Yönetim Bilimleri Dergisi/Journal of Administrative Sciences
Cilt/Volume:23, Sayı/No:58, ss./pp.: 2182-2208
DOI: https://doi.org/10.35408/comuybd.1663216

-DERLEME MAKALESİ-

2024 KÜRESEL İÇ DENETİM STANDARTLARI BAĞLAMINDA KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİMİN DEĞERLENDİRİLMESİ

İslam KÖSEOĞLU[1]

Öz

20. yüzyılda profesyonelleşen iç denetim, günümüzde kurumsal yönetimin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Artık sadece hata ve usulsüzlük tespitiyle sınırlı kalmayan iç denetim; risk yönetimi, süreç iyileştirme ve yönetişim gibi alanlarda da önemli katkılar sunmaktadır. Karmaşıklaşan iş dünyasında, değişen mevzuatlar ve artan paydaş beklentileri doğrultusunda iç denetim, kurumların şeffaflık, güven ve sürdürülebilir başarı sağlamasında vazgeçilmez bir unsur haline gelmiştir. Zaman içinde iç denetimle ilgili ulusal ve uluslararası düzeyde örgütler kurularak iç denetime küresel nitelik kazandırılmıştır.

İç denetimin küresel baş aktörü olan Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) belirli periyotlarda standartlar, rehberler ve iç denetimin kalitesini artıracak çalışmalar yayımlamaktadır IIA tarafından "2024 Küresel İç Denetim Standartları 9 Ocak 2024'te yayınlanmış olup, 9 Ocak 2025 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni standartların önceki versiyondan farklı birçok yönü bulunmakla birlikte, bunlardan biri kamu sektörü için özel bir bölüm içermesidir. IIA'nın kamu sektörüne yönelik attığı bu adım, kamu sektöründe uygulanan iç denetimden beklentileri artırmış; bu durum, alandaki akademik çalışmaların önemini ve gerekliliğini de önemli ölçüde artırmıştır.

Bu çalışma; iç denetimin tarihi gelişimini, kamu yönetimindeki rolünü ve uluslararası standartlarla uyum sürecini ele almaktadır. Çalışmada; kamu yönetiminin, gelişen iç denetim faaliyetleri, neoliberal ekonomi politikaları ve uluslararası finansal düzenlemelerle nasıl şekillendiği analiz edilmiştir. IIA'nın iç denetim standartları, kamu sektörüne yönelik rehberleri ve güncel mesleki uygulama çerçeveleri (UMUÇ) incelenerek, iç denetimin küresel düzeyde kalitesini artırma çabalarına vurgu yapılmıştır. Sonuç olarak, teknolojik gelişmeler ve dijitalleşme ile birlikte iç denetimin önemi giderek artmakta, bu süreçte iç denetçilerin etik ilkeleri, mevzuat uyumu ve yeni teknolojilere adaptasyonu ve yetkinliğin sağlanması gerektiği saptanmıştır.

Anahtar Kelimeler: *İç Denetim, 2024 Küresel İç Denetim Standartları, Kamu Sektörü.*

JEL Kodları: *M42, H83*
Başvuru: *22.03.2025* **Kabul:** *18.08.2025*

[1] Öğr. Gör.Dr., Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, islam.koseoglu@usak.edu.tr, Uşak, Türkiye, ORCID No: 0000-0002-2757-4501

EVALUATION OF INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC SECTOR IN THE CONTEXT OF 2024 GLOBAL INTERNAL AUDIT STANDARDS

Abstract

Professionalized in the 20th century, internal auditing has become an inseparable part of corporate governance today. No longer limited to detecting errors and irregularities, internal auditing also makes significant contributions to areas such as risk management, process improvement and governance. In the increasingly complex business world, in line with changing legislation and increasing stakeholder expectations, internal auditing has become an indispensable element in ensuring transparency, trust and sustainable success for institutions. Over time, national and international organizations related to internal auditing have been established and internal auditing has gained a global character.

The Institute of Internal Auditors (IIA), the global leader of internal auditing, periodically publishes standards, guides and studies that will increase the quality of internal auditing. The "2024 Global Internal Auditing Standards" were published by IIA on January 9, 2024 and entered into force on January 9, 2025. Although the new standards have many different aspects than the previous version, one of them is that they include a special section for the public sector. This step taken by IIA towards the public sector has increased the expectations from internal auditing implemented in the public sector; this situation has also significantly increased the number and necessity of academic units.

This study addresses the historical development of internal auditing, its role in public administration and the process of compliance with international standards. The study analyzes how public administration is shaped by evolving internal audit activities, neoliberal economic policies and international financial regulations. The IIA's internal auditing standards, guides for the public sector and current professional practice frameworks (IPF) are examined, and efforts to increase the quality of internal auditing at a global level are emphasized. As a result, the importance of internal auditing is increasing with technological developments and digitalization, and it has been determined that internal auditors' ethical principles, legislative compliance and adaptation to new technologies and competence should be ensured in this process.

Keywords*: Internal Audit, 2024 Global Internal Audit Standards, Public Sector.*

JEL Codes: *M42, H83*

"Bu çalışma Araştırma ve Yayın Etiğine uygun olarak hazırlanmıştır."

1. GİRİŞ

Denetim, örgütlü tüm yapılarda tarih boyunca var olan bir yönetim işlevidir. En basit haliyle denetim bir işin usulüne uygun yapılıp yapılmadığının takibidir. İlk olarak devletin örgütlenmiş bir yapı olarak ortaya çıkması beraberinde denetimin ilkel halini getirmiştir. Antik Çağdan günümüze miras kalan yapılar (tapınaklar, kaleler, suyolları, piramitler ve hanlar vb.) denetim olmadan yapılması mümkün görünmemektedir.

Denetim olgusu insanlığın gelişimiyle paralel bir şekilde önemini artırarak devam ettirmiştir Sanayi devrimiyle birlikte bugünkü özel sektörün temelleri atılmış, sermaye ve şirket yönetimi ön plana çıkmıştır. Bu gelişmenin devamında 1900'lü yıllara gelindiğinde şirketler muhasebe denetimi ve bağımsız denetim gibi faaliyetlere ihtiyaç duymuşlardır. Özellikle ABD'de 1930 ve 1940 yılları arasında şirketlerde yaşanan skandallar denetim alanında yeni gelişmelere yol açmıştır. Yeni yasaların kabul edilmesi ve buna bağlı olarak şirketlere yönelik bağımsız denetimin yaygınlaştırılması ve etkinliğinin artırılması başlıca çalışmalar olarak gösterilebilir. Yaşanan gelişmeler şirketlerin denetime olan ihtiyacını tam anlamıyla gidermemiştir. Artan ihtiyaç iç denetim olgusunu ortaya çıkarmıştır. İç denetim ilk olarak 1940'lı yıllarda özel sektörde uygulama alanı bulmuştur. 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü IIA'in (The Institute of Internal Auditors) kurulmasıyla kurumsal kimliğe bürünmüş ve IIA tarafından iç denetim üzerine yapılan çalışmalarla iç denetimin dünya geneline yayılması sağlanmıştır. Enstitü, ABD dışındaki ilk şubesini 1944'de Toronto'da, Avrupa'daki ilk şubesini de 1948'de Londra'da kurmuştur. Özel sektörde başarılı sonuçların alınmasına paralel olarak 1990'lı yıllardan itibaren Amerika, Kanada ve bazı Avrupa ülkelerinde kamu sektöründe de uygulanmaya başlanmıştır. IIA'nın özel sektördeki şirketlere yönelik iç denetim faaliyeti için getirdiği ilkeler, ortaya koyduğu rehberler ve iç denetim standartları kamu sektörüne özel olmayıp, kamu sektörü bu çalışmaları kendine uyarlayarak ve bu standartlara uygun iç denetim mevzuatı geliştirerek iç denetim faaliyetini etkin bir şekilde yürütmeyi hedeflemiştir. 2010 yılından sonra ise IIA'nın kamu sektörüne özel çalışmalar yürüttüğü ve resmi web sitesinde ilgili kaynaklara yer verdiği görülmektedir. IIA'nın kamu sektörüne yönelik çalışmaları incelendiğinde öncelikle kamu sektörü kavramını tanımladığı görülmektedir. Ardından kamu kesiminde denetimin rolü, iç denetimin katma değeri ve iç denetim kapasite modeli, kamu kurumlarında yeni bir iç denetim biriminin oluşturulması, kamu kurumlarında iç denetim raporunun şeffaflığı, düzenleyici mevzuatın bulunmadığı durumlarda kamu sektörü denetimi için politika tayini ve kamu kurumlarında bağımsız denetim komitesi gibi konulara odaklandığı görülmektedir. Belirtilen çalışmalara ek olarak IIA, 2024 Küresel İç Denetim Standartlarında ilk defa kamu sektöründe iç denetim için özel bölüme yer vermiştir. Bölüm, kamu sektöründe iç denetime ilişkin çeşitli başlıkların doğrudan ilgili olduğu standartları ele almaktadır.

Bu çalışma ile; IIA'nin 2024 Küresel İç Denetim Standartlarının iç denetime getirdiği güncellemelerin, kamuda iç denetimi nasıl etkilediğini tespit etmek amaçlanmaktadır. Çalışma belirtilen amaç ekseninde nitel yöntemle IIA'nın erişime açmış olduğu 2024

Küresel İç Denetim Standartları ve kamu sektörüne özel çalışmaları birincil kaynak olarak incelenmiştir. Bunun yanında literatürdeki akademik kaynaklar taranarak çalışmaya geniş bir perspektif kazandırılmıştır. Çalışmada iç denetim ve kamu yönetimi ilişkisi, 2024 Küresel İç Denetim Standartlarının genel çerçevesini, dijital dönüşüm ve teknoloji entegrasyonu, şeffaflık, hesap verebilirlik, proaktif denetim, risk yönetimi, yolsuzlukla mücadele, iç kontrol sistemlerinin denetimi, yeni standartlara uyum, denetçilerin dijital yetenekleri, yapay zekâ ve veri analitiği ile iç denetim süreçlerinin iyileştirilmesi yeni standartlar bağlamında irdelenmiştir. Çalışma kapsamında ele alınan standartların Ocak 2025'ten bu yana yürürlükte olması, standartların kamudaki yansımalarının ve sonuçlarının ilerleyen dönemde alınacak olması çalışmanın özgün ve yol gösterici olma niteliğini artırmaktadır.

2. İÇ DENETİM KAVRAMI VE GELİŞİM SÜRECİ

Gelişmiş batı ülkelerinin hızla sanayileşmesi, var olan şirketlerin büyümesi ve yeni şirketlerin kurulmasıyla denetime duyulan ihtiyaç artmış ve denetimin farklı türleri ortaya çıkmıştır. İç denetimin de modern şekliyle ortaya çıkması bu gelişmelerin sonucudur. İç denetim, tarihsel olarak işletme faaliyetlerinin düzenli bir şekilde yürütülmesi ve kaynakların etkin kullanımı amacıyla ortaya çıkmıştır. İlk izleri, Antik Mısır ve Mezopotamya gibi medeniyetlerde görülen muhasebe kayıtlarının kontrolüne dayanmaktadır. Orta Çağ'da, ticaretin gelişmesiyle birlikte tüccar ve lonca sistemlerinde denetim uygulamaları yaygınlaşmıştır. 19. yüzyılda sanayi devriminin etkisiyle şirketlerin büyümesi, karmaşık yapılar ve geniş coğrafi alanlara yayılan operasyonlar, denetim ihtiyacını artırmıştır

İç denetime genel geçer ilk tanım IIA tarafından 1947'de "iç denetim, örgüt içinde muhasebe, finans ve işletmenin diğer faaliyet alanlarında yürütülen bağımsız değerlendirme uygulamalarıdır" şeklinde yapılmıştır (Şimşek, 2020: 16). IIA'nın 1978'de yapmış olduğu ikinci tanım ise; "İç denetim organizasyona yönelik bir hizmet olarak, organizasyonun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için organizasyon içinde kurulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur" şeklindedir. (Bilge ve Kiracı, 2010: 7). İki tanım karşılaştırıldığında muhasebe odaklı bakıştan yönetim odaklı bir bakışa geçiş yapıldığı anlaşılmaktadır. İç denetime ilişkin güncel tanım, 1999 yılında IIA tarafından yapılmış ve "İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir" şeklinde tanımlamıştır. IIA iç denetimden beklenen amacı ise "kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur" şeklinde belirtmiştir (https://www.theiia.org/, 2024). Yukarıda verilen tanımdan iç denetim faaliyetinin, amacı ve kapsamının zaman içinde değiştiği, kurumsal yapı ve işleyiş içerisinde önemli bir yere geldiği, ulaşmak istediği hedefleri ve çalışma yöntemlerini güncel bakış açısına göre ayarladığı anlaşılmaktadır. İç denetim tanımındaki değişim, iç denetim faaliyetinin çeşitli gelişmelere bağlı olarak artan öneminden de kaynaklanmaktadır.

İç denetim, 20. yüzyılda yaşanan gelişmeler eksenin de şekillenerek modern bir nitelik kazanmıştır. Buna göre;

- ✓ Menkul Kıymetler Yasası'nın ABD'de 1933 yılında çıkartılmasının hemen ardından 1934'te de Menkul Kıymetler Borsası Yasası çıkartılarak Birleşik Devletler Menkul Kıymetler Borsa Komisyonu Komisyonu (Securities and Exchange Commission - SEC) kurulmuştur(Şimşek, 2020: 19).

- ✓ 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulması ile iç denetim kurumsal kimliğe bürünmüştür (Özbek, 2012: 17).

- ✓ İç denetimin mesleki olarak gelişiminde, 1947 yılında IIA'nın yayınladığı İç Denetçinin Sorumlulukları Beyanı (The Statement of Responsibilities of Internal Audit) önemli etkiye sahiptir. Bu çalışma 1957 ve 1971 yıllarında revize edilerek güncelliği sağlanmıştır. (Köseoğlu, 2023: 60).

- ✓ ABD'de 1974 – 1977 yılları arasında artan çeşitli problemler sonucu, halka açık şirketlerde denetime ilişkin önemli konuları kapsayan "Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Yasası" çıkarılmıştır.

- ✓ Küreselleşmeye bağlı olarak ulaşım ve iletişim teknolojilerindeki ilerlemeler sayesinde yerel şirketlerin uluslararası pazarda faaliyet göstermeye başlamasına neden olmuştur. E- ticaret ağının genişlemesiyle şirketlerin açık, şeffaf ve hesap verebilir politikalar izlemesini gerekli kılmıştır. Özellikle 2000'li yıllardan sonra birçok şirket faaliyetlerini web ortamına aktararak 7/24 hizmet vermeye başlamıştır (Ersezer ve Altun, 2024: 15).

- ✓ Bilişim teknolojilerindeki gelişimle birlikte otomasyon sistemleri, veri analitiği ve yapay zeka gibi teknolojiler şirketlerin kullanımına sunulmuştur. İş yapma şekillerinin ve alışkanlıkların değişimine bağlı olarak belirtilen teknolojilerin denetim faaliyetlerinde giderek daha fazla tercih edilmesine ve şirketlerde etkin bir denetim mekanizmasının oluşturulmasına zemin hazırlamıştır (Ağdeniz, 2024: 115). Şirketler iç denetim faaliyetinin yürütülmesinde faaliyet alanının belirlenmesi, denetim evreni ve örneklem seçiminde bu teknolojilerden yaralandığı gibi raporlama ve sonuçların izlenmesinde de yine bu teknolojilerden faydalanmaktadır (Şentürk, 2022: 67).

- ✓ 1980'li yıllardan sonra firmaların artan karmaşıklığı, uluslararasılaşma ve rekabet baskısı, iç kontrol ve iç denetimin önemini artırmıştır. (Özer vd., 2019: 273).

- ✓ 1990'lı yıllarda kurumsal yönetim anlayışına yönelik gelişmeler, iç denetimi kurumsal yönetim anlayışının içine dahil etmiştir. Kurumsal yönetim, şeffaflık, hesap verebilirlik, eşitlik ve sorumluluk ilkeleri çerçevesinde

şirketin yönetim ve denetim süreçlerini düzenlerken, iç denetim bu süreçlerin etkinliğini ve uyumunu değerlendiren bağımsız bir güvence mekanizmasıdır. İç denetim, risklerin yönetilmesini, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve organizasyonun politikalarına uygunluğunu değerlendirerek kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasına katkı sağlar. Bu ilişki, yönetişim süreçlerinin güçlenmesini ve organizasyonun hem yasal hem de etik standartlara uyumunu destekler. Böylece kurumsal yönetim ve iç denetim, bir organizasyonun güvenilirliğini artırarak uzun vadeli değer yaratılmasına hizmet eder (Yurtlu, 2023:41-43).

- ✓ Yanıltıcı finansal raporlama eylemleri ve yasal ortamdaki değişim, hükümet yetkililerinin, şirketlerin organizasyon yapılarına yönelik iç denetim birimleri ve bağımsız denetim komiteleri kurulması vb. yasal düzenlemeler yapmasını zorunlu kılmıştır(Özbek, 2012: 16). Küresel ölçekli şirketlerde yaşanan skandallar (Enron, WorldCom vb.) ülkelerin çeşitli tedbirler almasını ve bu doğrultuda yasal düzenlemeler yapmasını zorunlu kılmıştır (Ayboğa, 2022: 41-44). Ayrıca ekonomik krizler gibi nedenler iç denetimin yaygınlaşması ve öneminin artmasını sağlamıştır. İşletmelerin krizlerle bağımsız, nesnel güvence faaliyetine ihtiyaç duydukları saptanmıştır. (Karaca, 2023:65).

- ✓ Sarbanes Oxley Kanunu (SOX - Sarbanes Oxley Act. 2002) etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi konusunda şirket yöneticilerine önemli sorumluluklar getirmiş ve SOX'a uyum değerlendirmeleri şirketlerde iç denetim faaliyetinin kapsamını genişleterek iç denetimin önemini artırmıştır (Balyemez,2016: 6).

Günümüz iç denetimin kapsam ve metodolojisinin oluşmasında yukarıdaki gelişmeler kaynaklık etmiştir. Dünya ekonomilerinde yaşanan değişimler, ekonomi ve ticaret kurallarındaki artan düzenlemeler, küreselleşmenin firmalara dayatmış olduğu zorunluluklar, bilişim teknolojilerindeki gelişmeler, kurumsal yönetim, risk yönetimi, yönetişim ve iç kontrol kavramlarındaki gelişmeler iç denetimi geliştiren faktörler olmuştur (Özbek, 2012: 17).

3. KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM PRATİĞİ

Kamu yönetiminde iç denetim faaliyetlerine yönelik gelişmeler; kamu yönetimi paradigmasındaki değişim ve IIA'nın doğrudan kamu yönetimine yönelik çalışmaları olmak üzere iki yönlü incelenmektedir.

3.1. Kamu Yönetimi Anlayışı ve İç Denetim

Birinci Dünya Savaşı'nın getirmiş olduğu ağır sonuçlar ülkeleri birçok yönden etkilemiştir. En ağır sonuçlarından biri ülke ekonomileri üzerinde olmuştur. Savaş sonrasında toparlanmaya çalışan ülke ekonomileri, 1929 yılına gelindiğinde ABD'de Wall Street Borsası'nın çökmesiyle başlayan

ekonomik kriz 1931'li yıllarda tüm dünyayı sarsacak boyuta ulaşmıştır (Yavuz, 2021: 377). Kriz döneminde, Smithyen ekonomi olarak ifade edilen klasik iktisat anlayışının hakim olduğu bir ekonomik model kabul görmektedir. Bu modeli savunan iktisatçılara göre; krizin kısa süreceği, ülke ekonomilerinin "görünmeyen el" etkisi ile piyasalarda kendiliğinden düzenin oluşacağı ve hızla toparlanma yaşayacağı iddia edilmekteydi. Ancak iddia edilenin aksine kriz kısa sürmemiş, ülkeler krizden çıkmak için klasik iktisatçıların öne sürdüğü görüşlerin aksi yönde fikirlerle süreçten çıkmaya çalışmışlardır (Güngör ve Aksöz, 2021:38). Ülkelerin ekonomik politikalarını belirleyen ekip Keynesyen iktisadi fikirleri çıkış yolu olarak görüp uygulamaya başlamıştır. Keynesyen ekonomi modeli kısaca toplam talebin değişken ve istikrarsız olduğunu buna bağlı olarak piyasa ekonomisinin verimsiz ve makroekonomik sonuçlarla- talep düşüklüğü durumunda durgunluk olması halinde ise enflasyona neden olduğunu savunmuşlardır. Ayrıca ekonomik dalgalanmaların hükümet ve merkez bankası arasında belirlenecek politikalarla ortadan kalkacağına ve ekonominin istikrarlı şekilde seyir edeceğini savunur (Tomanbay, 2017:11-12).

Keynesyen fikirler ülkelerin içinde bulunduğu durumdan çıkmada 1960'lı yıllara kadar etkili olduğu söylenebilir. 1960'lı yılların sonuna doğru devletlerin birçok alanda özel sektör gibi faaliyet gösterdiği ve hantal bir yapıya dönüştüğü ortaya çıkmıştır (Altıok, 2016:77). Gelinen noktada aşırı kamu harcaması, yolsuzluk, liyakatsizlik ve rüşvet gibi birçok olumsuz gelişme devletin devlet olmasından kaynaklanan görevlerinde aksamalar yaşanmasına sebep olmuştur. Keynesyen ekonomi İkinci Dünya Savaşı sonrası yaşanan ekonomik genişleme (1945 ve 1973) sürecinde gelişmiş ülke ekonomilerine makroekonomik model olarak hizmet sunmuştur. 1973'te yaşanan Arap menşeili petrol krizi ve bu yıllarda yaşanan stagflasyonla beraber etkisini önemli ölçüde yitirmiştir (Altıok, 2016:78).

1970'li yılların sonlarına gelindiğinde ABD ve İngiltere'de kamu yönetiminde paradigma değişimi yaşanmıştır. Devletin görevleri, hangi hizmetleri etkin sunabilir, serbest piyasaya nasıl bir alan tanınmalı gibi konularda kapsamlı çalışmalar yapılmıştır (Özer ve Çiftçi, 2023: 31). Bugün yeni kamu yönetimi olarak adlandırılan paradigmanın temelleri atılmıştır. Bu gelişme neo- liberal iktisadi model olarak adlandırılmıştır. Gelişmiş ülkeler, gelişmekte ve geri kalmış ülkelere bu modeli destekleyen programlar oluşturma karşılığında krediler açmıştır(Özer ve Çiftçi, 2023: 29).

Yeni kamu yönetimi anlayışı devletin devlet olmasından kaynaklı hizmetler dışında (güvenlik, adalet, bazı temel mal ve hizmetler) serbest piyasanın üretmiş olduğu mal ve hizmetleri üretme yerine piyasadaki işleyişi regülasyonlarla düzenleme ve denetleme konumunda olması gerektiği fikri önem kazanmıştır. Gelinen noktada minimal devlet anlayışı benimsenmiştir (Eryılmaz, 2018: 56).

Minimalist devlet anlayışına dayanan yeni kamu yönetimi düşüncesi ademi merkeziyetçi, yumuşak hiyerarşi, piyasa yönelimli, vatandaş merkezli, performans hedefli denetim, yönetişim, hizmetlerde kalite, yetkiyi paylaşan, etkin denetim mekanizmaları kuran, vizyon sahipli ve sonuç odaklı gibi birçok ilkeyi de içinde barındırmaktadır. Bazı düşünürler yeni kamu yönetimi anlayışına karşı "Yeni Kamu Hizmeti" anlayışını ortaya atmışlarıdır (Uzun, 2024: 653). Yeni Kamu Hizmeti düşüncesi kamu yararı ve kamu görevlisine ağırlık veren bir takım fikirleri barındır. Kamu çalışanına topluma hizmet etme, stratejik düşünmek ve demokratik hareket etmek, üretkenliğin yanında insana değer veren, resmi kurallara ve mesleki ve etik standartlara uygun davranmak ve kamu yaranını amaç edinmek görevlerini yüklemişlerdir (Çevik, 2022: 447).

Yeni kamu yönetimi düşüncesi, çoğunlukla denetime yönelik olan yeni kurum ve kurulların ortaya çıkmasına neden olmuş, kamuda iç denetim birimleri yaygın hale gelmiştir.

İç denetim kamu yönetiminin modern yapı ve süreçleri içinde önemli yer teşkil etmektedir. İç denetimin kamu kesimindeki serüveni ilk olarak 1990'lı yıllarda ABD'de ardından Kanada ve sonrasında dünyanın birçok ülkesinde uygulama alanı bulmuştur. 2000'li yıllarda Bankacılık Gözetimine İlişkin Basel Komitesi, bankaların bazı faaliyetlerinde iç denetimi zorunlu hale getirmiştir. İç denetim için getirilen yasal düzenlemeler ve uygulama standartları özel ve kamu sektörüne fark etmeksizin uygulanabilir olması iç denetimin kamu kesimi pratiğini hızlandırmıştır (Köseoğlu, 2024: 71). Ayrıca iç denetim muhasebe denetimi ve iç kontrol gibi faaliyetlerle de ilişkili olduğundan bu faaliyetlere yönelik gelişmeler de iç denetimin önemini ve etkisini artırmıştır.

İç denetimi Uluslararası Para Fonu (IMF), Avrupa Birliği (AB), Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü (NATO), ve Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü (OECD) gibi kuruluşlar kendi bünyelerinde kullanmışlar hem de üye ülkelere referans denetim sistemi olarak sunmuşlardır. Ülkelerin bu kuruluşlara üye olmaya çalışmaları iç denetim sistemlerinin kamu yönetimine entegrasyonunu hızlandırmıştır. Örneğin Türkiye'nin AB'ye girme çabaları 2000 yılından itibaren hızlanmıştır. Çalışmalar neticesinde kamu mali yönetim sistemini kökten değiştiren 5018 sayılı Kanun kabul edilmiştir. Kanunda; iç denetim faaliyetleri, kamu yönetimi açısından önemli yenilikler arasında gösterilmektedir (Bozkurt, 2018: 10).

İç denetimin kamu yönetimindeki gelişimi özel sektördeki gelişmelerden bağımsız düşünülemez. Özel sektördeki başarıların ve başarısızlıkların arkasında bağımsız nesnel güvence faaliyeti veren bir denetim işaret edilmektedir. Gelişmiş ülkelerde yeni kamu yönetim anlayışına uygun olarak kamu yönetimleri; özel sektör gibi verimlilik esasına göre örgütlenen, idari eylem ve işlemlerin kurallara göre yürütüldüğü, amaç, hedef ve stratejik planlar doğrultusunda etkin kaynak kullanımı, risk yönetimi ve performans ölçümlerinin gerçekleştirildiği bir yapıya dönüşmüştür. Bu gelişmeler sonucunda iç denetim, kamu yönetim sistemlerine girerek yaygın hale gelmiştir (Önal, 2012: 18).

İç denetimin kamu sektöründe gelişme göstermesinde denetimle ilgili uluslararası kuruluşların yapmış oldukları çalışmalar ve hükümetlerin düzenlemeleri hayati önem taşımaktadır. Kuruluşların gerçekleştirmiş olduğu akademik çalışmalar, hazırladıkları raporlar ve öneri rehberleri yol gösterici niteliğe sahip olup iç denetim profesyonellerinin gelişimine de kakı sağlamaktadır. IIA'nın iç denetim mesleğine yönelik getirdiği standartlar, rehber, tavsiye rehberleri ve diğer çalışmalar iç denetimin dünya geneline yaygınlaşmasını sağlamıştır. Kuruluşun ülke enstitüleri mesleğin uygulanmasında ana aktör konumundadır (Karaca, 2023:58-61). 1987 yılında ABD'de Treadway Komisyonu olarak da bilinen "Hileli Finansal Raporlama Üzerine Ulusal Komisyon Raporu (Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting)" yayımlamıştır. Komisyonun 1992 yılında ikinci çalışması, kısa adı COSO olan Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi "İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve " başlıklı raporudur. ABD'de 2000 yılında küresel ölçekli şirketlerde (Enron ve Worldcom) yaşanan skandallarında etkisiyle 30 Temmuz 2002 yılında Sarbanes-OxleyYasası (SOX) yürürlüğe girmiştir. Kanunun 404. bölümü olan "İç Kontrollerin Yönetim Değerlendirmesi" , iç denetime ilişkin önemli hususları ortaya koymaktadır. Birleşik krallıkta ise 1992 yılında "Cadbury Raporu" yayımlanmıştır. Rapor iç kontrol sitemlerinin değerlendirilmesi ve izlenmesi için iç denetim sisteminin kurulmasının gerekli olduğunu vurgulamıştır (Köseoğlu, 2023: 59-61).

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonunun (European Confederation of Institutes of Internal Auditing - ECIIA) kurulmasıyla İç denetim uygulaması AB ülkelerinde yaygınlık kazanarak bu yönde çeşitli çalışmalar yapılmıştır. ECIIA, iç denetim mesleğinin profesyonel temsilcisi olarak kabul edilmektedir. ECIIA'nın misyonu iç denetimin güçlü ve kurumsal yönetim rolünü ve değerini Avrupa'da ve diğer paydaşlara tanıtmak olarak belirlenmiştir (www.eciia.eu, 2025).

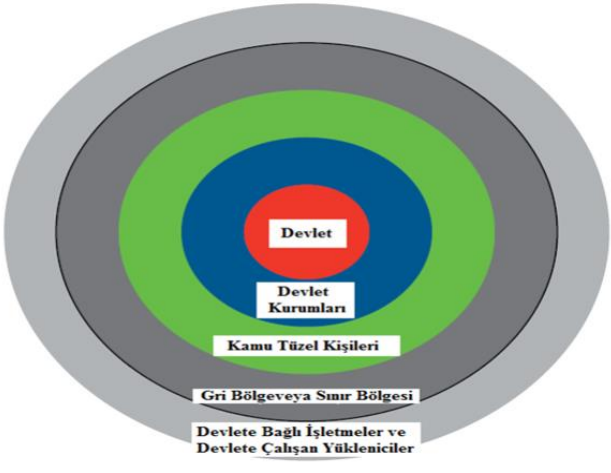
İç denetimin kamudaki gelişimi, kamu yönetimdeki paradigma değişimi başta olmak üzere kurumsal yönetim, risk yönetimi, sınırlı kaynak, yönetişim, güvence ve danışmanlık, hata ve suiistimallerin önlenmesi gibi özel sektörde başarıyla uygulanan ilkelerin kamu yönetiminde de benimsenmesi etkili olmuştur (Tufan ve Görün, 2013:116). Kamu yönetimini denetlemenin birçok yöntemi bulunmaktadır. Sayıştay kamu yönetimi üzerinde yüksek hesap yargısı sıfatıyla denetim sağlar. Bağımsız dış denetim olarak faaliyetini icra eden kurum iç denetimle benzer nitelik gösterse de danışmanlık ve güvence verme, üst yöneticiyi önceden bilgilendirme, denetimi yıl içinde bütün zaman dilimlerinde yapabilme esnekliğine sahip olmaması sebebiyle kurumun içine yönelik katkı sağlayıcı bir denetim türü olan iç denetimden ayrılır (Ela ve Türkyener, 2015: 27). Günümüzde ülke kamu yönetimlerinde iç denetimin uygulama biçimi örgütlenmesi farklılıklar gösterse de pratiğinde IIA'nın geliştirmiş olduğu Standartlar ve uygulama ve tavsiye rehberleri bulunmaktadır. Dijitalleşen dünyada da kamu sektörünün kaynak kullanımı, kamusal mal ve hizmet üretiminde denetleyici fonksiyonu icra etmesi bakımından iç denetimin önemi giderek artmaktadır.

3.2. İç Denetim Enstitüsünün (IIA) Kamu Sektörüne Yönelik Çalışmaları

İç denetimin baş aktörü olan IIA'nın kamu sektöründe iç denetim pratiğinin gelişmesi için çeşitli çalışmalar yayımlamıştır. Bu yöndeki çalışmaları 2011 yılı itibariyle kurumun resmi sayfasından yayımlamaya başlamıştır. İç denetimin özel sektöre yoğunlaşması ve kamu yönetiminin özel sektörden çeşitli yönleriyle ayrılması iç denetim uygulamasının kamu yönetimindeki başarısının artırılmasında bu çalışmalar yol gösterici niteliğe sahiptir.

IIA kamu sektörüne yönelik ilk çalışmasında kamu sektörünün tanımı üzerinde durmuştur. IIA 2011 yılında yayımladığı ek rehberde kamu sektörü kavramına oldukça geniş yelpaze çizmiştir. Tanım kamu sektörü sınırlarını uluslararası (çok uluslu kuruluşlar ve ortaklıklar), ulusal (bağımsız ülkeler), bölgesel (bir ülkeye bağlı özerk bölgeler/eyaletler) ve yerel (il veya ilçe düzeyinde belediye birimleri) şeklinde belirlemiştir. Genel yönleriyle kamu kesimi, devlet veya kamunun denetiminde olan ya da kamu tarafından finanse edilen kurum ve kuruluşlar, kamusal programlar ve hizmetler sunan diğer kuruluşlardan oluşur (TİDE, 2011). Şekil1'de görüleceği gibi IIA, kamu sektörü kavramını yalnızca devlet kurumlarıyla sınırlı tutmayıp; kar amacı gütmeyen kuruluşları ve kamu hizmeti sunan özel teşebbüslerle örtüşebilecek yapıları da kapsayacak şekilde geniş bir çerçevede tanımlamaktadır. IIA'nın kamu sektörüne ilişkin yayınladığı ek rehberde, kamu sektörü kapsamlı bir şekilde tanımlanmıştır. Dolaysıyla bu kuruşlarda iç denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi IIA'nın kamu sektörü tanımına uygun düşmektedir.

Şekil 1: IIA'nın Kamu Sektörü Diyagramı



Kaynak; https://www.tide.org.tr/uploads/SG_Kamu_Sektoru_Tanimi.pdf, E.T. 01.01.2025

IIA "Kamu Kesimi Yönetişimde Denetimin Rolü" adlı çalışmasında denetim faaliyetleri kamu sektöründe tüm alanlar için sağlamış olduğu değere vurgu yaparak

denetim için ana bileşenleri tanımlamıştır. Çalışma, faaliyetlerin takipçilerini göstermek ve denetim faaliyetlerinin kamu kesimi yönetişiminde en üst düzeyde nasıl etkili olduğunu ortaya koymayı hedeflemiştir. IIA bu çalışmayla kamu kesimi yönetişimi vurgusu yaparak kurumların amaçlarına ulaşabilmesi için kurum faaliyetleri hakkında bilgi verilmesi, faaliyetlerin gerçekleştirilme sürecinde nasıl yönlendirildiği, yönetildiği ve izlendiğine yönelik olarak yönetişim kavramını tanımlar. Kamu kesiminde iyi yönetişim için denetim vazgeçilmez bir unsudur. Kamu kesimi denetçisi kaynakların, amaç ve hedeflere, stratejik planlara uygun kullanımına yardım eder. Denetçinin bu rolü, gözetim, kavrama ve öngörü gibi yönetişim sorumluluklarını destekler. IIA çalışma kapsamında kamu kesimi denetim faaliyetinin ana unsurları olarak ise kurumsal bağımsızlık, resmi yetki, sınırsız erişim, yeterli fonlama, güçlü liderlik, tarafsız personel, yetkin ve becerikli personel, paydaş desteği ve mesleki denetim standartlarını saymıştır (TİDE, 2012).

IIA "İç Denetimin Katma Değeri ve İç Denetim Kapasite Modeli" adlı çalışmasında İç Denetimin Katma Değeri ve Kamu Kesimi için İç Denetim Kapasite Modeli (Internal Audit Capacity Model- IA-CM) arasındaki bağlantıları ortaya koymuştur. IA-CM modeli Uluslararası İç Denetçiler Araştırma Vakfı Enstitüsü tarafından (IIARF) 2009 yılında geliştirilmiştir. İç denetimin katma değeri için üç faktör belirlenmiştir. Bunlar; güvence (yönetişim risk ve kontrol), anlayış (katalizör, analizler ve değerlendirmeler) ve nesnellik (bütünlük, hesap verebilirlik ve bağımsızlık) olarak sıralanabilir. İç Denetim Kapasite Modeli (IA-CM) etkin denetim için gerekli esasları belirleyen bir çerçevedir. Bu model kurumun yönetişim sürecini ve mesleki beklentilerini istenilen düzeye getirecek ve etkin bir iç denetim uygulamasının gelişimsel yolunu göstermeyi sağlayacaktır (TİDE, 2012).

İç denetimin sağladığı katma değer, çeşitli prensipler üzerine kuruludur. İç denetim etkin yönetişimin bir parçasıdır. İç denetimin katma değerinin anlaşılmasında; faaliyetin kendisi, kurumun kendisi ve kurumun faaliyet gösterdiği çevre olmak üzere üç faktör dikkate alınmaktadır. Her kurumunun ihtiyaç duyduğu iç denetim kapasitesi farklılık gösterebilir. Bir kurumun ihtiyaç duyduğu seviye kurumun büyüklüğü ve karmaşıklığına göre değişiklik gösterebilir. İç denetim faaliyetinin kapasitesini, kurumda iç denetim biriminin kurulması ve üst yönetimin iç denetim faaliyetlerini destekleyici bir ortam oluşturması etkilemektedir (TİDE, 2012).

IA-CM modeli beş seviyeden oluşmaktadır. Bu seviyeler Tablo 1'de görüleceği gibi "Başlangıç", "Altyapı", "Bütünleşmiş", "Yönetilen" ve "Mükemmel" olarak sıralanabilir.

Tablo 1: IA-CM Seviyeleri

Sürekli gelişme için kurum içi ve kurum dışı iç denetim öğrenimi.	Seviye 5 Mükemmel
Yönetişim ve risk yönetimini geliştirmek için iç denetim, bilgiyi kurumun tümüyle bütünleştirir.	Seviye 4 Yönetilen
İç denetim yönetimi ve mesleki uygulamaları tekdüze uygulanır.	Seviye 3 Bütünleşmiş
Sürdürülebilir ve tekrarlanabilir iç denetim uygulamaları ve prosedürleri.	Seviye 2 Altyapı
Sürdürülemez, tekrarlanamaz kapasiteler – birevsel çabalara bağımlı olma.	Seviye 1 Başlangıç



Kaynak : https://www.tide.org.tr/uploads/SG_Ic_Denetimin_Katma_Degeri.pdf E.T. 03.01.2025

Tablo 1 değerlendirildiğinde iç denetim uygulamaları kurumların yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde etkinliklerini artırmaları açısından büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda, iç denetimin kurumsal olgunluk düzeyleri beş ana seviyede sınıflandırılmaktadır. En düşük düzey olan Seviye 1, iç denetim faaliyetlerinin bireysel çabalara dayandığı, sürdürülemez ve tekrarlanamaz bir yapıya sahip olduğu başlangıç aşamasını ifade eder. Seviye 2'de ise iç denetim uygulamaları sınırlı düzeyde prosedürlere dayansa da henüz kurumsal sürdürülebilirlik sağlanamamıştır. Seviye 3'te iç denetim faaliyetleri ve mesleki uygulamalar kurum genelinde bütünleşik şekilde yürütülmekte olup, kurumsallaşmanın önemli bir göstergesidir. Seviye 4'e gelindiğinde iç denetim; yönetişim, risk yönetimi ve bilgi sistemleriyle entegre bir yapı kazanmakta ve stratejik yönetim süreçlerini destekleyen bir işlev üstlenmektedir. En yüksek seviye olan Seviye 5 ise, kurum içi ve dışı öğrenme mekanizmalarının devreye girdiği, sürekli gelişimi esas alan ve iç denetimin kurumsal yapının ayrılmaz bir parçası hâline geldiği mükemmeliyet aşamasıdır. Bu çerçevede, iç denetim olgunluk seviyeleri, kurumların denetim kapasitesini değerlendirme ve geliştirme süreçlerinde rehber niteliği taşımaktadır.

IIA "Kamu Kesimi Denetim Faaliyetlerinin İyileştirilmesi" adlı çalışmada iç denetim işlevinin merkezileştirilmesinin faydaları ve zararları üzerinde durmuştur. Merkezileşmenin kaynakları etkin, verimli ve ekonomik kullanma gibi faydaları vardır. Fakat ülkeler demokratik yönetim ve hukukun üstünlüğü gibi evrensel ilkeleri benimserlerse de kamu yönetimi uygulamaları ülkeden ülkeye farklılık gösterebilir. IIA genel olarak iç denetim biriminin merkezileştirilmesinin faydalarını şu şekilde açıklamıştır (TİDE, 2012);

- ✓ Kurum faaliyetlerinin modernize edilmesi, maliyet etkinliğini artırmak,
- ✓ Merkezi denetim otoritelerine verilen yanıtların konsolide edilmesi,
- ✓ Üst yöneticiye/ yöneticilere tutarlı yanıtlar sunmak,
- ✓ İnsan kaynağının sürekliliğini sağlamak amacıyla, portföy genelinde işe alım ve eğitim çalışmaları yürütmek,

- ✓ Çalışanların tecrübelerinin portföy genelinde paylaşılması ve bu birikimden etkin şekilde yararlanılması,
- ✓ Portföy denetim faaliyetlerinin kolaylaştırılması.

Yukarıdaki maddeler birlikte değerlendirildiğinde çeşitli sonuçlar ortaya çıkmaktadır. İç denetimin merkezileşmesi (TİDE, 2012) ;

- ✓ İç denetim biriminin kuruma karşı bağımsızlığını güçlendirir,
- ✓ İç denetim, şeffaflığı artırırken diğer taraftan tek bir yönetim paradigması ve kaynakların konsolidasyonunu sağlar,
- ✓ İç denetim fonksiyonu kurma imkanı bulunmayan kurumlar bu imkana sahip olur,
- ✓ Tek bir denetim planının olması kurumun kaynaklarının kurumunun geniş amaç ve hedeflerine uygun olarak kullanılmasını sağlar. Tekrarlanan denetimler olmayacağından denetim giderlerinde tasarruf sağlanmış olur.

Merkezi bir model üzerinden denetim süreçleri daha tutarlı ve etkin hale getirilebilir. IIA'ya göre, merkezileşmenin iç denetim faaliyetinin icra edilmesinde çeşitli sakıncaları da bulunmaktadır. Bu sakıncalar; sahiplik ve güç kaybı, otorite kaybı, değişikliğe genel direnç, çabukluğun kaybolması ve artan iş yükü olarak sıralanabilir. Ülkelerin kamu iç denetim faaliyetlerini yürütürken merkezileşme ve kısmi merkezileşme yaklaşımını uyguladıkları görülmektedir. Örneğin Avustralya iç denetim uygulamasını merkezi olarak gerçekleştirirken ABD kısmi merkezileşmeye gitmiştir. Ülkelerin kendine özgü şartları diğer kamu yönetimi sistemlerini etkilediği gibi iç denetim pratiğini de özgünleştirebilmektedir (Baykara, 2014:47).

IIA, "Kamu Sektöründe İç Denetim Raporunun Şeffaflığı" adlı çalışmasında kamu sektöründe iç denetim raporlarıyla ilgili güncel global şeffaflık uygulamaları hakkında görüşlerden bahsetmektedir. Kamu yönetiminde şeffaflık; kamu personelinin yolsuzluk, suistimal, israf ve kötüye kullanım gibi olumsuz uygulamalarını azaltmak için teşvik edilmiştir. Şeffaflık denetim işlevinde de önemli bir prensiptir. Kurumun ve denetim biriminin kredibilitesini göstermesi açısından önemlidir (TİDE, 2012).

IIA, "Global Kamu Sektörü Anlayışı: Düzenleyici Mevzuatın Bulunmadığı Hallerde Kamu Sektörü Denetimi İçin Politika Tayini" adlı çalışmasında kamuda iç denetim içeriğinin süreç kadar önemli olduğu vurgusunu yapmıştır. IIA'nın geliştirmiş olduğu standartlar kamu kesiminde iç denetimin genel çerçevesini oluşturur. Bu çalışma iç denetim mevzuatının bulunmadığı ya da istenilen düzeyde olmadığı kurumlarda Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesine (UMUÇ) uyulması yönünde uygulayıcılara yol göstermektedir (TİDE, 2014).

IIA, "Global Kamu Sektörünü Anlama Kılavuzu: Kamu Kuruluşlarında Bağımsız Denetim Komiteleri" adlı çalışmasında kamu kesiminde denetim komitesinin varlığı üzerinde durmuştur. IIA denetim komitesini kamu kuruluşlarında yönetişim, risk yönetimi ve iç kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesi ve bu alanlarda şeffaflığın sağlanması noktasında önemli bir rol oynayan oluşum olarak görmektedir.

Kurumlarda etkin çalışan denetim komiteleri, iç denetim yönetimi (İDY) ve yönetim kurullarına denetim hususunda önemli yardımda bulunur. IIA kamu kesiminde denetim komitesinin üstlendiği sorumlulukları Uluslararası İç Denetim Standartları ile ilişkilendirerek "mali tablolar, iç kontrol, denetim faaliyeti hizmetleri, dış güvence sağlayıcıları ve mevzuat uyumla bağlantılı risklerin gözetim altında tutma" olarak belirlemiştir (TİDE, 2014).

IIA'nın kamu kesimine yönelik yapmış olduğu çalışmaların iç denetim uygulamasının kamuda 1. seviye olan başlangıç seviyesinden 5. seviye olan mükemmel seviyeye gelinceye kadarki süreçte yönlendirici nitelikte olduğu görülmektedir. Ülkelerin siyasi, ekonomik ve diğer faktörlerden kaynaklı olarak iç denetimin uygulama şekli değişebilmektedir. IIA kamu sektöründen denetim komitesinin öneminden bahseder örneğin Türk kamu yönetiminde denetim komitesi bulunmamaktadır. Türkiye'de denetim komiteleri özel sektörde kurumsal firmalar bünyesinde bulunmaktadır. IIA'nın geliştirdiği standartlar, rehberler, raporlar ve diğer çalışmalar iç denetim mesleğiyle ilgili küresel çalışmalar olarak kabul edilmektedir. Bahsedilen çalışmaların kamu kesiminde İDB'lerin kurulması ve mükemmel seviye gelebilmesinde önemli rol üstlendikleri görülmektedir.

4. KAMUDA 2024 KÜRESEL İÇ DENETİM STANDARTLARINA UYUM SÜRECİ VE BEKLENEN DEĞİŞİMLER

Bu bölümde küresel iç denetim standartlarının da içinde yer aldığı Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin (UMUÇ) genel bir değerlendirmesi, küresel iç denetim standartlarının 2017 ve 2024 yılı sürümleri arasındaki farklar, IIA'nın 2021 küresel iç denetim standartlarının son bölümünde kamu sektörü ek rehberi ve güncel standartların kamu yönetimine muhtemel etkileri ele alınmıştır.

4.1. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin (UMUÇ) Değerlendirmesi (2017 -2024)

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, IIA Standartlar Kurulunun gönüllü üyeleri öncülüğünde iç denetimle ilgili meslek örgütlerinin de katkılarıyla oluşturulan bir çalışmadır. UMUÇ ilk olarak 2002 yılında yayımlanmıştır. Ardından 2011, 2013, 2017 ve 2024 yıllarında mesleğe yönelik gelişmeler dikkate alınarak güncellenmiştir. IIA UMUÇ'la iç denetim mesleğinin tüm dünyada ortak bilgi birikimine dayanarak icra edilmesine katkı sağlamaktadır. UMUÇ, mesleğin gelişimi, uygulamada standart oluşturma ve meslekle ilgili kavramsal birikim sağlamak için meslek profesyonellerine iç denetimle ilgili güncel bilgiler sunmaktadır. UMUÇ tutarlı bir bilgi bütünü (paketi) niteliğindedir. Meslekle ilgili uygulama ve yorumlamaların daha kolay bir şeklide yapılmasını sağlayan bir plandır. İçeriğinde iç denetimin tanımı, zorunlu rehber (ana prensipler, standartlar, etik kurallar), tavsiye edilen rehber (Uygulayıcı Rehber ve Tavsiye Edilen Rehber) bulunmaktadır.

UMUÇ'un 2017 versiyonunda; Ana Prensipler, İç Denetimin Tanımı ve Misyonu, Etik Kurallar, Standartlar, Uygulama ve Tamamlayıcı Rehber yer almaktaydı. 9 Ocak 2024 tarihinde güncel versiyonu yayınlanan UMUÇ'ta bir önceki versiyona göre

yapısal değişiklikler olduğu görülmektedir. Buna göre 2024 UMUÇ'ta Global İç Denetim Standartları, Konuyla İlgili Gereklilikler ve Global Rehber yer almaktadır. Güncel versiyon UMUÇ'ta "zorunlu" ve "tavsiye" edilen ayrımı devam etmektedir. "Global İç Denetim Standartları" ve "Konuyla İlgili Gereklilikler," UMUÇ'un zorunlu iki temel unsurunu oluştururken, "Global Rehberler" ise yeni UMUÇ kapsamında zorunlu olmayan bir unsur olarak yer almaktadır (https://burca.com.tr/yeni-global-ic-denetim-standartlariyla-yapilan-onemli-degisiklikler/.com E.T. 17.06.2025)

4.1.1. Uluslararası İç Denetim Standartları

Uluslararası İç Denetim Standartları, iç denetimin küresel düzeyde uygulanmasına rehberlik ederek iç denetimin kalitesini ve değerini artırarak özel ve kamu sektöründe etkin bir şekilde yürütülmesine yardım eder. Ülkelerin iç denetime ilişkin yerel mevzuatları, Global İç Denetim Standartlarına uygun olarak geliştirilmelidir. Bu standartlara aykırı ve bir kısmını pasivize eden bir mevzuat geliştirilmesi uygun görülmez. Global İç Denetim Standartları beş temel alan ve on beş prensipten oluşur. Temel alanların altında prensipler yer alır ve bu prensiplerde belirli standartlardan oluşur.

Alan I: İç Denetimin Amacı (Purpose of Internal Auditing): "İç denetim, yönetim kuruluna ve yönetime bağımsız olarak risk temelli ve objektif güvence vererek, tavsiyelerde bulunarak ve öngörüler sunarak kurumun değer yaratma, bu değeri koruma ve sürdürülebilir kılma kabiliyetini güçlendirir." Bu doğrultuda kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesi, yönetişim, risk ve kontrol süreçlerinin etkinliğinin artırılması, karar alma ve gözetim, paydaşlara güven verme ve kurum itibarını artıma ve kamu menfaatlerini gerçekleştirme kabiliyetini iyileştirme hedeflenir. İç denetimin kurum için hayati öneme sahip olduğu değer katma ve değer yaratma bağlamında en iyi şekilde uygulanması gerektiği ifade edilebilir (IIA- Global İç Denetim Standartları, 2024: 20).

Alan II: Etik ve Profesyonellik (Ethics and Professionalism) : Bu alan iç denetim aktörlerinden beklenen davranışları ifade eder. Etik ve Profesyonellik iç denetim ilke ve standartlarına uyum, iç denetim mesleğine duyulan güven açısından önemlidir. Kurumda etik ve profesyonellik açısından bir kültürün oluşması kurum içinden ve kurum dışından iç denetçilerin tutum ve yargılarına yönelik itimatı artırması bakımından önemlidir. Bu alanla ilgili ilkeler (IIA- Global İç Denetim Standartları, 2024: 21- 42);

- ✓ Dürüstlük: iç denetçilerin her durumda doğruyu söylemeleri diğer mesleki fonksiyonlarının yerine getirilmesinde temel teşkil eder.
- ✓ Objektiflik: İç denetçilerin iç denetin faaliyetinin başından sonuna kadar objektifliği koruması ve bu tavrını meslek hayatında devam ettirmesi gerekir. Bu durum iç denetimin tavizsiz uygulanması ve yansız bir tutum sergilenmesini gerektirir.
- ✓ Yetkinlik: iç denetçilerin sahip oldukları bilgi, birikim ve becerilerini sorumlulukları en iyi şekilde yerine getirmektir.

- ✓ Azami Mesleki Özen: iç denetçilerin mesleğini yerine getirken azami derecede dikkat etmeleri gerekir. Bu ilke, denetçinin hata ve ihmallerden kaçınarak mesleki standartlara ve etik kurallara uygun hareket etmesini zorunlu kılar.
- ✓ Gizlilik: iç denetçiler mesleğini icra ederken gerekli bilgileri kullanıp ve korumak zorundadır. İç denetçiler kendilerine sağlanan ve elde ettikleri bilgileri kullanırken yasal mevzuata uymak zorundadır. Bu bilgileri kişisel çıkar ve amaç için kurumun meşru ve etik amaçlarına zarar verecek şekilde kullanamazlar.

Alan III: İç Denetim Fonksiyonunun Yönetişimi (Governing the Internal Audit Function) : İç denetimin etkili olması için gerekli şart olarak görülür. Bu alan iç denetim yöneticilerine iç denetim fonksiyonunu kurmak, bağımsız bir birim olarak faaliyetlerini yürütmek ve performansı gözetip koruyarak ilgili iç denetim aktörleriyle ilişkileri devam ettirmek gerekliliklerini özetler. Yönetim kurulunun ve üst yönetimin sağlamış olduğu destek iç denetimin etkinliği artırmada önemli role sahiptir. Alan III ile ilgili ilkeler (IIA- Global İç Denetim Standartları, 2024: 42- 65);

- ✓ Yönetim kurulundan alınan yetki: iç denetimin iradesini belirler, onaylar ve destekler. İrade iç denetimin etkinlik alanını (görev, yetki ve sorumluluk) belirler ve bir yönetmelikle bu alan resmileştirilir. İç denetim yöneticisi iç denetim iradesini oluşturmak için gerekli tüm bilgileri yönetim kuruluyla paylaşmak zorundadır.

- ✓ Bağımsız konumlama: bu ilke iç denetimin bağımsızlığını ve vasıflarını oluşturur ve korur. İç denetimin, kurum içinde doğrudan yönetim kuruluna bağlı olması ve üst yönetime hesap vermesi bağımsızlığını kullanabilme kabiliyetiyle ilgilidir. İç denetim fonksiyonunun iç denetim sorumluluklarının tarafsız bir şekilde yerine getirilmesini etkileyen koşullardan uzak kalması gerekir. Kurum içinde iç denetim hizmet ve sorumluluklarına müdahale olmadan yerine getirilmesinde devamlılık korunmalıdır.

- ✓ Yönetim kurulunun gözetimi: yönetim kurulu iç denetim fonksiyonunu etkinliğini artırmak için fonksiyonu gözetir ve denetler. Yönetim kurulunun burada amaçladığı iç denetim fonksiyonunun genel etkinliğini artırmaktır.

Alan IV: İç Denetim Fonksiyonunu Yönetme (Managing the Intarnal Audit Function) : bu kısım iç denetim yöneticisinin sorumluluklarını yerine getirirken Uluslararası İç Denetim Standartlarına ve iç denetim yönetmeliğine uygun olarak yönetmekten sorumlu olduğunu belirten alandır. İç denetim yöneticisi sorumlulukları çerçevesinde stratejik plan yapma, kaynakları elde etme ve kullanma, ilişkiler kurma, paydaşlarla iletişime geçme ve fonksiyonun performansını sağlama ve geliştirme gibi eylemleri gerçekleştirir. Alan IV ile ilgili ilkeler (IIA- Global İç Denetim Standartları, 2024: 65-96);

- ✓ Stratejik planlama: İç denetim yöneticisi, iç denetim fonksiyonunu amacına uygun şekilde yönlendirmek ve uzun vadede başarılı olmasını sağlamak için stratejik planlar oluşturur. Bu süreç, iç denetim fonksiyonunun etkin yönetimi açısından hayati öneme sahiptir. Stratejik planlama, iç denetimin misyonunun, kurumun yönetişim yapısının, risk yönetimi süreçlerinin ve kontrol mekanizmalarının iç denetim yöneticisi tarafından derinlemesine anlaşılması ve etkin bir şekilde yönetilmesini gerektirir.

- ✓ Kaynakların yönetimi: iç denetim yöneticisinin iç denetim fonksiyonunun stratejik planını yürütebilmesi için birimin sahip olduğu mali, beşeri ve teknolojik kaynakları etkili, verimli ve ekonomik yönetmesi gerekir.

- ✓ Etkili iletişim kurmak: iç denetim yöneticisi iç denetim fonksiyonunu başarıyla sürdürebilmeleri için paydaşlarla etkili iletişim kurmak zorundadır. Bu paydaşlar yönetim kurulu, üst yönetim, operasyonel yönetim, düzenleyici kurumlar ve iç ve dış güvence sağlayıcılar ve diğer danışmanlardan oluşur.

- ✓ Kaliteyi artırmak: İç denetim yöneticisi, iç denetim fonksiyonunun Uluslararası İç Denetim Standartlarına uyumunu sağlamaktan ve performansını sürekli geliştirmekten sorumludur. Bu ilkenin vurguladığı kalite, standartlara uyum ve iç denetim fonksiyonunun performans hedeflerini başarıyla gerçekleştirmesiyle doğrudan ilişkilidir.

Alan V: İç Denetim Hizmetlerinin Yürütülmesi (Performing Internal Audit Services) : bu alan iç denetçilerin denetim faaliyetini etkin bir şeklide yapabilmeleri için denetim planı, bulgu ve çalışma sonuçlarını geliştirmek için görevleriyle ilgili çalışmaları etkili bir şekilde yürütmelerini içerir. Ayrıca iç denetçiler denetim faaliyetini yürütürken yönetimle işbirliği içinde olmaları denetim sonuçlanınca yönetim ve ilgili birimle iletişim halinde olmaları gerekir. Alan V ile ilgili ilkeler (IIA-Global İç Denetim Standartları, 2024: 96- 120) ;

- ✓ Görevlerin etkili şekilde planlanması: etkin bir iç denetim fonksiyonu için iç denetçiler planlarını sistematik ve disiplinli bir şekilde yapmak zorundadır. İç denetim yöneticisinin oluşturacağı metodoloji ve Uluslararası İç Denetim Standartlarına uyum bu ilkenin ana parametresini oluşturur.

- ✓ Görev kapsamındaki işlerin yürütülmesi: iç denetçilerin görev programlarının uygulanmasıyla bilgilerin toplanması ve kanıtların elde edilmesi için analizler ve değerlendirmeler yapmalarını kapsayan ilkedir.
- ✓ Görev sonuçlarının raporlanması ve eylem planlarının izlenmesi: İç denetçiler, görevleriyle ilgili elde ettikleri sonuçları denetimin taraflarına iletir. Yönetimin sonuçlarla ilgili tavsiye veya eylem planlamalarının durumunu izler.

4.1.2. Uluslararası İç Denetim Standartlarının Kamu Sektöründe Uygulanması

İç denetim fonksiyonu özel ve kamu sektörü ayırt etmeksizin aynı görevi yerine getirmekle görevlidir. Fakat bu iki sektörün ana bileşenleri temelde farklılık gösterir.

Uluslararası İç Denetim Standartlarının 2024 güncel versiyonunda, kamu sektörüne ilişkin ek rehberde, kamu sektöründeki iç denetçilerin farklı yönetişim, organizasyon ve finansman yapıları altında çalıştıkları üzerinde durmuştur. İç denetim fonksiyonunun dünya genelinde, özel sektördeki kurumsal firmalarda bir yönetim birliğine sahip olduğu görülmektedir. Diğer yandan kamu sektörü örgütlenmesi; geri kalmış, gelişmekte olan ve gelişmiş olmak üzere üç farklı ayrıma tabidir. Dolaysıyla kamu sektörü siyasi, ekonomik ve diğer birçok faktör dolayısıyla yapısal olarak farklılaşabilmektedir. Bu nedenle kamuda, IIA tarafından ortaya konulan standartlar dikkate alınarak iç denetim fonksiyonunun yürütülmesi güçleşebilmektedir. IIA kamu sektöründe iç denetimin odaklanması gereken hususları şu şekilde belirtmiştir (IIA-Global İç Denetim Standartları, 2024: 120);

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

IIA kamu iç denetçilerinin Standartların uygulanmasında kamu iç denetçileri için farklılıkların oluşabileceği durumları da aşağıdaki gibi açıklamaktadır.
Kanunlar ve/veya yasal düzenlemeler, kamu sektöründe iç denetim fonksiyonunun küresel iç denetim standartlarıyla tam uyumlu şekilde yürütülmesi açısından büyük önem taşımaktadır. "İç denetim fonksiyonunun kanun ve/veya yasal düzenlemelerin gereklerini ve Standartların amacını nasıl yerine getirdiğini açıklamak için bir tüzük veya başka belgeler kullanılabilir." Fakat uygulamaya konan kanun veya diğer yasal düzenlemeler standartların tam olarak uygulanmasını engelleyebilir. Burada iç denetim birimi yöneticisi bu durumu tüm yönleriyle belgelendirmeli ve taraflara gerekli açıklamaları yapmalıdır (IIA- Global İç Denetim Standartları, 2024: 121) .

IIA, kanun veya diğer yasal düzenlemelerden kaynaklı iç denetim fonksiyonunun Standartlara uygun çalışmasını etkileyen durumlarda (IIA- Global İç Denetim Standartları, 2024: 121);

- ✓ İç denetim birimi yöneticisinin düzenleme ve değiştirme yeteneğinin kısıtlandığı,
- ✓ Kamuda açıklanacak veya açıklanmayacak belge türlerinin düzenlenmesinde,
- ✓ İç denetim birimi yöneticisinin yönetim kuruluyla yapacağı özel görüşmelerin sınırlandırılması durumunda,

- ✓ Kamu sektöründe, iç denetim fonksiyonlarının denetim sonuçlarını kamuya açık toplantılarda sunmaları gerektiğinde,

- ✓ Diğer yüksek denetim kurumlarının iç denetim fonksiyonunun yetkisini geçtiği durumlarda iç denetçilerin Standartlara uygun ne yapması gerektiği kamu sektörü ek rehberde ilgili standartlara yönlendirmesi yapılmıştır.

Yönetişim ve Organizasyon Yapısı: kamu yönetimi çeşitli organizasyon yapılarından oluşur. Merkezi ve yerel bağlamda düşünüldüğünde iç denetim birimlerinin kurum içinde ve kurum dışında muhatapları olabilir. Bu durum iç denetim yöneticisinin iç denetim fonksiyonunu harekete geçirme ve etkin çalışmasını zorlaştırabilir. Kamu yönetiminde politika belirleyen yönetim kurulları gibi yapıların varlığı, iç denetim yöneticisi ve iç denetim fonksiyonunun Standartlarda tanımlanan bazı alanlar üzerindeki yetkisini sınırlayabilir. IIA yukarıda belirtilen yapıları kamu sektörü ek rehberde aşağıdaki şekilde genel olarak ifade etmiştir (IIA- Global İç Denetim Standartları, 2024: 122).

- ✓ İç denetim birimi, kurumun diğer birimlerinden bağımsız olarak yapılandırılmalı ve doğrudan yönetim kuruluna bağlı olmalıdır,

- ✓ İç denetim birimi doğrudan üst düzey yöneticiye bağlı olabilir,

- ✓ İç denetim birimi doğrudan teşkilatın başka bir bileşeni içinde yer alabilir (denetim komitesi gibi),

- ✓ İç denetim fonksiyonu kurumun diğer bölümlerinden ayrı olabilir,

- ✓ İç denetim fonksiyonları kurumun daha alt düzey kademelerinde yer alabilir.

Finansman: iç denetim fonksiyonunun süreçleri kamu sektöründe özel sektörden farklı gerçekleşir. Bazı ülkelerde kamu yönetimi bütçesinin önemli bir kısmı merkezi hükümet tarafından belirlenir. Kurumların kendi gelirlerini oluşturması da yasal olarak kısıtlanmış olabilir. Öne çıkan bu koşullar iç denetim yöneticisinin üst yönetim veya yönetim kurulundan bütçe isteme aksiyonunu kısıtlayabilir. İç denetim kurumda öncelikli faaliyet alanını oluşturmuyorsa iç denetim fonksiyonu kısıtlı finansmanla denetim sürecini devam ettirir. İç denetim üst yönetime, yönetim kuruluna veya bağlı olduğu kurula bağımsız bütçe talebi iletebilir. İç denetim yöneticisinin bu talebi gerekçelendirmesi gerekir (IIA- Global İç Denetim Standartları, 2024: 123).

4.1.3. Uluslararası İç Denetim Standartları Bağlamında Kamu Sektöründen Beklentiler

IIA iç denetimin küresel bazda baş aktörü olarak yaşanan gelişmeleri takip ederek iç denetim standartlarını belirli periyotlarda güncellemektedir. Standartlar özel sektörde özellikle kurumsal firmalarda benimsenmiştir. Kamu sektöründe ise kurumun yönetişim ve organizasyon yapısı, kurumlardan siyasi beklentiler, iç denetim

dışındaki denetim fonksiyonları, mevzuat, bütçe, değişime direnen personel ve diğer pek çok neden IIA'nın getirmiş olduğu Standartlar ve diğer çalışmaların kamu sektöründe tam olarak pratiğe dökülememesine neden olmuştur. Güncel standartlarda kamu sektöründeki iç denetim fonksiyonundan çeşitli beklentiler ortaya konulmuştur. Bu başlık altında Standartlar ve yeni gelişmeler bağlamında kamu sektöründe iç denetime yönelik beklentiler UMUÇ dikkate alınarak ortaya konulmuştur (IIA, Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, 2024).

- ✓ Dürüstlük: Kamu personeli açısından da önemli bir mesleki ilke olan dürüstlük kamu iç denetçisinin ahlaki ve etik ilkelere uymasını ve mesleki açıdan doğru olanı yapmasını gerektirir. Kamu sektörünün üst yönetimi siyasi referanslarla yapılan atamalarla yönetilir. Dolayısıyla bu durum karşısında iç denetim birimi dürüstlükten ödün vermemeli ve mesleki standartlara bağlı kalmalıdır.

- ✓ Yetkinlik: kamu iç denetçileri iç denetim faaliyetinden beklenen yararı kuruma sağlayabilmeleri için mesleğin gerektirdiği teorik ve pratik bilgiyle donanımlı olmalıdır. Kamu sektörü mevzuatla yönetildiğinden kamu iç denetçileri iç denetim fonksiyonunu ilgilendiren yasal çerçeveye hakim olmalıdır. Yetkinlik konusunda iç denetçilerin çabasının yanında İç denetim yöneticisinin, yönetim kurulunun, üst yöneticinin ve iç denetimle ilgili kurulun da çalışmaları önemlidir. Özellikle dijital çağda iç denetim mesleğini ilgilendiren gelişmeleri yakından takip etmeli ve bu alandan eğitimler verilmelidir. Teknolojik gelişmelerin kamu sektörü çalışmalarını kuşattığı günümüzde yapay zeka gibi araçların denetimde kullanılması büyük önem arz etmektedir. Denetim alanının belirlenmesinden raporların izlenmesine kadar ki süreçte bu yapay zekanın alt dalı olan makine öğrenimi teknolojilerden yararlanıldığı görülmektedir. Ayrıca kurumun risk yönetimi, yönetişim ve kontrol süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve bu yönde çalışmaların yapılmasında yapay zeka türevli teknolojilere ihtiyaç giderek artmaktadır.

- ✓ Bağımsızlık: kamu sektörü büyük oranda siyasi iktidarın yapmış olduğu kamu politikaları üzerinden çalışır. Demokratik hükümet sistemleri belli sayıda kamu personelinin doğrudan ve dolaylı olarak iktidar tarafından atanmasına olanak tanımıştır. Özellikle üst yöneticilerin kendilerini atayanlara karşı iyi görünme gibi kurumun bağımsızlığını etkileyebilecek davranışlar sergilemesine neden olabilir. İç denetim fonksiyonunu harekete geçiren iç denetim birimi yöneticisinin atanması, tutumu, bağlı olduğu yönetici veya kurul iç denetimin bağımsız güvence faaliyeti olarak icra edilmesinde önemli rol oynar. Kamu sektörü siyasi çekişmelere açık bir alandır. İç denetim fonksiyonunun bu durumdan etkilenmemesi için başta küresel iç denetim standartları olmak üzere mesleğin gerektirdiği ahlaki ve etik ilkelere bağlılıktan ödün verilmemesi gerekir.

- ✓ Mevzuat: IIA Standartlarına göre, iç denetim fonksiyonunun kurumda etkin bir şekilde yürütülebilmesi için, kuruma ilişkin yasal iç denetim mevzuatının bu standartları desteklemesi ve olası bir uyuşmazlık durumunda iç denetim yöneticisinin nasıl hareket edeceğini açıkça belirlemesi gerekmektedir. Bunun yanında kamu sektörü iç denetim mevzuatı güncel gelişmelere göre revize edilmelidir. Kamuyu ilgilendiren hükümet sistemi değişiklikleri, kurumsal yapının farklılaşması, teknolojik gelişmeler ve paydaş beklentileri mevzuatın belirli periyotlarda güncellenmesini zorunlu kılmaktadır.

- ✓ Kamu personeli (insan kaynağı) : kamu sektöründe birçok ülkede iç denetçi bulmada bazı problemler yaşanabilmektedir. İç denetçilerin IIA Standartlarında yetkinliğe ulaşabilmeleri çeşitli eleme aşamalarını zorunlu kılmaktadır. Belirli düzeyde eğitim, yabancı dil, belirli mesleklerde uzmanlaşma ve sertifikasyon gibi şartlar bunların başında gelir. Gelişmekte olan ve geri kalmış ülkelerde yukarıda belirtilen yetkinlik düzeyine ulaşan kişiler ya özel sektörü tercih etmekte ya da daha iyi ekonomik koşulların olduğu başka ülkelere çalışmayı tercih etmektedir. Uluslararası İç Denetim Sertifikasının (CIA) dünya çapında geçerliliği olması farklı ülkelere çalışmayı kolaylaştırmaktadır. Bunun yanında iç denetçiler kamu sektöründe vasıflı yetişmiş personel olarak görülmekte ve yöneticilik kadrolarına uygun görülmekte ya da kendilerinin bu yönde talepleri olabilmektedir.

- ✓ Üst yönetim ve yönetişim: kamu sektöründe iç denetim fonksiyonunun hareket alanını iç denetim biriminin hazırlamış olduğu stratejik plan belirlese de üst yönetimin desteği olmadan iç denetimden beklenen amaç tam olarak gerçekleşmez. İç denetim gibi üst yönetimin de iç denetim birimine güven vermesi önemlidir. İç denetçilerin denetim faaliyeti sırasında istenilen bilgilere ulaşmada ilgili birimlerin gerekli kolaylığı sağlaması gerekir.

4.1.4. IIA'nın Kamu Sektörüne Yönelik Eğitimleri Sonucunda Oluşan Beklentiler

IIA, kamu sektörü için meslek profesyonellerine yönelik güncel gelişmeler ekseninde eğitimler vermektedir. Aşağıda IIA'nın son dönemde odaklanmış olduğu eğitimlerin konusu aktarılmıştır. Bu eğitimler aşağıdaki gibi özetlenebilir (theiia.org, 2025);

- ✓ IIA'nın resmi web sayfası incelendiğinde yeni küresel standartlar çerçevesinde kamu sektöründe risk değerlendirmesi
- ✓ Kamu sektöründe siber güvenliğin önemi (FedRAMP ve StateRAMP gibi yazılım ve uygulamalarda kamu sektörü iç denetim çalışmalarının güvence altına alınmasına yönelik önlemleri)

- ✓ IIA, Vizyon 2035 projesi aracılığıyla kamu sektörü denetçileri hızla gelişen teknolojilere uyumu (sürdürülebilirlik ve siber güvenlik)

- ✓ Yapay Zeka'nın Kodunu Çözmek: Kamu sektörü iç denetim içgörüleri (yapay zekanın temellerini, faydalarını, risklerini ve eğilimlerini tartışılması),

- ✓ Tüm İç Denetim Konuları: Yeni IIA Standartları İçin Kamu Sektörü Hususları

Yukarıdaki eğitimler dikkate alındığında kamu sektöründe iç denetçilerin, yeni küresel standartlar çerçevesinde risk değerlendirmesi yapmaları beklenir. Bu, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak için kritik bir adımdır (Türedi vd., 2023:215). Ayrıca, siber güvenliğin önemi giderek artmakta ve kamu sektöründe FedRAMP ve StateRAMP gibi yazılım ve uygulamalarda iç denetim çalışmalarının güvence altına alınması için gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir. IIA'nın Vizyon 2035 projesi kapsamında, kamu sektörü denetçilerinin hızla gelişen teknolojilere uyum sağlamaları beklenir; bu, sürdürülebilirlik ve siber güvenlik konularında bilgi sahibi olmalarını gerektirir. Yapay zekanın temelleri, faydaları, riskleri ve eğilimleri hakkında bilgi sahibi olmaları ve bu teknolojiyi denetim süreçlerinde etkin bir şekilde kullanmaları beklenir. Kamu sektörü iç denetçilerinin, yeni IIA standartlarına uygun olarak çalışmalarını yürütmeleri ve bu standartları uygulamaları gerekmektedir. Son olarak, yapay zeka ve diğer teknolojileri kullanarak bağımsız bir şekilde denetim faaliyetlerini yürütebilmeleri beklenir. Bu yetkinlikler, kamu iç denetçilerinin daha etkin, verimli ve güvenilir denetim faaliyetleri yürütmelerini sağlayacaktır.

SONUÇ

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ), iç denetim mesleğinin küresel düzeyde ortak bilgi birikimine dayalı olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla IIA tarafından oluşturulmuştur ve ilk olarak 2002'de yayımlanmıştır. 2017 ve 2024 yıllarında güncellenen UMUÇ, iç denetim standartlarını, etik kuralları ve rehberleri içerir. 2024 versiyonu, "Global İç Denetim Standartları", "Konuyla İlgili Gereklilikler" ve "Global Rehberler" olmak üzere üç ana başlık altında toplanmıştır. Bu çerçeve, iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesine rehberlik ederek, iç denetimin kalitesini ve değerini artırmayı hedefler. UMUÇ, iç denetçilerin etik ve profesyonellik ilkelerini koruyarak, denetim fonksiyonlarını yönetmeleri ve denetim hizmetlerini etkili bir şekilde gerçekleştirmeleri için gerekli standartları ve ilkeleri belirler.

Uluslararası İç Denetim Standartları, özel ve kamu sektörü için ortak temel ilkelere dayansa da, kamu sektöründeki uygulamalar, farklı yönetişim, organizasyon ve finansman yapıları nedeniyle özel sektörden farklılık gösterebilir. IIA'nın kamu sektörüne yönelik rehberinde, kanun ve yasal düzenlemelere uyum, süreçlerin verimliliği ve ekonomikliğinin artırılması, kamu kaynaklarının korunması ve stratejik hedeflerle uyumlu performans değerlendirmesi gibi odaklanılması gereken konular vurgulanmıştır. Kamu sektörü iç denetim fonksiyonunda dürüstlük, yetkinlik, bağımsızlık, mevzuat uyumu, insan kaynağı ve üst yönetim desteği gibi beklentiler öne çıkmaktadır. Bu standartların kamu sektöründe tam anlamıyla uygulanabilmesi

için iç denetçilerin yasal çerçeveyi iyi bilmeleri, teknolojik gelişmeleri takip etmeleri ve etik ilkelere bağlı kalmaları gerekmektedir.

IIA, kamu sektörü meslek profesyonellerine yönelik eğitimler sunarak, güncel gelişmeler ışığında bilgi sağlamaktadır. Bu eğitim konuları arasında yeni küresel standartlar çerçevesinde risk değerlendirmesi, siber güvenliğin önemi, hızla gelişen teknolojilere uyum, yapay zekanın kullanımı ve yeni IIA standartlarına uygun çalışma yöntemleri yer almaktadır. Bu eğitimler sayesinde, kamu iç denetçilerinden kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımı, siber güvenlik önlemlerinin alınması, teknolojik gelişmelere uyum sağlanması ve yapay zekanın etkin kullanımı beklenmektedir. Bu yetkinlikler, kamu iç denetçilerinin daha etkin, verimli ve güvenilir denetim faaliyetleri yürütmelerini amaçlamaktadır.

EVALUATION OF INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC SECTOR IN THE CONTEXT OF 2024 GLOBAL INTERNAL AUDIT STANDARDS

1. INTRODUCTION

Auditing is a management function that has existed in all organized structures throughout history, and it is the process of monitoring whether a subject is being done regularly and appropriately. With the emergence of the state as an organized structure, primitive forms of auditing have also developed. The Industrial Revolution and the emergence of the private sector have created a need for accounting and independent auditing, and especially the corporate scandals that occurred in the 1930s and 1940s have led to new regulations. The Institute of Internal Auditors (IIA), founded in 1941, has ensured that internal auditing has gained an institutional identity, and internal auditing practices that have become widespread with private growth have been adapted to the public sector since the 1990s. IIA has conducted studies on public internal auditing and guided the public sector to improve internal auditing processes.

This study aims to examine the capacities of innovations offered to internal auditing in the public sector with IIA's 2024 Global Internal Auditing Standards. Thanks to the qualitative research method, the standards published by IIA and special studies in the public sector have been examined, and a broad perspective has been presented by scanning the academic literature. The study addresses the relationship between internal audit and public administration, general frameworks of new standards, digital transformation, transparency, accountability, risk management, fight against corruption and internal control analysis audit. Although it is not yet possible to observe how the standards that will enter confidentiality in January 2025 will affect the public sector, the study has an important guiding quality in each of the broad scopes of internal audit.

2. METHODS

This study was carried out by meticulously examining the resources of IIA and academic studies in the field of internal auditing using qualitative methods. The study focused on current sources. In this context, the International Professional Practices Framework (IPPF) published by IIA in 2024 was determined as the primary source. Again, IIA's public sector guides and training seminars were examined as the primary source. Apart from this, the academic literature of internal auditing was examined in the study and the research content was created in a comparative manner with the primary sources.

3. RESULTS

The findings obtained during the study process show that the internal audit profession needs to continuously develop and that training and guidance activities play an important role in this area. Therefore, it is important for internal audit professionals to follow up-to-date resources and guides and to continuously improve themselves. It has been concluded that internal audit in the public sector should be developed by adapting to new technologies and that public internal auditors should continuously increase their competencies.

The findings of the study emphasize the importance of internal auditors developing their digital skills and using modern tools such as artificial intelligence and data analytics in internal audit processes. In this context, IIA's 2024 Global Internal Auditing Standards serve as a guide for further advancing internal audit activities in the public sector and overcoming current challenges.

CONCLUSION

This study provides an important contribution to understanding the future directions of internal auditing practices in the public sector and the role of The IIA's standards in this process. The research once again highlights the need for further studies in the field of public internal auditing and the importance of closely following developments in this field.

KAYNAKÇA

Ağdeniz, Ş. (2024). Güvenilir Yapay Zekâ ve İç Denetim. *Denetişim*(29), 112-126. https://doi.org/10.58348/denetisim.1384391

Altıok, M. (2016). Keynes ve Keynesçi Kuramda Kriz ve İktisat Politikası Tartışmaları. *Toplum Ve Demokrasi Dergisi*, 3(6), 75-102.

Ayboğa, H. (2022). İşletmelerde Yaşanan Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde Alınan Denetim Tedbirleri. *Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi*(17), 39-68.

Balyemez, A. S. (2016). Türkiye'de Özel Sektör Ve Kamu İdareleri İç Kontrol Sistemlerinin Mevzuat Yükümlülükleri Açısından Karşılaştırılması. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(8), 1-70.

Baykara, S. T. (2014). OECD Ülkelerinde İç Denetim. *Denetişim*(14), 42-58.

Bilge, S. ve Kiracı, M. (2010). *Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler*. Ankara: Gazi Kitapevi.

Bozkurt, P. (2018). Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim Sistemi: Stratejik Yönetim Perspektifinden Bir Değerlendirme. *Sayıştay Dergisi*(109), 9-25.

Çevik, S. N. (2022). Paradigma Değişimi Olarak Yeni Kamu Yönetimi ve Çıkmazları Karşısında Arayışlar. *Aksaray Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(4), 441-450.

Ela, M., & Türkyener, C. M. (2015). Türkiye'de Sayıştayın Düzenlilik Denetimi: Genel Bir Bakış. *Finans Politik Ve Ekonomik Yorumlar*(602), 25-42.

Ersezer, Ö., & Altun, D. D. (2024). Dijitalleşme Sürecinde Türkiye'de E-Ticaret. *İşletme Ve Girişimcilik Araştırmaları Dergisi*(4), 14-25.

Güngör, B., & Aksöz, F. (2021). 1929 Dünya İktisadi Krizi, Otoriterleşen Devletler Ve Türkiye'ye Yansımaları. *Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 25(1), 33-52.

Hiç Birol, Ö. (2013). Klasikler, Marx, Keynes Ve Sonrası:Laissez-Faire Liberalizminden Günümüz Piyasa Ekonomisine. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(2), 95-110.

https://internalauditor.theiia.org/en/articles/2024/may/online-exclusive-on-their-own-with-ai/ E.T. 15.02.2025

IIA (2011). Ek Rehber: Kamu Sektörü Tanımı. Erişim: 1 Ocak 2025. https://www.tide.org.tr/uploads/SG_Kamu_Sektoru_Tanimi.pdf

IIA (2012). Global Kamu Sektörünü Anlama Kılavuzu: Kamu Kuruluşlarında Bağımsız Denetim Komiteleri. Erişim: 5 Ocak 2025. https://www.tide.org.tr/uploads/Global%20Kamu%20Sekt%C3%B6r%C3%BCn%C3%BC%20Anlama%20K%C4%B1lavuzu%20(%203%20GG%20%20SON%20HAL%C4%B0%20)%2017032016.pdf

IIA (2012). İç Denetimin Katma Değeri ve İç Denetim Kapasite Modeli. Erişim: 2 Ocak 2025. https://www.tide.org.tr/uploads/SG_Ic_Denetimin_Katma_Degeri.pdf

IIA (2012). Kamu Kesimi Denetim Faaliyetlerinin İyileştirilmesi. Erişim: 4 Ocak 2025. https://www.tide.org.tr/uploads/SG_Kamu_Denetim_Faaliyetlerinin_Iyilestirilmesi.pdf

IIA (2012). Kamu Kesimi Yönetişimde Denetimin Rolü. Erişim: 2 Ocak 2025. https://www.tide.org.tr/uploads/SG_Kamu_Yonetisiminde_Denetimin_Rolu.pdf

IIA (2012). Kamu Sektöründe İç Denetim Raporunun Şeffaflığı. Erişim: 4 Ocak 2025. https://www.tide.org.tr/uploads/Ic_Denetim_Raporunun_Seffafligi.pdf

IIA (2014). Global Kamu Sektörü Anlayışı: Düzenleyici mevzuatın Bulunmadığı Hallerde Kamu Sektörü Denetimi İçin Politika Tayini. Erişim: 5 Ocak 2025. https://www.tide.org.tr/uploads/GPSI%20Policy%20Seting%20for%20Public%20Sector%20Auditing1%20(%20eklemeli%20son%20hali).pdf

Karaca, H. (2023). İç Denetimin Tarihsel Gelişimi Ve İç Denetim Düzenlemeleri. *Accounting and Financial History Research Journal*(25), 55-68.

Karaca, H. (2023). İç Denetimin Tarihsel Gelişimi Ve İç Denetim Düzenlemeleri. *Accounting and Financial History Research Journal*(25), 55-68.

Köseoğlu, İ. (2023). Türkiye'de İç Denetim Ve İç Denetimin Bakanlık Teşkilatlarında Uygulamasına Yönelik Bir Alan Araştırması. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Muğla.

Köseoğlu, İ. (2024). Türk Kamu Yönetiminde İç Denetimin Gelişimi Üzerine Bir İnceleme. *Denetişim*(30), 65-81. https://doi.org/10.58348/denetisim.1455190

Merter, A. K., Özer, G., & Gök, M. Ş. (2020). Proje Maliyet Tahmini: Alternatif Yaklaşımlar. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 15, 272-279.

Önal, A. (2012). Kamu Yönetimi Anlayışındaki Değişim Ve İç Denetim. *Denetişim*(10), 16-19.

Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi ve İç Kontrol* (2 Cilt). İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.

Özer, M. A., & Çiftçi, A. (2023). Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Sonrası Kamu Yönetiminde Paradigma Değişimi ve Türkiye Açısından Bir Durum Analizi. *Yıldız Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(1), 25-38.

Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde İç Denetim Ve İç Kontrol İlişkisi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161-174.

Şentürk, Ö. (2022). İç Denetim Faaliyetlerinde Yapay Zekadan Beklentiler: Chatgpt Uygulaması Örneği. *TİDE Academia Research*,(4), 51-82.

Şimşek, K. (2020). *İç Denetim*. Ankara: NOBEL Yayınevi.

Tomanbay, M. (2017). John Maynard Keynes'in Yaşamı ve İktisadi Düşüncesinin Gelişimi. *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(11), 7-16.

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

Türedi, H., Celayir, D., Baloğlu, G., Çakalı, K. R. (2023). İç Denetim Beklenti Boşluğu: Hile Riskine Yönelik Nitel Bir Araştırma. *İşletme,* 4(2), 211-238. https://doi.org/10.57116/isletme.1327575

Uzun, H. (2024). Kamu Yönetiminde Paradigma Değişimi: Yeni Kamu Yönetişimi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 26(2), 647-672. https://doi.org/10.26745/ahbvuibfd.1437097

Yavuz, E. (2021). 1929 Dünya Ekonomik Buhranının Türkiye'ye Ve Diğer Ülkelere Olan Etkisinin İstatistik Analizi. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14(2), 377-390. https://doi.org/10.46790/erzisosbil.1027499

Yurtlu, Ö. (2023). İşletmelerin İç Denetim Yapısının Kurumsal Yönetim Sürecine Etkisi. *İzmir Yönetim Dergisi*, 3(2), 36-51. https://doi.org/10.56203/iyd.1126972

KATKI ORANI / *CONTRIBUTION RATE*	**AÇIKLAMA / *EXPLANATION***	**KATKIDA BULUNANLAR / *CONTRIBUTORS***
Fikir veya Kavram / *Idea or Notion*	Araştırma hipotezini veya fikrini oluşturmak / *Form the research hypothesis or idea*	İslam KÖSEOĞLU
Tasarım / *Design*	Yöntemi, ölçeği ve deseni tasarlamak / *Designing method, scale and pattern*	İslam KÖSEOĞLU
Veri Toplama ve İşleme / *Data Collecting and Processing*	Verileri toplamak, düzenlenmek ve raporlamak / *Collecting, organizing and reporting data*	İslam KÖSEOĞLU
Tartışma ve Yorum / *Discussion and Interpretation*	Bulguların değerlendirilmesinde ve sonuçlandırılmasında sorumluluk almak / *Taking responsibility in evaluating and finalizing the findings*	İslam KÖSEOĞLU
Literatür Taraması / *Literature Review*	Çalışma için gerekli literatürü taramak / *Review the literature required for the study*	İslam KÖSEOĞLU