

Article Type / Makale Türü
Araştırma Makalesi -
Research ArticleApplication Date / Başvuru Tarihi
09.05.2022 / 05.09.2022Admission Date / Yayına Kabul Tarihi
12.27.2022 / 27.12.2022

TÜRKİYE'DE KAMU KURUMLARINDA YÜRÜTÜLEN İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA BİRİMİNE YÖNELİK YENİ BİR MODEL ÖNERİSİ

A NEW MODEL PROPOSAL FOR THE CENTRAL HARMONIZATION UNIT OF INTERNAL AUDIT ACTIVITIES IN PUBLIC INSTITUTIONS IN TURKEY

İlyas YILMAZ¹

ÖZ: Geleneksel kamu yönetimi anlayışı, 1970'li yıllara kadar birçok ülkeye fayda sağlamasına rağmen 1970'den günümüze kadar olan süreçte dünyada meydana gelen değişimlere ayak uyduramazken özel sektörde yeni yönetim anlayış ve tekniklerinin geliştirilip uygulanması başarılı sonuçlar üretmiştir. Geleneksel yönetim anlayışının değişimlere uyum sağlayamaması ve özel sektörde yeni yönetim tekniklerinin başarılı sonuçlar üretmesine bağlı olarak özel sektör uygulamalarının kamu kesimine uygulanmasına yönelik yeni bir kamu yönetimi anlayışı ortaya çıkmıştır. Yeni kamu yönetimi anlayışında kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasının yanı sıra mali saydamlık ve hesap verebilirlik gibi kavramlar önem kazanmıştır. Dünyada yaşanan değişimlere ek olarak Avrupa Birliğine girmek isteyen ülkeler, kanunlarını Avrupa Birliği müktesebatı ile uyumlu hale getirmek zorundadırlar. Ülkemizde kamu mali sistemimizi düzenleyen mevcut kanunların hem dünyada meydana gelen değişimlere hem de Avrupa Birliği kanunlarına uyum sağlamaması, değişimi kaçınılmaz hale getirmiştir. Bu amaçla ülkemizde 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. 5018 sayılı Kanunun getirdiği yeniliklerden biri de kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerine başlanmasıdır. Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırma birimi görevi Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kuruluna verilmiştir. Bu çalışma ile kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerinin koordinasyon görevini üstlenen birimin görevleri ve konumuna yönelik yeni bir model önerisi sunulacaktır.

Anahtar Kelimeler : *Kamu Mali Yönetimi, İç Denetim, İç Denetim Koordinasyon Kurulu*

ABSTRACT: Although the traditional public administration approach provided benefits to many countries until the 1970s, it could not keep up with the changes in the world from 1970 to the present, while the development and application of new management understanding and techniques in the private sector produced successful results. Depending on the adaptation of the traditional management approach to the changes and the successful results of the new management techniques in the private sector, a new public management approach has emerged for the application of private sector practices to the public sector. In the new public management approach, concepts such as financial transparency and accountability have gained importance, as well as the effective and efficient use of public resources. In addition to the changes in the world, countries that want to join the European Union have to harmonize their laws with the European Union acquis. The fact that the existing laws regulating our public financial system in our country do not comply with both the changes taking place in the world and the laws of the European Union has made the change inevitable. For this purpose, the Public Financial Management and Control Law No. 5018 was adopted and entered into force in 2003 in our country. One of the innovations brought by the Law No. 5018 is the initiation of internal audit activities in public institutions. The central harmonization unit of internal audit activities in public institutions has been assigned to the Internal Audit Coordination Board under the Ministry of Treasury and Finance. With this study, a new model proposal will be presented for the duties and position of the unit that undertakes the task of coordinating the internal audit activities carried out in public institutions.

Keywords: *Public Financial Management, Internal Audit, Internal Audit Coordination Board*

¹ Öğr. Gör. Dr., Bingöl Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, Maliye Programı, iyilmaz@bingol.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-7267-5926>

EXTENDED SUMMARY

Research Problem

The problems encountered in the effective and efficient performance of internal audit activities carried out in public institutions will be examined. With this study, a new model proposal will be presented on the location and importance of the central harmonization unit of internal audit activities carried out in public institutions..

Research Questions

What are the problems of internal audit activities in public institutions?What factors arise from the problems of internal audit activities?What can be done for an effective internal audit?.

Literature Review

Alçin (2009), in his study to evaluate the internal audit activities carried out in public institutions in Turkey, concluded that there are some deficiencies in internal audit activities in public institutions and if these deficiencies are eliminated, the public administrative structure will become stronger. In his study on internal audit activities carried out in public institutions in Turkey, Çubuk (2009) concluded that the internal audit element in public institutions has some problems and that the institutional capacity of the central harmonization unit should be increased in order to solve these problems. In the field study conducted by Gürdal and Çubuk (2010) on internal audit in public institutions, it was concluded that the institutional capacity of the central harmonization unit should be increased in order to speed up the solution of internal audit problems and to eliminate them. Çelikay (2012), in his study to compare the internal audit activities in the public sector with the private sector internal audit activities, determined that the internal audit in the public sector has more problems than the private sector internal audit. Bircan (2014), in his study on internal audit activities carried out in universities, concluded that important duties fell on the central harmonization unit in order to increase the efficiency of internal auditing. Demirel (2017) found in his study on the structural and functional problems of internal auditing that the concept of internal audit still remains a new concept and therefore some problems persist in understanding and comprehending internal auditing. In his study on the central harmonization unit of internal audit activities in public institutions, Yılmaz (2020) concluded that the efficiency of internal audit activities will be increased by increasing the institutional capacity and effectiveness of the central harmonization unit.

Methodology

A new model proposal will be presented regarding the position and importance of the central harmonization unit to solve the existing problems of internal audit activities carried out in public institutions.

Results and Conclusions

It is recommended that an Audit Coordination and Monitoring Institution be established under the President and central harmonization activities of internal audit activities carried out in public institutions should be carried out by this institution.

1. GİRİŞ

İnsan kaynaklarının, bilgilerin, fikirlerin, mal ve hizmetler ile sermayenin ulusal sınırları aşmasını sağlayan küreselleşme olgusundan olumsuz olarak etkilenmemek için yapılması gereken yaşanan sürece uyum sağlayacak gerekli düzenlemelerin yapılmasıdır. Kamu yönetimi alanında yapılan birçok reformist düzenlemelerin temel sebebinin ekonomik sorunlardan kaynaklandığı görülmektedir (Bilgin, 2007). 1970’li yıllardan itibaren katı hiyerarşik, merkeziyetçi ve kurallara sıkı bir şekilde bağlı olan geleneksel yönetim anlayışı yaşanan ekonomik krizlerle birlikte yerini yumuşak hiyerarşi, adem-i merkeziyetçi ve esnek örgüt yapılı olarak minimal devlet anlayışına sahip yeni yönetim anlayışına bırakmıştır (Çevikbaş, 2012).

Küreselleşmenin olumsuz etkilerine karşı yapılan reformlar, yapısal olarak geleneksel kamu yönetimi anlayışından kamu işletmeciliği anlayışına doğru evrilmiştir. Yeni kamu yönetimi anlayışına yönelik reformlar ile özelleştirme, kamu çalışanları ile harcamalarının azaltılması, hükümet hizmetlerinin yerelleşmesi sağlanarak devletin küçülmesi hedeflenmiştir. Ayrıca işletme yönetiminin temel ilkelerinden olan etkililik, etkinlik ve ekonomiklik kavramlarının kamu yönetimine uyarlanarak kamu yönetiminin, piyasa koşullarında faaliyet gösteren bir özel sektör işletmesi gibi hareket etmesini sağlayan esnek örgütlenme yapısına sahip olması öngörülmektedir (Tarhan ve Ezici, 2011). Yeni kamu yönetimi anlayışı, özellikle özel sektörde geliştirilen ve uygulanan bir takım yönetim tekniklerinin başarılı sonuçlar üretmesi üzerine, söz konusu başarılı yönetim tekniklerinin kamu sektörüne uyarlanmasını amaçlanmıştır. Yeni kamu yönetimi anlayışı; girişimci yönetici, esnek ve katılımcı yönetim, yerelleşme, etkililik, etkinlik ve ekonomiklik gibi kavramları esas olarak almaktadır. Özellikle kamu kaynakları ile zamanın etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasına bağlı olarak sunulan kamusal hizmetler, vatandaş memnuniyetini artırmaktadır (Korkut, Acar ve Tetik, 2015).

Türkiye’de 1980’li başından itibaren makroekonomik yapıdaki kırılmalıklar, kamu kaynaklarının verimsiz ve gereksiz kullanılması, mali kaotik ortam, vatandaş memnuniyetsizliği, özelleştirme, özel sektör uygulamalarının kamu sektörüne uyarlanması gibi nedenler, kamu yönetim anlayışında bir takım eleştirilerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ayrıca kamu mali yönetim sistemimizdeki; bütçelerde bazı işlemlerin gösterilmemesi, kalkınma planları ile bütçeler arasında uyumsuzlukların olması, 1050 sayılı Kanunun şartlara uyum sağlayamaması ve eksik kalması, mali yıl sınırlaması, yetki ve sorumluluk ile denetimdeki sorunlar, çok yıllık bütçe sisteminin olmayışı, devlet bütçesindeki sıkıntılar kamu mali yönetiminde değişimi kaçınılmaz kılmıştır (Kanca, 2017). Yeni kamu yönetimi anlayışı vatandaş odaklı olup kurumsal yönetim, şeffaflık, hesap verebilirlik ve değişen denetim anlayışı gibi ilkeleri baz almaktadır (Uzun, 2009).

Dünyada yaşanan değişimlere çerçevesinde kamu yönetimi anlayışında meydana gelen değişikliklere paralel olarak denetim anlayışında da bir takım değişiklikler olmuştur. Geleneksel denetim anlayışının ihtiyaçları karşılayamamasının yanı sıra kamu kurumlarında yürütülen faaliyetlere

yönelik verimlilik ve etkinlik denetimlerinin yapılması önem kazanmıştır. Geleneksel denetim anlayışının yapmış olduğu mali ve uygunluk denetimleri, kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını ve harcama sonuçlarını değerlendirmede yetersiz kalmaktadır. Bu durum denetim teknik ve uygulamalarında yeni arayışlara neden olmuştur. Tüm bu faktörlere ek olarak ülkemizin Avrupa Birliğine tam üyelik müzakerelerine bağlı olarak kamu mali yönetim sistemimizi düzenleyen yeni bir kanun zorunluluğu, ortaya çıkmıştır (Güler, 2010). Bu amaca hizmetle 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilerek yürürlüğe girmiştir.

2. İÇ DENETİM

Kamu mali sistemimizi yeniden düzenleyen 5018 sayılı Kanun, bir takım yenilikler getirmiştir. Bu yenilikler arasında mali disiplinin sağlanması amacıyla kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılmasının yanı sıra mali saydamlık ve hesap verebilirlik gibi ilkeler ön plana çıkmıştır. Mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin yerine getirilmesi için stratejik planlama ile performans esaslı bütçeleme gibi araçlar geliştirilmiş, tüm bunların yanı sıra kamu kurumlarının gelir ve giderleri bütçelerde gösterilerek harcama öncesi kontroller kurum yönetimine devredilmiştir. Ayrıca kamu kurumlarında kurulan iç kontrol sistemlerinin sürekli olarak gözden geçirilmesi ve güçlendirilmesi amacıyla iç denetim faaliyetlerine başlanarak Sayıştay'ın yaptığı dış denetimin kapsamı genişletilmiştir (Yılmaz, 2020).

Kamu kurumlarının mali yönetim ve kontrol yapısı harcama öncesi ve harcama sonrası olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kurum içerisinde harcama öncesi kontroller; harcama birimleri ve mali hizmetlerin yapmış olduğu ön kontroller ile muhasebe birimi tarafından yapılan kontrollerden oluşmaktadır. Kurum içerisinde harcama sonrası kontrol iç denetim olup iç denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. Harcama sonrası yapılan dış denetim Sayıştay tarafından yapılmaktadır (5018 S.K., Md. 57,63,68).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) iç denetimi: *“Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur”* şeklinde tanımlamıştır (Theiia, 2022).

5018 sayılı Kanununun 63.maddesine göre iç denetim: *“Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek*

yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir” şeklinde tanımlanmıştır.

5018 sayılı Kanunun yapmış olduğu tanım incelendiğinde bağımsızlık, güvence sağlama ve danışmanlık unsurlarının ön plana çıktığı görülmektedir. İç denetim faaliyetlerinin bağımsız olması, hiçbir makamın etkisi altında kalmadan uluslararası denetim standartları çerçevesinde iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesidir. Nesnel güvence sağlama unsuru ise kurumun finansal nitelikteki faaliyetlerinin yanı sıra finansal nitelikte olmayan faaliyetlerini de denetleyerek kurum içindeki ve dışındaki kişilere denetlenmedik hiçbir faaliyet kalmadığına dair verilen güvencedir. Danışmanlık faaliyetleri ise iç denetçiler tarafından yürütülen iç denetim faaliyetleri sırasında kurum faaliyetlerine dair eksik ve aksaklıkların olup olmadığının belirlenmesi, eksiklik ve aksaklıkların var olması durumunda çözüm önerileri ile birlikte bu durumun üst yönetime raporlanarak kurumsal faaliyetlerin geliştirilmesidir (Yılmaz, 2020).

Kamu mali sistemine yönelik Avrupa Birliğine üye ve aday ülkeler incelendiğinde iç kontrol ve iç denetim merkezi uyumlaştırma görevleri tek çatıda toplandığı gibi her ikisi için ayrı ayrı ikili yapı şeklinde merkezi uyumlaştırma birimleri de kurulduğu görülmektedir. Bazı ülkelerde tek çatı ya da ikili yapı şeklindeki merkezi uyumlaştırma birimlerine ek olarak ülke genelinde iç denetim politikasını belirlemek üzere bağımsız bir kurul veya bakanlıklar arası bir iç denetim kurulu kurulmuştur (Başpınar, 2006).

Kamu mali sisteminde iç kontrol merkezi uyumlaştırma görevini, Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesindeki Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğüne bağlı Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi tarafından yerine getirilmektedir. İç denetime yönelik merkezi uyumlaştırma görevini yine Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yerine getirilmektedir (5018 S.K., Md. 55). İç Denetim Koordinasyon Kurulunun sekreteryaya görevini Hazine ve Maliye Bakanlığı, Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Müdürlüğüne bağlı Kamu İç Denetim Koordinasyon Dairesi tarafından yerine getirilmektedir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu yedi üyeden oluşmakta olup kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlardaki önerileri, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmelikler ile düzenlenmektedir (5018 S.K., Md. 66). İç Denetim Koordinasyon Kurulu aşağıdaki görevleri yerine getirmektedir (5018 S.K., Md. 67):

- *Uluslararası denetim ve raporlama standartları ile uyumlu olmak üzere; denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, risk değerlendirme yöntemleri geliştirmek ve denetim rehberini hazırlamak ve geliştirmek,*
- *Yolsuzluk ve usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması ve riskli alanlarda program dışı özel denetimlerin iç denetçiler tarafından yapılması konusunda önerilerde bulunarak kamu kurumlarının denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak,*

- *İç denetçilerin atanmasına ilişkin usullerin ile iç denetçilerin uyması gereken etik kuralların belirlenmesi, iç denetçilere yönelik eğitimlerin düzenlenmesi, kamu kurumlarında çalıştırılacak iç denetçi sayısının belirlenmesi görevlerini yaparak iç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığının olması durumunda anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak,*
- *Kamu kurumlarının iç denetim raporlarını konsolide ederek yıllık raporlar halinde Hazine ve Maliye Bakanlığı ile birlikte kamuoyuna sunmak,*
- *Kalite güvence ve geliştirme programı düzenleterek iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.*

Merkezi uyumlaştırma birimleri görevleri açısından iki şekilde yapılandırılmaktadır. Birinci yapıda kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin oluşturulması, geliştirilmesi, düzenlenmesi, takip edilmesi ve izlenmesi görevlerinden oluşmaktadır. İkinci yapıda ise iç denetim faaliyetlerinin kamu kurumlarında oluşturulması, geliştirilmesi düzenlenmesi, takip edilmesi ve izlenmesi faaliyetlerine ek olarak birtakım aktif görevlerin yüklenmesidir. Söz konusu aktif görevler; iç denetçilerin atanması ve görevden alınması, iç denetçi-üst yönetici arasında çıkan çatışmaların çözülmesi, merkezi uyumlaştırma birimi içerisinde iç denetçiler istihdam edilerek kamu kurumları iç denetim birimlerinin kalite güvence programı çerçevesinde değerlendirilmesidir. 5018 sayılı Kanun ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik incelendiğinde Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı bir kurul olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDDK) birinci tür yapıda yapılandırıldığı görülmektedir. Avrupa Birliği'ne üye ve aday ülkelerin birçoğunda iç denetim merkezi uyumlaştırma birimlerinin Maliye Bakanlıklarına bağlı olduğu görülmektedir. Ülkemizde de İDDK idari ve mali açıdan Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı bir kurul olarak kurulmuş ancak bu durum bir takım sorunları da beraberinde getirmiştir. İDDK'nın görevlerini müdahalesiz ve engelsiz bir şekilde yerine getirebilmesi için idari ve mali açıdan özerk bir yapısının olması gerekmektedir. Ülkemizde birinci tür yapıda oluşturulan İDDK görevleri genişletilerek kurulun, iç denetim faaliyetlerinde daha aktif olan ikinci tür yapı şeklinde yapılandırılması gerekmektedir. Ayrıca kurulun görevlerini aktif bir şekilde yapabilmesi için kendi bürokratik yapımız dikkate alınmalıdır (Aktaş, 2007).

İDDK tarafından 24.12.2018 tarihinde yayınlanan kamu dairelerinde iç denetçi kadroları inceliğinde toplam 374 kamu kurumunda 2054 iç denetçi kadrosu ihdas edildiği, bu kadrolardan 880 âdeti dolu iken 1174 âdetinin boş olduğu görülmektedir. Oransal olarak toplam kadroların %42,8'i dolu iken %57,2'sinin boş olduğu görülmektedir. (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/Dolu-BosKadroSayisi.pdf>)

Kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırma birimi olan İDDK'nın kendi bütçesinin olmaması, personel sayısının yetersiz olması, kurul yöneticilerinin görevlerini asıl görevleri haricinde ek bir görev olarak sürdürmeleri gibi faktörler kurul görevlerini yerine getirmesinde aksaklıklara neden olmaktadır (Yılmaz, 2020). İDDK görevlerinin aksaması

akabinde kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerinde çeşitli sorunların ortaya çıkmasına neden olmakta ve/veya var olan sorunlar çözüme ulaşmamaktadır. Kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerinin sorunları; kamu kurumlarında iç denetçi kadrolarının çoğunun hala boş olması, üst yönetimin iç denetim hakkında yeterli bilgiye sahip olmaması, üst yönetimin iç denetime gerekli desteği vermemesi, kurum içerisinde denetime karşı var olan önyargılar, iç denetçilerin kurum amirinin üst yönetici olmasına bağlı olarak üst yönetimin denetim istememesi veya denetim faaliyetlerine müdahale etmesi neticesinde ortaya çıkan bağımsızlık sorunu bunlardan bazılarıdır (Uzun ve Usta, 2021).

Avrupa Birliği'ne aday ülkelerin uymaları gereken kriterler çerçevesinde Avrupa Komisyonun tarafından her yıl ilerleme raporları yayınlanarak aday ülkelerin gösterdikleri performans raporlanmaktadır. 1998 yılından 2019 yılına kadar yayınlanan raporlarda kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerine yönelik gelişmeler incelendiğinde henüz kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerinin AB'nin istediği düzeyde olmadığı görülmektedir. (Yılmaz, 2019). 2020 yılında yayınlanan ilerleme raporunda 2013 yılında yayınlanan Kamu İç Denetim Rehberinin güncellenmediği, bakanlıklarda iç denetim birimlerinin olmasına dair yasal bir zorunluluk olmaması nedeniyle iç denetçilerin olmasına rağmen iç denetim faaliyetlerinin aksadığı belirtilmiştir. Yine aynı raporda iç denetim birim amirlerinin birim amiri olarak yasal bir statülerinin olmadığı, denetim komisyonu rolünü üstlenen herhangi bir kurumun olmadığı, iç denetçilerin doğrudan bakan yardımcısına ve üst yönetime rapor vermeleri durumunun iç denetçilerin bağımsızlığını tehlikeye düşürdüğü, kamudaki iç denetim faaliyetlerine yönelik verilerin eksik olduğu ve İDDK'nın faal olmadığı belirtilmiştir. 2021 yılında yayınlanan ilerleme raporunda 2020 yılında iç denetim faaliyetlerine yönelik tespitler tekrar edilerek sadece İDDK faal değildir ibaresi yerine, İDDK'nın bağımsızlığının sağlanması ve görevini yerine getirmesi için organizasyon yapısı, kapasite ve kaynaklarının artırılması gerektiği raporlanmıştır (Avrupa Komisyonu Tarafından Yayınlanan Türkiye Raporları, 2020-2021).

3. TEFTİŞ

Teftiş, devletin temel amaçlarını gerçekleştirmek üzere sahip olduğu fiziki ve beşeri kaynaklarının kullanılarak soruşturma, inceleme, denetim ve araştırma faaliyetlerinden oluşan bir süreçtir (Bozkurt, 2010).

Teftiş, hukuki kurallar çerçevesinde yürütülmesi bakımından kamuya özgü bir denetim olup parlamentoya karşı siyasi sorumluluğu olan bakan adına yürütülen hizmetlerin soruşturulması, incelenmesi, denetlenmesi ve araştırılması faaliyetidir. Doğrudan olmasa bile teftiş dolaylı olarak bir siyasi denetimdir. Ayrıca kamu kurumlarında yürütülen faaliyetlerden çok sunulan hizmetler, teftişin kapsamındadır (Akbulut vd., 2012). Teftişin kamuya özgü bir denetim olması sebebiyle bakanlıklar, bağımsız genel müdürlükler ve kurumların kuruluş kanunlarında yer alan hükme bağlı olarak bünyelerinde teftiş kurulları kurulmuştur.

5018 sayılı Kanun incelendiğinde kamu mali sistemimizde denetim, iç denetçiler tarafından yapılan iç denetim ile Sayıştay tarafından yapılan dış denetimden oluşmakta olup devlet geleneğimizde köklü bir geçmişi olan teftiş faaliyetlerin varlığı ve görevleri ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. 5018 sayılı Kanununun 75 ve 77.maddelerinde teftiş faaliyetleri ile ilgili sadece şu hükümler yer almaktadır:

- *Kamu mali sistemimizde kamu zararına yol açan olayların veya yolsuzluğun olması durumunda Cumhurbaşkanı bütün mali sistem ve kontrol süreçlerini, mali karar ve işlerin mevzuata uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini teftiş ettirir.*
- *Kamu mali sistemimizde kamu zararına yol açan olayların veya yolsuzluğun olması durumunda; il özel idareleri için ilin valisi, belediyeler açısından da ilin belediye başkanının talebi veya doğrudan Cumhurbaşkanının onayı ile İçişleri Bakanı, mahalli idarelerin bütün mali yönetim ve kontrol süreçlerini, mali karar ve işlerini yetkili denetim elemanlarına mevzuata uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini teftiş ettirir.*

Ülkemizde 2018 yılında Başkanlık sistemine geçilmesi ile birlikte 15.07.2018 tarihinde çıkarılan 5 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Devlet Denetleme Kurulunun (DDK) görevleri ve işleyişi yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile kamu kurumlarında iç denetim faaliyetleri dışında kalan teftiş kurulları ve diğer denetim birimleri ile soruşturmacının faaliyet, yetki, görev ve sorumluluk esasları düzenlenmiş olup kamu kurumlarında yürütülen teftiş ve denetim birimleri arasındaki koordinasyon ve uyumlaştırma görevi DDK'ya verilmiştir (5 nolu C.K. Md.1b,2i,4b). Ayrıca kamu kurumlarında yer alan teftiş kurullarının merkezi uyumlaştırma birimi görevini üstlenen DDK'nın koordinasyon ve uyumlaştırma görevleri aşağıda belirtilmiştir (5 nolu C.K. Md.21):

- *Teftiş Kurullarının kamu kurumlarında yürüttükleri teftiş faaliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirmeleri için inceleme ve soruşturma faaliyetlerine yönelik usul, esas, ilke, yöntem ve standartları üst denetim organı olarak, DDK belirleyip yayımlar,*
- *Hiyerarşik kurallar çerçevesinde üst yöneticinin kurum içerisinden görevlendireceği kamu görevlileri tarafından yürütülecek soruşturma ve inceleme faaliyetlerine ilişkin usuller ve esaslar DDK tarafından düzenlenir,*
- *DDK tarafından yapılan düzenlemelere araştırma, soruşturma ve raporlama faaliyetlerinde teftiş kurulları ve soruşturmacıların uyması gerekir,*
- *Yönetmelikler hazırlanırken teftiş kurulları ve soruşturmacıların denetimini ilgilendiriyorsa DDK'dan uygun görüşünü alınır,*
- *İç denetim, teftiş kurulları ve soruşturmacılar arasında kurum içi ve kurum dışı alanlarda çıkabilecek görüş ayrılıkları ve çatışmaları DDK çözer. Görüş ayrılıkları veya çatışma bakanlıkta gerçekleşirse Bakanlıklar, diğer kamu kurumları üst amiri durumu DDK'ya iletir. Görüş ayrılıkları DDK tarafından giderilir,*

➤ Bakanlık bünyesindeki teftiş kurulları tarafından gerçekleştirilen inceleme ve soruşturma faaliyetlerine sonucunda hazırladıkları yıllık faaliyet raporunu ilgili yılın akabindeki ocak ayı içinde DDK'ya sunarlar.

4. DIŞ DENETİM

Kamuda bir kurumun başka bir kurum tarafından denetlenmesine dış denetim denmektedir. Kamu kesiminin dış denetimi uluslararası alanda yüksek denetim olarak tanımlanmaktadır. Kamu kurumlarının bir yüksek denetim kurumu tarafından yüksek denetime tabi tutulması ülkemizde dış denetim olmakta olup, dış denetim kurumu ise Sayıştay'dır (Akyel, 2010).

Ülkemizde 1982 Anayasası'nın 160.maddesi: “*Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir*” şeklinde Sayıştay'ın görevi açıklanmıştır.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarına (ISSAI) göre yüksek denetim kurumları, kendilerine anayasal düzenleme ile verilen görev ve sorumlulukları yerine getirmekle yükümlüdürler. Ülkeyi yönetenler, sorumlulukları ve kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasına yönelik her türlü konuda yüksek denetime yetki verebilmektedirler. Kamu kurumlarının yüksek denetimde denetim ortamı, merkezi yönetim ve diğer kamu kurumlarının vergilendirme yoluyla elde ettikleri kaynakları vatandaşlara hizmet sunmada kullanma sorumluluğunu yerine getirdiği ortamdır. Kamusal kaynakların elde edilmesi ve bu kaynakların ihtiyaç sahiplerine yönelik kullanılmasından yönetim sorumludur (ISSAI, Md. 13-14-17).

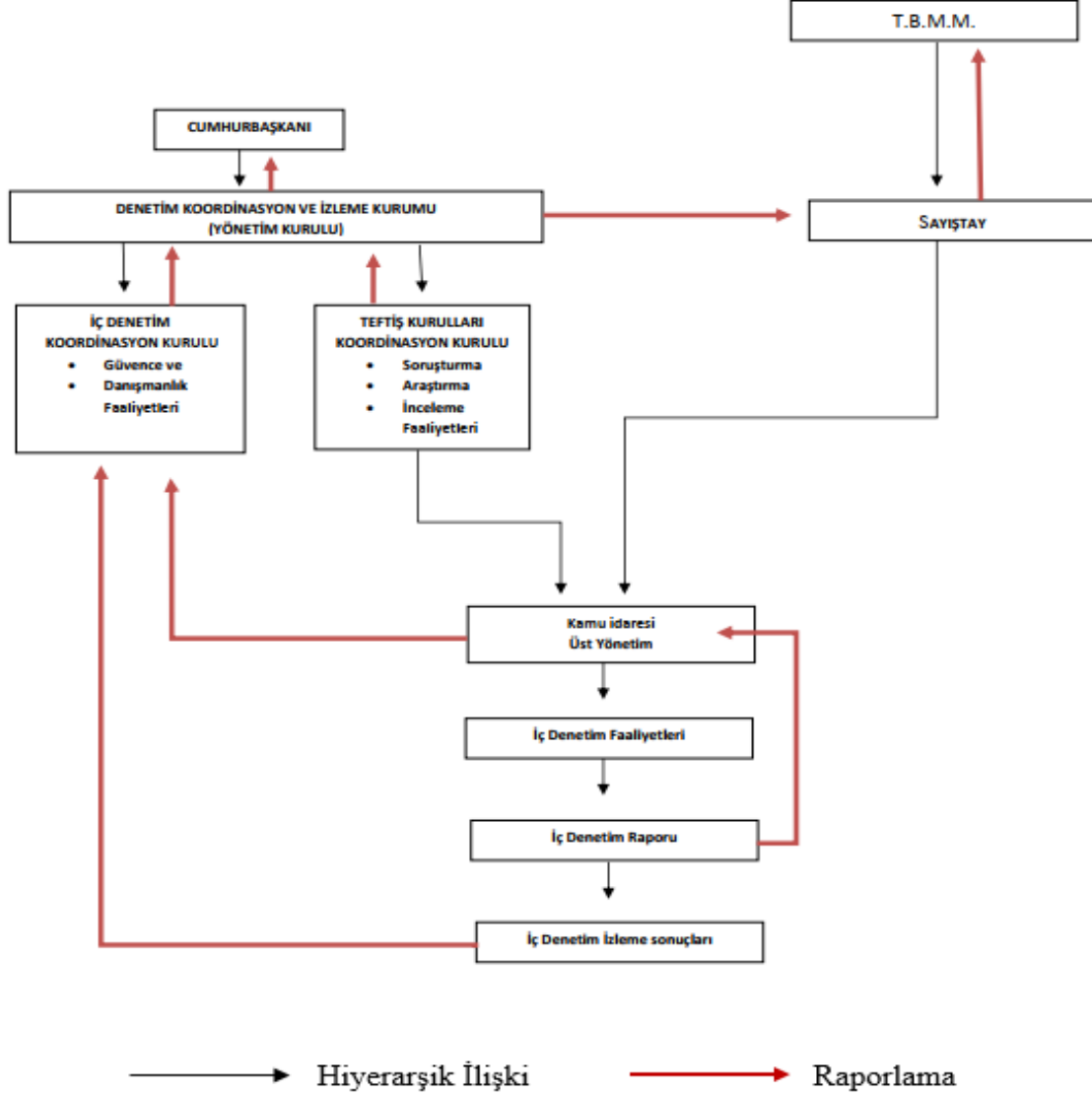
5018 Sayılı Kanunun 68.maddesine göre dış denetim: “*Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır. Sayıştay uluslararası denetim standartları çerçevesinde:*

- *Kamu kurumlarının hesaplarını, belgeleri ile birlikte dikkate alarak mali tabloların içerisindeki verilerin doğruluk ve güvenilirliğine dair mali denetimi yapmak,*
- *Kamu kurumlarının malları, gider ve gelirleriyle ilgili mali işlemlerin mevzuata uygun olarak yürütülüp yürütülmediği dair uygunluk denetimi yapmak,*
- *Kamu kurumlarının kaynaklarını etkili, verimli ve ekonomik olarak kullanıp kullanmadıklarını belirlemek,*
- *Kamu kurumlarının faaliyet sonuçlarını ölçmek,*
- *Kamu kurumlarının performans açısından değerlendirilmesi”, görevlerini yerine getirir.*

5. YENİ BİR MODEL ÖNERİSİ

Ülkemizin bürokratik yapısı ile iç denetimin sorunları dikkate alınarak iç denetim merkezi uyumlaştırma biriminin konumu ile iç denetimin sorunlarını ortadan kaldırmaya yönelik yeni bir model aşağıda şekilde birlikte açıklanmaktadır.

Şekil 1. Yeni Denetim Modeli



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

İç denetim, kamu kurumlarının risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerini sürekli olarak gözden geçirip kurumsal faaliyetlere değer katan nesnel güvence hizmetleri ile danışmanlık hizmetlerinden oluşmaktadır.

Kamu kurumlarından iç denetim faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırmasından sorumlu İç Denetim Koordinasyon Kurulu ile teftiş faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırılmasından sorumlu Teftiş

Kurulları Koordinasyon Kurulu halinde iki farklı kurul Denetim Koordinasyon ve İzleme Kurulunun üst yönetimine bağlı olarak görevlerini yerine getirecektir.

Kamu kurumlarının kuruluş kanunlarına iç denetim birimlerinin kurulması eklenerek kamu kurumlarına iç denetçi atamaları zorunlu hale getirilmelidir. Ayrıca kuruluş kanunlarında iç denetimin faaliyet alanının kamu idarelerinde üst yönetime bağlı olarak güvence ve danışmanlık faaliyetleri olarak belirtilmelidir. Böylelikle teftiş kurullarına bağlı müfettişler ile iç denetçiler arasındaki görev karmaşasına son verilmiş olunacaktır. Denetim Koordinasyon ve İzleme Kurumuna bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, iç denetim standartlarını, mesleki etik kuralları ve iç denetçi kadrolarını belirleme, iç denetçi eğitimleri ile sertifikasyon işlemlerini yürüterek iç denetim iyi uygulama örneklerini geliştirme gibi kamu idarelerinde tüm iç denetim faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırma ve koordinasyon görevlerini yerine getirecektir.

Denetim Koordinasyon ve İzleme Kurumuna bağlı Teftiş Kurulları Koordinasyon Kurulu ise kamu idarelerinde tüm teftiş görevlerinin koordine etme görevini yerine getirecektir. Faaliyet alanı olarak soruşturma, araştırma, inceleme olarak kamu idarelerinde teftiş faaliyetlerini yerine getirilecektir.

Kamu kurumlarından üst yönetime bağlı olarak çalışan iç denetçiler gerçekleştirdikleri denetim faaliyet sonuçlarını üst yönetime raporlama yapacaklardır. Üst yönetim gelen iç denetim raporlarına göre yaptıkları değişiklikleri de içeren raporlarını İDDK'ya sunacaklardır. İç denetçiler ise sundukları raporlarda belirttikleri aksaklıkların, hataların, hilelerin, yolsuzluk ve usulsüzlük gibi konuların üst yönetim tarafından ne kadar düzeltildiğini içeren izleme sonuçlarını doğrudan İDDK'ya sunacaklardır. İç denetçilerin doğrudan İDDK ile temas halinde olmaları ve izleme sonuçlarını doğrudan İDDK'ya raporlamaları iç denetçiler üzerinde amirleri tarafından uygulanacak baskıları ortadan kaldıracaktır. İDDK, kurum tarafından gönderilen raporlar ile iç denetçi izleme raporlarını karşılaştıracak, üst yönetimin sorunları düzelttiğine dair beyanlarını içeren üst yönetim raporları ile iç denetçi izleme raporlarının birbirini tutmaması halinde Denetim Koordinasyon ve İzleme Kurumunun yönetimine bildirecektir. Sonrasında Denetim Koordinasyon ve İzleme Kurumunun yönetimi durumu Teftiş Kurulları Koordinasyon Kuruluna sevk ederek söz konusu kamu kurumunun üst yönetimi ile sorunların olduğu birim hakkında soruşturma başlattıracaktır. Teftiş Kurulları Koordinasyon Kurulu soruşturma sonucunu Denetim Koordinasyon ve İzleme Kurumunun yönetimine raporlayacaktır. Denetim Koordinasyon ve İzleme Kurumunun yönetimi, hem İDDK'dan gelen raporları hem de Teftiş Kurulları Koordinasyon kurulundan gelen raporları bütünleştirerek hem Cumhurbaşkanına hem de Sayıştay'a sunacaktır.

Sayıştay, Denetim Koordinasyon ve İzleme Kurumundan gelen iç denetim ve teftiş raporlarını dikkate alarak dış denetim faaliyetlerini planlayacaktır. Denetimde tekrarları önlemek amacıyla özellikle iç denetim yapılmamış alanlar öncelikli denetim alanları olacaktır. İç denetçilerin kurum içerisinde bütün yıl içinde denetim faaliyetleri gerçekleştirmeleri ve yaptıkları denetim sonuçlarının Sayıştay'ın

elinde olması Sayıştay'ın iş yükünü hafifletecek, denetimde tekrarlar önlenecek, denetim maliyetleri azalacak ve kamuda tüm denetim faaliyetleri bütünleştirilmiş olacaktır. Yeni modelin getirdiği yenilikler aşağıda sıralanmıştır:

1. Cumhurbaşkanına bağlı Denetim Koordinasyon ve İzleme Kurumu ve bu kuruma bağlı İDDK ve Teftiş Kurulları Koordinasyon Kurulu vasıtasıyla Cumhurbaşkanı dış denetim haricindeki tüm denetim faaliyetleri sonucuna göre kamu kurumlarında belirlenen sorunlar veya aksaklıklar hakkında doğrudan bilgi sahibi olacaktır. Ayrıca Cumhurbaşkanı gerekli gördüğü hallerde kamu kurumlarında denetim yaptırmak için Teftiş Kurulları Koordinasyon Kurulunu görevlendirecektir.

2. Denetim Koordinasyon ve İzleme Kurumuna bağlı iki kurul oluşturulmuştur. İç denetim faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırma ve koordinasyon kurulu olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu, teftiş faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırma ve koordinasyonu ile Teftiş Kurulları Koordinasyon Kurulu görevlendirilecektir. Denetim Koordinasyon ve İzleme Kurumunun özerk yapıda ve kendi bütçesinin olması alt iki kurula bütçenin tahsis edilmesini sağlayacaktır. Böylelikle her iki koordinasyon kurulunun bütçeden pay alması, kendi elemanlarını atamaları ile hem denetim kaynakları yeterli olacak hem de elemanları kuruldaki görevlerini kendi görevleri dışındaki ikinci bir görevmiş gibi yürütmeleri önlenmiş olacaktır. Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulunun şuan kendi bütçesinin olmaması, elemanlarının kurul dışında asli görevleri olmaları ve kuruldaki görevlerini ikinci bir görev olarak yürütmelerinden kaynaklanan sorunlar önlenmiş olacaktır.

3. Ülkemizde şu an mevcut olan sistemde iç denetim kurumların kuruluş kanunlarında yer almamaktadır. Teftiş kurulları ise kurumların kuruluş kanunlarında yer almaktadır. Bu model ile iç denetim birimleri kurumların kuruluş kanunlarında yer alacak ve İDDK tarafından belirlenen iç denetçi kadrolarına atama yapılmasının zorunlu hale getirilmesi ile iç denetim faaliyetlerinin etkinliği artırılmış olacaktır. İç denetçi mesleğinin özlük hakları geliştirilerek bir kariyer meslek haline getirilmesi, iç denetçi mesleğine olan ilgiyi artıracaktır. Kamu kurumlarında teftiş birimlerinde çalışanlar günümüzde incelendiğinde denetmen, kontrolör, müfettiş gibi çeşitli unvanlarda aynı işi yapan denetim elemanlarından oluştuğu görülmektedir. Teftiş Kurulları Koordinasyon Kurulunun kurulmasıyla kamu kesimindeki teftiş faaliyetlerine yönelik standartlar ve mesleki etik kurallar belirlenecek, çeşitli unvanlardaki denetim elemanları tek unvan adı altında birleştirilecek (Müfettiş Gibi) ve tüm teftiş faaliyetlerine yönelik merkezi uyumlaştırma ve koordinasyon görevi kurul tarafından yerine getirilecektir. Ayrıca iç denetimin kurumların kuruluşlarında yer almasıyla faaliyet alanlarının güvence ve danışmanlık faaliyetleri olarak tanımlanması, teftiş elemanlarının ise araştırma, inceleme ve soruşturma olarak faaliyet alanlarının belirlenmesiyle iç denetçiler ile teftiş mensupları arasındaki görev karmaşasına son verilmiş olunacaktır.

4. Kamu kurumlarında iç denetçiler risk odaklı iç denetim plan ve programlarını hazırlayarak kurum üst yönetimine sunmaktadırlar. Üst yönetim iç denetim plan ve programlarını imzalamasa bile iç

denetçiler denetim faaliyetlerini yürütmektedirler. Denetim faaliyetleri sonucunu üst yönetime raporlamaktadır. Üst yönetim iç denetim raporlarında yer alan bulgulara göre sorunları düzelterek yaptıkları düzenlemeleri de iç denetim raporlarına ekleyerek İDDK'ya sunmaktadırlar. İç denetçi kurum amirinin üst yönetim olması durumu, bazı durumlarda iç denetçilerin yönetim baskısı ile karşı karşıya kalmalarına ve iç denetim faaliyetlerinin bağımsız olarak yürütmelerine engel olmaktadır. Bu noktada iç denetçiler iç denetim raporlarında yer alan aksaklıkları, yolsuzluk ve usulsüzlükleri üst yönetimin düzeltme aşamasında gerçekleştirdikleri İZLEME faaliyet sonuçlarını ve üst yönetimin bağımsızlıklarını etkileyecek sorunları da İDDK'ya doğrudan raporlamaları, iç denetçiler üzerinde baskıyı ortadan kaldıracaktır. Ayrıca üst yönetimin İDDK'ya sundukları raporda sorunları düzeltmeye yönelik yaptıkları çalışmalar ile iç denetçilerin İDDK'ya sundukları İZLEME raporlarının karşılaştırılması ile üst yönetimin denetimi yapılmış olacaktır. Raporların birbirini tutmaması durumunda İDDK, Denetim Koordinasyon ve İzleme Kurumu yönetimine durumu intikal ettirip kurum yönetimi de Teftiş Kurulları Koordinasyon Kurulunu görevlendirerek ilgili kurumun üst yönetimi hakkında soruşturma başlatılacaktır. Bu uygulama ile kurum üst yönetiminin, kurumun faaliyetlerini mevzuata uygun olarak yürütüp, hata ve hileleri önleyerek kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması sağlanmış olacaktır.

5. Denetim Koordinasyon ve İzleme Kurumu iç denetim ve teftiş faaliyetleri sonuçlarını düzenli aralıklarla Cumhurbaşkanlığına raporlama yaparak kamu kurumları hakkında doğru ve güvenilir bilgiler Cumhurbaşkanına iletilmiş olacaktır. Ayrıca kurum Cumhurbaşkanına raporlama yaparken aynı anda Sayıştay'a da raporlama yapacaktır. Sayıştay bu raporları dikkate alarak dış denetim faaliyetlerini gerçekleştirip sonucunu TBMM'ye raporlayacaktır. Dolaylı olarak yasama yürütmeyi denetim altında tutmuş olacaktır. Ayrıca Sayıştay'ın iş yükü azalacak, kamuda denetimsiz alan kalmayacaktır. Tüm denetim faaliyetleri birbirlerini tamamlayarak aktif olarak işleyen bir sistem haline dönüşecektir.

Kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin artırılması merkezi uyumlaştırma biriminin etkinliğine bağlıdır. Kamu kurumlarında iç denetimden beklentilerin karşılanması için öncelikle merkezi uyumlaştırma biriminin konumu, yapısı ilgili yeniden düzenlemeler yapılması, idari, mali ve teknik kapasitesinin artırılması gerekmektedir.

SONUÇ

Ülkemizde dış ve iç faktörlerin etkisiyle birlikte kamu mali sistemimizi yeniden düzenlemek üzere 2003 yılında kabul edilen ve tam anlamıyla 2006 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmiştir. 5018 sayılı Kanun mali saydamlık, hesap verebilirlik, performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçe, tahakkuk esaslı muhasebe, iç kontrol ve iç denetim gibi yenilikleri içermektedir. 5018 sayılı Kanunun kabul edilmesi ile birlikte kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırma birimi olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDDK) kurulmuştur. İDDK'nın kurulmasıyla birlikte uluslararası denetim ve

raporlama standartları dikkate alınarak denetim ve raporlama standartları oluşturulmuştur. Ayrıca İDDK iç denetim faaliyetlerine yönelik gerekli olan diğer çalışmaları ile birlikte kamu kurumlarında iç denetçi sayılarını belirleyerek ve iç denetçilere gerekli olan eğitimleri verip ilk atamalar sonucunda kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerine başlanmıştır.

Kamuda iç denetim faaliyetlerine başlandığı zamandan günümüze kadar olarak süreçte iç denetimin kendisinden beklenen etkinlik ve verimliliği bir türlü gerçekleştirmediği birçok çalışma ile belirlenmiştir. Kamuda yürütülen iç denetim faaliyetlerine yönelik yapılan çalışmalar incelendiğinde bir takım sorunların mevcut olduğu görülmekte ve bu sorunları İDDK'dan kaynaklı sorunlar ile kamu kurumlarında iç denetimin uygulama aşamasında ortaya çıkan sorunlar olarak iki başlıkta toplamak mümkündür. İDDK'dan kaynaklı sorunlar; İDDK'nın bir kurul olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olması nedeniyle idari ve mali özerkliğinin olmaması, personel sayısının yetersiz olması, yöneticilerinin görevlerini asıl görevleri haricinde ek bir görev olarak yürütmeleri, iç denetçi eğitimlerinin yetersizliği sıralanabilir. İç denetimin uygulamada karşılaştığı sorunları ise; kurum üst yöneticilerinin iç denetim hakkında yeterli bilgiye sahip olmaması, iç denetçi ile üst yönetim arasındaki çatışmalar, iç denetçilerin bağımsızlık sorunu, iç denetçilerin özlük hakları, kurum çalışanlarının iç denetim hakkındaki bilgi eksikliği, kamu kurumlarında birçok iç denetçi kadrosunun hala boş olması sıralanabilir.

KAYNAKÇA

- Akbulut, Ö.Ö. vd. (2012). *Türk kamu yönetiminde teftiş ve iç denetim*, TODAİE Yayınları, Ankara.
- Aktaş, R. (2007). İç denetim merkezi uyumlaştırma birimi (İç Denetim Koordinasyon Kurulu), *Maliye Hukuk Dergisi*, 132: 1-12
- Akyel, R. (2010). Yönetimde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarının birbirleri ile ilişkileri ve Türk kamu yönetiminde uygulanmalarının değerlendirilmesi, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3): 1-22
- Başpınar, A. (2006). Kamuda iç denetim ve merkezi uyumlaştırma fonksiyonu, *Maliye Dergisi*, 151: 23-42
- Bilgin, K.U. (2007). Kamuda ölçülebilir denetime hazırlık "Performans Yönetimi", *Sayıştay Dergisi*, 65: 53-87
- Bozkurt, Y. (2010). Kamu yönetiminde Teftiş Kurulu Başkanlığının kaldırılmasına dönük sorunlar, *Ankara Barosu Dergisi*, 4(68): 269-278
- Çevikbaş, R. (2012). Yeni kamu yönetimi anlayışı ve Türkiye uygulamaları, *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 1(2): 9-32

- Güler, C. (2010). Kamuda yeni denetim sistemi: iç denetim, *Dış Denetim Dergisi*, 145-153
- Kanca, O.C. (2017). 5018 sayılı Kanun üzerine bir değerlendirme, *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(2): 493-505. doi: 10.18506/anemon.293419
- Korkut, G., Acar, O.K, Tetik, A. (2015). Yeni kamu yönetimi anlayışı ile değişen kamu hizmeti ve Türkiye İş Kurumu, *İş ve Hayat Dergisi*, 2(1): 107-135
- Tarhan, A.B., Ezici, E. (2011). Kamu hizmetlerinin üretiminde yeni kamu yönetimi anlayışı ve toplam kalite yönetimi, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 3(2): 13-21
- Uzun, A., Usta, H., (2021). Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde iç denetim: sorunlar ve çözüm önerileri, *Denetişim*, 23: 27-40
- Uzun, A.K. (2009). Kamu yönetiminde iç kontrol ve iç denetim yaklaşımı, *Denetişim*, 59-65
- Yılmaz, İ., (2020), Türkiye’de iç denetimde merkezi uyumlaştırmanın rolü: kamu iç denetçileri üzerinde bir araştırma, (Yayımlanmış doktora tezi), İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.
- Yılmaz, İ., Güneş, R. (2019). Türkiye’de kamu kurumları iç denetim faaliyetleri sürecinin avrupa komisyonu ilerleme raporları kapsamında değerlendirilmesi, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(30): 784-792. doi: 10.20875/makusobed.628527
- Avrupa Komisyonu Tarafından Yayınlanan Türkiye Raporları, 28 Ağustos 2022 tarihinde https://ab.gov.tr/ilerleme-raporlari_46224.html adresinden erişildi.
- ISSAI 1000, 28 Ağustos 2022 tarihinde https://sayistay.gov.tr/files/1050_ISSAI%20100-TR.pdf adresinden erişildi.
- Definition of Internal Audit, 25 Ağustos 2022 tarihinde <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/definition-of-internal-audit/> adresinden erişildi.
- Dolu Boş Kadro Sayısı, 27 Ağustos 2022 tarihinde <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/Dolu-BosKadroSayisi.pdf> adresinden erişildi.
- 5 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 28 Ağustos 2022 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/19.5.5.pdf> adresinden erişildi.
- 1982 Anayasası, 28 Ağustos 2022 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf> adresinden erişildi
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 20 Ağustos 2022 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf> adresinden erişildi.