasetin sorumluluğu ilkesi” bağlamında gelişen, merkezi denetimin güçlü olduğu ve buna bağlı olarak teftiş kurulları ve müfettişlerden oluşan güçlü denetim birimleri bulunmaktadır. Merkeziyetçi modelin ağırlıklı olarak kullanıldığı ülkelerin başında Fransa olup, Portekiz, İtalya, İspanya ve Malta gibi ülkeler ise bu türden merkeziyetçi denetim modeli sistemini uygulamaktadırlar (Mil, 2016: 41; Mallı, 2014: 32-33). Ancak günümüzde hiçbir ülkenin yönetim sistemi tek bir modele dayanmamaktadır. Ülkenin sosyal, kültürel ve tarihsel dokusuna bağlı olarak bu yönetim sistemlerinin bileşimi farklı düzeylerde uygulanabilir.

Kıta Avrupası'nın denetim sisteminde öncü ülke Fransa; merkeziyetçi modelin uygulandığı denetim sisteminde teftiş kurulları veya genel müfettiş modeli ile ön plana çıkmaktadır. Fransa'da teftiş kurulları olarak Maliye Bakanlığı içerisinde genel maliye müfettişleri bulunmakta ve Fransa'da kamu kaynağının kullanıldığı her alan, genel maliye müfettişlerince denetlenmektedir (Uzun 2007: 7; Karatepe, 2011: 14-19). Bu doğrultuda Fransa'nın hem yönetim hem de denetim yapılanması, merkezi yönetim geleneği çerçevesinde gelişmiştir. Fransa'da iç denetim sistemi belirli standartlar ve kurallara bağlı olarak gelişmiş ve zaman içinde kendine özgü bir yapıya kavuşmuştur. Ancak dünyada iç denetim modeli ve uygulamasının ortaya çıkışına Amerika ve İngiltere'nin öncülüğünde Anglo-Sakson yapı ve işleyiş gösterilmektedir.

Modern iç denetimin tarihsel olarak gelişimi ilk olarak ABD'de başlamıştır. ABD'de 1941 yılında “İç Denetçiler Enstitüsü” kurulmasıyla birlikte iç denetimin varlığı kurumsal bir çerçeveye kavuşmuştur. Yine ABD'de 1977 yılında çıkarılan “*Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Yasası*” ile birlikte iç denetimle sağlanabilecek güvencenin önemini anlaşılmaya ve kuruluşların iç denetim birimleri kurmalarına yönelik anlayış gelişmiştir (Adiloğlu, 2010: 17; Korkmaz, 2007: 6). İç denetim uygulamalarına yönelik genel standartların belirlenmesinde ABD'deki uygulamalar önemli olmuş; iç denetim ve bu denetim mesleğine yönelik bakış açısının daha profesyonel bir içerik kazanmıştır. Buna bağlı olarak iç denetim sistemi, dünya genelinde çeşitli uygulamalara ve dönemlere bağlı olarak gelişim gösteren ve çeşitli etkenlerle birlikte dönüşen bir yönetim aracı olma özelliğine sahiptir.

4. İÇ DENETİM MODELİNE ÖNCÜ ÜLKE: İNGİLTERE

İngiltere, 17. yüzyıldan itibaren parlamentoda vergilerin artırılması, veto edilmesi ve hükümet harcamalarının onaylanmasında olduğu gibi, modern denetim biçiminin kazanılmasına iç denetim uygulamaları bakımından örnek gösterilebilecek bir ülkedir (Hay & Cordery, 2018). Bu bakımdan İngiltere, iç denetim sisteminin oluşturulması ve uygulanması sürecinde diğer ülkelerin öncüsü konumunda yer almaktadır.

İç denetimde âdem-i merkeziyetçi modele sahip olan İngiltere, iç denetim sistemini hesap verebilirliğinin yanı sıra iç mali kontrol çerçevesinde yürütmektedir (Gürkan, 2009: 79). İngiltere'deki kamuda iç denetimin tarihsel gelişimi, Ortaçağ döneminden günümüz Modern dönemine kadar olan süreçte iki alt dönemde incelendiğinde beş temel farklılık ön plana çıkmaktadır (James, 2008: 1070-1071): Birincisi, Ortaçağ İngiltere'sinde iç denetim bir izleme aracı olarak daha çok kişisel gözlemlenme ve kişisel ilişkilere dayanmaktaydı. Hesapların denetiminden dolayı ilgililer, yöneticiler tarafından doğrudan sorgulanmaktaydılar. Oysa, Modern dönemde iç denetimde performans ve yazılı belgelere dayalı hesap verebilirlik uygulaması başlamıştır. İkincisi, Ortaçağ döneminde iç denetimde karlılık ve verimliliğe daha az odaklanırken; günümüz modern İngiltere'sinde bu değerler daha çok önemsenmiş ve iç denetimde daha çok uygulanmaya başlamışlardır. Üçüncüsü, Ortaçağ İngiltere'sinde iç denetim ortamı modern döneminkinden daha katı hiyerarşik bir yapıya sahipti ve zorlayıcı bir esasa dayanmaktaydı. Kurallara uymamanın cezası da çok ağırdı. Oysa günümüz modern İngiltere'sinde yaptırım olarak ölüm veya fiziksel açıdan sakatlık cezası yerine hapis cezası uygulanmaktadır. Dördüncüsü, Ortaçağ

İngiltere’inde risk yelpazesi bugünkünden çok sınırlıydı. Günümüz modern İngiltere’inde ise risk yeniden tanımlanarak çok geniş bir alanı kapsamış ve yeniden düzenlenmiştir. Beşinci ve son olarak ise, Ortaçağda denetimin sonunda raporlama sözlü ve tartışmalı bir yapıya bürünür iken; günümüz İngiltere’inde bu uygulama yerini yazılı, bilgi ve iletişime dayalı bir hesap verme sorumluluğuna bırakmıştır.

İngiltere’de merkezi hükümet tarafından geliştirilen performans yönetimi yaklaşımlarının muhtemelen Avrupa’da en iyi bilinenler olduğu anlaşılmaktadır. Bu uygulamaların merkezi olarak yönetilen, zorunlu, ülke çapında kurulmuş ve yaptırımlara tabi bir performans yönetiminin bir türü olduğu düşünülmüştür (Kuhlmann & Bogumil, 2018: 549). İngiltere’de yönetim sorumluluğu ilkesine bağlı olarak şekillenen iç denetim, kamu giderleri ve gelirlerinin denetiminde Maliye Bakanlığı’na bağlı bir birim şeklinde uygulanmamıştır. Âdem-i merkeziyetçi sistemden dolayı iç denetim, bakanlıkların kendi iç denetçileri tarafından yerine getirilmektedir. İngiltere’de “Mali Görevli” olarak isimlendirilen görevli, kamu harcamalarına yönelik hesap verme ilkesine bağlı olarak çalışmakta; görev ve sorumluluklarının içeriği bakımından ise Hazine’ye bağlı görevlerini yerine getirmektedir. Bakanlık Mali Görevlisinin, kamu harcamaları hakkındaki “uygunluk, yerindelik ve performans denetimini” yerine getiren meclis komitesine hesap verme zorunluluğu vardır (Baykara, 2014: 50).

İngiltere’nin kamu yönetiminde her bir bakanlıkta bulunan iç denetim biriminin ana amacı, Bakanlık Mali Görevlilerinin gerçekleştirdikleri iç kontrol sürecini güvence altına almaktır. Buna bağlı olarak, söz konusu olan birim başkanının sorumluluğu, Bakanlık Mali Görevlisine karşıdır. İngiltere kamu yönetiminde iç denetime yönelik öncelikli amaç, Bakanlık Mali Görevlilerinin yürüttükleri iç kontrol sisteminin güvence altına alınmasıdır (Soylu, 2010: 75; Günerdem, 2004: 30). Meclise karşı sorumlu olan Hazine, bakanlıkları da elinde bulundurdukları kaynaklara yönelik olarak hesap verme sorumluluğuna tabi tutmuştur. Bakanlığa tahsis edilen kaynakların korunması görevini yerine getiren Bakanlık Mali Görevlisi, kamu harcamalarına yönelik hesap verilmesinde iç denetçi olarak kilit bir öneme sahiptir. İngiltere iç denetiminde, “Kamu İç Denetim Rehberinde” belirlenmiş hedeflere ve standartlara uyum göstermenin yanı sıra iç denetimin kalitesinin ve etkinliğinin artırılması da amaçlanmaktadır (Günerdem, 2004: 31). Bu sayede kaynakların daha etkili ve verimli kullanılması söz konusu olmaktadır.

İngiltere’de kamu yönetiminde iç denetim sistemine ilişkin uyulması gereken prensipler, “dürüstlük, tarafsızlık, meslek ehliyeti ve sır saklama” şeklinde sıralanmaktadır. İngiltere’de iç denetim standartlarının yanı sıra amaç ve sorumlulukların saptanması, risk yönetiminin belirlenmesi ve iç denetçinin danışmanlık rolünün kabul edilmesi, iç denetimin kapsamını oluşturan temel hükümler arasında yer almıştır. Ayrıca denetçinin bağımsız olması da iç denetimde bağımsızlık ilkesi açısından önemlidir (Özeren & Ekinci, 2004: 4-5). Bu ilkelerin kararlılıkla uygulanması iç denetim sisteminden beklenen yararları artırmaktadır.

İngiltere dünyada iç denetim sisteminin geliştirilmesi konusunda öncü bir role sahip olması ve iç denetim birimleri olarak âdem-i merkeziyetçi bir yapıda olması açısından ön plana çıkmıştır. Ancak İngiltere’de âdem-i merkezi kamu iç denetimi sisteminden, merkezi iç denetim yapısına doğru geçilen önemli bir dönüşüm yaşanmıştır. Bu dönüşümün temelinde ise iç denetim birimleri arasında belirli ve uyumlu standartların saptanması ihtiyacı bulunmaktadır (Kiral & Hatipoğlu, 2019: 183-184). Buna bağlı olarak iç denetim fonksiyonunun âdem-i merkeziyetçi yapısından kaynaklanan yetersizlikler, İngiltere’de kamu iç denetim sistemine yönelik birtakım yeni düzenlemelere başvurulmasını gerekli kılmıştır.

5. TÜRKİYE’DE KAMU İDARELERİNDE İÇ DENETİM UYGULAMASI

Türk kamu denetim sistemi, teftiş kurulları ve müfettişler üzerine kurulan Kıta Avrupası denetim sistemi doğrultusunda yapılanmıştır. Ancak KMYK bağlamında ve ilgili süreç içerisinde geliştirilen reformlarla birlikte Türkiye’de iç denetim ve dış denetimden oluşan Anglo-Sakson sistemine yönelik bir dönüşüm yaşanmıştır (Mil, 2016: 63). Anglo-Sakson kamu denetim sistemine doğru bir geçişin olması, Türkiye gibi üniter devlet anlayışında olan ve merkeziyetçi denetim elemanları ve birimlerine sahip bir örgütlenme için çeşitli çelişkileri de beraberinde getirmiştir.

Türkiye’de kamuda iç denetim süreci, yasal olarak KMYK’na dayanmaktadır. Bu kanun ile iç denetimin uluslararası standartlara uygun olarak uygulama esaslarının belirlenmesi sağlanmış ve ilgili kanunda iç denetim birimleri, standartları ve gerekli faaliyetlerin belirlenmesine ilişkin unsurlar yer almıştır. Kamuda iç denetim süreci, temel olarak kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını ve iç denetim sürecinin daha şeffaf uygulanmasını gerektirmiştir. 2006 yılından itibaren fiilen uygulanmaya başlayan KMYK ile birlikte iç denetim

uygulamasını kamu kurumu ve kuruluşları için yasal bir yükümlülük haline dönüştürmüştür. Bunun yanı sıra 2017 yılında Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesiyle birlikte kamuda iç denetim sisteminde çeşitli yansımalar ortaya çıkmıştır.

Türkiye’de iç denetim sistemi öncelikli olarak özel sektörde ve uluslararası şirketlerde uygulama alanı bulmuş; sonrasında kamu alanında iç denetim sistemine geçilmiştir. 1900’lü yıllarda denetim, belgelere yönelik hata ve hilelerin tespit edilmesini içermekteydi. 1927 tarihli Muhasebe-i Umumiye Kanunu, Türkiye’de iç denetim uygulamasını başlatan bir kanundu. Ancak ilgili kanun, zamanla mali sistemin bütünlüğünü koruyamaması, denetim dışında kalan alanların çoğalması ve diğer benzeri nedenlerden dolayı işlevini yitirmiştir (Önen & Özmen, 2011: 94). 1930’lu yıllardan itibaren ise belgelere yönelik denetimin yanı sıra finansal tabloların da dahil edildiği bütüncül bir denetim fonksiyonu uygulanmasına geçilmiştir (Çevikbaş, 2011: 48; Kartal, 2013: 11).

1995 yılında Türkiye’de İç Denetim Enstitüsü’nün kurulmasıyla birlikte iç denetim, dernek vasfında gelişim göstermiş ve Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne aday ülke olması, Uluslararası Para Fonu ve Dünya Bankası ile olan ilişkilere bağlı olarak kamu alanında iç denetim gerekli görülmüştür. Bu gereklilik doğrultusunda 2002 yılında T.C. Merkez Bankası bünyesinde İç Denetim Genel Müdürlüğü kurulmuştur (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2009). 2003 yılında 5018 sayılı Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle birlikte kamu mali yönetimi alanında ortaya çıkan gelişmelere bağlı olarak Türk kamu idarelerinin denetiminde “iç denetim” uygulaması ilk defa oluşturulmuştur. Türk kamu mali yönetim sisteminde yapılan değişikliklerle birlikte 2003 yılından itibaren iç denetim uygulaması, Türk kamu yönetiminin kapsamına dahil olmuş ve 2006 yılında da Türk kamu yönetimi sisteminin uygulama alanına girmiştir. 2003 yılında yasal bir zemin sağlayan ve 2006 yılından itibaren ise yürürlüğe giren KMYK ile birlikte düzenleyici ve denetleyici kurumların dışında kalan tüm kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetim uygulaması başlatılmıştır (Çevikbaş, 2011: 49).

KMYK’nda (md. 63) iç denetim; kamu idarelerinin faaliyetlerine değer katılmasına ve geliştirilmesine ilişkin kaynakların ekonomik, etkili ve verimli kullanılmasının değerlendirilmesi ve kılavuzluk yapılması amacıyla gerçekleştirilen bağımsız, nesnel güvence sağlayan ve danışmanlık yapan bir etkinlik olarak tanımlanmıştır. Ayrıca ilgili Kanun ile birlikte kamu idarelerinde iç denetçi görevini yerine getirecek görevlilerin nitelikleri ve atanma kriterleri de belirlenmiştir (KMYK, 2003: Geçici Madde 21). Buna bağlı olarak kamu iç denetim sisteminin uygulamalarına yönelik kamu kurumlarında görev ve sorumlulukların tam anlamıyla anlaşılması ve kamu iç denetim birimlerinde görev alan iç denetçilerin mesleki yetkinliğe sahip olması şartı getirilmiştir. Çünkü iç denetçinin teknik bilgi ve becerilerinde ortaya çıkan eksiklik, iç denetim sürecinin etkinliğini olumsuz yönde etkileyebilecektir.

KMYK’nda denetim anlayışında ortaya çıkan yenileşmenin yansıması olarak, iç denetimin kamu idarelerinde uygulanması için gerekli yasal altyapı sağlanmıştır. Bu şekilde iç denetim, “kaynakların verimli kullanımı, hesap verebilirlik ve mali saydamlık” şeklindeki ilkelere bağlı olarak yeniden oluşturulmuştur (Tufan & Görün, 2013: 116-117). İç denetimin objektif verilere dayandırılması, iç denetim biriminin güvencesinin sağlanmasının, danışmanlık faaliyetinin yürütülmesinin yanı sıra idari faaliyetlerin geliştirilmesi yönündeki anlayışların KMYK ile birlikte uygulanması hedeflenmiştir. Kamu kurumlarında iç denetime yönelik nitelik ve performans standartlarına ek olarak kamu iç denetçilerinin, dürüstlük, nesnellik, gizlilik ve yetkinlik biçimindeki kurallara uyması gerektiği öngörülmüştür (Çevikbaş, 2011: 49-50). Ancak Türkiye’de kamu iç denetiminde hem idari yapıda var olan belirsizlikler hem de denetimde bağımsızlığın tam olarak yerleşememesi, iç denetimde yaşanan önemli problemler olarak sayılmıştır (Baykara, 2014: 54).

Ülkeler arasında uygulanan iç denetim sistemlerinin standart bir içeriğe sahip olmadığını anlaşılmaktadır. Türkiye’de uygulanan iç denetim sistemine yönelik farklı görüşler de bulunmaktadır. Ancak KMYK bağlamında Türkiye’de iç denetim sistemi olarak âdem-i merkezîyetçi modelin uygulandığı görülmekte ve bu uygulanan âdem-i merkezîyetçi model ise, İngiltere’de de uygulanan ve “yönetim sorumluluğu anlayışını” içermektedir (Baykara, 2014: 56). Türkiye’de 2017 yılında Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesiyle birlikte Anayasa’nın 8. maddesi değiştirilerek, yürütme yetkisi Cumhurbaşkanı’na verilmiştir. Ayrıca Anayasa’nın 104. maddesinde Cumhurbaşkanı’nın üst düzey kamu yöneticilerini ataması, görevlerine son vermesi ve bunların atanmalarına ilişkin usul ve esasların Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenmesi bakımından yürütme süreci hızlandırılmak istenmiştir.

Kamu iç denetim sistemin ademi-merkeziyetçi modelde hızlı karar mekanizmalarının olmasının yanı sıra, iç denetimde etkinlik ve verimlilik esaslı ön plana çıkmıştır. İdarenin sorumluluğunun merkeze alınması, kurumlara kendi bütçelerini “hazırlama, uygulama, kontrol ve raporlama sorumluluğu” getirilmiştir (Yılmaz & Yıldız, 2019: 225). Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde denetleme birimi olarak, Devlet Denetleme Kurulu oluşturulmuş ve bu birime kamu kurum ve kuruluşlarına yönelik “inceleme, araştırma, denetleme, soruşturma ve teftiş yapma” şeklinde yetkiler verilmiştir. Ayrıca mali yönetim ve iç kontrol sağlanmasına yönelik çeşitli düzenlemelerin yapılması amacıyla bu konuda Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü’ne önemli yetkiler tanınmıştır (Tögel, 2016: 98-100; Yılmaz & Yıldız, 2019: 236). İç denetimin kamuda etkili uygulanmasında kurum ve kuruluşlar arasında işbölümüne gidilmesi ve bunun yasal dayanağının oluşturulması bu konuda ortaya çıkabilecek belirsizliği ortadan kaldıracak ve iç denetimin aktif uygulanmasına yol açacaktır.

6. TÜRKİYE VE İNGİLTERE KAMU İDARELERİNDE İÇ DENETİM UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Türkiye ve İngiltere’deki kamu iç denetim uygulamaları karşılaştırıldığında her iki ülkenin kamu iç denetim sistemlerinin kendilerine has özelliklere sahip oldukları fark edilmektedir. İç denetim sistemlerindeki kimi benzerliklerin yanı sıra kurumsal yapılar, iç denetim uygulamalarının gelişim süreci ve kamu kurumlarıyla etkileşimleri gibi her iki sistem arasında da birtakım farklılıklar vardır. Bu nedenle her iki ülkenin iç denetim sistemlerinin temel benzer ve farklı yönlerinin irdelenmesi, her ülkedeki kamu idarelerinin iç denetim uygulamalarının belirgin özelliklerini ortaya çıkaracaktır.

Türkiye ve İngiltere kamu iç denetimleri bakımından karşılaştırıldığında öncelikli olarak iç denetimde âdem-i merkeziyetçi modele sahip olmaları yönüyle dikkat çekmektedir. Hesap verme sorumluluğunun yalnızca bireysel değil, aynı zamanda kurumsal düzeyde tutulduğu ve yerel yönetimlerin yetki düzeyinin artırıldığı âdem-i merkeziyetçi model, İngiltere’nin öncülüğünde oluşmuştur. Âdem-i merkeziyetçi modelin temelinde ise “yönetim sorumluluğu” esaslı bulunmaktadır (Baykara, 2014: 47). Türkiye, idari sistem olarak Fransa’dan merkeziyetçi örgütlenmeyi temel almakla birlikte AB müzakere sürecinden kaynaklı olarak iç denetim modeli olarak âdem-i merkeziyetçi modeli yürütmektedir. Böylece iç denetim, tüm kamu kurum ve kuruluşlarında ayrı ayrı yürütülmekle birlikte standartların sağlanması ve kalite kontrolü açısından merkezi izlemeye tabi tutulmuştur (Mallı, 2014: 32; Baykara, 2014: 55).

Türkiye’de KMYK öncesinde harcamaların ön mali kontrollerinin yapılması Maliye Bakanlığı’na bağlı başkanlıklar tarafından kontrol edilmekteydi. Maliye Bakanlığı’na bağlı denetim birimlerinin kontrolüne dayanan iç kontrol, merkeziyetçi modelin bir yansımasıydı. Ancak KMYK sonrasında ise kamu harcamalarının sorumluluğu harcamayı yapan kamu idaresine geçmiştir (Mallı, 2014: 28). İngiltere ve Türkiye’deki kamuda iç denetim sistemi, denetim standartlarının belirlenmiş olması açısından birtakım benzer özelliklere sahiptir. Her iki ülkenin kamuda iç denetim sisteminde bağımsızlık ve objektif değerlendirme ilkeleri benimsenmiştir (KMYK, md. 63; Özeren & Ekinci, 2004: 6). Buna bağlı olarak her iki ülke, iç denetim süreçlerini standartlara bağlı olarak yönlendirmekte ve uygulamaktadırlar.

Türkiye ve İngiltere’de iç denetimin bağımsızlığın sağlanmasında olduğu gibi, iç denetçilerin de bağımsız ve tarafsızlık ilkelerine uyması beklenmektedir. Denetçilerin çalışmaları sırasında dürüstlük ve tarafsızlık şeklindeki etik kurallara bağlı kalmaları istenmiştir (Özeren & Ekinci, 2004: 12; KMYK, md. 67). Bu şekilde iç denetçilerin, kurum içerisinde denetimlerini objektif olarak gerçekleştirmeleri ve buna bağlı olarak yaptıkları değerlendirmeler sonucunda hedeflenen sonuçlara ulaşmaları sağlanmaktadır. Bundan dolayı her iki ülkede de iç denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerine göre hareket etmesi zorunlu hale getirilmiştir.

Hem Türkiye’de hem de İngiltere’de iç denetim süreçleri risk odaklı olarak şekillenmiştir. Mali işlemler sırasında risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkin çalışması durumu gerekmektedir. Ayrıca risk analizlerinin yapılması, kamu idarelerinin yönetim ve kontrolünde iç denetçinin görevleri arasında sayılmıştır. Buna bağlı olarak iç denetçinin risk yönetimi ve kontrolü konusunda etkin olması beklenmektedir (Özeren & Ekinci, 2004: 8; KMYK, md. 63). Yani her iki ülkede de iç denetimin varlığı, kamu kurumlarının risklerini önceden belirlemeleri ve buna uygun yönetim ve izleme araçlarını belirlemeleri iç denetim süreçlerinde önemli bir araç haline gelmiştir.

Türkiye ve İngiltere'deki kamu iç denetim uygulamaları arasında önemli farklılıklar da vardır. Bu noktada iç denetim uygulamaları açısından her iki ülkedeki kurumsal farklılıklar dikkat çekmektedir. Ayrıca Türkiye ve İngiltere'de her şeyden önce idari sistem olarak farklı örgütlenme modelleri söz konusudur. Buna karşılık Türkiye ve İngiltere'de iç denetim uygulaması âdem-i merkeziyetçi sisteme göre şekillenmiştir (Baykara, 2014: 55-56). İç denetim modeli, Türkiye'de 2006 yılından itibaren fiilen uygulanmaya başlamışsa da birçok ülkenin idari sisteminde bu modelin daha önceki yıllarda yürürlüğe girdiği anlaşılmaktadır. Bu kapsamda İngiltere, farklı ülkeler arasında iç denetim sisteminin geliştirilmesinde ve uygulanmasında öncü bir konumda yer almıştır (Gürkan, 2009: 79). Dolayısıyla İngiltere, iç denetim sisteminin geliştirilmesi ve uygulanması sürecinde yerine getirdiği öncü konumdan dolayı birtakım ayırt edici özelliğe sahiptir.

Türkiye'de KMYK ile birlikte kamuda iç denetim yapısında çeşitli düzenlemeler yapılmasına rağmen, kamu idarelerinin iç denetim bakımından Türk kamu yönetiminin merkeziyetçi anlayışıyla yeterli uyum sağlamadığını ifade etmek mümkündür. Ayrıca Türk kamu yönetiminde iç denetim için gerekli ölçülebilir bir düzenin oluşturulmamış olması, iç denetim ve kamu yönetimi arasında uyumsuzluklara da neden olabilmektedir (Bilge, 2014: 28, 51). Türkiye'nin kurumsal yapısının merkeziyetçi olmasının yanı sıra İngiltere'deki kamu yönetiminin daha dağınık bir yapıya sahip olması, kamu iç denetim sürecinde her iki ülke arasındaki belirgin farklılıklar şeklinde kendini göstermektedir.

Her iki ülkede de iç denetim süreçlerinin ortaya çıkması ve kurumsal olarak yansması farklı zamanlarda oluşmuştur. İngiltere iç denetimde âdem-i merkeziyetçi modelin öncüsü olarak sayılmakla birlikte Türkiye, AB müzakere süreci doğrultusunda ve fiili olarak 2006 yılında kamu iç denetim uygulamasına geçmiştir (Baykara, 2014: 56). Bu durum kamu iç denetim sisteminin ülkeler arasında kurumsal olarak gelişmesi ve olgunlaşması sürecinde farklılıkların yaşanmasına neden olmuştur. Buna bağlı olarak her iki ülkede de kamu iç denetim süreçlerinin mevcut ihtiyaçlara ve özelliklere göre şekillendiği anlaşılmaktadır.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye ve İngiltere'de uygulanan kamu iç denetim sistemleri karşılaştırıldığında her iki ülkenin kamu iç denetim sistemleri arasında birtakım benzerlikler dikkat çekmektedir. Her iki ülkenin kamu iç denetim sistemleri arasındaki en önemli benzerlikler olarak başlıca âdem-i merkeziyetçi model çerçevesinde hesap verebilirlik, kaynakların etkin ve verimli kullanımı, sorumluluk alınması, standartların belirlenmesi ve risk yönetiminin sağlanması sayılabilir.

Türkiye ve İngiltere'nin kamu iç denetim uygulamalarında kimi benzerliklerin olması yanında her iki ülkenin kamu iç denetim uygulamalarında belirgin farklılıklar da vardır. Her iki ülkede iç denetim uygulamaları belirli yasal düzenlemelere bağlı olarak belirlenmekle birlikte yönetim ve uygulama aşamalarında ülkeler arasında belirgin farklar da ortaya çıkmaktadır. İngiltere'de iç denetim uygulamaları, Türkiye'ye kıyasla tarihsel sürecin daha erken başlaması, uygulama sırasında yeterli altyapıya sahip olması ve gerekli yetkinliği sağlaması bakımından Türkiye'den ayrılmaktadır.

Her iki ülkede de iç denetim sisteminin kamu kurum ve kuruluşlarıyla iş birliği sağlaması ve denetimde koordinasyona uyulması zorunluluğu esastır. Ayrıca iç denetçilerin raporlarının ve bulgularının gereğine uyulması da istenmiştir. Bu duruma bağlı olarak Türkiye'de kamu iç denetim sürecine yönelik bazı uyumsuzluklara rastlanabilmektedir. Ancak etkili bir kamu iç denetiminin sağlanması için denetçiye bağlı olarak elde edilen denetim sonuçlarına uyulması şarttır. Türkiye'nin kamu iç denetimine yönelik olarak sayılan eksik veya yetersiz yönlerin iç denetimde daha etkin ve verimli sonuçlara ulaşılması için tamamlanması gerekmektedir. Böylece kamu iç denetim sisteminde etkinlik ve verimlilik sağlanarak kamu kaynaklarının kullanımında risklerin ortadan kaldırılması söz konusu olacaktır.

İngiltere'de kamu iç denetimine yönelik özel olarak belirlenmiş standartlar vardır. Ayrıca İngiltere'de iç denetimin belirlenmesinde etkili olan standartlar, uluslararası alanda yapılan düzenlemelerle uyumludur (Mallı, 2014: 29). Bu durum Türkiye'de kamuda iç denetimin amaçlarına ulaşması için öncelikli olarak ve tam anlamıyla bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerine uyulmasını sağlayan yasal düzenlemelerin veya belirli standartların yeterince uygulanmasından geçeceği ilk bakışta düşünülebilir. Böylece Türkiye'nin iç denetim birimlerinin dış etkenlerden bağımsız bir konumda olmasının sağlanması ile birlikte kamu iç denetiminde istenilen amaçlara daha etkili ve etik ilkelere dayalı bir şekilde ulaşılmasını kolaylaştıracaktır.

Türkiye’de kamu iç denetim sisteminin hukuki temelleri KMYK ile birlikte atılmışsa da bu kanunun ilgili şartlara göre zaman içinde güncellenmesi ve kamuda iç denetiminin rolünün ve kapsamın genişletilmesi gereklidir. İç denetimin rolünün ve kapsamının gelişmesinde risk yönetiminin sağlanması yanında iç denetimin sürekli bir şekilde izlenmesini sağlayan kontrol sistemi de güçlendirilebilir. Böylece risk yönetim ve uyumluluk için gerekli olan kontrollerin yapılması, Türkiye’de kamu iç denetim sisteminin daha kapsamlı bir şekilde uygulanmasını sağlayacaktır. Türkiye’de kamu iç denetim sürecinde elde edilen denetim bulgularına bağlı kalarak hareket edilmesi de risklere karşı gerekli önlemlerin alınmasını ve düzenleyici işlemlerin buna göre yapılmasını gerektirmektedir. Buna bağlı olarak kamu kurumlarının iç denetimle birlikte ortaya çıkan sonuçlara göre riskleri azaltacak yönde hareket edilmesi ve iç denetim sürecinde etkin bir işlevin yerine getirilmesi kaçınılmazdır.

Ülkemizde kamu iç denetimine yönelik 2003 yılından Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde yapılan düzenlemelere kadar olan süreçte iç denetime yönelik direncin yanı sıra plan ve programlarda üst yöneticilerin eylemlerine bağlı olarak gecikmeler, iç denetim ve teftiş konusunda ortaya çıkan çatışmalar da iç denetimde karşılaşılan etkili sorunlar olmuştur (Uzun & Usta, 2021: 34). Buna bağlı olarak kamu iç denetiminde yaşanan sorunların çözümüne yönelik somut adımların bir an önce atılması ve bu sorunların çözümünde temel olarak, kamu iç denetim birimleri ve kamu kurumları arasında güçlü bir iş birliği ve dayanışmanın sağlanması da şarttır.

İç denetimde şeffaflık ve açıklık olunmaması sorunlarının çözümünde iç denetim faaliyetlerinin açık ve erişilebilir bir zeminde bulunmasını gerekli kılmaktadır. Ayrıca iç denetimle elde edilen bilgilerin ilgili kurum ya da bireylerle zamanında ve doğru bir şekilde paylaşılması da bu tür sorunların giderilmesinde etkili olacaktır. Günümüzdeki teknolojik imkanların ve gerekli güvenlik önlemlerinin etkin bir şekilde kullanılması, Türkiye’de kamu iç denetiminin başarılı bir şekilde uygulanmasına da zemin hazırlamaktadır. Kamu iç denetiminde elde edilen geniş verilerin analiz edilmesinde yapay zekâ gibi önemli teknolojilerin kullanılmasının yanı sıra kamu iç denetiminde siber güvenlik önlemlerinin alınması da Türkiye’de iç denetim sürecinin başarılı bir şekilde uygulanmasını kolaylaştırabilecektir.

Türkiye’de kamu iç denetim sisteminin etkinliğinin sağlanmasında eğitim ve farkındalığın artırılması da önemlidir. Eğitim ve farkındalığın artırılması, hem iç denetimi mesleki olarak yerine getiren profesyoneller için hem de kamu kurumlarında yer alan yönetici ve çalışanlar için gereklidir. Böylece kamu iç denetiminin önemini ve rolünü anlaşılması bu denetimin başarılı uygulanmasını kolaylaştıracaktır. Ayrıca iç denetime yönelik belli standartların hazırlanması, yasal zeminin oluşturulması ve ilgili yöntemlerin şekillendirilmesi de bu türden bir iç denetim uygulamasına zemin hazırlamaktadır. Dolayısıyla İngiltere’deki iç denetim uygulamalarının ülkemiz açısından hassas bir şekilde değerlendirilmesi ve yararlı olabilecek türden özelliklerin öncelikle dikkate alınması, Türkiye’de özellikle başarılı bir iç denetim sürecine önemli katkıda bulunacaktır.

KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B. (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*. (1. Baskı). Türkmen Kitabevi.
- Baykara, S. T. (2014). OECD Ülkelerinde İç Denetim. *Denetim*, (14), 42-58.
- Bilge, S. (2014). Kamu Sektöründe İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler. (Ed. H. Kırıl). *İç Denetim “Yönetime Değer Katmak”* (Ss. 21-54). *İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını*
- Bozkurt, P. (2019). Yönetişim Ekseninde İç Denetim ve Kamu İç Denetim Standartları Çerçevesinde Gelişime Açık Yönleri. *Gazi Kitabevi*.
- Cordery, C. J. & Hay, D. (2024). Public Sector Audit: New Public Management Influences And Eco-System Driven Reforms. *Journal Of Public Budgeting Accounting & Financial Management*, Emerald Publishing Limited, 1096-3367.
- Çevikbaş, R. (2011). Türkiye’de İç Denetim Kurumu. *Türk İdare Dergisi*, 471, 47-67.
- Ekmekçi, M. (2022). *İç Denetim Faaliyetinde Şeffaflık*. Siyasal Kitabevi.
- Eroğlu, F. & Khan, M. A. (1995). Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş. (Çeviren: Faruk Eroğlu). *Sayıştay Dergisi*, (19), 15-30.

- Eryılmaz, B. (2015). *Kamu Yönetimi Düşünceler, Yapılar, Fonksiyonlar, Politikalar*. (8. Baskı). Umuttepe Yayınları.
- Günerdem, D. E. (2004). AB Aday Ülkelerinin Kullanımı İçin Kamu Harcama Kontrol Sistemi (İngiltere Örneği). *Bütçe Dünyası Dergisi*, 18.
- Gürkan, N. Z. (2009). *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*. Süleyman Demirel Üniversitesi, Maliye Bölümü Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- Hawkes, Lindsay C. & Adams, Michael B. (1994). Total Quality Management Implications For Internal Audit. *Managerial Audity Journal*, Vol. 9, MCB University Press, No. 4, Pp.11-18.
- Hay, D. C. & Cordery, C. J. (2018). The Value Of Public Sector Audit: Literature And History. *Journal Of Accounting Literature*, Vol.40, June, Pp.1-15.
- ISO 19011 (2018). Guidelines For Auditing Management Systems. <https://www.iso.org/standard/70017.html>
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2009). *Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008*.
- James, M. J. (2008). Internal Control, Accountability And Corporate Governance: Medieval And Modern Britain Compared. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21, No.7, Pp. 1052-1075.
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003). *T.C Resmî Gazete*, No: 25 326, 24 Aralık 2003.
- Karatepe, K. (2011). Uluslararası Gelişmeler ve Türkiye’de Denetimin Yeniden Yapılanması. *Denetim Dergisi*, 116, 5-21.
- Kartal, F. (2013). Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları. *Maliye ve Finans Yazıları*, 1(99), 8-36.
- Kiral, H., & Hatipoğlu, İ. (2019). İngiltere Kamu İç Denetim Sisteminde Merkezileşme ve Devlet İç Denetim Ajansının Kurulması. *Sosyoekonomi*, 27(39), 175-185.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç Denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25), 4-15.
- Köse, H. Ö. (2007). Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim. *T.C. Sayıştay*, 145, 10.
- Kuhlmann, S. & Bogumil, J. (2018). Performance Measurement And Benchmarking As “Reflexive Institutions” For Local Governments Germany, Sweden And England Compared. *International Journal Of Public Sector Management*, Vol. 31, No: 4, Pp. 543-562.
- Mallı, İ. (2014). İç Denetimde Farklı Ülke Modelleri Bu Modellerin Üstünlük ve Zayıflıkları ile Ülkemizin İç Denetim Sistemiyle Karşılaştırılması. *Denetişim*, (14), 27-41.
- Mayne, J. (2006). Audit And Evaluation İn Public Management: Challenges, Reforms, And Different Roles, *Journal Of Program Evaluation*, 34(1), Pp. 57-70.
- Mil, H. İ. (2016). *Türk Kamu Denetim Sistemi*. (1. Baskı). Gazi Kitabevi.
- Naidoo, I. (2020). Audit And Evaluation: Working Collaboratively To Support Accountability, *Evaluation-Sage Journals*, Vol.26, Issue:2, 177-189.
- Önen, S. M. & Özmen, B. (2011). Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk. *Sayıştay Dergisi*, S. 81, 91-110.
- Özeren, B., & Ekinci, M. (2004). İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları. *Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi*, 37.
- Pamukçu, A. (2019). *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde İç Kontrol Ve İç Denetim*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Prawitt, D., Smith, J., & Wood, D. (2009). Internal Audit Quality And Earnings Management. *The Accounting Review*, 84(4), 1255-1280.

Soylu, H. (2010). *İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması ve Mevcut Uygulamaların, Verimlilik ve Başarısı: Türkiye Örneği*. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Karaman.

The Institute Of Internal Auditors (2024). "Definition Of Internal Auditing", <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/definition-of-internal-audit/> (Erişim Tarihi:26.08.2024).

Tögel, A. (2016). Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Devlet Denetleme Kurulunun İdari Denetimdeki Rolü. *Ombudsman Akademik*, (5), 91-110.

Tufan, M., & Görün, M. (2013). Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi. *Sayıştay Dergisi*, (89), 115-135.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (1982). T.C. Resmî Gazete (Rega.Gov.Tr). 07.11.1982/2109.

Uzun, F. (2007). İç Denetim ve Fransa Uygulaması. *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, 12(9), 1-11.

Uzun, A. & Usta H. (2021). Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İç Denetim: Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Denetişim*, (23), 27-40.

Xiangdong, Wang (1997). Development Trends And Future Prospects Of Internal Audit. *Managerial Auditing Journal*, MCB University Press, 12/4,5, Pp.200-204.

Yıldırım, S., & Özyiğit, H. (2019). Kamu Sektörü Yönetiminde İç Denetimin Rolü. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), 1-11.

Yılmaz, T. & Yıldız, A. (2019). Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Kamu Kurumlarında İç Denetim Uygulamalarının Karşılaştırma ve Analizi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 17(3), 222-241.