TÜRKİYE CUMHURİYETİ'NİN YÜZÜNCÜ YILI

161.yıl

KAMU YÖNETİMİNDE MALİ DENETİM

Editörler
Doç.Dr. Hacı Ömer KÖSE
Doç.Dr. Ahmet TANER

T.C. Sayıştay Başkanlığı

KAMU YÖNETİMİNDE MALİ DENETİM

Editörler
Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE
Doç.Dr. Ahmet TANER

Ankara, 2024

ISBN:978-975-7590-54-5

Bu eserde yer alan yazıların yayımlanmış olması, yazara ait görüşlerin Sayıştay tarafından paylaşıldığı anlamına gelmez. Yazıların sorumluluğu yazarlarına aittir.

METİN YENER
Sayıştay Başkanı

TAKDİM

Türk İslam Devletlerinde muhtelif isimlerle görev ifa eden, 29 Mayıs 1862 tarihinde Sultan Abdülaziz Han'ın İrade-i Seniyye'si ile Divan-ı Muhasebat adıyla kurulan ve bugünkü kurumsal altyapısı oluşan, 1876'da Kanun-i Esasi ile Anayasal bir kurum özelliği kazanan ve bu statüsünü günümüze kadar devam ettiren Sayıştay, kadim devlet geleneğimizde engin birikimi ile yargı yetkisini haiz bir yüksek denetim kurumudur. Sayıştay, bu birikimi ile kamu mali yönetiminin doğru, etkin ve verimli bir şekilde işleyişini sağlama konusunda görevini sürdürmektedir.

Dünyada ve ülkemizde meydana gelen değişimlerin sonucu olarak, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yerine yürürlüğe konulan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, tüm mali işlemlerin hukuka uygun olarak gerçekleştirilmesi, kayıt altına alınması, mali saydamlığın sağlanarak tüm sorumluların yönetime katılması ve hesap vermesi ilkeleri üzerine kurulmuştur. 2010 yılına kadar yürürlükte olan 832 sayılı Sayıştay Kanunu ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesi amaç olarak kabul edilmişken, kamu mali yönetimindeki temel dönüşüme paralel olarak 19 Aralık 2010 tarihinde yürürlüğe konulan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile uygunluk denetimine ilave olarak kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik ve verimli çalışması da amaç olarak belirlenmiştir.

Mali raporlamanın kalitesi ve beklentilere cevap verme düzeyi, tüm dünyada giderek artan bir önem kazanmaktadır. Özel sektör kuruluşlarında olduğu gibi kamu kurumları için de etkinlik ve hesap verebilirliğin temel bir aracı haline gelmesi, mali denetimin güçlü bir kamu yönetimi için yükselen bir değer haline gelmesini sağlamıştır. Mali denetim kamu kurumlarının mali tablo ve raporlarında yer alan beyanların güvenilirliğine ve doğruluğuna olan güveni artırdığı gibi finansal işlemlerle ilgili hataları mali yıl bitmeden tespit etme ve sorumluluğu bulunan kişilere gerekli düzeltmeleri yapma fırsatı sunmakta, hile ve yolsuzluk kaynaklı işlemlerin önüne geçerek iyi yönetişim anlayışının kamu kurumlarında yerleşmesine yardımcı olmaktadır. Mali denetim kapsamında, kamu kurumlarının iç kontrol süreçlerine ilişkin yapılan değerlendirmeler, kontrol süreçlerindeki zayıflıkların tespitinde ve finansal risklerin belirlenmesinde de kurum yönetimlerine önemli katkılar sağlamaktadır.

Kamu mali yönetiminin güçlendirilmesi ve hesap verebilirliğinin artırılmasında önemli işlevleri olan mali denetimi kuramsal, metodolojik ve pratik çerçevesi ile okuyucularına aktarmayı hedefleyen "Kamu Yönetiminde Mali Denetim" başlıklı bu eser, mali denetimi hem kavramsal ve teorik temelleriyle hem de uygulamaya dönük boyutlarıyla geniş bir perspektifte ele almakta, mali denetimin kamu sektöründe uygulanmasında kullanılabilecek yöntem ve araçları analiz etmektedir. Sayıştay Bölüm Başkanı Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE ve Grup Başkanı Doç. Dr. Ahmet TANER'in editörlüğünü yaptığı bu kitaba Doç. Dr. Recai AKYEL, Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE, Murat AKKAYA, Doç. Dr. Ahmet TANER, Ayşegül AZLAK, Mine ÇAKIR, Sinem TOPSAKAL, Pınar AVUNDUKLUOĞLU, Selda YOLCU, Ahmet Melih AKKAN, Ayşegül ERSAYIN YAŞINOK, Ömer DURSUN, Süleyman AĞMAZ, Berna ERKAN ve Şura Nur DEDEOĞLU yazdıkları bölümlerle katkı sağlamışlardır. Kitabın yayına hazırlanmasında görev üstlenen editörlerimize, yazarlarımıza, hakemlerimize, değerlendirme komisyonu üyelerimize ve yayımlanmasında emeği geçen tüm mensuplarımıza teşekkür ediyorum.

Bu eseri, Cumhuriyetimizin 100'üncü yılı anısına aziz milletimize armağan etmenin kıvancıyla, tüm okurların istifadesine sunuyorum.

İÇİNDEKİLER

MALİ YÖNETİMİN DENETİMİ: TARİHSEL VE TEORİK PERSPEKTİF

AUDITING OF FINANCIAL MANAGEMENT: HISTORICAL AND THEORETICAL PERSPECTIVE

Hacı Ömer KÖSE[1]

ÖZ

Hesap verebilirliğin güçlendirilmesiyle toplumlarda ve ilgili taraflar arasında güven ikliminin oluşturulması ihtiyacının bir ürünü olarak denetimin başlangıcı eski uygarlıklara kadar uzanmaktadır. Tarihsel süreçte toplumların değişen beklentileri doğrultusunda ve aynı zamanda ekonomide, yönetim ve hukuki sistemlerinde, bilim ve teknolojide yaşanan değişimden etkilenerek sürekli gelişen denetim, günümüzde güçlü, güvenilir, istikrarlı ve sürdürülebilir toplumsal ve kurumsal yapıların güvencesi olarak önemli işlevlere sahiptir. Teorik çerçevesi de denetimi geliştiren söz konusu dinamikler ve değerler temelinde şekillenmiş olup daha çok hesap verebilirliğin ontolojik gerekçelerine ve farklı paydaşlar nezdindeki fonksiyonlarına odaklanmaktadır. Kurumların, sistemlerin ve süreçlerin etkinliğini artırarak örgütsel değişimi ve yeniliği yönlendiren bir araç haline gelen denetimin, gelişen teknolojilerle birlikte yoğun olarak tartışılan gelecek tasarımının sağlıklı bir çerçevede ele alınabilmesi için binlerce yıllık tarihsel gelişiminin iyi kavranması gerekmektedir. Ağırlıklı olarak literatür incelemesi ile gerçekleştirilen bu çalışma, denetimin tarihsel evrimini ve teorik çerçevesini temel düzeyde analiz ederek, kitabın sonraki bölümlerinde ele alınan konulara daha geniş bir perspektiften bakılmasını sağlamayı amaçlamaktadır.

1 Doç. Dr., Bölüm Başkanı, Sayıştay Başkanlığı, omerkose@sayistay.gov.tr, ORCID: 0000-0003-3528-8596.

ABSTRACT

The history of auditing, which is a result of the need to strengthen accountability and create a climate of trust among societies and relevant parties, dates back to ancient civilizations. Auditing, which has constantly evolved in line with the changing expectations of societies throughout the historical process and is also affected by the changes in the economy, management and legal systems, science, and technology, has important functions today as the assurance of strong, reliable, stable, and sustainable social and institutional structures. The theoretical framework of auditing is shaped on the basis of the dynamics and values that develop auditing, with a greater emphasis on the ontological justifications of accountability and its functions before different stakeholders. Auditing has become a tool for driving organizational transformation and innovation by improving the performance of institutions, systems, and processes. To address properly the future design of auditing, which is heavily discussed with evolving technologies, it is important to have a solid understanding of its thousands of years of history. Therefore, this study, which is mainly based on literature review, aims to analyse the historical evolution and theoretical framework of auditing at a basic level and provide a broader perspective on the issues discussed in the following chapters of the book.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Hesap verebilirlik, Mali denetim, Mali yönetim, Denetim teorileri

Keywords: Audit, Accountability, Financial audit, Financial management, Audit theories.

GİRİŞ

Tarihsel kökeni itibarıyla çok eski çağlara dayanan denetim, gerek ticaretin kurumsal yapısı ile birlikte gelişip geniş coğrafyalara yayılması, gerekse devlet aygıtının örgütsel ve mali yapısının gelişmesi ve işlevlerinin artması sonucu ekonomik, sosyal ve siyasal yaşamın vazgeçilmez bir unsuru haline gelmiştir. Zaman içerisinde sürekli gelişerek güçlü bir kurumsal çerçeveye kavuşan denetim, tüm dünyada kabul edilmiş evrensel standartlara uygun olarak yürütülen; kişilere, kurumlara, sistemlere ve toplumlara değer katan bir işleve dönüşmüştür. Günümüzde güçlü bir ekonominin, demokrasinin ve kamu yönetiminin ayrılmaz bir unsuru haline gelmiştir.

Özel sektörde özellikle Sanayi Devriminden sonra işletmelerin gelişen kurumsallıkları, çok ortaklı yapıları ve genişleyen faaliyet alanları bağımsız profesyonel denetimin önemini artırırken, demokrasinin gelişmesi ve halka ve temsilcilerine hesap veren yönetimlerin yaygınlaşması, benzer şekilde devlet yönetiminde bağımsız denetim kurumlarının güçlenmesini sağlamıştır. Kamu ya da özel tüm kurum ve kuruluşlarda yönetişimin güçlendirilmesi, kurumsal amaçlara en etkin yöntemlerle ulaşılması ve kaynak kullanımında verimliliğin artırılmasında denetim, giderek daha fazla rol üstlenmektedir. Kırılganlık ve belirsizliklere bağlı olarak risk ve tehditlerin arttığı günümüzde denetim, tarihin hiçbir döneminde olmadığı kadar önem kazanmıştır.

Kamu yönetiminin kalitesi, toplumların refahını ve ülkelerin ekonomik ve sosyal kalkınma düzeyini etkileyen temel bir etmen olduğundan, kurumların ve süreçlerin kalitesini sürekli geliştirmek, özellikle saydam, hesap verebilir ve sürdürülebilir bir yapıya kavuşturulmasını sağlamak, hemen her ülkede yürütülen reform çabalarının temel amacı olmuştur. Denetim mekanizmalarının güçlendirilmesi ve etkinliğinin artırılması da reformların temel unsurlarından birisini oluşturmuştur. Ekonomik ve mali sistemlerin güven ve istikrarına duyulan ihtiyaç ve küresel krizlerden çıkarılan dersler, küresel düzeyde de denetimin geliştirilerek yaygınlaştırılmasına yönelik çabaları artırmaktadır.

Denetim, uygulamanın teorinin önüne geçtiği bir alan olarak bilinmektedir. Dolayısıyla da denetimin teorik çerçevesinin yeterince gelişmiş olduğu ileri sürülemez. Mevcut denetim teorileri ise daha çok denetimin ontolojik temellerine ve farklı tarafların beklentileri doğrultusunda değişen işlevlerine odaklanmaktadır.

Denetim mesleği; amaçları, işlevleri, metodolojisi, çıktılarının niteliği ve hizmet sunduğu kesimler itibarıyla, toplumların değişen ihtiyaç ve beklentileri doğrultusunda gelişmiştir. Dolayısıyla ekonomik, siyasal ve sosyal gelişim dinamiklerinden doğrudan etkilenmiştir. Özellikle kamu yönetiminin teori ve uygulamasında yaşanan gelişmeler, denetimde köklü değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Gelişen sosyal ve ekonomik beklentilere cevap verecek şekilde dönüşen denetim yönetim süreçlerini geliştiren, kamu maliyesini güçlendiren ve giderek artan şekilde örgütsel değişimi ve yeniliği yönlendiren bir araç haline gelmiştir.

Bu bölümde öncelikle denetimin tarihsel kökenleri ve gelişim süreci, belirli dönemler itibarıyla ele alınacaktır. Ardından denetimin teorik çerçevesi, öne çıkan başlıca denetim teorilerine odaklanılarak incelenmeye çalışılacaktır. Devamında denetimin temellerini oluşturan çerçeve ve denetimin temel işlevleri analiz edilerek denetimin işlevsel dönüşümü gelecek perspektifi ile kısaca değerlendirilmeye çalışılacaktır.

1. DENETİMİN TARİHSEL KÖKENLERİ VE GELİŞİMİ

1.1. Denetimin Tarihsel Kökenleri

Denetim, devletin en eski ve en saygın işlevlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle çok eski zamanlardan beri kamu hesaplarının denetimine gereken değerin verildiği görülmektedir (Pollitt vd., 1999: 1). Denetim kavramının Latince'de dinlemek anlamına gelen "audire" kelimesinden türediği kabul edilir. Bu da denetimin başlangıcı ile muhasebe tarihi arasında bir bağ olduğunu göstermektedir. Eski dönemlerde iş insanlarının mali işlemlerine ilişkin bilgileri muhasebe konusunda yetkin kişiler önünde okutmaları ve bu kişilerin dinledikleri üzerinden yaptıkları değerlendirmelerle hesapları tasdik etmeleri şeklindeki uygulama, Batı literatüründe denetim uygulamalarının başlangıcı olarak kabul edilir.

Denetimin tarihinin binlerce yıl öncesine kadar gittiği bilinmektedir. M.Ö. 4000'lerde Mezopotamya bölgesinde yaşayan (Babil, Sümer, Asur vb.) medeniyetlere ait kil tabletler üzerine işlenmiş ticari mahiyetteki kayıtlar, denetimin tarihinin Ortadoğu'dan başlatılmasına yönelik yaygın kabulün dayanağını oluşturmaktadır. Esasen bu kayıtlar, ilk yazılı belge örneklerini de oluşturmakta ve bazı tabletlerde, bir tür kontrolün yapıldığını gösteren rakamların yanı sıra küçük işaretler (noktalar, işaretler ve daireler) bulunmaktadır (Smolinski vd., 1992: 7). Denetimin kökeninin M.Ö. 3000'lerde, yine bu bölgede yer alan Ninova kentindeki uygulamalara dayandığı da ileri sürülmektedir. Denetim mesleğinin eski Mısır, Çin, Hint, Yunan ve Roma medeniyetlerinde kamu hesaplarının sağlaması veya kontrolleri için hayata geçirildiği bilinmektedir (Smolinski vd., 1992: 8; Köse, 2007: 18).

Antik Yunan'da denetime ilişkin kanıtlar filozof Aristoteles'in çalışmalarında yer bulmaktadır. M.Ö. 4. yüzyılda yönetim sanatı ve

bilimi üzerine yazdığı Politika adlı eseri, devlet denetçilerine duyulan ihtiyaca işaret ediyor ve denetçinin bağımsızlığı kavramından belki de ilk kez söz ediyordu. Aynı yüzyılda Büyük İskender tarafından fethedilerek Yunan kontrolüne geçen Mısır'ı M.Ö. 3. yüzyılda, Yunan Kralı Apollonios'un temsilcisi olarak yöneten Zenon tarafından kaleme alınan papirüsler, Yunan denetim kültürünün en iyi örneklerini sunmaktadır. Zenon papirüsleri, tüm hesapların kontrol ve denetiminin yapıldığı izlenimi vermektedir (Jowett, 1943: 275; Hain, 1966; Smolinski vd., 1992: 9).

İslam'ın yayılması ile birlikte 7. yüzyıldan 13. yüzyıla kadar olan dönemde kamu denetimi kavramının daha da geliştiği bilinmektedir. İslam halifelerinin devletin organları bünyesinde ayrı ayrı muhasebe ve denetim birimleri kurdurduklarına dair yazılı kanıtlar söz konusudur (Khan, 1995: 15). Türk-İslam geleneğinde denetimin, yönetimin asli unsurlarından biri olduğu, Divan şeklinde örgütlenen ve Cumhuriyet dönemine de Divan-ı Muhasebat olarak aktarılan denetim birimlerinin bugünkü anlamda dış denetim işlevini üstlendiği bilinmektedir (Bektaş, 2019: 262, Akgündüz, 2012; Akdemir ve Yeşilyurt, 2022).

15. yüzyılla birlikte ticari faaliyetlerin yaygınlaşması, hacminin büyümesi ve uluslararası bir boyut kazanması, denetime duyulan ihtiyacı artırmış ve denetimin daha profesyonel bir faaliyet olarak gelişmesini teşvik etmiştir. Daha çok kayıt ve defterlerin doğru bir şekilde tutulup tutulmadığı ve tüm nakit akışları ile varlıkların gerçeğe uygun muhasebeleştirildiğinden emin olmak isteyen işletme sahiplerinin talebi üzerine gerçekleştirilen bu dönemdeki denetim uygulamalarının, genellikle her bir işlemin tek tek incelenmesine ve hata, eksiklik ya da hile ve dolandırıcılık gibi eylemlerin ortaya çıkarılmasına odaklandığı söylenebilir. Zamanla çok ortaklı işletmelerin artması karşısında ortaklara dağıtılacak kâr miktarının belirlenmesi gibi işlevlere de yönelen denetim, işletme sahiplerinin işletmenin sahip olduğu kaynakların amaçları doğrultusunda en uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığı ve kendi çıkarlarının korunup korunmadığı yönündeki endişelerinin giderilmesi talepleri karşısında daha geniş kapsamlı olarak ve gelişmiş yöntemlerle yürütülmeye başlanmıştır.

Kamuda ise sistematik denetimlerin başlangıcı ile demokratik yönetim arayışları arasında güçlü bir bağ olduğu ve denetimin demokrasi ile paralel bir gelişme gösterdiği ileri sürülebilir. Halkın yönetim üzerinde

gözetim yetkisinin kapılarını açan Magna Carta, demokrasinin başlangıcı olarak kabul edilmektedir. Bu belgenin İngiltere Kralı tarafından kabulü ile mutlak monarşinin sınırlandırılması, vergi salınması ve bütçenin kullanılmasında kontrol yetkisinin halkın temsilcilerine geçmesinin kapılarını aralamıştır. İzleyen dönemlerde Avrupa'da birçok ülkede parlamentoların kurulması ile birlikte, parlamento adına denetim yapmakla görevli kılınan Sayıştaylar ya da yaygın kullanılan adıyla yüksek denetim kurumları (YDK'lar) ortaya çıkmıştır.

1.2. Sanayi Devrimi ve Denetimin Gelişimi

Denetim uygulamalarının tarihi eski olmakla birlikte bugünkü anlamda denetimin gelişimi, 1760'lardan itibaren etkili olmaya başlayan Sanayi Devrimi'nden sonra hız kazanmıştır. Bu dönemde karmaşık yönetim yapılarına sahip büyük sanayi şirketlerinin gelişmesi, bağımsız denetim uygulamalarının yaygınlaşmasını sağlamıştır. Özellikle anonim şirketlerin gelişmesiyle birlikte şirket sahipliği ile yönetimin birbirinden ayrılması, şirketin sahibi olan hissedarların, çalışanlardan oluşan yönetim kurulunun faaliyetleri ve hesapları hakkında bağımsız denetim raporuna duydukları ihtiyacı artırmıştır. Şirketlerin çok ortaklı yapılarının yaygınlaşması ile birlikte borsada işlem görmeye başlaması gibi gelişmeler de şirket sahipleri ile yöneticilerinin giderek daha fazla ayrışmasına, denetimlerin de mali tablo beyanlarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında güvence sunmaya daha fazla odaklanmasına yol açmıştır.

Denetim uygulamalarının yaygınlaşması ise hile ve dolandırıcılıkla mücadele ve aynı zamanda mali hesap verebilirliğin sağlanması ihtiyacının artmasıyla mümkün olmuştur. Özellikle borsada işlem gören işletmeler için yatırımcılar, mali raporların güvenilirliğine ilişkin giderek daha fazla profesyonel güvence arayışına yönelmiştir. 1720'lerde İngiltere'de yüksek getiri taahhüdüyle hisse satışı yapan South Sea adlı şirketin bu amacı gerçekleştirecek nitelikte faaliyet yürütmediğinin anlaşılması ile sönen balon, İngiltere ekonomisinde çöküşe yol açmış ve ilerleyen dönemlerde alınan önlemler arasında denetimin güçlendirilmesine de ağırlık verilmiştir (Dale, 2004). Yürürlüğe konulan yasal düzenlemeler, denetim meslek örgütlerinin kurulması ve denetçi eğitimlerinin kurumsallaşması, yaşanan bazı gelişmelerdir. Bu süreçte denetim; daha eğitimli, sorumlulukları ve

yaptırımları güçlendirilmiş, mesleki etik ilkelerine göre hareket eden ve denetimi belirli standartlara göre planlamak, yürütmek ve raporlamakla yükümlü kişilerce yürütülen bir mesleğe dönüşmüştür.

Sanayi Devrimi ile birlikte gerek özel sektörde işletmelerin kurumsal yapısının güçlenmesi ve faaliyetlerinin uluslararası bir nitelik kazanması; gerekse artan işlevleri nedeniyle hızla büyümesi ve kamu hizmetlerinin kapsamının genişlemesi karşısında denetimin profesyonel bir meslek olarak icrası zorunlu hale gelmiştir.

Uzun tarihi bulunmasına rağmen denetimin kurumsallaşması ve uygulamasının yaygınlaşması, 19. yüzyılda gerçekleşmiştir. Bu yüzyılda yatırımcıların artmasıyla birlikte menkul kıymetler piyasaları ve kredi veren kuruluşlardaki gelişmeler, sermaye piyasalarının büyümesine yol açmış ve mülkiyet ve yönetim fonksiyonları daha belirgin şekilde birbirinden ayrılmaya başlamıştır. Bu koşullarda şirketlere fon akışının devam etmesi ve finansal piyasaların düzenli işleyebilmesi için yatırımcıların ve diğer piyasa katılımcılarının, şirketlerin mali tablolarının mali durumlarını doğru ve dengeli şekilde sundukları konusunda güvenceye ihtiyaçları artmıştır. Dolayısıyla denetimden beklenen asli işlev, hata veya sahteciliği ortaya çıkarmaktan ziyade mali tablolara güvence vermek olmuştur.

Küresel piyasalarda artan sermaye ve yatırım hareketliliği, mali tabloların ve bunlara ilişkin denetim raporlarının yatırımcılar kadar, devletler ve piyasa aktörleri açısından taşıdığı önemi artırmıştır. Finansal sistemlerin ve piyasaların sağlıklı işleyişini güvence altına almak için düzenleme ve denetleme mekanizmalarının önem kazanmasıyla birlikte, muhasebe ve denetim alanlarında uluslararası standartların geliştirilmesi çabaları yoğunlaşmıştır.

Bu gelişmelerle birlikte denetçinin tüm işlemleri doğrulamasının pratikte artık mümkün olmadığının kabulü ile önemlilik kavramı ve örnekleme teknikleri yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Aynı zamanda ön güvence kaynağı olarak iç kontrollere giderek daha fazla önem atfedilmiştir. Yapılan yasal düzenlemeler ve geliştirilen standartlar, denetim metodolojisinin sürekli güçlendirilerek fiziksel gözlem yapma, dış kanıtlardan yararlanma gibi araçlarla desteklenmesini sağlamıştır. Zaman içerisinde denetçi yetkinliklerinin geliştirilmesi, bağımsızlığının artırılması, risk bazlı ve sistem odaklı

yaklaşımların yaygınlaştırılması gibi alanlarda sağlanan ilerlemeler, denetimin incelenen işlemlerin doğrulanmasının ötesinde sistemlere güvence veren bir faaliyete dönüşmesine yol açmıştır.

Sağlanan tüm bu gelişmelere rağmen firmaların ve piyasaların etkin denetim mekanizmalarına sahip olmaması, finansal ve ekonomik krizlere zemin hazırlamıştır. 1929'da ABD'de borsanın çöküşü ve ardından yaşanan Büyük Buhran'ın yıkıcı etkileri tüm dünyada etkisini göstermiştir. Ardından başta ABD olmak üzere birçok ülkede borsa ve finans sistemi ile ilgili kapsamlı yasal düzenlemeler yürürlüğe konulmuş, belirli büyüklükteki firmalar için mali tabloların bağımsız denetime tabi tutulması zorunlu hale getirilmiştir. Bu durum denetim mesleğinin önemini ve denetim hizmetlerine olan talebi önemli ölçüde artırmıştır.

1.3. İkinci Dünya Savaşı Sonrası Dönemde Denetimin Gelişimi

İkinci Dünya Savaşının yol açtığı tahribatı giderme ihtiyacı, hem kamu yönetiminde kapsamlı bir dönüşümü hem de özel sektörün yeniden canlanma çabalarını harekete geçirmiştir. Dünyadaki hızlı değişim devletlerin, firmaların ve diğer tüm kurum ve kuruluşların yönetim yapılarını, temel yaklaşımlarını ve işleyiş süreçlerini sürekli geliştirirken, denetim anlayışı ve yöntemlerinde de hızlı bir gelişim kaçınılmaz olmuştur.

Bu dönemde devletin genişleyen fonksiyonlarını sınırlı kaynaklarla ifa etme zorunluluğu, mevcut kamu kaynaklarının ekonomik, verimli ve etkin şekilde kullanılması çabalarını yoğunlaştırırken, aynı zamanda kullanılan kaynaklardan ve uygulanan kamu politikalarından dolayı hesap verebilirliği, açıklık ve saydamlığı geliştirme çabaları hem kamu yönetimi reformlarının hem de bu alanda hız kazanan akademik çalışmaların odağını oluşturmaya başlamıştır. Zira yönetim ve denetim arasında "birbirini besleyen aktif bir doğurgan döngü"nün varlığı (Uluğ, 2004: 55), kamu yönetimindeki gelişmelerle denetimin değişimi arasında da güçlü bağ kurulmasını kaçınılmaz kılmıştır. Kamu yönetimindeki değişimle birlikte kamu sektörü denetim uygulamaları da zaman içerisinde değişmiş ve gelişmeye devam etmektedir (Hay ve Cordery, 2018). Özellikle 1980'lerden sonrası, kamu yönetiminde değişen piyasa odaklı yaklaşımlara bağlı olarak kamu denetiminde önemli gelişmelerin yaşandığı bir dönem olarak nitelendirilmektedir (Mattei vd., 2021: 95; Troupin vd., 2010).

1980'lerden sonra çok sayıda ülkede uygulamaya konulan yönetim reformlarında ve reform kapsamında gerçekleştirilen yasal düzenlemelerde ön plana çıkarılan kalite ya da sonuç odaklı yönetim, performans yönetimi, vatandaş odaklı yönetim gibi yaklaşımların etkili şekilde hayata geçirilmesi, sonuçlarının izlenmesi ve sürdürülebilirliğinin güvence altına alınmasında denetime özel bir yer verilmiştir. Bu arayışların bir ürünü olarak Yeni Kamu Yönetimi (YKY) ve yönetişim yaklaşımları kamu yönetiminde temel paradigmalar haline gelmiş; birçok ülkede kamu yönetimi reformları YKY ilkeleri çerçevesinde şekillenmiştir (Jones ve Kettl, 2003). Verimlilik ve etkinlik temelinde yeniden şekillenen denetim yaklaşımlarına ise söz konusu reform düzenlemelerinde, kamu yönetimini güçlendiren temel bir unsur olarak büyük önem atfedilmiştir.

Yönetimde yaşanan gelişmeler; denetimin amacı, kapsamı, işlevleri, standartları ve metodolojik çerçevesinin yeniden ele alınarak geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Geleneksel yöntemlerle yürütülen denetimlerin yeni dönemin ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalması ile birlikte daha çok sistem ve süreçlere odaklanan, girdilerden çok sonuçları değerlendiren, kurumların stratejik amaçlarını gerçekleştirme düzeylerine ve performanslarına odaklanan denetim uygulamalarına geçiş, özellikle 1970'li yılların başlarından itibaren ABD, İngiltere, Kanada gibi gelişmiş ülkelerde yaygın bir eğilim olmaya başlamıştır (Köse, 2023: 42). Gelişmiş ülkelerde uygulanan yeni denetim tür ve tekniklerinin yönetime sağladığı katkılar, diğer ülkelerin de yakın ilgisini çekmiştir.

Verimlilik ve etkinliği temel alan ve YKY'nin denetim paradigması olarak da nitelendirilen performans denetimleri tüm dünyada yaygınlaşmış; etkin, ussal, katılımcı ve etik bir yönetim yaklaşımının egemen kılınması (Köse, 2013: 39) ve aynı zamanda kamu kurumları ve yöneticilerinin, kullandıkları otoritenin ve kaynakların gerçek sahibi olan vatandaşlara ve seçilmiş temsilcilerinden oluşan parlamentoya hesap verme sorumluluklarının en etkili araçlarından biri haline gelmiştir. Performans denetimi uygulamaları, kamu yönetiminde hesap verebilirlik ve saydamlığı artırma, yönetime değer katma ve yönetimi geliştirme gibi alanlarda katkı sağlamıştır (Johnsen, 2019: 123).

Yeni yaklaşımlar gereği kamuda daha güçlü kurumsal yapılarla birlikte performansa dayalı sorumluluk anlayışının yaygınlaşması, siyasal

denetimin alanını daraltıcı ve demokrasi açığı olarak nitelenen bir sonuç doğurmuştur. Yeni yönetim ve hesap verebilirlik anlayışının kamuda etkin sonuçlara yol açması için güçlü denetim ve kontrol mekanizmaları ile desteklenmesi (Taner, 2012: 27) zorunlu hale gelmiştir.

Özel sektör açısından da denetimin önemini ve işlevselliğini artıran gelişmeler yaşanmıştır. Dünya ekonomisinin özellikle 1960'lardan sonra çok hızlı bir gelişme sürecine girmesi ve teknolojik gelişmelerin de desteğiyle daha büyük ve karmaşık hale gelen firmaların denetimi ayrı bir önem kazanmıştır. Denetimden beklentilerin büyük ölçüde artması, bu mesleğin daha yüksek bir profesyonellikle ve değer katan yaklaşımlarla yürütülmesini gerektirmiştir.

1.4. 2000'li Yıllarda Denetimin Gelişimi

2000'li yıllara doğru ekonomi ve finans piyasaları hızlı bir gelişme gösterirken, kamuda da artan hizmet sunumu ile birlikte devlet bütçelerinin hızla büyüdüğü ve kamu maliyesinin önemli ölçüde genişlediği bir süreç yaşanmıştır. Bu dönemde devletin küçültülmesine yönelik arayışlara rağmen kamu sektöründeki genişleme devam etmiş; ancak devletin büyümesi karşısında etkinliğinin aynı ölçüde artmaması, hatta büyümenin hantallaşmaya yol açması, yaygın olarak eleştirilmeye başlanmıştır. Özel sektörde ise İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra başlayan toparlanma süreci 1970'li yılların sonunda petrol krizi vb. nedenlerle yerini küresel bir daralmaya bırakmış, ancak 2000'li yıllara doğru hızlı bir gelişme sürecine girilmiştir.

Kamu yönetiminin büyümesine rağmen hizmet sunma kapasitesinin tatmin edici düzeyde artmaması, verimsiz ve etkin olmayan uygulamaların yaygınlaşması, denetim mekanizmaları ve yaklaşımlarının da sorgulanmasına yol açmıştır. Kamudaki etkinsizlik ve piyasalar üzerinde denetim ve gözetim faaliyetlerinin gereği gibi yürütülememesi, piyasalarda büyük çalkantılara yol açan iflasların öngörülememesine ve gerekli önlemlerin geliştirilememesine sebep olmuştur. Özel sektörde yaşanan muhasebe ve denetim skandalları da kısa sürede derinleşen bir çöküş sürecini besleyerek, 2008 yılında tüm dünyayı etkileyen büyük bir mali ve ekonomik krizin yaşanmasını kaçınılmaz kılmıştır.

2000'li yılların başlarında yaşanan söz konusu muhasebe ve denetim skandalları, özel sektörde olduğu gibi kamuda da denetimin gelişiminde önemli bir dönüm noktasını oluşturmuştur. Aralarında dünya devlerinin de olduğu ABD menşeli bazı firmaların art arda mali skandallarla sarsılması ve iflaslarını açıklaması, denetim uygulamalarının mercek altına alınması ve etkin bir denetim sisteminin oluşturulmasına yönelik çabaların yoğunlaşmasına yol açmıştır. Zira Enron, WorldCom, Parmalat, Waste Management gibi dev firmaların olumlu denetim raporlarına rağmen hızlı çöküşleri, denetime duyulan güveni temelden sarsmıştır. Özellikle 2000'li yılların başında hızla gelişen küresel ekonominin simge firmalarından biri haline gelen Enron'un büyüme hızı, pazarının büyüklüğü, ürün çeşitliliği, yenilikçiliği ve karlılığı açısından sahip olduğu üstün performans karşısında, öngörülemeyecek nitelikte olduğu için bir tür "Titanik Faciası" (Arnold ve de Lange, 2004: 751; Reinstein ve McMillan, 2004: 955) olarak nitelendirilen çöküşü ve Enron'u kısa sürede diğer dev şirketlerin izlemesi, uluslararası ekonomik ve mali sistemin derinden sarsılmasına yol açmıştır.

Söz konusu skandallar ilgili şirketlerin tüm ilgili taraflarını (hissedar, kredi veren, tedarikçi, müşteri vb.) büyük zararlara uğratmakla kalmamış, borsada işlem gören diğer şirketlerin de beyan ettikleri mali tablo ve raporlara duyulan güveni zedeleyerek ekonomik ve mali krizin derinleşmesine yol açmıştır. Güven kaybına uğrayan ve kısa sürede iflasını açıklayan diğer kuruluşların başında da bu şirketlerin hesaplarını inceleyen ve olumlu denetim raporu hazırlayan küresel denetim firmaları gelmiştir. Bu gelişmeler, yeterince bağımsız ve profesyonel yapılmayan denetimlerin denetlenen ve denetleyen kuruluşlara, paydaşlarına, piyasalara ve hatta tüm dünyaya ne denli ağır zararlar verebileceğini açıkça ortaya koymuştur.

Yaşanan skandallar, denetimin bağımsız ve profesyonel bir meslek olarak güçlendirilmesi, standartlarının evrensel düzeyde yeniden ele alınması, denetçi yetkinliklerinin geliştirilmesi, hatalı denetim görüşü veren ya da denetim uygulamalarını standartlara uygun yürütmeyen kişi ve kuruluşlara ağır cezalar uygulanması için yasal ve kurumsal çerçevenin geliştirilmesi gibi önlemlerin alınmasına zemin hazırlamıştır. Esasen muhasebe ve denetim standartlarının geliştirilip yaygın şekilde kullanılmasının sağlandığı bir dönemde finansal

skandalların önlenememesi ve küresel mali ve ekonomik krizleri tetikleyecek boyutlara ulaşması, muhasebe ve denetim alanındaki mesleki etik ilkelerin de gün geçtikçe daha fazla önem kazanmasına yol açmıştır.

Piyasaların etkin işleyebilmesi için doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacı çarpıcı şekilde ortaya koyan bu skandallar, denetimin bu açıdan taşıdığı önemin de daha iyi anlaşılmasını sağlamıştır. Ancak denetimde kalite, bağımsızlık, profesyonellik, etik gibi ilkelerin kritik önemde olduğu da çıkarılan dersler arasında ilk sıralarda yer almış; bu amaçla yasal düzenlemeler ve kurumsal araçların hayata geçirilmesi yoluna gidilmiş; küresel düzeyde de denetim standartlarının yeniden ele alınarak mevcutların güncellenmesi ve çok sayıda yeni ilave ile daha güçlü bir çerçeveye kavuşturulması sağlanmıştır.

Bu dönemde finansal raporlama sürecinde kalite ve şeffaflığın artırılması ve denetçi bağımsızlığının artırılması amacıyla ulusal düzeyde gerçekleştirilen, ancak küresel düzeydeki etkileri ile ünlenen ve bu alandaki düzenlemelerin mihenk taşı niteliğindeki düzenleme, ABD'de 30.07.2002 tarihinde yürürlüğe giren, "Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası" olarak da bilinen Sarbanes-Oxley yasasıdır. Avrupa Birliği de denetimin bağımsızlığını ve kalitesini artırmaya yönelik kapsamlı düzenlemelere gitmiştir. Bu düzenlemeler sürekli gözden geçirilerek geliştirilmekte ve güncellenerek yeniden yayımlanmaktadır. Türkiye'de de aynı şekilde bağımsız denetim alanında düzenlemeler yapmak üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuştur. KGK bağımsız denetim alanında; uluslararası standartlarla uyumlu bağımsız denetim standartları, kalite kontrol standartları ve etik kuralları düzenleyerek yayımlamakta ve diğer düzenlemeleri gerçekleştirmektedir.

Küresel düzeyde daha çok özel sektör denetimleri için standart geliştiren Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), geliştirdiği mesleki etik kuralları ile meslekte şeffaflık, dürüstlük, tarafsızlık ve hesap verilebilirliği güçlendirmeyi hedeflemiştir. Ayrıca bağımsız denetim faaliyetlerinin daha sıkı bir şekilde gözetim ve denetime tabi tutulması için gerekli düzenlemelere gidilmiştir. IFAC, güncellenen etik ilkelerini bağımsızlık standardı ile çok fazla ilişkilendirmiştir. Bu kapsamda Türkiye'de de Kamu Gözetimi Kurumu, bağımsız denetçiler için etik kuralları, bağımsızlık standardı ile bütünleşik bir yapıda ele

alarak yayımlamıştır (Kardeş Selimoğlu ve Tiğre, 2021). Gerek küresel gerekse ulusal düzeylerde düzenleyici kurumlar tarafından bağımsızlığı, dolayısıyla kalite ve profesyonelliği artırmaya yönelik düzenlemelere ağırlık verildiği görülmektedir.

Kamuda YDK'lar için standart geliştiren Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) ise daimi bir Mesleki Standartlar Komitesi oluşturarak 2000'li yıllarda denetim standartlarının geliştirilmesine özel bir önem vermeye başlamıştır. Özel ve kamu sektörü denetim standartları arasındaki farklılıkların minimize edilerek evrensel kabul gören standartlar belirlemeye yönelik çabalar, her sektörün lider standart geliştiren kurumları olarak INTOSAI ve IFAC arasında kapsamlı bir iş birliğini beraberinde getirmiştir.

Denetim standartlarını uygulama zorunluluğunun kapsamı da genişlemiştir. Daha önce isteğe bağlı olan ya da daha alt düzeyde ele alınan birçok denetim görevi zaman içerisinde zorunlu hale getirilmiş ve daha nitelikli şekilde gerçekleştirilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Denetim faaliyeti, risk değerlendirmeleri ve önemlilik analizleri çerçevesinde belirlenen bir kapsamda ve belirlenmiş amaç ve hedefler doğrultusunda planlı bir şekilde yürütülen bir süreç şeklinde güçlendirilmeye çalışılmıştır. Denetim teorisi de önemliliğin, kanıtın, mesleki muhakemenin ve şüpheciliğin esas alındığı bir yaklaşım çerçevesinde gelişimini sürdürmüştür.

Teknolojinin başat bir unsur olarak her tür organizasyonda hızla gelişmesi de denetimin gelişim süreci açısından önemli bir etkiye sahip olmuştur. Tüm bu gelişmeler karşısında daha karmaşık ve devasa boyutlara ulaşan sistemleri denetlemek için denetçilerin donanımları kadar denetimde uygulanan metodolojilerin de farklılaşması kaçınılmaz olmuştur. Denetimden beklentiler de temel mali tablolara güvence sağlamanın ötesine geçmiştir. Özellikle orta ve uzun vadelerde mali tabloları da etkilemesi muhtemel risklere odaklanılması, sürdürülebilirliğin değerlendirilmesi, dışsal faktörlerin etkilerinin analizi gibi, denetçilerin sorumluluklarını artıran mahiyette açılımlara ihtiyaç duyulmuştur.

Denetimin geliştirilmesi ve işlevselliğinin artırılmasında hem YDK'ların oluşturduğu INTOSAI ve INTOSAI'nın bölge ve uzmanlık kuruluşları, hem de daha çok ekonomik ve mali amaçlarla faaliyet

gösteren uluslararası kuruluşlar önemli katkılarda bulunmaktadır. Uluslararası kuruluşlar ulusal düzeyde de üye ülkelerin denetim sistemlerinin geliştirilmesi için çaba göstermektedir. Dünya Bankası, OECD ve IMF başta olmak üzere üyelerinin ekonomi ve maliye politikalarının başarısına odaklanan birçok kuruluş, başarının temel koşulları arasında gördükleri bağımsız dış denetimin geliştirilmesi için kapsamlı teşvikler uygulamıştır. Az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde denetim sisteminin geliştirilmesine yönelik çabalar gelişmiş ülkelerin uluslararası iş birliğini amaçlayan örgütleri ve YDK'larınca da desteklenmektedir. Gerek karşılıklı uzman değişimi, gerekse eğitim faaliyetleri, kongreler, konferans veya seminerler aracılığıyla da denetim sisteminin geliştirilmesi hedeflenmektedir.

2. DENETİMİN KURAMSAL ÇERÇEVESİ

Denetimin anlamı, amacı ve işlevleri, ilgili her bir taraf için farklılaşabilmektedir. Denetim, daha çok uygulamada gelişen, ideal çerçevesi uluslararası düzeyde kabul gören standartlarla belirlenen, bu nedenle de teorik çerçevesi çok fazla gelişmemiş bir alan olarak nitelenebilir. Ancak tarafların farklılaşan beklentileri çerçevesinde denetimin amacı ve fonksiyonlarına ilişkin çeşitli teoriler geliştirilmiştir. Bunlardan en önemli ve yaygın kabul göreni, asil-vekil teorisi ya da vekalet teorisi olup, diğer başlıca teorilerle birlikte aşağıda kısaca özetlenmiştir.

2.1. Vekalet (Asil-Vekil) Teorisi

Hesap verebilirlik ilişkisinin temelinde yatan düşünce, asil-vekil (principal-agent) teorisinde kapsamlı olarak ele alınmaktadır. Asil-vekil ilişkisinde vekiller asiller adına hareket ettiğinden, ifa ettikleri iş ve işlemler için asillere açıklama yapmakla yükümlüdür (Eryılmaz ve Biricikoğlu, 2011: 23; Hughes, 2003: 237).

Vekalet ilişkisinde "asil" olarak adlandırılan kişi ya da taraf, kendisini temsil etmesi veya bir görevi yerine getirmesi için "vekil" olarak adlandırılan diğer bir kişi ya da tarafa yetki vermektedir. Yetkilendirilen vekil, asilin yerine karar veriyorsa, vekâlet ya da asil-vekil ilişkisi ortaya çıkmaktadır. Asil, genel olarak uzmanlığından ya da yeteneklerinden yararlanmak amacıyla vekil görevlendirmekte, dolayısıyla vekilin

sahip olduğu yetkinlikler asilde bulunmamaktadır. Bu durum asil ile vekil arasında bilgi asimetrisi sorununa yol açmaktadır. Asil ve vekilin farklı çıkarlara sahip olmaları, söz konusu bilgi asimetrisinin sağladığı avantajın da etkisiyle vekilin, kendisini görevlendiren asilin çıkarları doğrultusunda hareket etmeme olasılığı, vekalet problemine yol açmaktadır (Eisenhardt, 1989).

Vekalet teorisinde tasvir edildiği şekliyle asil-vekil ilişkisi, denetimin gelişimine dair temel motivasyonu yalın haliyle ortaya koymaktadır. Bir insanın malını bir başkasına emanet etmesi zorunlu hale geldiğinde, emanet edilenin sadakati konusundaki endişe, kontrol ihtiyacını ortaya çıkarmakta ve bu işlevin profesyonel bir kişiye tevdi edilmesi, en yalın haliyle denetim mesleğinin ortaya çıkışına kaynaklık etmektedir. Toplumların gelişim sürecinde asillerin temsilci atamaları ve bazı karar verme yetkilerini onlara devretmeleri yaygın bir uygulama haline gelmiştir. Özellikle işletmeler hızla büyürken, sahiplerinin işletmeyi doğrudan yönetebilmeleri, hatta atanmış üst yöneticilerin dahi tüm yönetim işlerini kendi başlarına üstlenmesi güçleştiğinden, işletme sahipleri gibi üst yöneticiler de çeşitli departmanlar için profesyonel yöneticilerle çalışmak zorunda kalmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesinde de kapsamlı ve yaygın bir yetki devri söz konusu olup, siyasal aktörler ve kamu görevlileri asil, bir başka deyişle halk adına hareket etmektedirler.

Asiller yetki devrederken temel beklentileri, temsilcilerinin çıkarlarına en uygun şekilde hareket etmeleridir. Ancak asiller ve vekiller arasındaki bilgi asimetrileri, beklentilerinin uyuşmaması ve bunun da ötesinde vekilin kendi çıkarlarını asilin çıkarlarının önüne geçirmesi sonucu bir çıkar çatışmasının yaşanması söz konusu olabilmektedir (Houghton vd., 2011: 486). Bu çatışmaları azaltmak ya da güven duygusunu güçlendirmek için denetim mekanizmasına ihtiyaç duyabilirler. Dolayısıyla vekillerin asillere, kullandıkları yetkiler veya kaynaklar konusunda yaptıkları raporlamanın hata içerip içermediği, hile ve dolandırıcılık gibi eylemleri ifşa edip etmediği, önemli bilgileri gizleyip gizlemediği, ilgili düzenlemelere uyulup uyulmadığı gibi hususlarda bağımsız teyide ihtiyaç duyulması, denetimin varlık nedeni olarak değerlendirilmektedir. Zira sunulan bilgi ve raporların güvenilirliği sorunu, ancak bağımsız ve profesyonel bir kişi ya da kurumun yapacağı incelemeler sonucu hazırlayacağı raporla giderilebilir.

Vekillerin ellerinde bulundurdukları gücü kötüye kullanmalarının önlemesi (Mulgan, 2003: 9) için denetim mekanizmalarına ihtiyaç duyulmaktadır.

Vekâlet teorisi aracılığıyla tasvir edilen denetimin rolüne ilişkin bu basit model, uygulamada çeşitli faktörler nedeniyle karmaşık hale gelebilmektedir. Örneğin, denetçiler aynı zamanda yöneticilerin temsilcileridir; bu da güven konusunda daha fazla endişeye, nesnellik ve bağımsızlığa yönelik tehditlere ve hissedarların, yöneticilerin ve denetçilerin çıkarlarını uyumlu hale getirecek düzenleme gibi ilave mekanizmalar bulma ihtiyacının devam etmesine yol açabilir. Bu nedenle denetimin rolü daha karmaşıktır (The Institute of Chartered Accountants, 2005) ve günümüz koşullarında bu teori denetimi tümüyle açıklayamamaktadır.

Vekalet teorisinde tasvir edilen, bilgi asimetrileri ve farklı güdüler nedeniyle söz konusu olan ve ilave maliyetlere yol açan asil-vekil çatışması, denetimin yüzyıllar içindeki gelişiminin yanı sıra, işlevlerinin ve amacının anlaşılması açısından da kritik öneme sahiptir (The Institute of Chartered Accountants, 2005). Zira bu kuram, asil ve vekil arasındaki çatışma potansiyelini ve bu potansiyeli ortadan kaldırabilmek ve karşılıklı güveni tesisi için uygulanabilecek denetim mekanizmaları ya da stratejilerini açıklamaya odaklanmıştır.

2.2. Ödünç Kredibilite Teorisi

Ödünç Kredibilite Teorisi (Lending Credibility Theory) (Hayes vd., 2005: 45-46), denetimin temel işlevinin mali tablolara güvenilirlik kazandırmak olduğunu, bu işlevi dolayısıyla paydaşların yönetime olan güvenini artırdığını ileri sürmektedir. Denetlenmiş mali tablolar paydaşların (hissedarlar, devlet, alacaklılar vb.) yönetime olan inancını artırmakta, güvenilirlik algısındaki artış ise nitelikli yatırımların yolunu açmaktadır.

Denetçinin esas rolü, kurumlar tarafından sağlanan bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin teyit edilmesidir. Mali bilgileri üreten ve paylaşan yönetim ile bu bilgilerin kullanıcıları arasında aracı görevi görür. Bir başka deyişle denetim, yönetim ile diğer paydaşlar arasındaki bilgi asimetrisini azaltır. Ancak bilgi asimetrisini azaltmak için denetçinin sağladığı bilgiyi kullananlar ile iletişim kurması gereklidir.

Bu nedenle ilgili tarafların denetimle ilişkisinin doğru kavraması önem taşır.

2.3. İlham Veren Güven Teorisi

İlham Veren Güven Teorisi (Theory of Inspired Confidence), diğer teorilerden farklı olarak denetim hizmetlerinin hem talebini hem de arzını ele alır. Limperg'e göre denetim hizmetlerine olan talep, dış paydaşların (üçüncü şahısların) şirkete katılımının doğrudan sonucu olarak, yaptıkları katkı karşılığında yönetimden hesap verebilirlik talep etmektedirler (Limperg Institute, 1985). Yönetim tarafından sağlanan bilgiler, yönetimin çıkarları ile dış paydaşların çıkarları arasındaki olası farklılık nedeniyle taraflı olabileceğinden, bu bilgilerin denetimine ihtiyaç duyulmaktadır. Denetim genel olarak bağımsız güvence ve kanıtlara dayalı uzman görüşü ihtiyacından kaynaklandığından, denetim kamu güvenini ve toplumun beklentilerini karşılamalıdır; aksi halde denetimin toplumsal faydası ortadan kalkacaktır.

Denetçinin sağlaması gereken denetim güvencesi düzeyi (arz tarafı) ile ilgili olarak Limperg, denetçinin "dışarıdan gelen rasyonel bir kişinin" beklentilerini boşa çıkarmayacak şekilde hareket etmesi gerektiğini savunmaktadır. Bu nedenle, denetim teknolojisinin olanakları göz önüne alındığında denetçi, makul kamu beklentilerini karşılamak için her şeyi yapmalıdır. Limperg'in belirttiği gibi teori, muhasebeciden her özel durumda hangi beklentileri uyandırdığını tespit etmesini bekler; her belirli işlevin yerine getirilmesiyle ilham verdiği güvenin niteliğinin farkına varır (Limperg Institute, 1985: 18-19). Denetçi, mali tablolar hakkında güvenilir bir görüş sunma yükümlülüğünü yerine getirmek amacıyla, denetlenenden bağımsızlığını korumak için buna uygun bir çalışma ilişkisini sürdürmelidir.

2.4. Polis Teorisi

Polis teorisi, denetçinin hile ve yolsuzluk içeren faaliyetleri araştırmak, keşfetmek ve önlemekten sorumlu olduğunu ileri sürer (Hayes vd., 2005: 44). Denetçinin asli işlevi doğal olarak mali tabloların gerçeğe uygun düzenlendiğine ilişkin makul güvence vermektir; ancak Enron gibi büyük finansal raporlama skandallarının yaşanmasından sonra, dolandırıcılığın tespiti konusunda denetçilerden beklentiler artmıştır. Bu beklenti, mali kararlarını alma sürecinde denetim raporlarına

güven duymak isteyen tarafların denetçilerin hile ve dolandırıcılığı tespit etmekten sorumlu olması yönündeki taleplerine kaynaklık teşkil etmektedir. Uluslararası denetim standartlarına (ISA 240, ISSAI 1240) göre hile ve dolandırıcılığın tespiti ve önlenmesi daha çok kurum yöneticilerinin sorumluluğunda olup, iç kontrol mekanizmalarının bu alanda işlevi olması beklenir. Ancak denetçinin de denetim raporunun kullanıcılarına karşı gerekli özeni gösterme sorumluluğu vardır ve risk değerlendirmesinde hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini de göz önünde bulundurması gerekmektedir.

2.5. Diğer Teoriler

Modern toplumlarda denetime olan talebi açıklayabilecek, denetimin rolünü ve denetim gerçekleştirilirken benimsenen farklı bakış açıları temelinde geliştirilen farklı denetim teorileri bulunmaktadır. Bunlardan "güvenilirlik teorisi", denetimin asli işlevinin güvenilirlik kazandırmak olduğunu, bu yolla paydaşlar ve yönetim arasındaki bilgi asimetrisini azaltarak, paydaşların yönetime güvenini ve kararlarını olumlu yönde etkilediğini ileri sürmektedir. "Ekonomik denetim teorisi" ise denetimi, mali tabloları çevreleyen belirsizliği azaltmak için karar vericilere bilgi sağlayan bir yatırım aracı olarak görür. "Davranışsal denetim teorisi" denetimin psikolojik ve sosyal yönlerine odaklanırken, "yasal denetim teorisi" denetimi yasal bir gereklilik olarak görür ve denetimin düzenleyici yönlerine odaklanır. Denetim bilgilerinin karar vericiler tarafından kullanılmasına odaklanan "denetimin karar almada yararlılığı teorisi", karar vericiler için bir bilgi kaynağı olarak denetim raporunun önemini ve ilgili, güvenilir ve faydalı bilgiler sağlamasının gerekliliğini kabul eder.

Sayılan denetim teorilerinden farklı olarak, 1990'larda geliştirilen denetim toplumu teorisi, denetimin çoğunun ritüel olabileceğini (Kastberg ve Österberg, 2017), ancak aynı zamanda denetimin kamu yönetimi üzerinde büyük bir etkiye sahip olma potansiyeli ile, örneğin medyada daha fazla gündem oluşturarak ve siyasetin ilgisini çekerek, kurumların günlük faaliyetlerine etkide bulunabileceğini ve denetlediği kurumların karakterinde değişime yol açabileceğini (Justesen ve Skærbæk, 2010; Johnsen, 2019: 123) öne sürmüştür.

3. DENETİMİN TEMELLERİ VE İŞLEVLERİ

3.1. Denetimin ve Hesap Verebilir Olmanın Ontolojik Temelleri

Evrenin kuşattığı her bir sistemde ve bu sistemlerin birbirleriyle olan ilişkilerinde var olan denge ve uyum, sürekliliğin, güvenin ve istikrarın temelini oluşturmaktadır. İlk yaratılıştan itibaren insanın kendisi ve tabiatla olan mücadelesi ve yaşanan sosyal, siyasal, ekonomik, ekolojik vb. etkinlikler, her zaman dengeli ve uyumlu bir yaşamı mümkün kılmamaktadır. Bu durum, doğal dengeleyicilerin dışında özel denetim mekanizmalarının varlığını zorunlu kılmaktadır. İnsanların birbirleriyle ve diğer varlıklarla uyum içinde ve denge temelinde bir hayat sürmesi ve yeryüzünde güven, huzur ve refahın sağlanması, devletlerden uluslararası örgütlere, kamu kurum ve kuruluşlarından sivil toplum örgütlerine kadar insan topluluklarının örgütlü ve kurallı yaşamını güvence altına alan yapıların en temel amacıdır. Devlet ve diğer örgütsel yapılar, daha çok sosyal denetim ihtiyacının bir ürünü olarak ortaya çıktığı gibi, varlığını sürdürmesi de etkili denetim mekanizmalarının işletilmesi ile mümkün olmaktadır.

Tüm dinsel, ahlaki ve felsefi inanç ya da sistemlerde insan, doğanın ve yaşamın temel öznesi kabul edilmektedir. İnsanın yaratılıştan gelen ve kendisini diğer varlıklara üstün kılan donanımlarının başında akıl ve irade gelmektedir. İnsanın yeryüzünü imar etme misyonunun da temelini oluşturan bu özelliklerinin insanda daha yüksek bir bilinç, ahlak ve hesap verebilirlik duygusu geliştirmesi beklenir. Sahip kılındığı üstün meziyetler ve yüklendiği emanetin bir sonucu olarak kullandığı güç ve yetki dolayısıyla insanın hesap verebilir olması; sahip olduğu otoriteyi doğru, etkili, hakkaniyetli ve toplumun hukukuna uygun kullanması, en önemli yükümlülüğüdür. Ancak insan, akıl ve iradesini iyilik kadar kötülük için kullanabilme yeteneği ile de donatılmıştır. Bu durum, otorite ya da güç ve yetkilerin kullanımında, özellikle kamusal alana ilişkin uygulamalarda güçlü denetim mekanizmalarının varlığının temellerini oluşturmaktadır.

Tarih boyunca din, farklı düzeylerde de olsa toplumların yaşamında merkezi bir yere sahip olmuş ve dini duygular insanların tutumlarını, kararlarını ve algılarını etkilemiştir (Adelopo vd., 2023). Genel olarak tüm dinlerin insanoğlunda sorumluluk ve hesap verebilirlik duygusunu güçlendirmeye önem verdiği bilinmektedir. Dine dayalı

kavrayışlarda hesap verebilirlik, yaratıcısının insana yüklediği görev ve sorumlulukların yerine getirilmesine odaklanır ve hiçbir kişi veya kurum bu hesap verme sorumluluğundan muaf değildir. İnsanın yaratıcısına karşı doğrudan sorumlu ve hesap verebilir olması beklendiği gibi, diğer insanlara, canlılara, hatta tabiattaki tüm varlıklara saygılı olmak ve onların hukukuna riayet etmek de aynı zamanda yaratıcıya hesap verebilmenin bir gereği olarak kabul edilmektedir. Bu çerçevedeki sorumluluk ve hesap verebilirlik, insanın dünyadaki yaşamının ötesinde, ebedi yaşamında kurtuluşa ermesinin temel koşulu olarak gösterilmektedir. Yeniden diriliş inancı, insanın sorumlu bir varlık olarak ciddi bir kontrol altında hareket etmesini ve her iki dünyada hesap verebilmesini sağlayacak düzeyde erdemli olmasını gerektirmektedir. Bu şekilde güçlendirilmiş bir hesap verebilirlik anlayışı insanların, özellikle daha geniş alanlarda yetki ve sorumluluk üstlenmiş olan yöneticilerin adil, hakkaniyetli ve duyarlı davranmasını ve kamuya hizmet sunumunda üstün bir gayret, titizlik ve performans göstermesini gerekli kılmaktadır. Bu bilinç, yönetsel ve ahlaki yozlaşmanın azalması, sosyal ve ekonomik hayatta refah, huzur ve güven artışını beraberinde getirir.

Formel hesap verebilirlik mekanizmalarının da kutsal kitaplarda teşvik edildiği, muhasebe ve raporlamanın bunların başında yer aldığı bilinmektedir. Muhasebenin temel amaçlarından biri, hesap veren ile hesap verilen arasında adil bir bilgi akışı sağlayarak hesap verebilirliği artırmaktır (Lewis, 2006). Hesap verebilirlik alanındaki değerlere bilişsel, duygusal ve davranışsal bağlılık, sadece manevi bir mükafat kazanmanın aracı değil, sistemlerin güçlendirilmesi ve etkin kılınması ile kurum ve kuruluşlara duyulan güvenin artmasını sağlayacaktır. Örneğin Kuran'daki şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri, yolsuzluk veya ayrımcılık gibi sapmaları ortadan kaldırmak ya da kontrol etmek için sosyal kontrol ve raporlamayı, geniş halk katılımını, kamu hizmetinin nezaketli sunumunu, dürüstlüğü, özdenetimi ve öz sorumluluğu garanti eder (Taufiq, 2015: 73). Erdemli bir sosyal aktör, mükemmelliği arayarak hesap verebilirliği doğal bir mesele olarak dikkatli bir şekilde talep eder ve kendisi de hesap verir (Adelopo vd., 2023: 12). Bu tür bir kavrayışla kamu hizmetlerinin sunulması, kalite ve verim artışının yanı sıra halkın yönetimden memnuniyetini ve yönetimle bütünleşmesini sağlayacaktır.

Muhasebe ve hesap verebilirlik uygulamalarının ortaya çıkışının, Roma Katolik Karşı Reform doktrininin mutlak ideolojisiyle sıkı sıkıya bağlantılı olduğunu iddia eden görüşler (Quattrone, 2004; Carmona ve Ezzamel, 2006: 119) de bulunmaktadır. Söz konusu doktrinin teolojik, dini, siyasi, kurumsal ve sosyal boyutları içeren uzlaşmaların alanı olduğu kabul edilmektedir.

Tarihsel olarak bakıldığında, M.Ö. 1700'lü yıllarda hüküm süren Babil Kralı Hammurabi'nin kanunlarının, kaynakları elinde bulunduranların hesap verebilmelerine dair hükümler içerdiği bilinmektedir. Doğrudan demokrasi ile yönetildiği belirtilen eski Yunan şehir devletlerinde kamu görevlilerinin yurttaşlara hesap vermekle yükümlü kılındığı bir sistemden söz edilebilir. M.Ö. 3000'li yıllarda Mezopotamya'da tahıl ambarlarında sayım yapmak ve üstlerine hesap vermekle yükümlü katipler, yönetimde hesap verme sorumluluğunun tarihini daha da eskilere götürür. Bunun ötesinde, performans sorumluluğunu da içeren bir sistemin Hz. Yusuf'un yaşadığı dönemde (M.Ö. 1500'lü yıllarda) Mısır'da tesis edildiği ve bu sayede zorlu doğa koşullarına karşı sürdürülebilir bir yaşamın güvence altına alındığı bilinmektedir.

Demokrasi öncesi Avrupa'da hükümdarların meşruiyetini sadece Tanrı'dan aldığı, yasaların üstünde olduğu ve dünyada hiç kimseye karşı sorumlu ve hesap vermekle yükümlü olmadığı bir anlayış mevcuttu. Çin ve Uzak Doğu'da yaygın olarak devlet yönetimini şekillendiren Konfüçyüs öğretisinde ise Cennetin oğlu olarak kabul edilen Kral insanlara refah sağlamak için görevlendirilmiş olup, kamu yönetiminin rolü de halka hizmet etmek, halkın refahını artırmaktır (Önder ve Ulaşan, 2016: 27). Dolayısıyla meşruiyetini sürdürmesi, halk tarafından kabul görmesine bağlı olup, adaletle yönetmez ise halk tarafından devrilebilecektir. Bir başka deyişle hükümdar için hesap verebilirlik kritik önemdedir.

Günümüzün en yaygın yönetim sitemi olan demokrasi ve temel aldığı erkler sistemi de büyük ölçüde hesap verebilirlik ve denetim mekanizmalarının etkili işleyişine dayanmaktadır. 13. Yüzyılda İngiltere'de Magna Carta'nın kabulü ile halka temsilcileri aracılığıyla yönetimi sınırlandırma ve denetleme olanaklarının tanınması, demokrasinin kökeni olarak kabul edilmektedir. Hesap verebilirliğin temel fonksiyonu da demokratik kontrol olup, yönetimin gerek yatay ve dikey etkileşimlerle içsel kontrolünü; gerekse müşterisi, paydaşı

ve genel kamuoyu tarafından dışarıdan etkili şekilde kontrole tabi tutulmasını sağlar. Araçları; hiyerarşik ve çapraz kontroller, vatandaş katılımı, bağımsız dış denetimler, seçimler, kamuoyu denetimi gibi geniş bir yelpazeyi kapsar.

3.2. Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Denetimi

Saydamlık ve hesap verebilirlik, demokratik yönetimin özü olup, halk adına, halk için ve halkın talep ve beklentileri doğrultusunda bir yönetimin tesis edilmesi ve sürdürülmesinin teminatıdır. Yetkili kişilerin eylemlerinin sorumluluğunu alma, etkilenenlere hesap verme ve gerektiğinde uygulanabilir yaptırımlara tabi olma yükümlülüğünü içeren hesap verebilirlik, kamu yönetiminin dürüst ve adil şekilde işlemesini, yolsuzluk ve yozlaşmanın önlenmesini, kamu otoritesinin ve kaynaklarının kamu yararı doğrultusunda kullanılmasını teşvik eder.

Hesap verebilirlik ve saydamlık, kamuda iyi yönetişimin temel unsurlarıdır. Hesap verebilirliği sağlamanın temel güvencesi ise etkin bir denetim sistemidir (Akyel ve Köse, 2010: 23). Bilindiği üzere demokratik sistemin özünü oluşturan erkler ayrılığı ilkesi, devlet iktidarının aralarında karşılıklı iş birliği bulunan, aynı zamanda karşılıklı denge ve denetim mekanizmaları ile birbirini dengeleyen farklı organlar aracılığıyla kullanılmasını gerektirmektedir. Özellikle yasamanın yürütme üzerindeki denetiminde, yasama organı adına denetim işlevini yürüten yüksek denetim kurumları (YDK'lar) önemli rol üstlenmektedir. Erkler sisteminde tamamlayıcı bir denge ve denetim mekanizması olarak nitelenen (Köse, 2019: 7) YDK'lar, kamu yönetiminin parlamento tarafından belirlenen yasal çerçeve içerisinde, hukuk devletinin gerekleri doğrultusunda, verimli ve etkin şekilde işlemesine katkı sunar.

Kamuda tüm paydaşların çıkarlarını korumak amacıyla geliştirilen sistem, süreç ve kontroller bütününü içeren iyi yönetişim, güçlü bir muhasebe, etkili bir finansal raporlama ve etkin bir denetim sistemini gerektirir. Bu mekanizmalar, kamu yönetiminde uygun bir hesap verebilirlik düzeyine ulaşılmasında önemli işlevler üstlenir. Ancak bunların ötesinde, toplumsal değerlere ve yasalara içsel bir saygıyı geliştirecek daha yüksek bir bilinç, ahlak ve sorumluluk duygusunun geliştirilmesine ihtiyaç vardır.

Uluslararası normlardan potansiyel olarak etkilenenlerin, bu normların oluşumunda ve uygulanmasında söz sahibi olmasını sağlayacak mekanizmalar çok sınırlı olduğu için, hesap verebilirliği sağlamada sürekli ve etkin denetim mekanizmaları daha fazla önem kazanmaktadır. Ancak küresel yönetişimi güçlendirmede elzem olan bu tür denetim mekanizmalarının hayata geçirilmesi de pek kolay olmamaktadır.

Özellikle son yıllarda süreklilik kazanan muhasebe ve raporlama sistemlerindeki reformlar, kamu kurumlarının iyi yönetişiminde hesap verebilirlik ilkelerine ve bilgi akışını sağlayan saydamlık araçlarına daha fazla önem vermektedir. Bu şekilde farklı paydaşların ihtiyaçlarının karşılanması veya çıkarlarının korunması güvence altına alınırken, aynı zamanda kurumsal performans için daha fazla sorumluluk üstlenilmesinin yolu açılmaktadır. Denetim, kurumsal performansın geliştirilmesinde, hesap verebilirliğin ve paylaşılan bilgilerin güvenilirliğini sağlamada önemli role sahiptir. Denetimin hesap verme ve saydamlık açısından giderek daha stratejik bir rol oynadığı, hem kamu hem de özel sektördeki farklı faaliyet sektörlerinin paydaşlarına sağlanan bilgiler konusunda sosyal sorumluluk üstlendiği ve hesap verebilirliği teşvik etmede giderek daha önemli hale geldiği söylenebilir.

3.3. Özel Sektörde Hesap Verebilirlik ve Denetim

Özel sektör ve üçüncü sektör kuruluşlarının hesap verebilirliğinin temel gerekçelerinin, kamu kurum ve kuruluşlarından çok farklı olmadığı söylenebilir. Kamuda tüm halka ve temsilcilerine karşı olan sorumluluk, özel ve üçüncü sektör kuruluşlarında daha sınırlı bir paydaş grubuna ve temsilcilerine karşı söz konusu olmaktadır. Esasen her kurum, kuruluş ve hatta bireyin tüm insanlığa ve evrene karşı sorumlu davranma yükümlülüğü, sektörler arası bir ayrımın anlamlılığını azaltmaktadır.

Çok ortaklı bir yapıda ve çok paydaşlı bir ortamda faaliyet göstermek zorunda olan firmaların sorumlu davranmak ve hesap vermekle yükümlü olduğu kişi, grup ve kurumsal yapılar oldukça fazladır. Firma ortakları, ortakları temsil eden kurullar, tedarikçi ve müşteriler, sektörün veya ekonominin diğer aktörleri, düzenleyici kurumlar, denetim ve gözetim otoriteleri, vergi otoriteleri, sivil toplum kuruluşları bunlar arasında sayılabilir. Sorumluluk ilişkisinin etkin işlemesi ve hesap verebilirliğin sağlanmasında, kamuda olduğu gibi özel sektörde de denetim en önemli araçların başında gelmektedir.

Özel sektör açısından bağımsız denetimin amacı, mali tabloların tüm önemli yönleriyle, mali raporlama standartlarına ve gerçek duruma uygun sunulup sunulmadığı konusunda bağımsız bir görüş sağlamak ve mali tablo kullanıcılarının bu tablolara yönelik güvenlerini artırmaktır. Denetçi mali tablo kullanıcılarına, bir bütün olarak bu tabloların hile veya hata kaynaklı önemli yanlış bildirimlerden arındırılmış olup olmadığı konusunda makul güvence sunmaya odaklanır.

İşletmelerde üretilen finansal bilgilerin işletme paydaşlarına iletilmesini sağlayan mali tablolar, aynı zamanda işletmenin dışarıya bakan yüzünü oluşturmaktadır. Bu tablolara dayalı olarak karar almak durumunda olanların isabetli kararlar almaları, bu tabloların doğru gerçekçi ve dürüst hazırlanmış olmasına bağlıdır. Mali tablolara bu boyutları ile güven duyulabilmesi ise bağımsız dış denetimden geçmiş olmasına bağlıdır. Bağımsız dış denetim, işletmenin finansal yapısının ne derece güvenilir olduğunu belirleyip, oluşan kanaatleri kamuoyuna sunma görevini yerine getirir. Dış denetim, işletmelerin camdan evde oturmalarını sağlar (Usul, 2013: 2).

Denetim, sunulan mali bilgilerin güvenilirliğini sağlamakla bu bilgileri daha değerli kıldığı gibi, ilgili kurumun değerini artırmakta ve ilgili tüm paydaşlara değer katmaktadır. Zira bağımsız denetim, işletme yönetimince alınacak kararların kalitesini artırırken, işletmede kurumsal yönetim anlayışının gelişmesini, finansal risklerin erken saptanmasını ve etkin yönetilmesini, bunların bir sonucu olarak da işletmenin kredibilitesinin artmasını sağlar (Özçelik vd., 2014: 67). Denetim raporlarının kullanıcıları bireysel veya kurumsal yatırımcılar, bankalar, kredi kuruluşları, denetlenen işletmenin sahip veya ortakları gibi çeşitli kişi veya kurumlar olabilmekte ve bunlar bağımsız denetim raporlarını inceleyerek yatırım, satın alma, kredi vb. konularda kararlar alabilmektedir.

Özel sektöre yönelik bağımsız denetimlerin devlet için önemli yararları söz konusudur. Her şeyden önce denetim raporlarının içerdiği doğru bilgi, ulusal strateji ve planlamaların daha sağlıklı geliştirilmesi, devletin gelir, harcama, teşvik, kredi ve genel ekonomik politikalarının daha gerçekçi, etkili ve verimli belirlenerek uygulanmasına temel teşkil edebilecektir. Bağımsız denetim, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesini, hile ve usulsüzlük eğilimlerinin azaltılmasını sağlayacak ve bu amaçla görev yapan denetim elemanlarının iş yükünü azaltacaktır.

İşletmelerin performansına, isabetli yatırım kararlarının alınmasına, piyasada güven duygusunun gelişmesine yaptığı katkılarla da devletin ekonomik kalkınma, istihdam, milli hasılayı artırma ve yoksullukla mücadele gibi sosyal, siyasal ve ekonomik politikalarının başarısına hizmet edecektir.

3.4. Denetimin İşlevsel Dönüşümü

Denetimin geleneksel işlevlerinin bugünün beklentilerini karşılamakta yetersiz kalması ve bunun bir sonucu olarak denetimden beklentilerin de dönüşmesi, denetimin gelişmesinin temel etkenlerinden birini oluşturmaktadır. Vatandaşların daha verimli, etkili, saydam ve hesap verebilen yönetim talepleri; denetimin kurumları geliştirme, sistem ve süreçlere değer katma, ülkelerin ve kuruluşların demokratik yönetişim kapasitesini güçlendirme işlevinin ön plana çıkarılmasını gerektirmektedir. Uluslararası denetim standartlarının bu beklentiler doğrultusunda sürekli güçlendirildiği ve kapsamının geliştirildiği bilinmektedir. Örneğin INTOSAI–P 12 standardı, denetimin değerini ve işlevini doğrudan "vatandaşların yaşamlarında fark yaratmak" şeklinde beyan etmekte; bu amaçla diğer kurumlara model oluşturmasını talep etmektedir.

Denetimin, özellikle de yüksek denetim kurumlarının günümüz toplumları için artan önemi, BM başta olmak üzere birçok uluslararası kuruluşun karar ve tavsiyelerinde de ifadesini bulmaktadır. Örneğin BM aldığı kararlarda (BM Kararı 9/3/2021, BM Kararı A/RES/66/209, BM Kararı A/RES/69/228), yüksek denetim kurumlarının kamu yönetiminde verimlilik ve etkinlikle birlikte sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirliğin teşvik edilmesindeki rolünü ve yolsuzlukla etkin mücadele için diğer ilgili kurumlarla iş birliği içinde aktif görev üstlenmelerinin önemini vurgulamaktadır.

BM Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının hayata geçirilmesinde de denetim kurumlarından beklentilerin yüksek olduğu (Dikmen, 2023; Küçükaycan, 2023: 25-26) bilinmektedir. Özellikle, "sürdürülebilir kalkınma için barışçıl ve kapsayıcı toplumları teşvik etmek, herkes için adalete erişim sağlamak ve her düzeyde etkili, hesap verebilir ve kapsayıcı kurumlar oluşturmak" şeklindeki 16. amacın gerçekleştirilmesinde ve genel olarak sürdürülebilir kalkınma uygulamalarının izlenmesinde

yüksek denetim kurumlarının rolü ve önemi, BM tarafından özellikle vurgulamaktadır.

Denetimden beklentileri, dolayısıyla denetimin işlevsel boyutunu dönüştüren en önemli unsurlardan biri, dünyada artan belirsizlik ve kırılganlıklar karşısında daha güçlü, dayanıklı ve esnek yapı ve sistemlere duyulan ihtiyacın artmasıdır. Özellikle 2019 yılında başlayan ve kısa sürede tüm dünyayı kapanmaya zorlayan COVID-19 pandemisi, denetimin dönüştürülmesinde önemli bir etken olmuştur. Geleneksel denetim teknolojisi ve yaklaşımlarının bu dönemin gereksinimlerine yanıt vermekten uzak kalması, yeni teknoloji ve yöntemlerin keşfini zorunlu kılmıştır. Bu dönem, kamu ve özel denetim kuruluşlarının teknolojik altyapılarını güçlendirmek için yoğun çaba harcadığı, denetim standartlarının yeni ihtiyaçlara göre uyarlandığı, denetimde yeni yöntem ve yaklaşımların geliştirilmesine yönelik mesleki ve bilimsel çalışmaların hız kazandığı bir dönem olmuştur.

Bilim ve teknolojide yaşanan gelişmeler, özellikle dijital dönüşüm süreci denetimde kapsamlı bir dönüşüm için önemli fırsatlar sunmaktadır. Blok zincir teknolojisi, makine öğrenimi ve yapay zekaya dayalı diğer teknolojiler, denetimlerin büyük veri analizine, gelişmiş denetim prosedürlerine ve risk değerlendirmelerine dayalı olarak daha etkili bir şekilde yürütülmesini ve sonuçlarının daha isabetli ve güvenilir olmasını mümkün kılmaktadır. Veri hacminin, çeşitliliğinin ve hızının her geçen gün artması, yeni teknolojilerin sağladığı olanaklarla büyük verinin analiz edilmesini birçok sektörde başarının ve sürdürülebilirliğin temel koşulu haline gelmiştir. Denetimde de verimlilik ve etkinliği artırmak amacıyla yüksek hacimde, yüksek çeşitlilikte ve hızda üretilen verilerin toplanması ve analiz edilerek anlamlandırılması sonucu elde edilecek çıktıların değer katma potansiyeli yüksek olacaktır. Yakın gelecekte denetimin daha çok algoritmaların hesap verebilirliği gibi ileri teknolojilere dayalı sistemlerin güvenilirliği konusunda yeni işlevler üstlenmesi beklenmektedir.

Denetimin genişleyen kapsamı ve küresel boyutlardaki işlevleriyle de farklı bir aşamaya geçiş arefesinde olduğu söylenebilir. Zira denetimin sadece metodolojisi, standartları ve temel ilkeleri ile küresel bir nitelik kazanmadığı, aynı zamanda kapsamı ve uygulama çerçevesinin de bu yönde evrildiği gözlenmektedir. Ulusal boyutta kötü yönetimle

mücadele, iyi yönetişimi güçlendirme, kurumlara ve vatandaşın yaşamına değer katma gibi işlevleri ile denetim, aslında küreselleşen dünyada tüm toplumlar için değer üretmektedir. Bunun da ötesinde küresel yönetişim kalitesinin artırılmasında ve küresel sorunların çözümünde denetimin kapasitesinden daha etkin yararlanılması, denetimin gelecek vizyonunda öne çıkması beklenen gelişmeler olarak ifade edilebilir.

SONUÇ

Antik çağlara ait ilk yazılı belgelerden itibaren denetime ilişkin kayıtlar, denetimin toplumların değişen beklentileri doğrultusunda sürekli geliştiğini ve gerek yönetim sistemlerinin gerekse ekonominin güçlendirilmesindeki işlevleri ile medeniyetlerin gelişmesinde önemli rol oynadığını göstermektedir. Günümüz toplumlarında da gelişen amaç ve işlevleriyle denetimin ekonomide, mali sistemlerde ve kamu yönetiminde başarı ve güvenin önemli bir göstergesi haline geldiği görülmektedir. Denetimin temel dinamiklerini ise toplumsal beklentiler, kamu yönetimi ve hukuk sistemindeki gelişmeler, küreselleşen ekonomik ve ticari yaşamın gereklilikleri, bilimsel gelişmeler ve teknolojideki yenilikler şekillendirmektedir.

Bugüne dek geliştirilmiş çok sayıda teorik yaklaşım, denetimin temel amaç ve felsefesini farklı boyutlarıyla ortaya koymaktadır. Denetimin temellerinin ve gelişim dinamiklerinin daha iyi anlaşılması için toplumu şekillendiren ahlaki, felsefi ve dinsel inanç veya sistemlerdeki karşılığının iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Ayrıca denetimin, insanın toplum halinde yaşamasının zorunlu bir sonucu; gerek devlet şeklindeki en gelişkin örgütlenmesinde gerekse ekonomik, sosyal ve siyasal diğer örgütlenmelerinde güven ve sürdürülebilirliğin temel unsuru olduğu unutulmamalıdır. Bu çerçevede denetim teorisinin geliştirilmesine yönelik olarak yapılacak kapsamlı ve geniş perspektifli araştırmalar, denetçilerin görevlerini daha yetkin ve bilinçli bir şekilde yerine getirmelerine ve denetimin toplumların ve kurumsal yapıların geliştirilmesindeki rolünün daha iyi kavranmasına yardımcı olabilir.

Tarih boyunca dinamik yapısı ve değişen ihtiyaçlara göre uyarlanması nedeniyle denetimin uygulama boyutu, teorik çerçevesine kıyasla

daha hızlı gelişmiştir. Günümüzde artan işlevlerine ve kritik önemine rağmen, denetimin güçlü bir kuramsal ya da teorik çerçeveye sahip olmadığı bilinmektedir. Güçlü bir kuramsal çerçeve, denetim riskini ve denetimin istenmeyen etkilerini önemli ölçüde azaltabilir. Aynı şekilde denetimin öngörülen amaçlarının daha etkili bir şekilde gerçekleşmesine, ilgili tarafların denetim raporlarına dayanarak bilinçli kararlar almalarına yardımcı olabilir. Keza paydaşların ve üçüncü tarafların denetim raporlarından ya da denetçilerden beklentilerini daha rasyonel bir çerçevede belirlemelerine, dolayısıyla denetime ilişkin beklenti boşluğunun giderilmesine katkı sağlayabilir.

Denetimin tarihsel süreçteki gelişimi, toplumun denetimden beklentilerinin değiştiğinin de göstergesidir. Denetim, başlangıcından itibaren raporlanan finansal bilginin güvenilirliğine büyük katkı sağlamıştır. Zaman içerisinde artan işlevleri ile birlikte günümüzde kurumsal yapıların risk değerlendirmesinden iç kontrol sisteminin güçlendirilmesine, iklim değişikliği gibi küresel risk ve tehditlere karşı dayanaklılığın güçlendirilmesinden dijital teknolojilere dayalı sistemlerin güvenilirliğinin artırılmasına kadar birçok alanda değer katma işlevi ön plana çıkmaktadır. Bu işlevleri ile birlikte değerlendirildiğinde, toplumların refah ve istikrarına sunduğu katkıların artırılmasına ve denetimin çok daha kapsayıcı işlevleri ile değer üretme potansiyelinin güçlendirilmesine yönelik araştırmaların artırılması önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

Adelopo, I., Ibrahim, R. ve Bello, M. (2023). Financial Accountability and Religious Sentiments: The Case of Sukuk Bond. Journal of Business Ethics, 182, 397–420.

Akdemir, T. ve Yeşilyurt, Ş. (2022). Osmanlı Divan-ı Muhasebatının 19. Yüzyıl Avrupa Yüksek Denetim Kurumları ile Mukayesesi. Sayıştay Dergisi, 33(125), 201-226.

Akgündüz, A. (2012). Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Sayıştay (Divan-ı Muhasebat). İstanbul: Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayınları.

Akyel, R. ve Köse, H. Ö. (2010). Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği. Türk İdare Dergisi, (466), 9-24.

Arnold, B ve de Lange, P. (2004). Enron: An Examination of Agency Problems. Critical Perspectives on Accounting, 15, 751-765.

Atay, C. (1999). Devlet Yönetimi ve Denetimi. Alfa Aktüel Yayınları, İstanbul.

Bektaş, M. (2019). Merkezi İdare ve Yerel Yönetimlerin Denetiminin Etkinleştirilmesi Stratejileri. Ed. Ateş H., Çöpoğlu M. ve Bıyıklıoğlu M., Yeni Sistemde Yerel Yönetimler: Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Merkezi İdare ve Yerel Yönetimlerin Geleceği. Savaş Yayınevi, Ankara, ss.261-277

Carmona, S. ve Ezzamel, M. (2006). Accounting and Religion: A Historical Perspective. Accounting History, 11(2), 117-127.

Dale, R. (2004). The First Crash: Lessons from the South Sea Bubble. Princeton University Press.

Dikmen, S. (2023). Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarına Ulaşılmasında Çevre Denetimlerinin Rolü. Sayıştay Dergisi, 34(131), 543-570.

Eisenhardt, K.M. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. Academy of Management Review, 14(1), 57-74.

Eryılmaz, B. ve Biricikoğlu, H. (2011). Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Etik. İş Ahlakı Dergisi, 4(7), 19-45.

Hain, H.P. (1966). Accounting Control in the Zenon Papyri. The Accounting Review (October), 699-703.

Hayes, D., Rassen, D., Schilder, A. ve Wallage, P. (2005). Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing. Financial Times/

Prentice Hall.

Houghton, K., Jubb, C.A. ve Kend, M. (2011). Materiality in the Context of Audit: The Real Expectations Gap. Managerial Auditing Journal, 26(July): 482-500.

Hay, D. ve Cordery, C.J. (2018). The Value of Public Sector Audit: Literature and History. Journal of Accounting Literature, 40(1), 1-15.

Hughes, O. E. (2003). Public Management and Administration: An Introduction. USA: Palgrave Macmillan.

Johnsen, A. (2019). Public Sector Audit in Contemporary Society: A Short Review and Introduction. Financial Accountability and Management, 35, 121-127.

Jones, L. R. ve Kettl, D. F. (2003). Assesing Public Management Reform in an International Context. International Public Management Review, 4(1), 1–19.

Jowett, B. (1943). Aristotle's Politics. New York: The Modern Library.

Justesen, L. ve Skærbæk, P. (2010). Performance Auditing and the Narrating of A New Auditee Identity. Financial Accountability and Management, 26(3), 325–343.

Kardeş Selimoğlu, S. ve Tiğre, G. (2021). Muhasebe Mesleğinde Bağımsızlık Standardı ile Bütünleştirilmiş Yeni Etik Kuralların Uluslararası ve Ulusal Karşılaştırmalı Analizi (IFAC-KGK-TÜRMOB). Ida Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi, Ocak 2021, 4(1), 21-36.

Kastberg, G. ve Österberg. E.E. (2017). Transforming Social Sector Auditing – They Audited More, But Scrutinized Less. Financial Accountability and Management, 33, 284-298.

Khan, M.A. (1995). Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş (Çev. Faruk Eroğlu). Sayıştay Dergisi, 5(19), 15-30.

Köse, H.Ö. (2023). Kamu Yönetiminde Denetimin İşlevleri, Dinamikleri ve Geleceği. Ed. Önder, M. ve Köse, H.Ö., Kamu Yönetiminde Denetim: Temel Paradigmalar, Değişim ve Yeni Yönelişler. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, ss.37-68.

Köse, H.Ö. (2019). Başkanlık Sisteminde Denge ve Denetim: Parlamentonun Yürütmeyi Denetleme İşlevi ve Parlamento Adına Yürütülen Sayıştay Denetiminin Önemi. Sayıştay Dergisi, 29 (114): 7-31.

Köse, H.Ö. (2013). Kamu Harcamalarında Etkinlik Arayışı ve Performans Denetiminin Gelişimi. Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi, 48(2), 32-54.

Köse, H.Ö. (2007). Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları (2. Baskı). Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Küçükaycan, D. (2023). Yüksek Denetim Kurumları ve Çevre Denetimi: Ülke Uygulamalarının İncelenmesi. Ed. Güngör Göksu, G. ve Eroğlu, E., Kamu Maliye Politikaları Perspektifinden Çevresel Sürdürülebilir Kalkınma. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Lewis, M.K. (2006). Accountability and Islam. The Fourth International Conference on Accounting and Finance in Transition, Adelaide.

Limperg Institute (1985). The social Responsibility of the auditor: A Basic Theory on the Auditor's Function. Limperg Istitute, Amsterdam.

Mattei, G.; Grossi, G. ve Guthrie A.M., J. (2021). Exploring Past, Present and Future Trends in Public Sector Auditing Research: A Literature Review. Meditari Accountancy Research, 29 (7), 94-134.

Mulgan, R. (2003). Holding power to account accountability in modern democracies. New York: Palgrave Macmillan.

Önder, M. ve Ulaşan, F. (2016). The Impact of Public Administration on Economic Growth: The Case of South Korea. International Journal of Leadership Education and Management Studies, 1(1), 23-43.

Özçelik, H., Şenol, H. ve Aktürk, A. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 62, 55-72.

Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H. ve Waerness, M. (1999). Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries. Oxford: Oxford University Press.

Reinstein, A. ve McMillan, J.J. (2004). The Enron Debacle: More than a Perfect Storm. Critical Perspectives on Accounting, 15, 955-970.

Smolinski, H.C., Chumley, D.W. ve Bennett, D.E. (1992). In Search of Ancient Auditors. Accounting Historians Notebook, 15(2), Article 6.

Taner, A. (2012). Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Arayışları ve Hesap Verme Sorumluluğuna Etkileri. Sayıştay Dergisi, 22(85), 27-50.

Taufiq, I. (2015). Transparency and Accountability in The Qur'an and Its Role in Building Good Governance. International Journal of Business, Economics and Law, 6(4), 73-81.

The Institute of Chartered Accountants (2005). AuditQuality: Agency Theory and the Role of Audit. Institute of Chartered Accountants in England&Wales, Audit and Assurance Faculty.

Troupin, S., Put, V., Weets, K. ve Bouckaert, G. (2010). Public Audit Systems: From Trends to Choices. 6th Transatlantic Dialogue Conference, 24-26June, Siena. https://soc.kuleuven.be/io/pubpdf/IO03060027_Troupin_put_2010_TAD_Public%20Audit%20Systems.pdf. Erişim: 12.10.2023.

Uluğ, F. (2004). Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı Işığında Kamu Denetim Sisteminde Yeniden Yapılanma. Amme İdaresi Dergisi, 37(2), 97-122.

Usul, H. (2013). Bağımsız Denetim. Detay Yayıncılık, Ankara.

Quattrone, P. (2004). Accounting for God: Accounting and Accountability in the Society of Jesus (Italy, XVI-XVII centuries). Accounting, Organizations and Society, 29(7), 647-683.

MALİ DENETİMİN KAVRAMSAL VE METODOLOJİK ÇERÇEVESİ

CONCEPTUAL AND METHODOLOGICAL FRAMEWORK OF FINANCIAL AUDIT

Murat AKKAYA[1]

ÖZ

Mali denetim, bir kuruluşun veya işletmenin mali iş ve işlemleriyle, hazırlanan mali tablo ve raporlarının ilgili standartlar ve düzenlemelere uygunluğunu değerlendiren bir süreçtir. Amacı, denetlenen kuruluşların mali kaynaklarını etkin bir şekilde kullanmalarına yardımcı olmak, mali raporların güvenilirliğini artırmak, kurumun mali tablolarla ilgili vermiş olduğu beyanları, ilgili finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde sunup sunmadığını belirlemek ve bu konuda ilgili paydaşları bilgilendirmektir. Mali denetim vatandaşlara ve mali tablo kullanıcılarına organizasyonun mali risklerini daha iyi değerlendirme fırsatı sunduğu gibi parlamento, kredi verenler, vergi mükellefleri, yöneticiler, kamuoyu ve diğer karar alıcılar için daha güvenilir bilgilere dayalı karar verme imkânı sağlar. Kamu sektörü açısından mali denetim, kamu kuruluşlarının tam, doğru ve güvenilir mali raporlar üretmelerini teşvik ederek hesap verebilirliğin sağlanmasına yardımcı olur; bu şekilde genel mali istikrarı ve kamu hizmetlerinin kalitesini artırır. Bu çalışmada, mali denetimin kavramsal ve metodolojik çerçevesi ele alınarak; amacı, ilkeleri ve işlevleri analiz edilmektedir.

1 Başdenetçi, Sayıştay Başkanlığı, muratakkaya@sayistay.gov.tr, ORCID: 0009-0005-5348-9190.

ABSTRACT

Financial audit is a process that evaluates the financial activities and transactions of an entity or business, as well as the compliance of prepared financial statements and reports with relevant standards and regulations. Its purposes are to assist the audited entities in effectively utilizing their financial resources, to enhance the reliability of financial reports, to determine whether the institution's statements regarding financial statements are presented in accordance with relevant financial reporting standards, and to inform relevant stakeholders accordingly. Financial audit provides citizens and the users of financial statements with the opportunity to better assess the financial risks of the entity, and the parliament, creditors, taxpayers, managers, the public and other decision makers with the opportunity to make decisions based on more reliable information. From the perspective of the public sector, financial audit helps ensure accountability by encouraging public institutions to produce complete, accurate, and reliable financial reports, thereby enhancing overall financial stability and the quality of public services. In this study, the conceptual and methodological framework of financial audit is discussed and its purpose, principles and functions are analysed.

Anahtar Kelimeler: Mali denetim, Makul güvence, Yüksek denetim kurumu, Uluslararası yüksek denetim kurumu standartları

Keywords: Financial audit, Reasonable assurance, Supreme audit institution, The International standards of supreme audit institutions.

GİRİŞ

Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili kanıtların tarafsız olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve bunun sonucunda oluşacak görüşün ilgili kişilere iletilmesiyle tamamlanan sistematik bir süreçtir. Temel amacı, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlar ile önceden oluşturulmuş kriterler arasındaki uygunluk derecesini belirlemektir.

Yaşamları boyunca kişi ve kurumlar çeşitli beyanlarda bulunmaktadır. Bu beyanların doğruluğu bazen ayrı bir incelemeye gerek görülmeden doğrudan kabul edilse de çoğu zaman içerdiği iddiaların geçerliliğinin kabul edilebilmesi için ayrıca bir incelemeye gerek duyulmaktadır. Bildirimlerdeki iddiaların doğruluğunu araştırıp kanıtlayacak bir

inceleme, verilecek kararın doğruluğunu, güvenilirliğini ve nesnelliğini artıracaktır. Güvenilir olmayan bilgi, kaynakların etkin ve verimli kullanımını engelleyerek toplum ile karar alıcılara zarar verecektir. Bunun önüne geçecek en büyük güvence hizmeti ise denetimdir (Güredin, 2014: 3-4).

Mali denetim, kurumlar tarafından yürütülen mali iş ve işlemlerin mali tablo ve raporlara doğru ve güvenilir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda ilgili taraflara güvence vermeyi amaçlayan bir denetim yaklaşımını ifade eder. Mali tablo ve diğer mali bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli, uygun ve objektif denetim kanıtları ile denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm denetim teknikleri uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının raporlanmasını içerir (Selimoğlu vd., 2014: 5). Mali denetimin bir kurumun mali durumunu ve performansını ölçmek, mali hileleri önlemek, yasal gerekliliklere uygunluğu sağlamak ve iç kontrol sistemlerini geliştirmek gibi fonksiyonları da bulunmaktadır.

Mali denetim, genellikle bir yüksek denetim kurumu, bağımsız bir denetim kuruluşu veya iç denetim birimi tarafından gerçekleştirilir ve belirli ilkeler ve standartlar çerçevesinde yürütülür. Bu ilkeler güvenilirlik, dürüstlük, bağımsızlık, profesyonellik ve objektiflik gibi temel değerlere dayanır ve mali raporlama süreçlerinin doğruluğunu ve şeffaflığını sağlama amacını taşır.

Sanayi devriminden sonra büyük bir gelişme gösteren mali denetimde amaç, 1900'lere kadar süren aşamada daha çok muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileleri ortaya çıkarmak olmuştur. 20. yüzyılın ilk yarısından itibaren bu önemini yavaş yavaş yitirmeye başlamış ve 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren, mali tablolarda, özellikle bilançolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu araştırmak mali denetimin asıl amacı haline gelmiştir. Denetim amaçlarındaki bu değişim, denetim tekniklerinde de bir dönüşümü beraberinde getirmiştir.

Değişimi tetikleyen tek unsur kuşkusuz denetimin kendi içindeki gelişim süreci değildir. Değişen ve gelişen dünya ile birlikte hem teknolojiler hem de mali yönetim alanı gelişim göstermiştir. Özellikle bilgi teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişim ile birlikte, gelişmiş ülkeler başta olmak üzere çok sayıda ülke kamu mali yönetimi ile ilgili faaliyetlerini

dijitalleştirme ve elektronik ortama taşıma eğilimlerini artırmıştır. Bu kapsamda en yaygın uygulama, kamu kurumları genelinde bütçe uygulamaları ve muhasebe işlemlerini dijitalleştirmeye imkân sağlayan Bütünleşik Mali Yönetim Bilgi Sistemleri'nin (Integrated Financial Management Information Systems- IFMIS) oluşturulmasıdır (Uysal ve Aldemir, 2018: 507). Günümüzde büyük veri ve nesnelerin interneti hayatımıza girdikçe, dijital mali denetim ve blokzincir teknolojileri ile mali denetim gibi kavramları daha çok duymamıza sebep olacaktır.

Bu çalışmada mali denetim kavramı, tanımı, amacı ve temel özellikleri itibarıyla ele alındıktan sonra, denetimin dayandığı temel ilkeler ve mali denetimin temel unsurları incelenecektir. Ardından mali denetimin metodolojik çerçevesi ve bu denetimde izlenen süreçler ele alınarak, mali denetimin teorik, pratik ve ilkesel boyutları ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1. MALİ DENETİMİN TANIMI, AMACI VE TEMEL ÖZELLİKLERİ

Günümüzde her alanda olduğu gibi kamu yönetimi alanında da kapsamlı bir değişim süreci yaşanmaktadır. Demokratik gelişmeyle paralel olarak yaşanan bu değişim, kamusal alanda özellikle sorumluluk ve hesap verme anlayışının güçlendirilmesini hızlandırmaktadır. Demokratik gelişime bağlı olarak halkın kamu kaynaklarının kullanımına olan ilgisinin artması karşısında kamu yönetiminde de sorumluluk anlayışının yerleşmesi, mali ve yönetsel faaliyetlerin yeni denetim yaklaşımlarıyla incelenmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu da yüksek denetim kurumlarının geleneksel denetimin yanında çağdaş denetim tür ve tekniklerini uygulamasını zorunlu kılmaktadır (Köse, 2007: 73).

Mali denetim, bir kuruluşun bildirilen mali durumunun, sonuçlarının ve kaynak kullanımının mali bildirim çerçevesine uygun olarak güvenilir şekilde beyan edilip edilmediği konusunda makul bir güvence görüşüyle sonuçlanan bağımsız bir değerlendirmedir (INTOSAI, 2009a: 5). Mali tablo denetiminin amacı, hedef kullanıcıların mali tablolara duyduğu güvenin derecesini artırmaktır. Bu, denetçi tarafından mali tabloların tüm yönleriyle geçerli mali raporlama

çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına, güvenilir mali raporlama sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış mali tablolar olması halinde mali tabloların önemli tüm yönleriyle güvenilir şekilde sunulup sunulmadığına veya bu çerçeveye uygun olarak durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtıp yansıtmadığına dair bir görüş bildirilmesi yoluyla gerçekleştirilir (INTOSAI, 2019d: 7).

Mali denetimin öncelikli amacı mali tablo ve raporlama çerçevesinin uyumunun değerlendirilmesi ise de bunun ötesinde, denetlenen kuruma ve ilgili paydaşlara dolaylı pek çok katkısından söz etmek mümkündür. Mali tablolarda yer alan beyanların doğruluğu ve güvenirliğine yönelik verilen görüş kurumların finansal güvenirliği konusunda ilgili taraflara güvence sağlarken, denetim raporunda yer alan kilit denetim konuları, vurgulanacak hususlar başlıklarında yer alan tespitler kurumun gelecekte karşılaşabileceği risklere karşı daha hazırlıklı olmasını sağlar. Yapılan denetimlerin sonuçları, tüm paydaşlar ve karar alıcılar için önemli bir bilgi kaynağıdır. Bu bilgiler, alınacak kararların daha sağlam temellere dayandırılmasına, mali risklerin daha iyi yönetilmesine ve gelecekteki zorlukların daha iyi tahmin edilmesine olanak tanır. Bu sebeple mali denetim, denetimin tüm tarafları için stratejik bir öneme sahiptir.

Mali denetim sonucunda düzenlenen raporların temel fonksiyonlarından biri de kurumların hesap verebilirliğinin sağlanmasında ve mali işlemlerle ilgili şeffaflığın gerçekleşmesinde ilgili paydaşlara yardımcı olmaktır. Bunun yanında denetim süreci hataları veya usulsüzlükleri tespit ederek, kurumların finansal yönetimini düzeltme ve geliştirme fırsatı da sunar. Bu yönleriyle, mali denetim, kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesi ve sürdürülmesinde önemli bir işlev görür. Kurumlar için mali denetimin hataları önleyici ve mali yönetim sistemini geliştirici bir yönü vardır. Şirketler veya kamu kurum ve kuruluşlarının mali yönetim süreçlerindeki hataların veya kötü yönetim uygulamalarının tespit edilmesi için mali denetim önemli bir araç olarak işlev görür. Önleyici, caydırıcı ve motive edici boyutlarıyla denetim, kurumların kaynaklarını daha dürüst, hakkaniyetli, verimli ve amacına uygun bir şekilde kullanmasını teşvik eder.

Mali denetimde denetçinin mali tablolarla ilgili görüşü, bu tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ele alır. Dolayısıyla özellikle özel

sektör uygulamalarında denetçinin verdiği görüş, kuruluşun gelecekteki finansal kapasitesini veya faaliyetlerini gerçekleştirmedeki verimlilik ya da etkinliğine ilişkin güvenceyi içermez (INTOSAI, 2009b: 33). Şüphesiz kamu sektöründe mali denetim, yüksek denetim kurumlarının yasal düzenlemelerden kaynaklanan ek sorumluluklarından ötürü farklı bir içerik ya da amaç taşıyabilir.

2. MALİ DENETİMİN TEMEL İLKELERİ

Mali denetimden amaçlanan faydanın elde edilebilmesi ve denetlenen kurumca olduğu kadar diğer tüm paydaşlarca da güvenilir kabul edilebilmesi için, mali denetim temel çerçevesine ve aynı zamanda evrensel ya da ulusal düzeyde belirlenmiş temel ilkelere uygun hareket edilmesi büyük önem taşır. Etkili ve güvenilir bir denetim için uyulması gereken temel ilkeler şu şekilde tasnif edilebilir:

Etik Kurallar ve Bağımsızlık: Denetim kurumlarının ve denetçilerin bağımsız ve etik ilkelere bağlı olmaları temel ilkelerin başında yer alır. Bu ilke gereği denetçiler bağımsız bir şekilde hareket etmeli, denetledikleri kurumlarla organik veya fonksiyonel bir bağa sahip olmamalıdır. Bunun sağlanması, herhangi bir çıkar çatışması veya dış etkenin denetim sürecine müdahale etmesini önler (INTOSAI, 2019e: 8). Aynı zamanda etik davranış, gereken güven ve itibarı kurma ve sürdürmede kilit bir bileşen olurken etik kurallar, bir yüksek denetim kurumunun işleyişi için ön koşuldur (INTOSAI, 2019b: 6).

Denetçilerin denetim çalışmaları sırasında etik ilkelere ve gerekliliklere uyum konusunda azami mesleki özen ve dikkati göstermeleri, mesleğin itibarı ve denetim raporlarının güvenilirliği açısından kilit önemdedir. Mesleki etik ilkelerinin başında gelen bağımsızlık ilkesi, kamu ve özel sektör olmasına ya da iç ve dış denetim olmasına bağlı olmaksızın, tüm denetim kurumları ve denetçiler için güvenilirliğin ve kalitenin temelini teşkil eder. Yüksek denetim kurumlarının anayasal ve yasal teminatlarla korunan bağımsızlık statüsü, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, sonuçlarının raporlanması, duyurulması ve izlenmesi aşamalarında hiçbir baskı altında kalmaması ve üstlendiği görevleri etkin şekilde yerine getirmesine olanak sağlar (Köse, 2007: 14). Ancak bağımsızlıktan anlaşılması gereken, denetçinin kuralsız ve sınırsız

bir hareket kabiliyetine sahip kılınması değil, aksine kurallı ve etik davranış kalıplarına uygun hareket etmesinin sağlanmasıdır. Temel amaç, denetçinin hiçbir etki altında kalmaması, fakat mevzuata ve uluslararası denetim standartlarına bağlı olarak denetim faaliyetini yerine getirmesidir.

Objektiflik ve Tarafsızlık: Denetimin her aşamasının ön yargılardan uzak şekilde yürütülmesi ve denetim kanıtlarının objektif ve tarafsız bir biçimde elde edilmesi, analiz edilmesi ve rapora aktarılması, kaliteli ve güvenilir bir denetim için kritik önemdedir. Mesleki etik ilkeler arasında da yer alan objektiflik ve tarafsızlık, denetimlerin yasal düzenlemeler ve ilgili standartlar çerçevesinde, yüksek bir sorumluluk duygusuyla, yetkin ve nesnel bir şekilde yürütülmesinin güvencesidir.

Kalite Odaklılık: Kaliteye yönelik riskler, mesleki değerlendirmenin uygulanmasında, politika ve prosedürlerin tasarımında ve uygulanmasında veya yüksek denetim kurumlarının çalışmalarının sonuçlarını iletmek için kullandıkları yöntemlerde ortaya çıkabilir. Bir kalite kontrol sisteminin sürdürülmesi, sürekli izleme ve sürekli iyileştirmeye yönelik kararlılığı gerektirir (INTOSAI, 2019c: 9). Bu kararlılık neticesinde kalite kontrol süreci denetimin ilk basamağından son basamağına kadar her aşamasında işletilir ve izleyen yıllarda da sürekli iyileştirmeye katkı sağlayacak bir yaklaşımla yürütülür.

Mesleki Yetkinlik: Denetçilerin, denetim görevinin gerektirdiği yeterli bilgi, tecrübe ve uzmanlığa sahip olmaları temel bir gerekliliktir. Denetim mesleğinin kamu yararı doğrultusunda ve yönetime değer katacak yaklaşımlarla yürütülmesi, gerekli bilgi, beceri ve yetkinliklerle donatılmış, profesyonel denetçilerle mümkündür (Köse, 2023: 164).

Mesleki Yargı ve Mesleki Şüphecilik: Denetçi, mali tabloların önemli ölçüde yanlış bildirim riski içerebileceğinin farkında olarak denetimi mesleki şüphecilikle planlamalı, gerçekleştirmeli ve mali denetimin planlama, uygulama, sonuç ve raporlama aşamalarında mesleki yargısını kullanmalıdır (INTOSAI, 2019d: 15).

Etkili İletişim: Denetçi ve denetim ekibi hem idareyle hem de yönetimden sorumlu olanlarla sağlıklı bir iletişim kurmalıdır. İletişim, denetimle ilgili bilgi elde etmeyi ve yönetimden sorumlu olanlara mali raporlama sürecine ilişkin önemli gözlemlerin zamanında sağlanmasını

gerektirir. Yönetimden sorumlu olanlarla etkin iki yönlü iletişimin teşvik edilmesi mali denetim için önemlidir (INTOSAI, 2019d: 17).

Belgelendirme: Denetçi, denetim görüşüne dayanak oluşturacak uygun ve yeterli denetim kanıtı toplamalı ve bunları uygun şekilde belgelendirmelidir. Çünkü belgelendirme;

• Denetçi görüşlerini ve raporlarını teyit eder ve destekler.

• Raporların hazırlanması veya denetlenen kuruluşun veya diğer tarafların sorularının yanıtlanmasında bilgi kaynağı görevi görür.

• Denetçinin denetim standartlarına uyduğuna dair kanıt görevi görür.

• Planlama, gözetim ve gözden geçirmeyi kolaylaştır.

• Denetçinin mesleki gelişimine yardımcı olur.

• Delege edilen işin tatminkâr şekilde yerine getirilmesini sağlamaya yardımcı olur.

• Gelecekte faydalanmak üzere yapılan işe dair kanıt sağlar (INTOSAI, 2019d: 18).

3. MALİ DENETİMİN UNSURLARI

Yüksek denetim kurumları tarafından gerçekleştirilen mali denetimin unsurlarını; taraf, konu ve denetim kriteri oluşturur. Mali denetimler, kamusal hesapların ve mali işlemlerin doğruluğunu, yasalara uygunluğunu ve etkililiğini değerlendirmeyi amaçlar. Bu kapsamlı denetim süreci, denetçilerin belirli bir kurumu veya konuyu incelemesini içerir ve bu inceleme, denetim kriterlerine dayanır.

3.1. Denetimin Tarafları

Taraf, mali denetimin gerçekleştirildiği veya denetim talebinde bulunan kurumu ifade eder. Bu taraf, denetim sonuçlarına dayanarak kurumun mali durumunu ve mali yönetimini daha iyi anlamak amacıyla mali denetimi talep edebilir. Mali denetim, bu tarafın hesaplarını ve mali işlemlerini tarafsız ve bağımsız bir şekilde değerlendirmeyi hedefler.

Kamu sektörü denetimleri, genellikle üç ana taraftan oluşur ve bunlar denetçi, sorumlu taraf ile hedef kullanıcılardır. Bu tarafların rolleri,

ilişkileri ve yapılacak denetimler her denetim türü için farklı hukuki düzenlemelere ve rehberlere göre oluşabilir (INTOSAI, 2019a: 13).

- **Denetçi:** Kamu sektörü denetiminde denetçi rolü, denetimlerin yürütülmesi için atanmış kişiler tarafından üstlenilir. Genel olarak, kamu sektörü denetimine ilişkin sorumluluklar ve yetkiler, yasal ve idari düzenlemeler ile bağlı olunan mesleki ve etik ilke ve standartlar tarafından tanımlanır (INTOSAI, 2019a: 13).

- **Sorumlu Taraflar:** Denetimde sorumlu taraf, denetimin sujesinden (mali denetim için mali tablo ve temelindeki mali işlemlerden) sorumlu olan taraftır. Kamu sektörü denetiminde ilgili sorumluluklar, genellikle anayasal veya yasal düzenlemelerle belirlenir. Kamu kaynağını kullanırken sorumlu taraftan beklenilen, kamu kaynağını yasama organının belirlediği yasal düzenlemelere ve önceliklere göre kullanmasıdır (INTOSAI, 2009e: 11).

- **Hedef Kullanıcılar:** Denetçi veya denetim kurumunun hazırladığı denetim raporlarını kullanacak olan kişiler, kurumlar veya topluluklardır. Özel sektör için hedef kullanıcılar yöneticiler, işletme sahipleri ve ortakları, çalışanlar, kredi verenler ve tedarikçiler olup, bu taraflar ekonomik kararlar alabilmek için finansal bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar (Gönen ve Yıldırım, 2019: 1087). Kamu kurumları için ise hedef kullanıcılar olarak yasama veya denetim organları, hükümet yetkilileri ve kamuoyu (vatandaş) bulunur. Yasama organı, kamu sektöründe mali tabloların nihai kullanıcıları olan vatandaşları temsil eder. Kamu sektörü için en önemli "hedef kullanıcı", öncelikle karar alan, kamu demokratik sürecinin parçası olan, gelir ve giderlerin amaç ve içeriği ile kamu finansmanı önceliklerini belirleyen ve vatandaşları temsil eden parlamentodur (INTOSAI, 2009e: 11). Denetim raporları, hedef kullanıcılar için önemlidir; çünkü denetim sonuçları kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun bir şekilde yönetilip yönetilmediği konusunda bilgi sağlar (INTOSAI, 2019a: 13).

Bu taraflar arasındaki ilişki, denetim sürecinin doğru işleyişini ve sonuçlarının etkili bir şekilde kullanılmasını sağlamak için kritik bir öneme sahiptir. Kamu sektörü denetimleri, kamusal hesapların doğruluğunu, hesap verebilirliği ve şeffaflığını artırmayı amaçlar ve bu amaçla denetçi ile sorumlu taraflar ve hedef kullanıcılar arasındaki iş birliği ve iletişim önemlidir.

3.2. Denetimin Konusu

Konu, mali denetimin üzerinde durduğu noktadır. Denetçiler, genellikle belirli bir kurumun hesaplarını veya belirli bir programın etkililiğini incelemek için mali denetim gerçekleştirirler. Konu, denetim sürecinin kapsamını belirler ve denetçilerin inceleme yapacakları alanları tanımlar.

Mali tablolarda yansıtılan mali durum, mali performans, nakit akışları ve notlar (konu bilgisi); kamu kurumunun mali işlemleri (konu) için muhasebeleştirme, ölçüm, sunum ve açıklamaya (kriterler) yönelik bir mali raporlama çerçevesinin uygulanmasından doğar. "Konu bilgisi" terimi, konunun değerlendirme veya ölçüm sonucunu ifade eder. Denetçi, raporunda bildireceği görüşe makul temel sağlamak amacıyla konu bilgisi (örneğin kurumun mali tabloları) hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı toplar (INTOSAI, 2009e: 12).

Konu bir başka ifadeyle, denetimin odaklandığı bilgi, durum veya faaliyeti temsil eder. Denetim amacına bağlı olarak çeşitlilik gösterebilen bir konu, tanımlanabilir ve belirli kriterlere göre tutarlı bir şekilde değerlendirilebilir veya ölçülebilir. Denetim görüşü veya sonucu oluşturmak için yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplanması amacıyla belirli denetim prosedürlerine tabi tutulabilir.

Konu bilgisi, denetimin amacı ve kapsamına bağlı olarak değişebilen çeşitli ölçütler veya değerlendirme yöntemleriyle elde edilen sonuçları ifade eder. Bu sonuçlar, farklı biçimlerde ve özelliklerle ortaya çıkabilir, denetimin amacı ve kapsamına göre değişiklik gösterebilir (INTOSAI, 2019a: 14).

3.3. Denetim Kriteri

Yüksek denetim kurumları arasında genel amaçlı çerçevelerin kabul edilebilirliği konusunda hüküm vermek için genel olarak kabul gören tarafsız ve yetkili bir temel bulunmamaktadır. Bu tür bir temel olmadığı için de yetkili veya geçerli kuruluşlar tarafından, belli tür kuruluşlarca kullanılacak standartlara referans olması için yayınlanmış mali raporlama standartlarının; kuruluşların, çok çeşitli paydaşlara ait görüşlerinin detaylıca düşünülüp değerlendirilmesini içeren, oturmuş ve şeffaf bir süreç izlemeleri konusunda hazırlandığı ve bu sebeple genel amaçlı mali tablolar için kabul edilebilir olduğu varsayılır (INTOSAI,

2009c: 37). Bu sebeple mali denetim açısından finansal raporlama çerçevesi aşağıdaki standartlardan oluşur:

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Mali Raporlama Standartları (IFRS'ler),

- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS'lar),

- Yetkili veya geçerli bir standart belirleyici kuruluşun çok çeşitli paydaşlara ait görüşlerin detaylıca düşünülüp değerlendirilmesini içeren oturmuş ve şeffaf bir süreç izlemesi koşuluyla, belli bir yetki alanı için hazırlayıp yayımladığı muhasebe ilkeleri (Türkiye için Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği vb.).

Bu mali raporlama standartları, genel amaçlı mali tabloların hazırlanmasını düzenleyen ve mali denetimin metodolojik çerçevesini oluşturan düzenlemelerdir.

Denetçi, denetim kriterlerine dayanarak incelemeyi gerçekleştirir ve bu kriterlere uygunluk açısından denetim sonuçlarını değerlendirir. Denetim kriterleri, mali denetimin nesnelliğini ve standartlara uygunluğunu sağlar.

Kriterler, bir konunun değerlendirilmesi için kullanılan karşılaştırma ölçütleridir. Her denetim, ilgili denetim koşullarına uygun kriterlere sahip olmalıdır. Bu kriterlerin uygunluğu, denetçi tarafından hedef kullanıcılar için ilgililik, anlaşılabilirlik, tamlık, güvenilirlik ve nesnellik gibi özellikleri göz önünde bulundurularak değerlendirilir. Kriterler, denetim amaçları ve türü gibi çeşitli faktörlere bağlı olarak değişebilir. Bu kriterler, özel veya daha genel olabilir ve farklı kaynaklardan örneğin yasalar, düzenlemeler, standartlar, ilkeler ve iyi uygulama örneklerinden elde edilebilir. Kriterler, konunun nasıl değerlendirildiğini veya ölçüldüğünü anlamak isteyen hedef kullanıcılara sunulmalıdır (INTOSAI, 2019a: 14).

Denetim ekiplerinin yapılan denetimlerde iki farklı türde görevi vardır:

- **Tasdik Görevleri:** Bu tür görevlerde sorumlu taraf, belirli kriterlere göre bir konuyu ölçer ve daha sonra denetçi, makul bir temel sağlamak

için yeterli ve uygun denetim kanıtları toplar. Burada sorumluluk, konu bilgisini sunan taraftadır.

- **Doğrudan Raporlama Görevleri:** Bu durumda denetçi, konuyu belirli kriterlere göre ölçen veya değerlendiren kişidir. Denetçi, risk ve öneme göre konuyu ve kriterleri seçer. Elde edilen sonuçlar, denetim raporunda bulgu, sonuç, tavsiye veya görüş biçiminde sunulur. Ayrıca denetim; yeni bilgi, analiz veya öngörüler sunabilir (INTOSAI, 2019a: 14).

Mali denetimler her zaman tasdik görevleridir, çünkü mali bilgilere dayanır. Performans denetimleri genellikle doğrudan raporlama görevidir. Uygunluk denetimleri ise tasdik görevi, doğrudan raporlama görevi veya her ikisini birden içerebilir.

Denetimlerin temel amacı, hedef kullanıcıların güvenilir ve ilgili bilgiye dayalı kararlar alabilmelerini sağlamaktır. Denetçiler, uygun prosedürleri uygulayarak yeterli ve uygun kanıtlara dayalı bilgi sağlamalıdır. Ancak denetimler, yapısal kısıtlamalar nedeniyle mutlak güvence sağlayamazlar. Güvence düzeyleri makul veya sınırlı olabilir. Makul güvence yüksek, ancak mutlak olmayan bir düzeyi ifade eder. Sınırlı güvence ise denetçinin, sınırlı prosedürler nedeniyle konunun uygun kriterlere uygun olmadığına dair bir kanaat oluşturmadığını ifade eder, ancak güvence sınırlıdır ve kullanıcılara bildirilir.

Güvence, kullanıcıların ihtiyaçlarına ve denetim türüne bağlı olarak iki şekilde iletilir: Açıkça iletilen görüşler ve sonuçlar yoluyla yapılan bildirimler, tasdik görevleri ve bazı doğrudan raporlama görevleri için geçerlidir. Diğer şekillerde, bazı doğrudan raporlama görevlerinde denetçi açık bir güvence beyanı veremeyebilir. Bu durumlarda denetçi, kullanıcılara güven düzeyini sağlamak için bulgu, kriter ve sonuçların nasıl geliştirildiğini anlatarak bilgi sunar (INTOSAI, 2019a: 15-17).

4. MALİ DENETİMDE METODOLOJİ VE SÜREÇ

Denetçi, denetim görevi esnasında her ne kadar bağımsız olsa da denetimin belirli bir sınırlılığı vardır. Bu sınır denetçinin bağımsızlığını zedeleyecek bir unsur değil, aksine denetimin uluslararası standartlara uygun yürütülmesini sağlayacak ve uygun denetim kanıtlarıyla

desteklenmiş bir denetim görüşü oluşturmasına zemin hazırlayacaktır. Metodolojik çerçevenin oluşturulması; denetlenen kuruma, denetçiye ve denetim ekiplerine bu güvenceyi denetimin başında sınırları çizerek vermeyi amaçlar.

Metodolojik çerçeve, genel olarak mali denetimin temelini oluşturan ulusal ve uluslararası standartlar, yasalar, rehberler veya diğer ölçütler tarafından belirlenir. Denetçi ve denetim ekipleri, denetimin planlama aşamasında bu çerçeveyi oluşturur ve yol haritasını çizer. Metodolojik çerçeveyi oluştururken denetlenen kurumun tabi olduğu mevzuat da atlanılmaması gereken bir husustur. Sonuç olarak çizilen metodolojik çerçeve, denetim kriterlerine veri oluşturur ve denetçi veya denetim ekipleri, bu çerçeveye göre belirlenen denetim kriterleri üzerinden denetimlerini yapar ve raporlarlar.

Mali denetimin metodolojik çerçevesi, mali denetim sürecinin nasıl planlandığı, yürütüldüğü ve sonuçlandırıldığına dair genel bir yol haritası içerir. Bu çerçeve, denetçilerin ve/veya denetim ekiplerinin denetim sürecini düzenlemelerine ve organize etmelerine yardımcı olur. Bu sebeple kurumlarda yapılacak mali denetimin metodolojik çerçevesini temsil eden genel aşamalar, aşağıdaki süreç ve uygulamalardan oluşur.

4.1. Denetim Öncesi Faaliyetler

Mali denetim, diğer denetim metodolojileri gibi temel olarak planlama, uygulama, raporlama ve izleme aşamalarından oluşur. Ancak daha ziyade özel denetim firmaları için önem taşıyan ilk aşama, denetim görevinin kabul edilebilmesi için öncelikle denetim için gerekli koşulların var olup olmadığının belirlemesidir. Bu aşamanın temel amacı denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye indirmek, bu çerçevede denetimin planlanması ve yürütülmesi aşamalarını olumsuz etkileyebilecek herhangi bir olay ya da durumun önceden dikkate alınarak değerlendirilmesi ve denetim kararının bu değerlendirme sonuçlarına göre alınmasıdır.

INTOSAI Denetim Standartlarından "1210 Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi" standardı, denetim öncesinde denetim firmasının denetim kabulü ve sürdürülmesi konusunda bir değerlendirme yapmasını şart koşmaktadır (INTOSAI, 2009c: 9).

ISSAI 1210, ISA 210 Standardına dayanması yönüyle daha çok özel sektörde geçerli olabilecek düzenlemeler içermesi, kamu sektöründe yürütülen denetimlerde denetimin esas olarak yasal bir görev ve sorumluluk kapsamında yürütülmesi sebebiyle görev şartlarının kabulü konusunda yüksek denetim kurumlarının karar verme esnekliği özel sektöre göre daha sınırlıdır.

Denetim için gerekli ön şartların mevcut olup olmadığı değerlendirilirken denetçi, öncelikle denetim için geçerli bir raporlama çerçevesinin mevcut olup olmadığını inceler. Raporlama çerçevesi ilgili kurumların mali tabloları hazırlarken temel referans aldıkları bu yönüyle de denetim için de temel referans noktası yani kriteri oluşturan bir çerçeveyi temsil etmektedir. Mali raporlama çerçevesinin geçerliliğinin değerlendirilmesinde, denetçinin öncelikle kuruluşun niteliğini (örneğin kuruluş ticari işletme, kamu kurumu vs. olabilir), düzenlenen mali tabloların amacını (genel amaçlı veya özel amaçlı tablolar olabilir), mali tabloların niteliğini (tablo seti şeklinde veya yalnızca tek bir tablo olabilir) ve yasal ve idari düzenlemelerin geçerli mali raporlama çerçevesini öngörüp öngörmediğini değerlendirmesi gerekir.

Kamu sektöründe mali raporlama çerçevesinin genelde yasal ve idari düzenlemeyle belirlendiği göz ardı edilmemelidir. Kamu sektörü denetçileri, yasal ve idari düzenlemelerin belirlediği çerçevenin kabul edilebilir olmadığına karar verirse ilgili ISSAI 1210 gereklilikleri uyarınca mali denetim görüşünde bu hususları içerecek değerlendirmelere yer verir ve yasama organına bilgi verme seçeneğini düşünür.

Yönetimin önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanmasını sağlamak amacıyla idarenin gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrole ilişkin sorumlulukları üstlenmesi gerekmektedir. İç kontrol çok etkin olsa bile, iç kontrolün yapısal sınırlılıkları sebebiyle yalnızca makul güvence sağlar. Denetlenen kurum bağımsız denetimden geçiyor olsa bile, bağımsız denetim; idare tarafından sağlanması gereken iç kontrolün yerine geçmez. Bu nedenle, denetçinin idarenin iç kontrol yükümlülüğüne ilişkin sorumluluğunu kabul ettiğine ve anladığına ilişkin mutabakatını alması gerekir.

ISSAI 1210'de düzenlenen diğer bir ön koşul, denetçinin bilgi ve belgelere erişiminde bir kısıtlama bulunmaması, her düzeyde

yetkili ile görüşme imkânının sağlanmasıdır. Denetçiye denetim için uygun koşulların sağlanması zorunluluğu; idarenin mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili olduğunu bildiği tüm verilere (kayıt, belge ve benzeri diğer hususlar) erişimin sağlanması, denetçi tarafından idareden talep edilen ek bilgilere erişim, denetçinin denetim kanıtı elde etmek için gerekli olduğuna karar verdiği tüm kuruluş çalışanları ile görüşme imkânının sağlanması hususlarını kapsar.

Denetim öncesi faaliyetleri kapsamında denetimi yürütecek ekibinin yetkinlik ve kapasitesiyle ya da etik ilkelerin izlenmesiyle de sorumluluklarını ne ölçüde yerine getireceği göz önünde bulundurulmalıdır. Buna göre, bir denetim görevinin kabul edilebilmesi için denetim ekibinde gerekli yetkinlik ve kapasiteye sahip personel mevcut olmalıdır. Uygulanacak mesleki standartlar ve yasal mevzuat hakkında denetim ekibi tecrübe sahibi olmalı veya söz konusu bilgiyi kavrayacak kapasitede bulunmalıdır.

4.2. Planlama Aşaması

Mali denetimde planlama süreci, bir organizasyonun veya kuruluşun mali işlemlerinin, hesaplarının ve finansal bildirimlerinin denetimine yönelik yürütülecek faaliyetlerin ön hazırlık aşamasını ifade eder. Planlama, niteliği itibarıyla kurum tanıma faaliyetinden elde edilen bilgiler temelinde yapılan risk analizlerine dayanarak; denetim yaklaşımına, uygulanacak denetim prosedürleri ve kanıt toplama tekniklerine, yapılacak kontrol testleri ve denetim programlarının mahiyeti ile denetimin zamanlamasına karar verilmesidir.

Denetimde planlama aşağıdaki süreçlerden oluşur (IDI, 2020: 41):

a- Kurumu ve çevresini tanımak

b- Kurumdaki iş süreçlerini tanımak

c- Riskleri belirlemek (mali tablo düzeyinde ve beyan düzeyinde)

d- Riskleri değerlendirmek

e- Planlama ve uygulama için önemliliği belirlemek

f- Kurumdaki kontrolleri belirlemek (mali tablolarda önemli yanlış bildirim riskini önlemeye yönelik kontroller)

g- Denetim prosedürlerinin tasarımı (risklere cevap vermeye yönelik)

Planlama sürecinin ilk adımı denetlenen kurumun ve faaliyet ortamının tanınmasıdır. Denetçiler, denetlenecek kurumun iş yapış şekli, organizasyon yapısı, iç kontrol sistemi, sektörü, faaliyetleri ve genel işleyişi hakkında bilgi edinirler. Kurum tanıma, denetçilerin, denetimlerini daha etkili ve verimli bir şekilde yürütebilmelerine, daha iyi bir denetim planı oluşturmalarına ve potansiyel risklere daha iyi hazırlıklı olmalarına yardımcı olur. Her kurumun yürüttükleri faaliyet ve içinde bulundukları sektörler itibarıyla diğer kurumlarla benzeşen veya kendine özgü özellikleri bulunabilmektedir. Kurum tanıma faaliyetleri kapsamında denetçinin hem kurumun mali iş ve işlemlerini etkiyen faktörleri hem de içinde bulunduğu sektörden kaynaklı faktörleri inceleyerek tanıması gerekir. Bunun için kurum tanıma kaynaklarıyla ilgili belgelerin üzerinden incelenmesi, kurum yetkilileri ile görüşme yapılması ve kurum faaliyetleri hakkında gözlem yapılması ve ön analitik incelemeler yapılması gibi farklı yöntemler kullanılabilir (Usul, 2015: 87-88).

Kurum tanıma çalışmaları devamında denetim ekibinden kurum mali tablolarıyla ilgili risk değerlendirmesi yapması beklenmektedir. Denetçinin denetim sonucunda mali tabloları etkileyebilecek tüm yanlışlıkları değil, önemli yanlışlıkları ortaya çıkarması beklenmektedir (Karaatlı vd., 2014: 646). Denetim riski, mali tablolarda önemli yanlışlık olduğu halde, denetçinin olumlu görüş bildirmesi olasılığıdır (Selimoğlu ve Uzay, 2008: 87). Denetim çalışmaları sırasında hangi denetim teknikleri uygulanırsa uygulansın denetim riskinin sıfıra inmesi beklenemez.

Risklerin doğru şekilde yönetilebilmesi hem planlama aşamasında hem de denetim çalışmalarının yürütülmesinde mesleki özen ve dikkat gerektiren bir konudur (Usul, 2015: 89; PwC, 2017: 8). Denetçinin, denetim prosedürlerini tanımlama çalışmalarının temel oluşturabilmesi için finansal tablo düzeyinde ve beyan düzeyinde önemli yanlış bildirim riskini tanımlamasını ve değerlendirmesini gerekli kılmaktadır (INTOSAI, 2009d: 53). Bunun için önemli yanlış bildirim riskleri belirlendikten sonra denetlenen kurumdaki bu risklere karşı geliştirilmiş kontrollerin tanımlanarak, bunların riskleri minimize edebilme kapasitesi değerlendirilir.

Mali denetim sürecinin kritik aşamalarında birisi de önemliliğin belirlenmesidir. Genel anlamıyla bir hesap ve işlem karar alıcıların alacakları karar üzerinde etkili olabilecek nitelikte ise önemli kabul edilmektedir. Önemlilik, örneklem, kabul edilebilir hata ve makul güvence kavramlarının da temelini teşkil eder (Houghton vd., 2011: 482) ve makul güvence için gerekli denetim prosedürlerinin doğası, derinliği ve zamanlamasını etkiler (Raman ve Van Daniker, 1994, 74). Genel olarak mali tabloyla ilgili seçilecek bir önemlilik tabanına belirli bir oran (%0,5, 1, 2, 5 gibi) uygulanmak suretiyle de önemlilik seviyesi belirlenmektedir. Önemlilik öznel bir kavramdır (Memiş ve Okşaş, 2019: 1034), nicel ve niteliksel yönleri olsa da denetçinin yapacağı risk değerlendirmesine bağlı olarak değişen mesleki muhakeme gerektiren bir konu olduğu (Erdoğan, 2007, 119; Usul, 2013: 85; Şensoy, 2019: 42-43) ve denetçinin mali tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını algılama şekli ve düzeyinden etkilendiği (Socol, 2008: 209) açıktır.

Kontrol faaliyetleri, kuruluşun faaliyetlerinin gerektiği gibi yürütülmesini ve mali tabloların önemli yanlış beyanlar içermemesini sağlamaya yardımcı olan politika ve prosedürlerdir. Denetçinin planlama aşamasındaki sorumluluğu mali tabloda önemli yanlış bildirimlerin ortaya çıkmaması için kurum tarafından gerekli kontrollerin tasarlanıp tasarlanmadığını, tasarlanmışsa da etkili bir şekilde işleyip işlemediğini görmektir. Kamu kuruluşlarında mali tabloların hazırlanmasına ilişkin kontrol faaliyetleri yasal ve idari düzenlemelerde tanımlanmıştır. Bu kural ve düzenlemelerin etkili bir şekilde uygulanması ve bunlara uyulması, mali tablolarda önemli yanlış beyanların önlenmesini sağlayacaktır. Denetimin etkin şekilde planlanabilmesi açısından denetçinin bu kurallara ve uygulanma etkinliğiyle ilgili doğru bir bilgiye sahip olması gerekir (IDI, 2020: 44).

Planlama sonunda denetçinin, hazırlayacağı denetim programı aracılığıyla denetim yaklaşımını belirlemesi gerekmektedir. Denetçi, denetim görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek, denetim çalışmasını yüksek risklerin yani önemli (*significant*) risklerin toplandığı işlem gruplarına yoğunlaştırmak suretiyle denetim maliyetini azaltmak ve denetlenen kuruma mali yönetim ve kontrol süreçleri ile ilgili olarak yapıcı tavsiyelerde bulunmak için etkin, verimli, değer katan ve denetim riskini minimum düzeye indirecek bir denetim yaklaşımı benimsemelidir.

4.3. Uygulama Aşaması

Planlama, kurumla ilgili yapılan risk analizine dayanarak denetim yaklaşımına karar verildiği bir aşama iken uygulama, denetim hedeflerine ulaşmak için denetim planında belirlenen yaklaşıma uygun olarak hazırlanan denetim programındaki prosedür ve tekniklerin uygulanması suretiyle denetim görüşünün dayanağı olacak kanıtlarının toplandığı aşamadır. Denetimin uygulama aşaması; denetim prosedürlerinin yerine getirilmesi ve kanıt toplanmasını kapsar (Taner, 2022: 149). ISSAI 200'de açıklandığı gibi denetçi, denetim riskini (yani mali tablolar önemli derecede yanlış bildirim içerdiği halde denetçinin uygun olmayan bir görüş ifade etmesi riski) kabul edilebilir düşük bir düzeye indirgeyecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği zaman makul güvence elde etmiş olur. Denetim görüşünün oluşturulması konusunda denetçinin yaptığı çalışmaların çoğu, denetim kanıtının elde edilmesi ve değerlendirilmesinden oluşur.

Denetçi, denetim görüşüne dayanak oluşturacak olan denetim kanıtını toplamak için denetim prosedürleri uygular. Kanıt, denetçiye denetim sürecinde ışık tutan ve denetim kanaatini oluşturmasında yardımcı olan en önemli dayanaktır (Gönen ve Yıldırım, 2019; Erturan, 2021: 125). Bunun için denetçinin yeterli *(sufficient)* ve uygun *(appropriate)* denetim kanıtı toplaması gerekmektedir.

Denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu, birbiriyle ilişkilidir. Yeterlilik, denetim kanıtının miktarıyla ilgilidir. Gerekli denetim kanıtı miktarı, denetçinin yanlış bildirim risklerine dair değerlendirmesinden (etkisi değerlendirilen riskler ne kadar yüksek olursa o kadar fazla denetim kanıtı gerekebilir) ve kanıtların kalitesinden etkilenir (kalite ne kadar yüksek olursa o kadar az denetim kanıtı gerekebilir). Ancak daha fazla denetim kanıtı elde edilmesi, kanıtın düşük kaliteli olmasını telafi etmeyebilir. Uygunluk, denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür; denetim kanıtlarının, denetçi görüşüne temel oluşturan sonuçlarına destek sağlarken ne derecede ilgili ve güvenilir olduklarını gösterir. Denetim kanıtının güvenilirliği, kanıtın kaynağı ve niteliğinden etkilenir ve elde edildiği münferit koşullara bağlıdır (Messier vd., 2014: 135-136).

Denetim kanıtı, denetçinin görüşünü ve raporunu desteklemek için gereklidir. Denetim kanıtı, doğası gereği birikerek çoğalır ve öncelikli

olarak denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilir. Ancak denetim kanıtı, geçmiş denetimler (denetçinin bir önceki denetimden bu yana mevcut denetimi etkileyebilecek değişikliklerin olup olmadığını belirlemiş olması şartıyla) veya bir denetim firmasının müşteri kabulü ve devamlılığına yönelik kalite kontrol prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir. Kuruluşun içindeki ve dışındaki diğer kaynaklara ek olarak kuruluşun muhasebe kayıtları da denetim kanıtı için önemli bir kaynaktır.

Denetçi görüşünün oluşturulması konusunda denetçinin yaptığı çalışmaların çoğu, denetim kanıtının elde edilmesi ve değerlendirilmesinden oluşur. Denetim kanıtı elde etmeye yarayan denetim prosedürleri; sorgulara ilaveten genellikle tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve analitik inceleme tekniklerinin birtakım kombinasyonlarını içerebilir. Bilgi alma, önemli denetim kanıtı sağlamasına ve hatta yanlış bildirime ait kanıtları ortaya çıkarmasına rağmen genelde beyan düzeyinde önemli yanlış bildirim bulunmadığına veya kontrollerin çalışma etkinliğine dair tek başına yeterli denetim kanıtı sağlamaz.

Denetçinin görüşünü oluştururken temel alacağı ve makul sonuç çıkarmakta kullanacağı denetim kanıtı ISA 315 ve ISA 330'un gerektirdiği üzere, risk değerlendirme prosedürleri ile kontroller üzerinde yapılan testler ve maddi doğrulama prosedürleri uygulanarak elde edilir. Denetçi, denetim prosedürlerini uygularken aşağıda sayılan tekniklerden bir ya da birkaçını kullanarak denetim kanıtı toplar (Messier vd., 2014: 138-142).

- Kayıt ve Belgelerin İncelenmesi
- Fiili-Fiziki İnceleme
- Gözlem
- Yazılı veya Sözlü Bilgi Alma
- Karşılaştırma
- Yeniden Hesaplama
- Yeniden Uygulama
- Teyit Etme

Denetim prosedürlerini yerine getirdikten sonra, denetçinin vardığı sonuçları kaydetmesi ve denetim prosedürlerinin amacına ulaşılıp ulaşılmadığını da belirtmesi gerekir. Sonuçların belgelenmesi, denetçinin planlama aşamasında tasarlanan denetim prosedürlerini gerçekleştirmesini ve dokümantasyonun denetim kanıtı olarak kullanılmasını sağlar. Başka bir deyişle, uygun şekilde belgelenmiş olan sonuç, denetim prosedürlerinin gerçekleştirildiğinin kanıtıdır.

4.4. Görüş Oluşturma ve Raporlama Aşaması

Denetçi yapacağı mali denetim sonucunda bir rapor hazırlamak ve bu raporda da esasında denetlediği kurumun mali tabloları hakkında bir görüşe varmayı amaçlamaktadır. Bu sebeple raporlama aşamasında denetim sürecinin tamamlanmasının ardından elde ettiği denetim kanıtlarını inceleyerek denetlenen kurumun mali tabloları hakkında bir denetim görüşü oluşturur. Bu görüşün oluşturulmasında denetçi, elde edilen kanıtların denetim sonuçlarını ne kadar desteklediğini ve mali raporların önemli hatalar içerip içermediğini değerlendirir. Denetçi, denetim görüşünü açık bir şekilde ifade ederken, aynı zamanda bu görüşü destekleyen denetim kanıtlarının niteliğini göz önünde bulundurur (Sayıştay Başkanlığı, 2018: 140).

Denetim raporu, denetçilerin denetim prosedürlerini uygulayarak topladıkları yeterli denetim kanıtına dayanarak hazırlanan tüm denetim sürecinin nihai ürünüdür. Bu bağlamda, ISSAI 2700'e göre, denetçinin amaçları, elde edilen denetim kanıtlarından elde edilen sonuçların değerlendirilmesine dayanarak finansal tablolar üzerinde görüş oluşturmaktır; bu görüşü ve bu görüşün temelini de tanımlayan yazılı bir rapor aracılığıyla açıkça ifade etmektir.

Denetçi, finansal tablolar hakkında görüş oluştururken, bu tabloların tüm finansal raporlama çerçevesine uygun hazırlanıp hazırlanmadığını ve bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli hata içerip içermediğini değerlendirir (INTOSAI, 2009f: 21). Bu değerlendirmede, yeterli ve uygun denetim kanıtın bulunup bulunmadığının, düzeltilmemiş yanlışlıkların ayrı ayrı mı yoksa toplu olarak mı değerlendirildiğinin ve kurumun muhasebe uygulamalarının, yönetim kararlarındaki olası önyargı göstergelerini de içeren niteliksel yönlerinin dikkate alınması (INTOSAI, 2009f: 23) gerekmektedir.

Denetçi, mali raporların ve hesapların önemli hatalar içerip içermediğini ve ilgili mevzuata uygun olup olmadığını değerlendirdikten sonra denetim sonuçlarına dayanarak bir denetim görüşü oluşturur. Mali denetimde denetim görüşleri dörde ayrılır: Olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma.

Olumlu Görüş: Mali denetimde kural olarak bir mali tablo hakkındaki denetim görüşü, değişikliğe uğramamış denetim görüşüdür yani olumlu görüştür. Denetçi, finansal tabloların yürürlükte olan her türlü bakımdan, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olduğu varsayımıyla finansal tablolar üzerinde denetime başlar. Denetçi bu varsayımın aksini ispatlayacak herhangi bir bulguya ulaşamazsa, denetim görüşünü değiştirmemesi gerekir. Bu görüşü değiştirmek için, uygun ve güvenilir kanıtların bulunması gerekir. Olumlu görüşte denetçi, mali raporların ve hesapların kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir şekilde yansıttığını ifade eden olumlu görüş *(unqualified opinion)* verir.

Denetçi, elde edilen denetim kanıtına dayanarak mali tabloların bir bütün olarak önemli yanlış bildirim içerdiği sonucuna varırsa veya mali tabloların bir bütün olarak önemli yanlış bildirim içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse, raporundaki görüşünü aşağıdaki diğer görüş türlerinden uygun olanına çevirir:

Şartlı Görüş: Denetçi, mali raporların ve hesapların önemli hatalar veya belirsizlikler içerdiğini düşünüyorsa, ancak bu hataların veya belirsizliklerin raporlanmasının düzeltilmesi veya belirlenmesi durumunda düzeltilebileceğine inanıyorsa, şartlı bir denetim görüşü bildirebilir.

Olumsuz Görüş: Denetçi, mali raporların ve hesapların önemli hatalar veya yanlış beyanlar içerdiğini ve bu hataların düzeltilmesinin mümkün olmadığını düşünüyorsa, olumsuz bir denetim görüşü bildirir.

Görüş Bildirmekten Kaçınma: Denetçi, elde ettiği denetim kanıtlarının yetersiz olduğunu düşünüyorsa veya denetim sürecinde ciddi bir engelleme ile karşılaştıysa, görüş bildirmekten kaçınabilir.

SONUÇ

Mali denetim, kurumların finansal raporlama gerekliliklerini değerlendirerek mali tabloların tamlığı, doğruluğu ve güvenirliği konusunda ilgili paydaşlara güvence vermeyi amaçlayan önemli bir yönetim aracıdır. Temel amacı finansal tablolarda yer alan beyanların ilgili finansal raporlama çerçevesine uygunluğunu belirlemek ve bu konuda ilgili paydaşları bilgilendirme olsa da kamu sektöründe kamu kurumlarının ve kuruluşlarının finansal işlemlerini, harcamalarını ve kaynaklarını izlemek, denetlemek ve değerlendirmek gibi bir fonksiyonu da bulunmaktadır.

Finansal raporlama ile kurumsal yönetim arasında sıkı bir bağlantı bulunmaktadır. Kurumsal yönetimin "kamuyu aydınlatma ve şeffaflık" ilkesi, finansal raporlama kalitesinin artırılması amacıyla ilişkilendirebilir. Bu yönüyle, mali denetim finansal raporlama sürecinin kalitesini artırarak, kar manipülasyonlarını ve muhasebe hilelerinin önlenmesine yardımcı olur (Cohen vd., 2004: 3). Mali denetimin kamu sektöründe kurumsal yönetim sisteminin ve iyi yönetim anlayışının yerleşmesinde önemli yarar ve katkılar sunduğu açıktır. Üstlendikleri görevler dolayısıyla çok geniş mali kaynak kullanan kamu kurumlarının varlık ve yükümlülüklerinin, öz kaynaklarının, faaliyet sonuçlarının ve nakit akışlarının gerçeğe uygun bir şekilde sunumu, hesap verme sorumluğunun ve şeffaflık ilkelerinin gerçekleşebilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Mali denetimin kamuda risk yönetiminin ve etkin iç kontrol sistemlerinin yerleşmesine yardımcı olmak gibi bir fonksiyonu da bulunmaktadır. Mali denetimde kurum tanıma çalışmaları kapsamında kuruluşların stratejik hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek, mevcut varlık ve kaynaklarını tehdit edebilecek riskler tanımlanmakta ve mali raporlama süreçlerine olan etkisi değerlendirilebilmektedir. Burada elde edilen veriler, odaklanılması gereken riskli alanlarla ilgili denetim ekibine yön verdiği gibi elde edilen tespitler gerektiğinde raporun "kilit denetim konuları" veya "vurgulanacak hususlar" başlıkları altında rapor kullanıcıların dikkatine sunularak kurumların ilgili alanlarda adım atmasını da sağlayacaktır.

Kurumların finansal durumu hakkında mali tablo kullanıcılarının güvenilir bilgi ihtiyacını karşılayan mali denetim, ister özel sektörde

isterse kamu sektöründe olsun kurumlarda finansal raporlama standartlarının uygulanmasını teşvik ederek mali sistemin bütününde iyi yönetişim anlayışının yerleşmesine yardımcı olur. Mali denetimin bu fonksiyonlarını tam olarak yerine getirebilmesi denetimin bağımsız ve tarafsız bir temelde, uluslararası denetim standartlarında belirlenen ilke ve prensiplere uygun şekilde yürütülmesiyle mümkündür. Mali denetimdeki planlama ve uygulama aşamalarındaki süreçlerin eksiksiz yerine getirilmesi denetim bulgularının uygun ve yeterli kanıtlarla desteklenebilmesini sağlayarak, denetim sonuçlarının objektif ve tarafsız şekilde raporlanmasına imkan tanır.

Değişim ve gelişimin sürekli olduğu günümüzde mali yönetim sisteminin ve haliyle mali denetimin bunun dışında kalması düşünülemez. Bu sebeple denetçiler mali denetimde yeni denetim tekniklerinden yararlanmak ve gelişen yaklaşımları denetim süreçlerine uygulamak zorundadır. Yapay zekanın ve yapay zekaya dayalı yeni teknolojilerin denetim alanına entegre edilmesi ile insan emeğine yoğun olarak ihtiyaç duyulduğu birçok kontrol işleminde ya da denetim prosedürlerinde bu teknolojiler, daha etkili sonuçlara ulaşılmasını mümkün kılacaktır. Bu sayede hem işgücü verimliliği hem de zaman tasarrufunun sağlanması ile denetim kapasitesi artırılacaktır.

Kamusal hesap verebilirliğin etkin şekilde yerine getirilmesinde kurumların finansal raporlama gerekleri yanında mali faaliyet ve işlemlerinin hukuki düzenlemelere uygunluğunun da incelenmesi, üretilen politika, program veya faaliyetlerinin yönetimi ve performansı hakkında yasama, diğer gözetim organları ve halka bilgi verilmesi; bunun sonucunda ilgili paydaşlar tarafından bağımsız ve tarafsız değerlendirmeler yapılması büyük önem taşımaktadır. Bunun için kamu denetiminde mali denetimle birlikte uygunluk denetiminin birlikte yürütüldüğü birleşik denetim metotları; kamu sektöründe yüksek denetim kurumlarının yöneticilerden ortaklara, kredi verenlerden yasama organına veya kamuoyuna kadar uzanan geniş yelpazedeki paydaşların farklı ihtiyaç ve beklentilerini karşılamada önemli bir işlev üstlenecektir.

KAYNAKÇA

Cohen, J., Krishnamoorthy, G., Wright, A. (2004). The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality. Journal of Accounting Literature, 1-81.

Erdoğan, N. (2007). Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 31, 112-119.

Erturan, İ. E. (2021). Denetçi Adaylarının Denetimde Kanıt Kavramına Yaklaşımları Üzerine Bir Değerlendirme. İşletme Akademisi Dergisi, 2(1), 123-142.

Gönen, S. ve Yıldırım, F. (2019). Bağımsız Denetimde Kanıt ve BİST Uygulaması. Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 8, Ek Sayı 1, 1085-1097.

Güredin, E. (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler. Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Houghton, K., Jubb, C.A. ve Kend, M. (2011). Materiality in the Context of Audit: The Real Expectations Gap. Managerial Auditing Journal, 26(July), 482-500.

IDI (2020). Financial Audit ISSAI Implementation Handbook. https://idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-english/1118-financial-audit-issai-implementation-handbook-version-1-english-light-touch-review-2020/file, Erişim: 09.10.2023.

INTOSAI (2009a). Financial Audit Guideline – Glossary of Terms. https://www.psc-intosai.org/wp-content/uploads/2022/05/ISSAI-1003-Endorsement-version.pdf, Erişim: 09.10.2023.

INTOSAI (2009b). ISSAI 1200. Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi. https://www.sayistay.gov.tr/files/1053_ISSAI%201200-TR-EN%20(2_1_V).pdf, Erişim: 13.11.2023.

INTOSAI (2009c). ISSAI 1210. Mali Denetim Rehberi Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi https://www.sayistay.gov.tr/files/1052_ISSAI%201210-TR-EN%20(2_1_V).pdf, Erişim: 13.11.2023.

INTOSAI (2009d). ISSAI 1315. Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi https://www.sayistay.gov.tr/files/1066_ISSAI%201315-TR-EN%20(2_1_V)(1).pdf, Erişim: 13.11.2023.

INTOSAI (2009e). ISSAI 1500. Financial Audit Guidelines Audit Evidence. https://www.sayistay.gov.tr/files/1071_ISSAI%201500-TR-EN(1).pdf, Erişim: 10.10.2023.

INTOSAI (2009f). ISSAI 2700. Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama. https://www.sayistay.gov.tr/files/1085_ISSAI%201700%20TR-EN(1).pdf, Erişim: 10.10.2023.

INTOSAI (2019a). ISSAI 100. Fundamental Principles Of Public Sector Auditing. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing-1.pdf, Erişim: 11.10.2023.

INTOSAI (2019b). ISSAI 130. Code of Ethics. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-130-Code-of-Ethics.pdf, Erişim: 10.10.2023.

INTOSAI (2019c). ISSAI 140. Quality Control for SAIs. https://www.issai.org/pronouncements/issai-140-quality-control-for-sais/, Erişim: 10.10.2023.

INTOSAI (2019d). ISSAI 200. Mali Denetimin Temel Prensipleri. https://www.sayistay.gov.tr/files/1056_ISSAI%20200-%20TR.pdf, Erişim: 13.11.2023.

INTOSAI (2019e). INTOSAI-P 10-Mexico Declaration on SAI Independence. https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-10-mexico-declaration-on-sai-independence/, Erişim: 10.10.2023.

Karaatlı, M., Senal, S. ve Öztürk, M. S. (2014). Denetim Planlaması Aşamasında Analitik İnceleme Tekniği Olarak Yapay Sinir Ağları Kullanımı: Bir Firma Uygulaması. Ege Akademik Bakış, 14(4), 637-648.

Köse, H. Ö. (2023). Denetçi Yetkinliklerinin Geliştirilmesinde Yeni Standart: ISSAI 150. Sayıştay Dergisi, 34 (128), 161-168.

Köse, H. Ö. (2007). Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim (2. Baskı). Sayıştay Yayınları, Ankara.

Messier, W., Glover S. M. ve Prawitt, D. F. (2014). Auditing & Assurance Services. McGraw-Hill Irwin, London.

Memiş, M. Ü. ve Okşaş, M. (2019). Denetimde Önemlilik Kavramı Üzerine Bir Literatür Taraması. OPUS Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi, 12(18), 1030-1051.

PwC (2017). Understanding a Financial Statement Audit. Price Water House Coo, London.

Raman, K. K. ve Van Daniker, R. P. (1994). Materiality in government auditing. Journal of Accountancy, 177(2), 71-76.

Selimoğlu, S. K. ve Uzay, Ş. (2008). Muhasebe Denetimi. Ankara, Gazi Yayınları.

Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., Kurt, G., Alagöz, A. ve Yanık, S. (2014). Muhasebe Denetimi. Gazi Kitabevi, Ankara.

Şensoy, N. (2019). Önemlilik Ne Kadar Önemli? TİDE Academia Research, 1(2), 231-348.

Socol, A. (2008). Materiality in the context of an audit between Professional judgment and subjectivism. Annals of the University of Petroşani, Economics, 8(2), 209-216.

Taner, A. (2022). Denetimde Stratejik Planlama ve Risk Yönetimi: Sayıştayın Denetim Tecrübeleri. 22. International Public Administration Forum 20-22 October 2022, Osmaniye Korkut Ata University.

T.C. Sayıştay Başkanlığı (2018). Düzenlilik Denetimi Rehberi (Versiyon:2018/4). T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara. https://www.sayistay.gov.tr/files/562_Duzenlilik%20Denetim%20Rehberi%20v4.pdf, Erişim: 10.10.2023.

Usul, H. (2013). Türkiye Finansal Raporlama Muhasebe Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim. Ankara, Detay Yayıncılık.

Usul, H. (2015). Bağımsız Denetim. Detay Yayıncılık, Ankara.

Uysal, T.U. ve Aldemir, C. (2018). Dijital Kamu Mali Yönetim Sistemi ve Blok Zinciri Teknolojisi. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 11 (3), 505-522.

MALİ DENETİMDE RİSKLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATING RISKS IN FINANCIAL AUDIT

Ahmet TANER[1]

ÖZ

Mali denetimde denetlenen kurumla ilgili doğru ve güvenilir denetim görüşüne ulaşılabilmesi için etkin risk yönetim süreçlerine ihtiyaç vardır. Bu çalışma, kavramsal olarak denetimde risk yönetimi konusunu ele alarak, mali denetimde risk değerlendirme süreçlerinin doğru ve güvenilir denetim sonuçlarına ulaşmadaki önemini incelemeyi amaçlamaktadır. Genel olarak planlama aşaması uygulanacak denetim prosedürlerinin kapsam ve niteliğinin belirlendiği aşamadır. Bununla beraber, mali denetimin mali tablo kullanıcılarının mali tablolara olan güveni arttıracak şekilde yürütülebilmesi için planlama ile uygulama arasında güçlü bir bağ kurulması, denetim kanıtlarının risk analizine uygun şekilde elde edilmesi gerekmektedir. Denetimde risklerin değerlendirilmesinde planlama aşamasındaki kurum tanıma süreçleri gerekli olmakla beraber uygun ve güvenilir bir denetim görüşüne ulaşılması açısından risk değerlendirmesinin sürekli ve dinamik bir yaklaşımla denetimin tüm aşamalarına yayılması büyük önem taşımaktadır.

1 Doç. Dr., Uzman Denetçi, Sayıştay Başkanlığı, ataner@sayistay.gov.tr, ORCID: 0000-0003-1925-795X.

ABSTRACT

In financial audit, an effective risk management is required to form an accurate and reliable audit opinion on financial statements of an entity. This study aims to examine the importance of risk assessment processes in financial auditing in arriving accurate and reliable audit results by conceptually addressing the issue of risk management in auditing. In general, the planning phase is when the scope and nature of the audit procedures are specified. However, in order for the financial audit to be carried out in a way that increases the confidence of financial statement users in the financial statements, a strong link must be established between planning and execution, and audit evidence must be obtained in accordance with risk analysis. Despite the fact that understanding the auditee during the planning phase is essential in risk assessment, it is highly important to apply risk assessment at all stages of the audit with a continuous and iterative approach to reach a reliable and appropriate audit opinion.

Anahtar Kelimeler: Mali denetim, Risk odaklı denetim, Makul güvence, Denetim kanıtı.

Keywords: Financial audit, Risk-oriented audit, Reasonable assurance, Audit evidence.

GİRİŞ

Denetimde risk yönetimi, denetim hedeflerinin gerçekleşmesini etkileyebilecek faktörlerin doğru şekilde tespiti ve değerlendirmesi ile kontrolüne yönelik yürütülen süreç ve faaliyetlerdir. Denetim kurumlarının, faaliyetini planlarken ellerindeki sınırlı kaynakları ve işin niteliğinden kaynaklanan belirsizlik durumunu göz önünde bulundurması gerekmektedir. Denetimde risk yönetimi, tüm denetim türlerinde uygulanan bir model olsa da mali tablo denetiminde denetimin niteliğinden ve amacından kaynaklı yapısal kısıtlar nedeniyle, risk yönetim süreçlerine daha fazla ihtiyaç olduğu söylenebilir.

Mali tablolar, ait oldukları kurumun mali iş ve işlemleriyle, sahip oldukları varlık, kaynak ve yükümlülüklerle ilgili olarak kullanıcılarına tam, doğru ve güvenilir bilgi sunmayı amaçlayan, özellikle kamu sektöründe kurumların kamuoyuna karşı hesap verme sorumluluğunun

gerçekleşmesine olanak sağlayan araçların başında gelmektedir. Temel olarak mali denetim metodolojisine dayanan bağımsız denetimde, yürütülen denetime özgü faktörler dolayısıyla risklerin yönetilmesi bazı yapısal güçlükler içerir. Kurumla ilgili riskler tespit edilirken önce denetlenen kurumun yapısal niteliklerinden kaynaklı doğal risklerin belirlenmesi gerekir. Bunun için kurumun faaliyet ortamı ve iş süreçleri incelenir, kurumdaki mevcut iç kontrol süreçleri değerlendirilir, varsa tespit edilen zafiyetlerin mali tablolar üzerindeki olası etkileri değerlendirilir. Buradan elde edilen sonuçlar, denetimin seyri ve kanıt toplama sürecini doğrudan etkiler. Zira denetim riskinin yüksek belirlenmesi, denetim ekibinin daha detaylı ve kapsamlı çalışmasını, denetim faaliyeti için ayrılan süre ve denetçi sayısının artırılmasını gerektirir (Cömert vd., 2013).

Mali denetimde planlama ve uygulama birbirini tamamlayan süreçlerdir. Planlama, kurumla ilgili risk analizinin yapıldığı, önemlilik seviyesinin belirlendiği, denetim yaklaşımına karar verildiği, denetim prosedürlerinin türünün, kapsamının ve uygulama zamanının belirlendiği bir süreçtir. Uygulama aşaması, denetim hedeflerine ulaşmak için denetim programında yer alan denetim prosedür ve tekniklerinin uygulanarak, denetim görüşüne dayanak teşkil edecek denetim kanıtlarının toplandığı aşamadır. Genel olarak risk değerlendirmesi planlama aşamasında gerçekleştirilen bir faaliyet olarak kabul edilse de denetime konu olan mali süreçlerin dinamik yapısı, risklerin değerlendirilmesinde daha yenilikçi yaklaşımların benimsenmesini zorunlu kılmaktadır (Messier, 2014: 70-174; Usul, 2015: 82-85).

Mali tablo denetiminin risk odaklı yürütülmesi, kurumlardaki finansal raporlamanın doğruluğu ve finansal süreçlerin etkinliğiyle ilgili doğru güvence verilebilmesi açısından büyük önem taşır. Bu çalışma, denetimde risk değerlendirmesini kavramsal olarak tanımlayarak etkin bir risk yönetiminde izlenecek süreç ve yaklaşımları, denetim standartları ve iyi uygulamalar temelinde belirlemeyi amaçlamaktadır. Risk değerlendirmesi, tüm denetim metodolojilerinde geçerli bir yaklaşım olsa da ulaşılmak istenen hedefler bakımından mali denetimde risk yönetim süreçlerine daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır. Çalışma kapsamında öncelikle yüksek denetimde risk yönetiminin kapsam ve içeriği ele alınmakta, devamında mali denetimde yapısal ve

kontrol risklerinin tespit ve değerlendirilme süreçleri incelenmekte, denetim risk unsurları ve bu unsurlar arasındaki ilişkiler ortaya konularak denetim hedeflerinin gerçekleştirilmesine engel teşkil edecek risklere karşı atılacak adımlar mali denetim süreciyle bağlantılı olarak değerlendirilmektedir.

1. YÜKSEK DENETİMDE RİSKLERİN YÖNETİMİ

Kurumsal yönetim yaklaşımının önemli bileşenlerinden birisi risk ve risk yönetimidir. Kavramsal olarak, risk en genel anlamıyla, kurumların ya da işletmelerin stratejik, finansal ve operasyonel hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek olay, durum ve gelişmeleri ifade eder (Pehlivanlı, 2020). Risk, kurumların yönetsel süreçleri için olduğu kadar denetim ve kontrol faaliyetlerinin tasarım ve yürütülmesinde önemli bir bileşen özelliği taşımaktadır. "Denetimde risk, denetçinin denetim görevini yerine getirirken belirli bir belirsizlik ihtimalini göz önünde bulundurması anlamına gelmektedir" (Güredin, 2010: 225). Risk temelli yaklaşım, hem denetimi olumsuz etkileyebilecek risklerin yönetilmesini hem de riskleri kontrol etmeye yardımcı olacak fırsatlardan yararlanılmasını gerekli kılar. Denetim çalışmalarının hedef kullanıcılar, denetlenen kurum ve denetçiler açısından önem arz eden ve risk taşıyan alanlara odaklanması, denetimden beklenen sonuçların alınabilmesi açısından büyük önem taşır (Hutchins, 2018: 43-44).

Risk odaklı denetim, denetim kaynaklarının sınırsız olmadığı, denetlenecek birim faaliyetlerinin farklı risklerle karşı karşıya olduğu ve denetlenecek birim faaliyetlerinin göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu varsayımlarına dayanmaktadır (Kır, 2010: 55). Risk, her faaliyette olduğu gibi denetim alanında da bütünüyle kaçınılması mümkün olmayan bir olgudur. Önemli olan, risklerin makul/kabul edilebilir bir düzeyde tutulması ya da yönetilebilmesidir.

Denetimde risk yönetimi çok farklı süreç ve boyutları olan bir konudur. Bağımsız denetim ile kamu denetimi arasında risk yönetimi konusunda benzeşen özellikler olsa da kamu sektöründe denetimin niteliği, kaynağı ve amaçları ile rapor kullanıcıları farklı olduğundan (PwC, 2017: 4), kamu denetiminde, risk yönetiminin ilgili paydaşlar ve hedef kullanıcılar açısından taşıdığı önem ve değer daha fazladır. Kamu denetiminde

denetime konu kurum, faaliyet, proje ve süreçlerin belirlenmesinden, incelenen alanla ilgili uygun denetim metodolojisinin seçimine, denetimin planlamasından uygulanması ve raporlanmasına kadarki pek çok alanda risk yönetim süreçlerine ihtiyaç vardır (IACoP, 2014: 8-14). Denetimin genel planlanması açısından konuya bakıldığında, kamu denetiminde risk odaklı denetim yaklaşımının beş temel aşaması olduğu kabul edilmektedir: 1- Kamu denetiminin amaç, kapsam ve hedeflerinin belirlenmesi, 2- Denetim kapsamındaki kamu idarelerinin ya da denetim konularının tanımlanması, 3- Denetim evrenine yönelik risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesi, 4- Denetim planının/programının oluşturulması, 5- Uygun ve yeterli denetim kanıtı elde edebilmek için denetim prosedürlerinin risk esaslı oluşturulması ve uygulanması (Taner, 2022: 144; IACoP, 2014).

Risklerin doğru ve etkin şekilde yönetimi, denetim faaliyetinin niteliği ve kapsamına, denetime tahsis edilecek kaynak miktarına doğrudan etki eder. Denetim riski yüksek tespit edilen bir denetimde, denetim ekibinin daha fazla ve detaylı çalışması, denetime daha fazla zaman ve insan kaynağı tahsis edilmesi gerekecektir (Yükçü ve Okur, 2021: 38). Dolayısıyla denetçinin denetim planının bir unsuru olarak hazırladığı denetim programında risk değerlendirmesine göre hangi hesap alanı için ne kadar denetim kanıtına ihtiyaç olduğunu belirlemesi gerekir.

Denetçiler, denetim kapsamına alınabilecek konuları incelemek, risk içeren alanlarla ilgili araştırma yapmak suretiyle Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK) denetim stratejik planında yer alan hedeflere uygun şekilde denetim konularını seçmelidir (OECD, 2018: 13). Hangi denetimlerin yürütüleceğinin belirlenmesi, genellikle YDK'nın stratejik planlama sürecinin bir parçasıdır. Uygun hallerde denetçiler, kendi uzmanlık alanlarında bu sürece katkıda bulunmalıdır. Önceki denetimlerden bilgileri paylaşabilirler ve stratejik planlama sürecinden edinilen bilgiler denetçinin sonraki çalışmasıyla ilgili olabilir. Denetim planları hazırlanırken risk analizi veya sorun değerlendirmesi gibi formal tekniklerin kullanımı, sürecin yapılandırılmasına yardımcı olabilir; ancak tek taraflı değerlendirmelerden kaçınmak için bu tekniklerin mesleki yargıyla tamamlanması gerekir (INTOSAI, 2019e).

ISSAI 100 (Kamu Denetiminin Prensipleri) standardında, YDK ve denetçilerin, denetimin koşullarına uygun olmayan bir raporun sunulması riskini yönetmesi gerektiği belirtilmektedir. Standarda

göre denetim sonuçları, denetlenen alanla ilgili mutlak kesinlik sağlamayabilir. Denetçinin bu gerçeklikten hareketle doğru ve güvenilir olmayan denetim sonuçlarına ulaşma riskini azaltmak veya yönetmek için gerekli prosedürler tasarlayıp uygulaması gerekmektedir. Amacın makul güvence sağlamak olduğu hallerde denetçi, denetimin şartlarını göz önünde bulundurarak denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirmelidir. Makul güvence dışında, denetim, ayrıca sınırlı güvence sağlamayı amaçlayabilir. Bu durumda kriterlere riayet edilmemesi konusunda kabul edilebilir risk, makul güvence denetimindekinden daha yüksektir (INTOSAI, 2019c).

Sayıştayların Değeri ve Faydaları başlıklı INTOSAI-P 12 Standardına göre YDK'ların risklerini düzenli olarak gözden geçirerek toplum açısından kilit öneme sahip konulara odaklanması gerekmektedir. YDK'lar paydaş beklentilerinde ve denetim ortamında değişen ya da yeni ortaya çıkan riskleri değerlendirerek bunlara zamanında yanıt verebilmeli, organizasyonel risklerini düzenli olarak değerlendirmeli, uygun yönetim araçlarıyla (örneğin uygun bağımsız iç denetim işleviyle) bu riskleri kontrol edebilmelidir. Ayrıca YDK'ların güvenilir kurumlar olarak vatandaşların hayatına olumlu katkı sağlayabilmeleri için kamu sektöründeki gelişmeleri iyi takip etmeleri ve çalışmalarının kamu sektöründe iyileşmeyi nasıl kolaylaştırabileceği konusunda paydaşlarla anlamlı bir diyalog kurmaları önemlidir (INTOSAI, 2019a). Bu çerçevede INTOSAI-P12 Standardı gereği, yüksek denetim kurumlarının denetim kapsamına alınacak kamu idarelerini ve konularını belirlerken paydaş beklentilerini dikkate alan bir yaklaşım benimsemesi gerekir.

Denetim standartlarından ISSAI 140'ta (YDK'lar İçin Kalite Kontrol Standardı) yüksek denetimde kalite konusu bir yönetim sistemi olarak ele alınmakta, yüksek denetim kurumunun kalite hedeflerinin hayata geçirilebilmesi için risk odaklı yönetimin gerekliliğine dikkat çekilmektedir. ISSAI 140'a göre her YDK, çalışmalarının kalitesine yönelik riskleri dikkate almalı ve bu risklere yeterli karşılığı vermek üzere tasarlanmış bir kalite kontrol sistemi kurmalıdır. Kalite riskleri, her YDK'nın görev ve yetkisine, fonksiyonlarına ve içerisinde faaliyet gösterdiği koşullara ve ortama bağlıdır. Bir kalite kontrol sisteminin devamlılığının sağlanması, sürekli izleme ve sürekli gelişime dönük bir kararlılığın gösterilmesini gerektirir (INTOSAI, 2019d). IDI

(INTOSAI Geliştirme Girişimi) tarafından geliştirilen "Yüksek Denetim Kurumları için Risk Yönetim Rehberi"nde de YDK'ların risk yönetimi için öncelikle risk yönetim politikası belirlemeleri, sonrasında riskleri tanımlayarak değerlendirmeleri, son olarak ise bu risklere cevap vermeleri öngörülmektedir (IDI, 2023: 6-9).

Yüksek denetimde, denetlenecek kurumların belirlenmesine yönelik risk değerlendirmesi, kamu denetiminin yasal niteliğinden kaynaklı birtakım kısıtlar içerir. Genel olarak, kamu sektörü denetiminde, denetim faaliyeti dayanağını anayasa, yasalar ve ilgili mevzuatta belirlenen ilke ve esaslardan alır. Kamu sektörü denetiminin yasal statüsü, yürütülecek faaliyetlerin kapsam ve içeriğinin belirlenmesinde yüksek denetim kurumlarına mutlak bir takdir yetkisi sunmaz. Dolayısıyla YDK'ların yerine getirdiği faaliyetleri üç kategoriye ayırmak mümkündür:

• Yasalarda kendilerine verilen görev ve yetkilerin gerekli kıldığı, seçme hakları olmaksızın yapmak zorunda oldukları işler,

• Görev ve yetkilerinin gerekli kıldığı; ancak işin zamanlaması, kapsamı ve/veya niteliği hakkında takdir yetkisine sahip oldukları işler,

• Yapmayı seçebildikleri işler (ISSAI 140).

Türk Sayıştayının denetim ve raporlama görevlerini yukarda yer alan üç kategori altında değerlendirmek mümkündür. Sayıştayın her yıl hazırladığı Genel Uygunluk Bildirimi, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu ve Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu Sayıştaya anayasa veya yasalarla verilmiş, yerine getirme konusunda seçim hakkının olmadığı açık ve spesifik görevlerdir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda kamu idarelerine yönelik denetimlerin risk esaslı hazırlanacak yıllık denetim programları aracılığıyla yürütüleceği düzenlenmektedir. Kanun'da Sayıştay denetimi düzenlilik denetimi ve performans denetimi olarak ikiye ayrılmış olmakla beraber, hangi denetim metodolojisinin hangi kamu idarelerinde uygulanacağı, denetim kapsamına hangi kamu idarelerinin alınacağı kararı mevcut insan kaynağı ve kamu idarelerinin belirli kriterler karşısındaki durumuna göre Sayıştayın takdirine bırakılmış bir konudur. 6085 sayılı Kanun gereği Sayıştay, düzenlilik ve performans denetimi dışında, kamu idarelerinin mali iş ve işlemleriyle faaliyetlerini

belirli bir hesap veya faaliyet yılına bağlı olmaksızın yılı içinde veya birkaç yılı kapsayacak şekilde denetleyebileceği gibi sektör, program, proje ve konu bazında da denetleyebilmektedir. Konu denetimi olarak tanımlanan bu denetim metodolojisi uygunluk denetimi ile verimlilik, etkinlik ve etkililik kriterlerine dayalı performans denetim metodolojisinin birlikte uygulanmasını içeren yenilikçi bir yaklaşım özelliği taşımaktadır. Bu denetim türünün uygulanıp uygulanmayacağı ya da hangi alan ve konularda bu denetimin yürütüleceği, ilgili birimlerce yapılacak risk değerlendirmesine göre tamamen Sayıştay'ın tercihine bırakılmıştır.

2. MALİ DENETİMDE RİSK

Mali denetimde temel amaç, mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olup olmadığı konusunda makul güvence elde etmek suretiyle mali tabloların tamlığı, doğruluğu ve güvenirliği konusunda görüş verilmesidir. Mali denetimin temelini oluşturan denetim görüşüne ulaşırken denetçi uygun, güvenilir ve yeterli denetim kanıtlarına dayanmak zorundadır. Denetimde risk kavramı, denetlenen kurum tarafından sunulan finansal tablolar hata veya hileden kaynaklı önemli yanlışlıkları içermesine rağmen, denetçinin doğru olmayan bir denetim görüşü vermesini ifade eder. Denetim riskinin en bilinen örneği ise mali tablolardaki yanıltıcı beyanların ortaya çıkarılamaması nedeniyle denetçinin mali tabloya olumlu bir görüş verebilmesidir. Risk her zaman yapısı itibarıyla bir olumsuzluk içerir (INTOSAI, 2020).

Denetim riskinin bir unsuru olarak önemli yanlış bildirim riski (*risk of material misstatement*), denetim öncesinde mali tabloların önemli düzeyde yanlış bildirim içerme olasılığıdır. Önemli yanlış bildirim riskleri, mali tabloların geneli düzeyinde ve beyanlar düzeyinde (işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalarla ilgili) olmak üzere iki farklı düzeyde olabilir (ISA 200). Denetçinin doğru ve güvenilir bir denetim raporu sunabilmesi için finansal tabloların tüm önemli yönleri ile finansal raporlama çerçevesine uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda uygun bir denetim görüşüne varması gerekmektedir (Çetinkaya, 2017: 114).

2.1. Uluslararası Standartlarda Denetim Riski

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan mali denetim standartları özel sektöre yönelik bağımsız denetim faaliyetleri için olduğu kadar, INTOSAI'nın benimsediği yeni Mesleki Bildirimler (*Professional Pronouncements*) çerçevesiyle birlikte kamu sektöründeki mali denetimler için de temel bir referans kaynağı haline gelmiştir. INTOSAI, IFAC tarafından hazırlanan mali denetim standartlarını aynen benimsemiş, buna ek olarak, hazırladığı Mali Denetim Kılavuzu (GUID 2900) ile mali denetimin tanımı, amacı, standart gereklilikleri, açıklayıcı ve ilave uygulama materyalleriyle ilgili kamu sektörünün ihtiyaç duyacağı ek rehberlik sağlamayı hedeflemiştir. Bu doküman ile mesleki bildirimler çerçevesinin bir parçasını oluşturan mali denetim standartlarının (ISSAI 2000-2899) denetimlerde kullanılmasıyla ilgili YDK'lara ve denetçilere rehberlik sağlanması amaçlanmıştır.

INTOSAI tarafından da benimsenen mali denetim standartları seti temel olarak denetim süreçleriyle bağlantılı altı kategoriden oluşmakta ve toplamda 38 denetim standardını içermektedir:

1. Genel İlke ve Sorumluluklar (ISA 200-299)

2. Risk Değerlendirilmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Karşı Atılacak Adımlar (ISA 300-599)

3. Denetim Kanıtlarının Elde edilmesi (ISA 500-599)

4. Başkalarının Çalışmalarından Faydalanılması (ISA 600-699)

5. Denetim Sonuçları ve Raporlama (ISA 700-799)

6. Özel Alanlar (ISA 800-899)

Denetimde risk kavramı uluslararası mali denetim standartlarında üzerinde önemle durulan konulardandır. Risklerle doğrudan ilgili olan standartlar aşağıda yer almaktadır:

ISA 300 Mali Tablo Denetimimde Planlama

ISA 315 Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti

ISA 320 Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik

ISA 330 Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar

ISA 402 Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşun Denetimine İlişkin Hususlar

ISA 450 Denetimde Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi

Mali denetimde risklerin yönetimi ve değerlendirmesi, denetimin gerek planlanmasında gerekse de yürütülmesinde önem arz eden bir konu olup, denetimde risk değerlendirmesinden doğrudan etkilenen süreç ve aşamalar şu şekilde sıralanabilir:

- Önemlilik düzeyinin belirlenmesi,

- Mali tablo açıklamalarının yeterliliği, muhasebe politikalarının seçimi ve uygulamasının uygunluğunun dikkate alınması,

- Özel denetim gerektiren alanların tespiti,

- Analitik tekniklerin ne zaman uygulanacağı konusunda beklentilerin geliştirilmesi,

- Denetim riskini yönetilebilecek makul bir düzeye indirmek için uygulanacak ek denetim prosedürlerinin geliştirilmesi.

Denetim riski, önemli yanlış bildirim riskleri ve tespit riskinin bir fonksiyonudur. Risklerin değerlendirilmesi, bu değerlendirmeye yönelik gerekli bilginin toplanması için uygulanan denetim prosedürlerine ve denetim boyunca elde edilen kanıtlara dayalıdır. Risklerin değerlendirilmesi, kesin ölçümü yapılabilir bir konu değil, bir mesleki yargı meselesidir (INTOSAI, 2020: A.32). ISA 315 gereğince denetçi denetim riskini belirlerken bazı ölçütleri dikkate alarak değerlendirme yapmalıdır. Bu ölçütleri standartlar doğrultusunda aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (IAASB, 2019):

- Denetlenen finansal tablolardan faydalanacak kullanıcı sayısı,

- Denetlenen kurumdaki iç kontrol süreçlerinin tasarım ve işleyişinin etkinliği,

- Müşteri işletmenin teşkilat yapısı,

- Muhasebe ilke ve politikalarına işletmenin gösterdiği bağlılık,

- Yıl içinde işletmenin muhasebe politikalarında yapılan değişiklik sayısı,

- İşletme lehine veya aleyhine açılmış devam eden davalar,

- İşletme personelinin bilgi düzeyi,

- Denetlenen kurumdaki bilişim sistemlerinin niteliği.

Mali denetimde risk, önemli bir yanlış bildirim içerdiği halde denetçinin mali tabloya uygun olmayan (şartlı görüş veya olumlu görüş) görüş vermesidir. Denetim standartları (ISA 315) açısından risk, denetçinin, mali tablolar önemli yanlış bildirim içermediği halde önemli hata içerdiği şeklinde bir görüş ifade etmesi durumunu kapsamaz. Standartta, bu risk genelde önemsiz kabul edilir. Ne var ki, mali tabloda hata olmasına rağmen denetçinin olumlu veya şartlı görüş verme olasılığı olduğu kadar, mali tabloda önemli bir hata olmamasına rağmen denetçinin sehven olumsuz denetim görüşü vermesi de bunun mali tablosuna görüş verilen durum açısından yaratacağı olumsuz sonuçlar dikkate alındığında, bir denetim riski olduğu açıktır. Dolayısıyla da denetimin güvenilirliğinin zarar görmemesi için, denetçinin bu riske cevap verecek prosedürler geliştirmesi gerekmektedir.

2.2. Risk Unsurları

Risk odaklı denetimde risk seviyesi düşük olan riskler yani kabul edilebilir risk grubunda yer alan riskler incelenmezken, risk seviyesi yüksek olan riskler yani kabul edilemez olan risk grubunda yer alanlar ayrıntılı incelemeye tabii tutulur (Pehlivanlı, 2014: 151). Bu çerçevede, denetçi, denetimin planlama aşamasında hem ihtiyaç duyduğu kanıt sayısını ve uygulayacağı denetim prosedürlerini belirlemek hem de finansal tablolarda varlık, kaynak ve yükümlülüklere ilişkin önemli hususların doğru şekilde sunulup sunulmadığını değerlendirmek için denetim risk modelinden faydalanır (Kepekçi, 2000: 39).

Denetim riski, önemli yanlış bildirim riskiyle yakından ilgilidir. ISA 200'de önemli yanlış bildirim riski (risk of material misstatement) denetim öncesinde mali tabloların önemli düzeyde yanlış bildirim içerme olasılığı olarak tanımlanmaktadır (IAASB, 2009a). Denetim riskinin üç unsuru bulunmaktadır: Kontrol riski, yapısal risk ve tespit riski.

Önemli yanlış bildirim riskleri, mali tabloların geneli düzeyinde ve beyan düzeyinde (işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalarla ilgili) olabilmektedir. Beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim riskleri, iki bileşenden oluşur: Yapısal risk ve kontrol riski. Yapısal risk ve kontrol riski, kuruluşa ait risklerdir. Bu riskler, mali tablo denetiminden bağımsızdır. Tespit riski ise denetçi tarafından yürütülen kanıt toplama faaliyetleriyle bağlantılıdır.

Yapısal risk, denetlenen kurumun iç kontrol sistemi göz önünde bulundurmaksızın, mali tabloda yer alan bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalar hakkındaki bir beyanın tek başına veya diğer yanlış bildirimlerle önemli olabilecek bir hata içerme olasılığını ifade eder. Örneğin, karmaşık hesaplama gerektiren işlemlerin önemli hata içerme riski, basit hesaplama gerektiren işlemlere göre daha fazladır (Yükçü ve Okur, 2021: 39).

ISA 315'e göre yapısal risk faktörleri nitel ya da nicel olabilir ve yönetim beyanlarının yanlışlığa olan açıklığını etkileyebilir. Geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu kılınan bilgilerin hazırlanmasıyla ilgili nitel yapısal risk faktörleri aşağıdakileri içerir (IAASB, 2019a):

- Karmaşıklık,
- Subjektiflik,
- Değişiklik,
- Belirsizlik veya
- Yapısal riski etkiledikleri ölçüde, yönetimin taraflılığı veya diğer hile riski faktörleri nedeniyle yanlışlığa olan yatkınlık.

Yapısal risk; bazı beyanlar ve ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için diğer risklere kıyasla daha yüksektir. Yapısal risk, karmaşık hesaplamalar veya önemli tahmin belirsizliğine tabi muhasebe tahminlerinden çıkarılan tutarlardan oluşan hesaplar için daha yüksek olabilir. Faaliyet risklerini meydana getiren dış koşullar, yapısal riske de etki edebilir. Örneğin teknolojik gelişmeler, belli bir ürünü işe yaramaz kılabilir ve böylelikle stokların şişirilmeye daha yatkın olmasına yol açabilir. İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamaların birçoğuyla veya hepsiyle ilgisi olan, kuruluş ve içinde

bulunduğu ortamdaki faktörler; aynı zamanda spesifik bir beyanla ilgili yapısal riski de etkileyebilir. Bu tür faktörler arasında örneğin faaliyetleri sürdürmek için yeterli işletme sermayesinin olmaması veya kuruluşun faaliyet gösterdiği endüstride çok sayıda ticari başarısızlığa yol açan bir daralmanın ortaya çıkması sayılabilir.

Kontrol riski, mali tablodaki bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalar hakkındaki (tek başına veya diğer yanlış bildirimlerle) önemli bir yanlış bildirimin kurumun kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememe, tespit edilememe veya düzeltilememe riskidir. Bir kuruluşun mali tablolarını etkileyen iş ve işlemlerinin belirlenen hedeflere uygun şekilde yerine getirilmesi için oluşturulan iç kontrol sisteminin tasarım ve işleyiş etkinliğiyle ilgili riskleri ifade eder. Her işletme veya kurum, kurumsal hedeflerin gerçekleşmesini güvence altına alacak bir kontrol sistemi oluşturur ve uygulamaya koyar. Fakat ne kadar iyi tasarlanmış ve uygulanmış olursa olsun iç kontrol sistemleri, yapısal sınırları yüzünden, mali tablolardaki önemli yanlış bildirim risklerini tamamen ortadan kaldıramaz, sadece azaltabilir. Bu riskler arasında insani hata veya kusur olasılığı veya kontrollerin muvazaa veya idarenin uygunsuz müdahalesiyle bozulma olasılığı sayılabilir. Bu bakımdan belirli bir kontrol riski her zaman var olacaktır.

Denetim standartlarında genel olarak kontrol riski ve yapısal risk ayrı ayrı ele alınmaz, bunun yerine "önemli yanlış bildirim risklerinin" birleşik değerlendirmesine atıfta bulunulur. Fakat denetçinin, tercih edilen denetim teknikleri veya yöntemlerine ve uygulamadaki durumlara dayalı olarak yapısal risk ve kontrol riskine dair değerlendirmeler yapması gerekir. Önemli yanlış bildirim risklerine dair değerlendirme; örneğin yüzde olarak nicel biçimde veya nicel olmayan biçimde ifade edilebilir.

Tespit riski, denetim kanıtı elde etmek için uygulanan denetim prosedürlerinin önemli sayılabilecek hataları tespit edememesi olasılığıdır. ISA 200'e göre, denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirgemek için denetçi tarafından gerçekleştirilen prosedürlerin, mevcut olan ve kendi başına veya diğer yanlış bildirimlerle birleşince önemli olabilecek bir yanlış bildirimi tespit edememe riskidir. Denetçinin bir kuruma ilişkin tüm işlem, hesap ve kayıtları tek tek inceleme imkânının olmaması veya diğer faktörler nedeniyle tespit riskini hiçbir zaman sıfıra indiremez. Söz konusu diğer

faktörler arasında; denetçi tarafından uygun olmayan bir denetim tekniğinin seçilmiş olması, denetim tekniklerinin yanlış uygulanması veya denetim sonuçlarının yanlış yorumlanması sayılabilir. Ancak, yeterli ve uygun planlama yapılması, denetim ekibinin doğru seçilmesi ve yönlendirilmesi, denetim çalışmalarının kontrol ve gözetimi suretiyle; diğer risk faktörlerinin ortaya çıkması engellenebilir. Tespit riski, denetçinin denetim riskini kabul edilebilir en düşük düzeye indirmek için karar vereceği denetim prosedürlerinin kapsamı, zamanı ve niteliği ile doğrudan ilgilidir (IAASB, 2009a).

Denetim risk modelinde yer alan unsurlardan, yapısal risk ve kontrol riski işletmelerin iç ve dış çevreleriyle ilgili olduğundan, denetçinin bu unsurlar üzerinde doğrudan bir etkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla denetim riskini mümkün olan en az düzeye indirmeyi amaçlayan denetçinin kontrol edebileceği tek risk unsuru bulgu riski diğer bir deyişle tespit (edememe) riskidir (Messier vd., 2014: 104-107).

Belli düzeyde bir denetim riski söz konusu olduğu zaman; kabul edilebilir tespit riski düzeyi, beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskleri ile ters orantılıdır. Örneğin denetçinin var olduğunu düşündüğü önemli yanlış bildirim riskleri ne kadar çoksa kabul edilebilen tespit riski de o kadar az olur ve buna bağlı olarak denetçinin daha ikna edici kanıtlar toplaması, daha fazla çalışması ve zaman ayırması gerekir (IAASB, 2009a).

Tespit riski; denetçi tarafından denetim riskini kabul edilebilecek kadar düşük bir düzeye indirmek için belirlenen prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla ilgilidir. Bu nedenle denetim prosedürünün etkinliği ve bu prosedürün denetçi tarafından uygulanmasının etkinliğine dair bir fonksiyondur (Usul, 2015: 92-93).

Yapısal risk ve kontrol riski ile tespit (bulgu) riski arasında ters orantı vardır. Denetçi, yapmış olduğu ön değerlendirmeler sonucunda yapısal risk ve kontrol riski düzeyini düşük belirlerse, denetim riskinin değişmediği varsayımında, tespit riski düzeyi yüksek olacaktır. İşletmelerde faaliyetler yürütülürken gerçekleştirilen işlemlerde her zaman bir hata olasılığı bulunmaktadır. Fakat işletmeler ortaya çıkabilecek bu hataları önleyebilmek için iç kontrol sistemini oluştururlar. İç kontrol sisteminin fonksyonlarından birisi yapısal risk faktörlerini kontrol edebilmektir. Ancak, mükemmel bir iç kontrol

sistemi kurmak pek mümkün olmadığından yapısal risk her zaman var olacaktır. Denetçiler uygulayacağı kontrol testleri ile iç kontrollere güvenip güvenmeyeceğine karar verir. Denetim prosedürleri ile uygun ve yeterli denetim kanıtı toplamaya çalışır. Tüm bu önlemlere rağmen bazı önemli yanlışlıklar denetçinin gözünden kaçabilir. Bu durum tespit riskini ifade eder (Bozkurt, 2015: 117; Güredin, 2010: 232-233; Ruse; 2018).

Denetim risk modeli ile ortaya çıkan denetim riskinin formülü şu şekildedir:

DR=YR x KR x TR

(DR= Toplam denetim riski, YR= Yapısal risk, KR= Kontrol riski, TR= Tespit Riski)

Denetim riski, kabul edilebilir risk düzeyini ifade etmektedir. Örneğin; denetçi denetim risk düzeyini %5 olarak belirlerse, finansal tablolara %95 güvenilirlik vermiş olur. Denetim riskini azaltmanın amacı mali tablolara olan güven seviyesini artırmaktır. Risk düzeyi daha az olursa yani %3 ise, güven düzeyi %97 olur.

ISA 315'de yapılan revizyon sonrası standartlara kazandırılan önemli bir kavram da "ciddi risk" (*significant risk*) kavramıdır. Ciddi riskler, denetçinin mesleki muhakemesine ve tespit edildiği bağlama göre diğer risklere göre daha fazla önem atfedilen konulardır. Yapısal açıdan ciddi riskler, yapısal risk faktörlerinin, bir yanlışlığın gerçekleşme ihtimali ile gerçekleşmesi hâlinde muhtemel yanlışlığın büyüklüğünün bileşimi üzerinden ölçülür. Bu çerçevede bir yapısal risk faktörünün gerçekleşme olasılığı ve yaratacağı olumsuz etki büyük ise bu ciddi risk olarak kabul edilmektedir (IAASB; 2019a).

3. MAKUL GÜVENCE VE RİSK İLİŞKİSİ

Denetim, niteliği gereği, inceleme veya denetim konusu alanla ilgili mevcut durumun, geçerli ilke ve prensiplere uyumunu tespit etmeyi ve değerlendirmeyi amaçlayan bir faaliyettir. Yönetimin diğer fonksiyonlarında olduğu gibi denetim fonksiyonunda da yürütülen faaliyetin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar nedeniyle; denetim sonuçları denetim konusu alanla ilgili mutlak ve kesin anlamda doğru

veriler içermez. Yürütülen denetim metodolojisine bağlı olarak, denetçinin mevcut durumla uyumlu olmayan, doğru ve gerçekçi temellere dayanmayan bir rapor üretme olasılığı denetim riski kavramıyla açıklanmaktadır. Mali denetim açısından denetim riski, denetçinin, önemli hatalar içeren finansal tablolara uygun olmayan görüş vermesini ifade eder (Usul, 2015: 89-90).

Mali denetimin amacı, hedef kullanıcıların mali tablolara olan güvenini artırmaktır. Bu da denetçinin mali tabloların, bütün önemli yönleriyle, ilgili raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş vermesi yoluyla sağlanır.

ISA 200'de mali denetimin genel amaçları aşağıdaki gibi açıklanmıştır (IAASB, 2009a):

(a) Mali tablolarda bir bütün olarak hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim olmadığına dair makul güvence elde etmek ve böylece denetçinin mali tabloların bütün önemli yönleriyle ilgili mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığına ilişkin görüş vermesine imkân tanımak ve;

(b) Mali tablolara ilişkin raporlama yapmak ve ISA'ların gerektirdiği şekilde denetçinin bulgularına uygun olarak sunmaktır.

Mali denetimin özü, mali tabloların yanlış bildirim (misstatement) içerip içermemesidir. Hata olarak da tanımlanan bu kavram, standartlara göre, raporlanan bir mali tablo kaleminin tutarı, sınıflandırması, sunumu veya açıklaması ile bu kalemin geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olması için gerekli tutar, sınıflandırma, sunum veya açıklama arasındaki farktır. Yanlış bildirimler, hatadan veya hileden kaynaklanabilir.

ISA 200'de belirtildiği gibi, makul güvence sınırlı güvenceye göre yüksek bir güvence seviyesidir. Denetçi, denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirgeyecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvence elde edilmiş olur. Fakat makul güvence, mutlak bir güvence düzeyi değildir. Çünkü denetimin yapısal sınırları vardır ve bu sınırlar, denetçinin sonuç çıkardığı ve görüşünü dayandırdığı denetim kanıtlarının çoğunun kati kanıt olmaktan ziyade ikna edici olmasıyla sonuçlanır (IAASB, 2009a: A28–A52).

Denetçi mali tabloların hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermediği konusunda mutlak güvence elde edemez. Amacın makul güvence sağlamak olduğu hallerde denetçi, denetimin şartlarını göz önünde bulundurarak denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirir. Denetim, ayrıca sınırlı güvence sağlamayı da amaçlamış olabilir. Bu durumda kriterlere riayet edilmemesi konusunda kabul edilebilir risk, makul güvenceye dayalı denetimdekinden daha yüksektir. Sınırlı güvence denetimi, denetçinin mesleki yargısına göre hedef kullanıcılar için anlamlı olan güvence düzeyini sağlar.

Mali denetimde mutlak değil, makul güvenceye dayalı denetim görüşüne ulaşılması, denetimin yapısal sınırlarıyla ilgilidir. Zira, denetim yürütürken, denetçinin denetim riskini sıfıra indirmesi beklenmez, denetim faaliyetinin kapsam ve niteliği göz önüne alındığında bu zaten mümkün de değildir. ISA 200'de mali denetimde geçerli yapısal sınırlılıklar şu şekilde tasnif edilir (IAASB, 2009a: A50):

- Mali raporlamanın niteliği,
- Denetim prosedürlerinin niteliği,
- Denetimin makul sürede ve makul maliyetle yürütülmesi ihtiyacı.

Mali Raporlamanın Niteliği: Mali rapor ve tablolar, kurum yönetimleri tarafından tabi oldukları geçerli finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanır. Mali tabloda yer alan verilerin dayanağını oluşturan muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı genel olarak raporlama çerçevesinde net olarak tanımlanmış olsa da mali tabloya yansıyan pek çok konu kurumların takdir ve muhakemesine göre kayıt altına alınmaktadır (PwC, 2017: 7). Dolayısıyla mali tablodaki bazı kalemler ve hesap kodları objektif karar ve değerlendirmelere dayanmamakta, çeşitli belirsizlikler içerebilmektedir. Özellikle muhasebe tahminlerinin gerektirdiği kalemlerde mali tabloda doğru ve gerçekçi rakamların yansıdığı konusunda mutlak bir güvence elde edilememektedir.

Denetim Prosedürlerinin Niteliği: Denetçi, güvenilir bir mali denetim görüşüne ulaşmak için denetim prosedürleri aracılığıyla uygun ve yeterli denetim kanıtlarına ulaşmak zorundadır. Denetimin ön şartlarına karar verirken kurum yönetiminde her türlü bilgi ve belgeye erişim konusunda mutabakat elde etmiş olsa da denetimin saha çalışmalarında idarenin veya diğer ilgililerin; denetçi tarafından talep

edilen veya mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili olan gerekli bütün bilgi veya belgeleri sağlama sorumluluklarını bilerek veya bilmeyerek yerine getirmeme olasılığı bulunmaktadır. Dolayısıyla özelikle sorumluların hileye dayalı mali raporlama durumunda denetçi tarafından yürütülen denetim prosedürleriyle kasıtlı şekilde yapılan bu hataları gözden kaçırması mümkündür. Öte yandan, denetim prosedürü tanımlanırken denetçinin risk değerlendirmesini eksik yapması nedeniyle, denetim prosedürü istenen kanıtı sağlamayabilir.

Zaman ve Maliyet Faktörü: Her tür yönetsel faaliyette olduğu gibi, denetim faaliyetinde de denetim süreciyle ilgili alınacak kararlarda özellikle hangi denetim prosedürünün uygulanacağı konusunda, fayda maliyet analizine ihtiyaç vardır. Denetim ekibinin uygulayacağı denetim prosedürü için ayıracağı zamanı ve buna tahsis edeceği insan kaynağını belirlerken söz konusu prosedürün getireceği maliyet ile uygun, yeterli ve ikna edici denetim kanıtı sağlama potansiyelini hesaplaması gerekir. Başka bir ifade ile denetim sonucu elde edilecek bilginin fayda ve güvenilirliği ile maliyeti arasında bir denge olmalıdır. Denetçinin risk değerlendirmesini yaparken her türlü mali işlemin hile içerebileceği varsayımıyla hareket etmesi doğru bir yaklaşım gibi gözükmemektedir. ISA 200 Standardında da belirtildiği gibi, mali tabloların kullanıcıları, aksi kanıtlanana kadar bilginin hatalı veya hileli olduğu varsayımına dayanarak var olabilecek bütün bilgileri ele almanın veya her konuyu etraflıca incelemenin mümkün olmadığını kabul ederek denetçinin mali tablolar hakkında makul süre zarfında ve makul maliyetle bir görüş oluşturmasını bekler. Ancak, denetimin yapısal sınırları mali denetimde mutlak güvenceye dayalı bir denetim görüşüne ulaşılmasına engel teşkil etse de bu durum, denetçinin daha az ikna edici denetim kanıtıyla yetinebileceği anlamı taşımaz (IAASB, 2009a: A.53).

4. MALİ DENETİM SÜRECİNDE RİSKLERİN KONTROLÜ

Mali denetim; planlama, uygulama, tamamlama, gözden geçirme, raporlama ve izleme süreçlerinden oluşur. Denetçinin mali tabloyla ilgili denetim görüşüne ulaşılmasını sağlayan süreçler önemli ölçüde planlama ve uygulama aşamasındaki faaliyetlerle gerçekleşmektedir. Denetimin bu aşamaları niteliği gereği risklerin yönetimi, kontrolü ve cevap verilmesine dayanan faaliyetlerden oluşur. Planlamada denetçi kurumla ile ilgili riskleri ne kadar iyi tanımlarsa o risklere cevap

verebilecek prosedürleri de o kadar iyi belirleyebilir. Denetime ayrılan zamanı gereksiz veya daha az önemli konuların denetimiyle geçirmemiş olacaktır. Bir kurumla ilgili risklerin tanınmasının ana koşulu kurumun faaliyet ortamını, çevresini tanımak ve işletmenin finansal tabloların hazırlanması etkili olan iç kontrol süreçlerini anlamaktır.

Denetimde planlama ile risk değerlendirmesi arasında önemli bir bağlantı olmasına rağmen, risk değerlendirmesini yalnızca planlamaya özgü bir faaliyet olarak görmek doğru değildir. Mali denetim standartlarında, 2019 yılında güncellenen ISA 315'in yürürlüğe girmesiyle birlikte risklerin tanınması konusunda bir yaklaşım farklılığının gerçekleştiği görülmektedir. ISA 315'in "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi" olan adının güncelleme sonrası "Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi" olarak değiştirilmesi, risk belirleme ve değerlendirme faaliyetinin yinelenen ve dinamik bir süreç olması, planlamanın yanında denetimin diğer aşamalarında da geçerli olmasıyla ilgilidir. Ancak mali tablolarla ilgili risk analizinin planlama aşamasında yapılması ve bu aşamada hazırlanan denetim programında riskler ve bunlara verilen cevapları temsil eden denetim prosedürlerinin yer alması nedeniyle, risk değerlendirmesinin başarısında planlama aşamasına ait alt süreçlerin önemi büyüktür (IAASB, 2019).

Şekil 1: Planlama Aşamasında Risklerin Değerlendirilme Süreci

Kaynak: IDI (2020a: 41).

Mali denetimde risklerin kontrolü; beyan düzeyinde veya mali tablo düzeyinde yanlış bildirim risklerinin tespiti, bu riskleri makul seviyeye indirmeye yönelik uygun denetim prosedürleri tanımlanması ve bu prosedürler aracılığıyla denetim görüşünün dayanağını oluşturacak uygun ve yeterli denetim kanıtı elde edilmesi faaliyetlerini kapsar.

4.1. Risklerin Tanımlama Aşaması

Planlama aşamasının ana temalarından birisi kuşkusuz kurumun faaliyet ortamının tanınmasıdır. Temel amacı kurumun mali işlemleriyle ilgili riskleri belirlemek olan bu aşamanın etkin şekilde yürütülmesi, denetim hedeflerine ulaşılabilmesine imkân tanır. Denetçi bu aşamada finansal tablolarda önemli yanlışlıklara yol açabilecek olayların neler olabileceği konusunda araştırmalar yapar. Denetçi yapacağı çalışmalar sonucunda riski ne kadar iyi tanımlarsa risk için belirleyeceği prosedürü de o kadar iyi seçer. Risk değerlendirmesi denetim ekiplerine, ne kadar çalışma yapması gerektiğini belirlemesinde ve önemli sorunlar üzerine odaklanmış denetim prosedürlerini tasarlamasında yol gösterir.

Denetim planlaması, genel bir denetim stratejisi ve denetim planı geliştirmek için denetim ekibi üyeleri arasında görüşme yapılmasını içermelidir. Denetim stratejisinin amacı, uygunsuzluk riskine karşı etkili bir yanıt oluşturmaktır. Denetim planının geliştirilmesi, spesifik risklere planlanmış denetim yanıtları verilmesini hedeflemelidir. Planlama; denetimin ayrı bir aşaması değil, sürekli ve tekrar eden bir sürecidir (INTOSAI, 2019f; Usul ve Mizrahi, 2016: 42-44).

ISA 315 (2019) denetim ekibinin kurum mali tablolarıyla ilgili yapacağı risk değerlendirmesine dayanak oluşturacak analizler yapabilmesi açısından işletme ve çevresi, geçerli finansal raporlama çerçevesi ve işletmenin iç kontrol sistemi hakkında yeterli bir kavrayış ve bilgi elde etmesini gerekli kılmaktadır. İşletme ve çevresi ile geçerli finansal raporlama çerçevesi hakkında kanaat edinmek, denetçinin işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalara ilişkin yönetim beyanlarını etkileyecek olay veya şartları anlamasına yardımcı olur. Denetçinin işletmenin iç kontrol sistemi hakkındaki kanaati, iç kontrol sisteminin bileşenleri olan kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme faaliyetlerinin her birini anlamak ve değerlendirmek için uygulanan risk değerlendirme prosedürleri vasıtasıyla edinilir (IAASB, 2019).

Denetim riskleri önemli ölçüde kurum mali tablolarındaki beyanlarla ilgilidir. Denetçi, denetim çalışmasını ve risk değerlendirmesini mali tabloların özünde yer alan ve yönetimin açık veya zımni bildirimlerine karşılık gelen bu önermelere dayalı olarak gerçekleştirmektedir. Bir başka ifadeyle yönetim yaptıklarını mali tablolarda beyan eder ve doğru olduğunu iddia eder, buna karşılık olarak da denetçi bu iddiaların doğru olup olmadığına bakar. Mali tabloda yer alan yönetim iddialarına (denetim hedeflerine) ait örnekler aşağıdaki gibidir:

- Mali tablolardaki varlıkların tam ve mevcut olması (Tamlık)

- Mali tüm işlemlerin uygun dönemde kayda alınmış olması (Dönemsellik)

- Stokların uygun değerde beyan edilmiş olması (Değerleme)

- Borçların uygun bir biçimde işletmenin yükümlülüğü olması (Haklar ve Yükümlülükler)

- Kayda alınan işlemlerin denetlenen dönemde meydana gelmesi (Dönemsellik, Zamanlılık)

- Tüm tutarların mali tablolarda uygun biçimde sunulması ve açıklanması (Sunum ve açıklama) (ISA 315: A190).

Denetçinin mali tablolarda yer alan hesapları incelerken, kendisi için bir denetim hedefi de olan yönetim beyanlarını etkileyebilecek riskleri tanımlaması ve değerlendirmesi gerekir. Finansal tablolarla ilgili riskler aşağıda yer verildiği üzere iki ayrı bölümde ele alınmaktadır:

- Finansal tablo düzeyinde değerlendirilmiş riskler,
- Yönetim beyanı (iddiaları) düzeyinde değerlendirilmiş riskler.

4.1.1. Finansal Tablo Düzeyinde Belirlenen Riskler

Finansal tablo düzeyinde belirlenen "Önemli Yanlışlık Riskleri"; bir bütün olarak finansal tablolarda yaygın bir şekilde var olan ve/veya fazla sayıda yönetim beyanını etkileme potansiyeli bulunan riskleri ifade eder. Denetim ekibinin yaptığı değerlendirmede mali tablodaki hesap grubunun ya da işlem sınıflarının tamamını ya da önemli kısmını etkileyebileceği kabul edilen riskler finansal tablo düzeyinde risk kategorisine girer (IAASB, 2019: 15). Örnek olarak, kurumdaki

iç kontrollerin etkin çalışmaması, tüm mali işlemleri etkileyeceği için mali tablo düzeyinde risk olarak tanımlanabilir. Yine mali tablo ve raporların dayanağını oluşturan muhasebe kayıtlarına esas yevmiye numaralarının teselsül etmemesi, kullanılan muhasebe bilgi yönetim sisteminin yevmiye numarasını atlamaya müsaade etmesi yani geçmişe dönük kayıt olasılığının olması da birden çok işlem sınıfı ve hesap alanını etkileyebilecek finansal tablo düzeyinde bir risk kategorisine girmektedir.

4.1.2. Yönetim Beyanı Düzeyinde Belirlenen Riskler

Yönetim beyanı düzeyinde belirlenen risklerle ilgili denetçi tarafından yapılacak değerlendirme, denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması açısından denetçiye bir referans noktası oluşturur. Denetçi her bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklamaya ilişkin yönetim beyanı düzeyinde belirlenen önemli yanlışlık risklerine karşılık vermek üzere uygulayacağı denetim prosedürünün niteliğini (kontrol testi mi uygulanacak veya maddi doğrulama prosedürü mü uygulanacak), zamanlamasını ve kapsamını belirler (IAASB, 2009c, A.7).

Denetçi, mali tablo ve beyan düzeylerinde önemli yanlış bildirim risklerinin tespit edilmesi ve etkilerinin değerlendirilmesi için bir temel sağlamak üzere risk değerlendirme prosedürlerini uygular. Bununla birlikte risk değerlendirme prosedürleri kendi başına denetim görüşünün dayandırılacağı yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamaz (IAASB, 2019).

Risk değerlendirme prosedürleri şunları içerir (IAASB, 2019: 10):

- Mali tablodaki hataların tespitine yardımcı olacak kişilerin ve yöneticilerin sorgulanması,
- Analitik inceleme teknikleri,
- Gözlem ve inceleme.

Denetçi, müşteri kabulü veya devamlılığı sürecinden elde edilen bilgilerin önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmekle ilgili olup olmadığını değerlendirir.

4.2. Risk Değerlendirmesi ve Önemlilik ilişkisi

Denetimin temel amacı mali tablo kullanıcılarının mali tablolara olan güvenini artırmaktır. Denetçi, denetim faaliyeti sırasında tespit ettiği hataların etkisini değerlendirirken, mali tablo kullanıcılarının kararları üzerinde yaratacağı etkiyi dikkate almak durumundadır. Genel olarak (eksiklikler dâhil) yanlış bildirimlerin, tek başına veya toplu olarak kullanıcıların mali tablolara dayanarak aldığı ekonomik kararları makul ölçüde etkilemesi bekleniyorsa bu önemli kabul edilmektedir (Ruse, 2018: 179). ISA 320'de önemlilik kavramı, denetçi tarafından hem denetimin planlanması ve gerçekleştirilmesi hem de tespit edilen hata veya yanlış bildirimlerin denetim üzerindeki etkisinin ve varsa düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki dolayısıyla da ulaşılacak denetim görüşü üzerindeki etkisinin ölçülmesi için başvurulan bir kavramdır (IAASB, 2009b). Önemlilik seviyesi denetim ekibinin mali tablo bütünü düzeyinde ya da beyan düzeyinde yapacağı risk değerlendirmesiyle yakından ilgilidir. Risk değerlendirmesi ne kadar yüksekse belirlenecek önemlilik seviyesi veya tutarı o kadar düşük olacak; buna bağlı olarak da ihtiyaç duyulan denetim kanıtı sayısı da o kadar fazla olacaktır. Zira, denetimde küçük bir hatanın tespiti büyük bir hatanın tespitinden daha zor ve zaman gerektiren bir olgudur (Güredin, 2010: 219). Önemlilik seviyesinin belirlenmesi mesleki yargı konusu olan bir işlem olmakla beraber, denetim ekibinin önemlilik seviyesiyle ilgili kararının, eldeki insan kaynağının ve zamanın etkin kullanılabilmesi için, dikkatli alınması gerekmektedir. Aksi durumda kısıtlı kaynakların gereksiz ve denetim kanıtı sağlamayacak bir alana tahsis edilmesine, zaman kaybına, dolayısıyla da önemli alanların gözden kaçırılmasına neden olabilir. Önemlilik ve denetim riski, denetim boyunca özellikle şu durumlarda değerlendirilir:

(a) Yanlış bildirim (hata) risklerinin tespiti ve değerlendirilmesi,

(b) Ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi,

(c) Varsa düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerinde ve denetçi raporunda görüş oluşturulurken etkisinin değerlendirilmesi (IAASB, 2019c).

Mali tablodaki önemli yanlışlıkların saptanabilmesi açısından denetçi

planlama aşamasında kabul edilebilir hata veya yanlış bildirim tutarını rakamsal olarak belirler. Bunu yaparken önemlilik tutarının belirlenmesinde denetçi finansal tablo unsurlarını (varlık, kaynak veya yükümlülük) mali tabloların kullanıcılarının üzerinde odaklanma eğiliminde olduğu kalemlerin var olup olmadığını, kuruluşun niteliği, iş döngüsü ve mülkiyet yapısını, finansman kaynağını ve mali tablo kalemine göre farklı kıyaslama ölçülerini önemliliğin belirlenmesinde esas alabilir. Önemlilik tabanı da denilen bu ölçütlere örnek olarak vergi öncesi kâr, toplam gelir, brüt kâr ve toplam giderler, toplam öz sermaye veya net varlıklar verilebilir (IAASB, 2009b; Cömert, 2012: 35). Devam eden faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kâr, genelde kâr amaçlı kuruluşlar için kullanılır. Devam eden faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kâr değişken olduğunda, brüt kâr veya toplam gelir gibi diğer kıyaslama ölçütleri daha uygun olabilir. Önemlilik tutarı, genelde söz konusu kıyaslama ölçütüne belirli yüzde oranının uygulanması suretiyle bulunur. Ancak, önemlilik belirlenirken, özellikle mali kurumların mali denetiminde yürütülen faaliyetin özelliğine göre farklı değerlendirme ölçütleri hesaba katılabilir. Başka bir ifadeyle önemliliğin hem niteliksel hem de niceliksel faktörlere bağlı olarak belirlenmesi mümkün gözükmektedir

Denetim sırasında denetim sürecini etkileyecek değişiklikler ortaya çıkması, işletmeyle ilgili yeni bilgiler elde edilmesi, müteakip denetim prosedürlerinin uygulanması sonucunda denetçinin işletmeye veya faaliyetlerine ilişkin kavrayışında değişiklik meydana gelmesi halinde; bir bütün olarak mali tablolar için belirlenen önemliliğin (ve -uygun hâllerde- belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlenen önemlilik düzeyi veya düzeylerinin) değiştirilmesi gerekebilir. Örneğin, gerçekleşen mali sonuçların, bir bütün olarak mali tablolar için önemliliğin belirlenmesinde kullanılan beklenen dönem sonu mali sonuçlarından büyük oranda farklılık göstereceğinin denetim sırasında anlaşılması durumunda, denetçi söz konusu önemliliği değiştirir (IAASB, 2009b).

Önemlilik düzeyinin belirlenmesine ilişkin denetim standartları gereği, denetçi denetim sürecinde iki farklı önemlilik seviyesi belirler. Birincisi; denetim sürecinin başlangıç aşamasında belirlenen başlangıç önemlilik tutarı, ikincisi performans önemlilik tutarıdır.

Denetimin planlama aşamasının başında belirlenen önemlilik seviyesi esas olarak makul bir mali tablo kullanıcısının kararını etkilemeyecek en üst düzeydeki hata miktarıdır. Bu seviye aynı zamanda denetçinin uygulayacağı denetim tekniklerinin yapısını, zamanını ve kapsamını belirlemesine de yardımcı olacaktır. Denetçi planlama aşamasında finansal tabloların genelinin değerlendirilmesi için bir önemlilik seviyesi belirlediği gibi mali tablo kullanıcılarının alacakları ekonomik kararını etkileme potansiyeli varsa, belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamaları için ayrı önemlilik seviyesi belirler (Haberal ve Akdoğan, 2022: 92).

Denetim standartlarında ele alınan bir diğer önemlilik seviyesi de performans ya da uygulama önemliliğidir. Denetimde önemlilik seviyesinin belirlenmesi, makul güvenceye dayalı denetim görüşüne ulaşılması açısından gerekli olsa da denetim açısından birtakım riskleri de beraberinde getirir. Önemlilik seviyesinin münferit olarak önemli yanlışlıkları tespit edecek şekilde planlanması, tekil olarak önemli olmayan yanlışlıkların toplu olarak mali tabloların önemli yanlışlık içermesine sebep olabileceği gerçeğinin göz ardı edilmesine yol açar ve tespit edilmemiş muhtemel yanlışlıklar için hiçbir marj bırakmaz. Performans önemliliği tespit edilmemiş yanlışlıklar ile düzeltilmemiş yanlışlıkların toplamının mali tabloların bütününe yönelik belirlenen önemlilik miktarını geçme ihtimalini uygun biçimde düşük bir seviyeye indirgemeyi amaçlar. Çalışma önemliliği olarak da tanımlanan performans önemliliği mali tabloların bütününe yönelik belirlenen önemlilik seviyesinden daha düşük miktar veya miktarlarda belirlenmesi yoluyla bulunur. Bağımsız denetim uygulamalarında performans önemliliği genel önemliliğin belirli bir yüzdesi alınarak hesaplanmaktadır. Değerlendirilen risk ne kadar yüksek olursa, yüzde o kadar düşük olur. Kullanılan yüzde oranları %75 (düşük risk) ila %50 (yüksek risk) arasında değişir (ICAEW, 2017: 29).

Denetçiler, yalnızca genel önemliliği planlama ve saha çalışması aşamalarında uygulamaları, önemli yanlışlıkların denetim çalışmaları tarafından tespit edilememesi riskini artıracaktır. Performans önemliliği temel olarak iki amaca hizmet eder:

- Biriktirme riskini (Tek başlarına genel önemliliğin altında kalan düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlışlıkların bir bütün olarak önemliliği aşması riski) kabul edilebilir bir seviyeye indirmek.

- Tespit edilemeyen yanlışlık riskine karşı bir güvenlik ağı sağlamak (IAASB, 2009b, A.13).

Performans önemliliğinin belirlenmesindeki en önemli faktör, denetçinin denetlenen kurum hakkındaki risk değerlendirmesidir. Performans önemliliği genel önemliliğin belirli bir yüzdesi alınmak suretiyle bulunsa da performans önemliliğinin belirlenmesi basit şekilde, ilk başta belirlenen önemlilik seviyesinin daha düşük şekilde yeniden hesaplanması olarak görülmemelidir (Cömert, 2012: 37). Denetçinin mesleki yargıda bulunmasını gerektiren bir işlemdir. Performans önemliliği, denetçinin risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması sırasında işletmeyle ilgili başta ulaştığı risk yaklaşımının değişmesinden, daha önceki denetimlerde tespit edilen yanlışlıkların niteliği ve boyutundan, denetim döneminde mali tablolara ilişkin hata beklentilerinden etkilenir.

Performans ya da uygulama önemlilik seviyesinin belirlenmesi denetçinin önemli yanlışların etkisine yönelik yapacağı risk değerlendirmesinin bir fonksiyonudur (IAASB, 2009b). Yapısal riskleri benzer olan kurumlarda mali tabloların geneli için belirlenecek önemlilik seviyesinin aynı veya birbirine yakın olacağını öngörmek zor değildir. Ancak bu kurumlarda, iç kontrol sistemi ve kontrol faaliyetlerinden kaynaklanan riskler açısından durum farklılaşıyorsa, bu kurumlarla ilgili belirlenecek uygulama önemliliği, firmaların iç kontrol sisteminin işleyişinden kaynaklanan risklerin niteliği ve kapsamına göre değişecek, iç kontrol sistemi zayıf olan kurumda uygulama önemliliği, genel önemlilik seviyesine göre daha düşük belirlenecektir. Kısaca, etkisi değerlendirilmiş risklerin seviyesi ne kadar yüksek ise uygulama önemliliği de o kadar düşük olacaktır (ICAEW, 2017: 9).

Sayıştay Düzenlilik Denetim Rehberi gereği, denetim uygulamalarında karşımıza çıkan önemli–önemli olmayan hesap alanı ayrımı önemlilik seviyesiyle ilişkilidir. Uluslararası denetim standartları, hesap alanı veya işlem sınıfı temelinde risklerin meydana gelme ihtimalinin değerlendirilmesine ilişkin gereklilikler içermektedir. ISA 315 gereğince, risk değerlendirmesinin bir parçası olarak denetçi, belirlenmiş risklerden herhangi birinin denetçinin yargısına göre ciddi (significant) bir risk olup olmadığına karar verir. Bu kararı verirken riskin bir hile riski olup olmadığı, işlemlerin karmaşıklığı, riskin ilgili taraflarla önemli işlemler içerip içermediği gibi çeşitli

hususları dikkate alması gerekir. Denetçinin belirlemiş olduğu ciddi risk belirli hesap alanlarında (işlem sınıfı, hesap bakiyeleri, ya da açıklamalar) yoğunlaşırsa, denetçi bu hesap alanlarını önemli hesap alanı olarak belirler. Denetim uygulamalarında, genel olarak önemlilik seviyesinin (materality level) üstünde kalan hesap alanları önemli olarak tanımlanmaktadır. Önemlilik seviyesi ile hesap alanlarının mukayesesi bütünüyle yanlış değildir. Ancak, hesap alanlarının önemli olup olmadığına ilişkin kararın, risk değerlendirmesine dayanması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, bir hesap alanının önemli olarak kabul edilebilmesi için, beyan düzeyinde belirlenen risklerin denetçinin mesleki yargısına göre ciddi risk olarak görülmesi ve bu risklerin belirli alanlarda toplanması gerekmektedir. Denetçinin bu mesleki yargısının dayanaklarının anlaşılabilmesi için bu kararını belgelendirmesi de gereklidir.

4.3. Riske Karşılık Verme Aşaması: Denetim Prosedürü Belirleme

Mali tablo denetimini yürütürken denetçinin genel amaçları; bir bütün olarak mali tablolarda hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim olmadığına dair makul güvence elde etmek ve böylece denetçinin, mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş vermesine ve mali tablolara ilişkin raporlama yapmasına ve ISA'ların gerektirdiği şekilde kendi bulgularına uygun iletimde bulunmasına imkân tanımaktır. Denetçi, denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederek makul güvence sağlar.

Mali denetim standartlarından ISA 330 (Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar) mali denetimde denetçinin mali tablo ve raporlarla ilgili görüş vermesini sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesini şart koşmaktadır. Denetim ekiplerinin ulaştıkları denetim görüşünün (olumlu, olumsuz, şartlı denetim görüşü) uygun ve geçerli olabilmesi için güvenilir denetim kanıtlarıyla desteklenmesi gerekir. Denetçinin geliştireceği denetim prosedürleriyle denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirmesi gerekmektedir. Esasında mali denetim standartları açısından denetçinin risklere karşı vereceği yanıtlar ikiye ayrılmaktadır: Genel Yanıtlar ve Ek Denetim Prosedürleri. Risk esaslı bir denetim

metodolojisi olarak mali denetimde denetçinin başvuracağı öncelikli/temel denetim prosedürü risk değerlendirme prosedürleridir. Bunlar ISA 330 standardında genel yanıtlar olarak da adlandırılmaktadır (IAASB, 2009c).

Mali tablo düzeyinde etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini ele alacak genel yanıtlar şunları içerebilir:

✓ Denetim ekibine, mesleki şüpheciliğin muhafaza edilmesinin öneminin belirtilmesi.

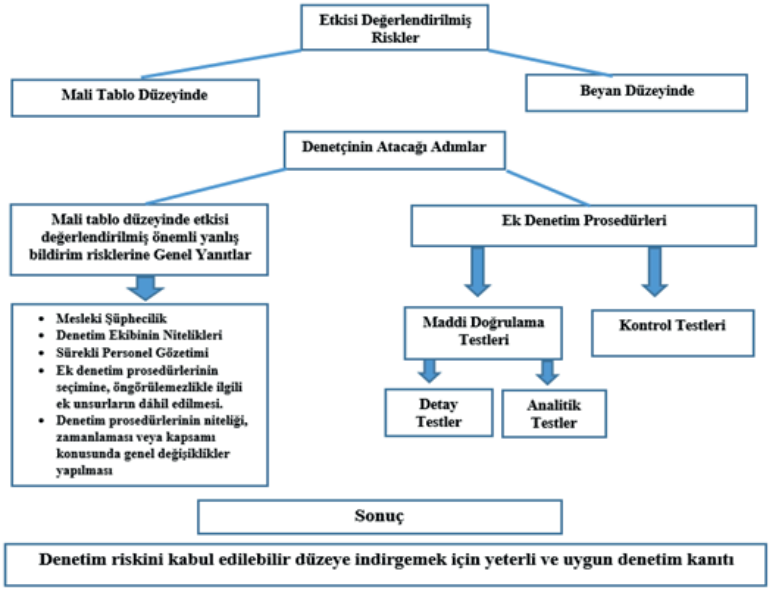
✓ Daha deneyimli veya ilgili alanda uzmanlığı bulunan çalışanların görevlendirilmesi veya uzmanlardan faydalanılması.

✓ Daha fazla yönlendirme gözetim sağlanması.

✓ Uygulanacak ek denetim prosedürlerinin seçimine, öngörülemezlikle ilgili ek unsurların dâhil edilmesi.

✓ Denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması veya kapsamı konusunda genel değişiklikler yapılması.

Şekil 2: Risklere Karşı Atılacak Adımlar



Kaynak: IAASB (2009c) ve Usul ve Mizrahi (2016: 23).

Denetim ekiplerinin önemli yanlış bildirim risklerini mali tablo düzeyinde ve beyan düzeyinde tespit etmesi ve değerlendirmesi gerekmektedir. Bu amaçla denetim ekipleri tespit edilen risklerle denetim hedefleri düzeyinde oluşabilecek hatalar arasında bağlantı kurar ve risklerin mali rapor ve tablolarda önemli hataya neden olma olasılığını göz önünde bulundurur.

Denetçi; niteliği, zamanlaması ve kapsamı beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini temel alan prosedürler ve bu risklere karşı uygulanan ek denetim prosedürleri tasarlar ve uygular (IAASB, 2009c).

Denetçi uygulanacak ek denetim prosedürlerini tasarlarken;

(a) Her işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim riskine dair değerlendirme yaparken aşağıdaki gibi hususları dikkate alır:

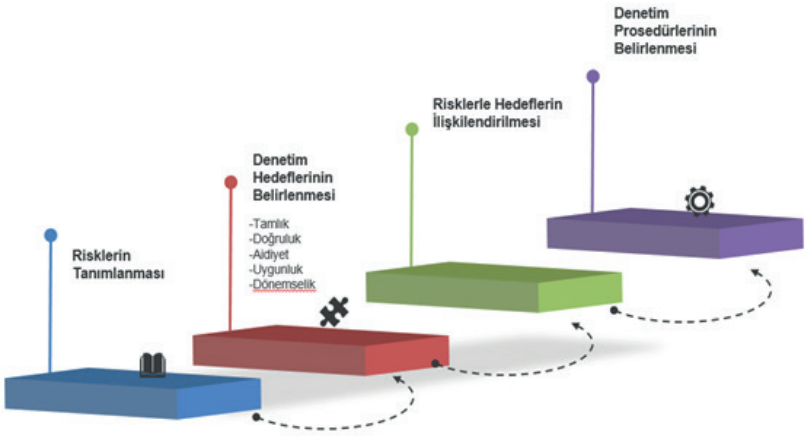
(i) İlgili işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamanın belirli özelliklerine bağlı önemli yanlış bildirim olasılığı (yani yapısal risk) ve,

(ii) Risk değerlendirmesinin ilgili kontrolleri hesaba katıp katmadığı (yani kontrol riski), dolayısıyla denetçinin kontrollerin etkin biçimde çalışıp çalışmadığını belirlemek amacıyla denetim kanıtı elde etmesinin gerekip gerekmediği (yani denetçi, maddi doğrulama prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken kontrollerin çalışma etkinliğine güvenmeyi tasarlar).

(b) Risk değerlendirmesi ne kadar yüksekse denetçi, o kadar çok ikna edici denetim kanıtı elde eder (IAASB, 2009c).

Bu aşamada denetçi bir önceki aşamada gerçekleştirilen risk değerlendirme sonuçlarını dikkate alarak bu risklere karşı uygulanacak uygun denetim prosedürlerini geliştirir ve bu sayede görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli uygun denetim kanıtı toplar. Aşağıdaki şekilde denetçinin izlemesi gereken denetim prosedürü belirleme süreci gösterilmektedir. Denetçinin öncelikle kurum mali tablolarının geneli düzeyinde veya beyan düzeyinde riskleri tanımlaması gerekmektedir. Devamında bu risklerin etkileyebileceği mali tabloyla ilgili beyanlar (denetim hedefleri) belirlenerek, risklerle hedefler ilişkilendirilmelidir. Son olarak, risklere karşılık gelecek denetim prosedürlerinin niteliği tanımlanmalıdır.

Şekil 3: Denetim Prosedürü Belirleme Süreci



Kaynak: ISA 315 ve ISA 330 gereklilikleri temelinde yazar tarafından oluşturulmuştur.

ISA 330'a göre denetim prosedürünün niteliği, söz konusu prosedürün amacı (yani kontroller üzerinde yapılan testler veya maddi doğrulama prosedürü) ve türünü (yani inceleme, gözlem, bilgi alma, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama veya analitik prosedürü) ifade eder. Denetim prosedürlerinin niteliği, etkisi değerlendirilmiş risklere yanıt verilmesinde çok önemlidir. Denetim prosedürünün zamanlaması; ilgili prosedürün ne zaman uygulandığı veya denetim kanıtının geçerli olduğu dönem veya tarihi ifade eder. Denetim prosedürünün kapsamı; örneklem boyutu veya bir kontrol faaliyetinin gözlem sayısı gibi uygulanacak prosedürleri ifade eder. Niteliği, zamanlaması ve kapsamı beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini temel alan ve bu risklere yanıt veren ek denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması; denetçinin uygulayacağı ek denetim prosedürleri ve risk değerlendirmesi arasında net bir bağlantı sağlar (IAASB, 2009c).

SONUÇ

Denetime tahsis edilen kaynakların ve zamanın kısıtlılığı, denetimde risk yönetim süreçlerinin uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Denetim faaliyetini yürütürken denetçiler, işin doğasından kaynaklanan çeşitli risklerle ve belirsizliklerle karşılaşabileceğini göz önünde bulundurur.

Risk yönetimi mali denetimde çok daha fazla önem arz eden bir konudur. Zira, mali raporlamanın niteliği, denetim çalışması sırasında elde edilen denetim kanıtlarının güvenilirliği, iç kontrol sisteminin etkin işleyişi ve finansal tabloların önemli yanlışlıklar içerip içermediği gibi konularda önemli belirsizlikler bulunmaktadır. Denetçi, gerek denetimin stratejisini oluştururken gerekse denetim planını hazırlarken bu riskleri göz önünde bulunduran bir yaklaşım benimsemelidir.

Denetim riski, denetim raporunun veya daha spesifik olarak denetçinin vardığı sonuç veya görüşün denetim koşulları altında uygunsuz olması riskidir. Denetim standartları gereği denetimlerin, denetim riskini yönetecek veya makul düzeye indirecek şekilde yürütülmesi büyük önem taşır. Denetçi, konu ve raporlama formatıyla yani konunun nitel mi nicel mi olduğu ve denetim raporunun görüş mü yoksa sonuç mu içereceğiyle ilgili olarak üç farklı denetim riski (yapısal risk, kontrol riski, tespit riski) boyutunu değerlendirmelidir. Denetim risk modeli analizi ile denetçi ne kadar riske katlanacağını ne kadar kanıt toplaması gerektiğini ve ne kadar belirsizliği tolere edeceğini tespit eder (Haberal ve Akdoğan, 2020: 7). Risk yönetim modelinde denetlenen kuruma ait riskleri temsil eden yapısal riskler ve kontrol riskleri denetçinin kontrolünde olmadığından, denetim riskini düşürmenin tek yolu uygun ve yeterli denetim kanıtlarıyla tespit riskini düşürmekten geçmektedir.

Mali denetimde denetçiler temel olarak makul güvenceye dayalı bir denetim görüşüne ulaşırlar. Makul güvence, denetlenen mali tablo ve raporlarla ilgili verilen görüşün mutlak bir kesinlik taşımadığı anlamına gelir. Bu, denetimde kullanılan kanıtların kesin değil, ikna edici olmasında kaynaklanmaktadır. Ancak, mali denetimde kural olarak makul güvenceye dayalı görüş verilmesi, denetçinin standartlardan kaynaklanan gereklilikleri yerine getirme zorunluluğunu kaldırmadığı gibi denetim görüşünün daha az ikna edici kanıtlara dayanabileceği anlamı da taşımaz.

Denetimde planlama, temel olarak kurum mali tablolarını etkileyebilecek risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile bu risklere karşı atılacak adımların belirlendiği bir aşamadır. Planlama aşamasında, yapılan risk analizine dayanılarak bir denetim yaklaşımına karar verilir ve tanımlanan hesap alanları için uygulanacak denetim prosedürlerinin türü, kapsamı ve uygulama zamanı belirlenir. Uygulama aşaması ise planlama aşamasında belirlenen denetim prosedürlerin uygun ve yeterli

denetim kanıtı elde etmek için yürütülecek çalışmaları kapsar. Denetim, içinde farklı süreç ve aşamaları barındıran kapsamlı bir faaliyet olup, risklerin kontrolünde ve denetim hedeflerine ulaşılabilmesinde bu süreçlerin birbiriyle bağlantılı şekilde yürütülmesinin önemi büyüktür. Mali denetimin mali tablo kullanıcılarının mali tablolara olan güveni artıracak şekilde yürütülebilmesi için planlama ile uygulama arasında güçlü bir bağ kurulması gerekmektedir

Mali denetimin hedefi, mali tabloda kurum tarafından öne sürülen beyanların (*assertion*) doğruluğu ve güvenirliği konusunda rapor kullanıcılarına makul güvence verilmesidir. Bunun için öncelikle önemli yanlış bildirim risklerinin belirlenmesi, daha sonra bunların etkileyeceği beyanların (*hedefler*) tespit edilmesi, son olarak riskleri karşılayacak denetim prosedürlerinin oluşturulması gerekmektedir. Risklerin değerlendirilmesinde planlama aşaması önemli olmakla beraber, uygun ve güvenilir bir denetim görüşüne ulaşılması açısından risk değerlendirmesinin sürekli ve dinamik bir yaklaşımla denetimin tüm aşamalarına yayılması, hem mali tablodaki önemli yanlış bildirimlerin tespiti ve düzeltilmesine hem de doğru denetim görüşüne ulaşılmasına yardımcı olur. Denetim görüşünün doğruluğu ve güvenilirliği, uygun ve yeterli denetim kanıtlarına dayanmasına; kanıtların güvenirliliği de gerekli risk değerlendirmeleri sonucunda elde edilmiş olmalarına bağlıdır.

KAYNAKÇA

Bozkurt, N. (2015). Muhasebe Denetimi. 7. Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları.

COSO (2017). Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance, Executive Summary. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

Cömert, N. (2012). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler. Mali Çözüm, Ocak-Şubat.

Cömert, N., Selimoğlu S., Uzay, Ş. ve Uyar, S. (2013). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi, Sakarya.

Çetinkaya, N. (2017). Risk Odaklı Denetimde Denetim Kalitesinin Önemi ve Bir Araştırma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 19(1), 109-133.

Güredin, E. (2010). Denetim ve Güvence Hizmetleri. 13.Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Haberal, Z. ve Akdoğan, N. (2022). Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik, Muhasebe ve Denetime Bakış, (65), 89-112.

Hutchins, G. (2018). Risk Based Auditing: Using ISO 19011:2018 ISO, CERM Academy Series on Enterprise Risk, Portland.

IAASB (2009a). ISA 200 Overall Objectives of The Independent Auditor and The Conduct of An Audit in Accordance With International Standards on Auditing. https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf. Erişim: 09.10.2023.

IAASB (2009b). ISA 320, Materiality in Planning and Performing an Audit. https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf. Erişim: 09.10.2023.

IAASB (2009c). ISA 330 The Auditor's Responses to Assessed Risks. https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf. Erişim: 09.10.2023.

IAASB (2019). ISA 315 Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement. https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf. Erişim: 09.10.2023.

IAASB (2020). International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, Newyork.

IACoP (2014). Risk Assesment in Audit Planning, Internal Audit Committe of Practice, https://www.pempal.org/sites/pempal/files/event/attachments/cross_day-2_4_pempal-iacop-risk-assessment-in-audit-planning_eng.pdf. Erişim: 09.10.2023.

ICAEW (2017). Materiality in The Audit of Financial Statements. ICAEW International Accounting, Auditing and Ethics Audit and Assurance Faculty.

IDI (2020a). Financial Audit ISSAI Implementation Handbook. INTOSAI Development Initiative, Oslo-Norway.

IDI (2020b). SAI Strategic Management Handbook, INTOSAI Development Initiative, Oslo.

IDI (2023). Risk Management for Supreme Audit Institutions Quick Reference Guide. INTOSAI Development Initiative, Oslo.

INTOSAI (2019a). INTOSAI P-12 - The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions - Making a Difference to the Lives of Citizens. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI_P_12_en_2019.pdf, Erişim: 19.10.2023.

INTOSAI (2019b). SAIs Internal Risk Management and Identication of High Risk Areas / Programs in the Public Sector, Working Group of Value and Benefits of SAIs., https://www.intosaicommunity.net/document/knowledgecenter/WGVBS_Risk_Mgmt_Identif_High_Risk_Areas-Progs_Endorsement_v__EN_(QAc).pdf

INTOSAI (2019c). ISSAI 100 - Fundamental Principles of Public- Sector Auditing. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing-1.pdf, Erişim: 19.10.2023.

INTOSAI (2019d). ISSAI 140 - Quality Control for SAIs. https://www.issai.org/pronouncements/issai-140-quality-control-for-sais/, Erişim: 30.11.2023.

INTOSAI (2019e). ISSAI 3000 - Performance Audit Standard. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3000-Performance-Audit-Standard.pdf, Erişim: 30.11.2023.

INTOSAI (2019f). ISSAI 4000 - Compliance Audit Standard. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-4000-Compliance-Audit-Standard.pdf, Erişim: 30.09.2023.

INTOSAI (2020). ISSAI 200- Financial Audit Principles. https://www.issai.org/pronouncements/financial-audit-principles/, Erişim: 02.10.2023.

Kepekçi, C. (2000). Bağımsız Denetim. 4. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kır, H. (2010). Stratejik Denetim ve Denetimde Risk Odaklılık, Denetişim, Sayı 4.

Kurt G.T. ve Uysal, A. (2018). COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi Güncelleme Projesinin Getirdiği Yenilikler, Muhasebe ve Denetime Bakış, 54, 19-34.

Messier, W.F., Glover, S.M. ve Prawitt, D.F. (2014). Auditing & Assurance Services. London: McGraw-Hill Irwin.

OECD (2018). Using Risk Assessment in Multi-year Performance Audit Planning. The Organisation for Economic Co-operation and Development.

Pehlivanlı, D. (2020). Kurumsal Risk Yönetimi, MÜSİAD Yayınları, İstanbul

Pehlivanlı, D. (2014). Modern İç Denetim, Beta Yayınları, 2. Baskı, Ankara.

PwC (2017). Understanding a Financial Statement Audit, Price Water House Coo, London.

Ruse, E. (2018). Risk Assesment in Financial Audit, SEA - Practical Application of Science. Volume VI, Issue 17/2.

Taner, A. (2022). Denetimde Stratejik Planlama ve Risk Yönetimi: Sayıştayın Denetim Tecrübeleri, 22. Kamu Yönetimi Formu (KAYFOR 2022) Tam Bildiri Kitabı, Korkut Ata Üniversitesi, Osmaniye.

Usul, H. (2015). Bağımsız Denetim, İkinci Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.

Usul, H. ve Mizrahi, R. (2016), Risk Odaklı Denetim, Ankara: Detay Yayıncılık

Yükçü, S. ve Okur, N. (2021). Bağımsız Denetimde Riskli Alanlar Denetimi. Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi, 1(1), 36-47.

MALİ DENETİMDE KANITIN YERİ VE ÖNEMİ

THE ROLE AND IMPORTANCE OF EVIDENCE IN FINANCIAL AUDIT

Ayşegül AZLAK[1]

ÖZ

İnsanlık tarihinin başlangıcından bu yana fikirlerin doğruluğu, güvenilirliği ve uygulanabilirliğinin test edilmesinde kullanılan bir araç olan kanıt, mali denetimin de esaslı unsurlarından biridir. Finansal piyasalardaki gelişmeler ve kamu kurumlarının hesap verme sorumluluklarının güçlendirilmesi arayışları, işletmelerin ve kamu idarelerinin finansal durumu hakkında doğru, güvenilir ve tutarlı bilgiye erişimi ve makul güvencenin sağlanmasını ilgililer için önemli hale getirmiştir. Bu bağlamda makul güvenceye, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederek ulaşılabildiğinden; denetim kanıtına ilişkin yapılacak derin bir öğrenme, kanıt toplamaya ilişkin süreçlerin doğru anlaşılmasına, kurgulanmasına ve uygulanmasına katkıda bulunacaktır. Bu çalışmada; mali denetimde kanıtın yeri ve önemi, kanıta ilişkin temel bilgileri de içerecek şekilde bütüncül bir yaklaşımla değerlendirilmiştir. Çalışmada kanıtın kavramsal çerçevesi, mali denetim ve özellikle makul güvence açısından önemi, denetim kanıtına ilişkin derin öğrenme, kanıt toplama ve analiz teknikleri ve gelişen teknolojilerin kanıta etkisi ele alınmış ve seçilen yüksek denetim kurumlarının düzenlenme ve uygulamaları değerlendirilmiştir.

1 Sayıştay Başdenetçisi, Sayıştay Başkanlığı, aysegulazlak@sayistay.gov.tr, ORCID: 0009-0003-4532-9790.

ABSTRACT

Since the beginning of human history, evidence has been a tool used to test the accuracy, reliability, and applicability of ideas, and it is also one of the fundamental elements of financial auditing. The developments in financial markets and efforts to strengthen accountability of public institutions have made it increasingly important for stakeholders to have access to accurate, reliable, and consistent information about the financial situation of businesses and public administrations, as well as to get reasonable assurance. In this context, a deep understanding of the processes of gathering, structuring, and implementing evidence can contribute to the collection of sufficient and appropriate audit evidence, thereby ensuring reasonable assurance. This study evaluates the role and importance of evidence in financial auditing with a comprehensive approach, including fundamental information about evidence. To this end, the study examines the conceptual framework of evidence, its importance in financial auditing, particularly in terms of reasonable assurance, deep learning related to audit evidence, evidence collection and analysis techniques, and the impact of evolving technologies on evidence. It also evaluates the regulations and practices of selected supreme audit institutions.

Anahtar Kelimeler: Denetim kanıtı, Mali denetim, Makul güvence, Veri analizi, Bilgi teknolojileri.

Keywords: Audit Evidence, Financial audit, Reasonable assurance, Data analysis, Information technologies.

GİRİŞ

Kanıt; mekân, zaman ve konudan bağımsız olarak insan var oldukça veya akıl yürütme ve sonuca varma işlevleri devam ettikçe güncelliğini koruyacak olan bir kavramdır. Kanıtlar, "şeylerin" doğruluğu, güvenilirliği ve uygulanabilirliğine ilişkin dayanaklar olup modern dünyanın karmaşıklaşan ilişkiler ağında kavramın net bir şekilde açıklanması, kanıt elde edilmesine ilişkin süreçlerin etkili sonuç doğuracak şekilde kurgulanması, gelişen teknolojiler ile kanıtın etkileşiminin ve bu etkileşimin yönünün irdelenmesi gerekmektedir. Denetim alanının da esaslı bir unsuru olan kanıt, yapılan iş ve işlemlerin güvenilirliğinin doğrulanmasını sağlamaktadır. Özellikle mali denetimde kanıt, denetim görüşünün dayanağını oluşturmaktadır. Bu

niteliğiyle kanıta ilişkin prosedürlerin, kanıt toplarken karşılaşılabilecek risklerin tam ve doğru olarak kavranabilmesi için kanıta ilişkin esaslı tüm unsurların anlaşılması önem taşımaktadır.

Kanıt ile ilgili akademik çalışmalar daha çok kanıtların güvenilirliği üzerine odaklanmaktadır. Ancak son dönemlerde ağırlıklı olarak teknolojik gelişmelerin kanıta etkisi üzerinde durulduğu gözlenmektedir. Kamu sektörü denetiminde kanıtın yeri ve önemine ilişkin hususların özel sektöre kıyasla daha az araştırma konusu edildiği de gözlenen diğer bir husustur. Kamu sektöründe denetim temel olarak yüksek denetim kurumları ve iç denetim birimleri marifetiyle yürütülmekte olup özel sektörün denetim tecrübelerinden de faydalanılmaktadır. Kamu sektörü denetiminin kendine özgü denetim yöntemlerinin geliştirilmesi ve güncellenmesi çabaları ise sürekli olarak devam etmektedir.

Bu çalışmanın amacı, kanıtı bütüncül bir çerçevede değerlendirip mali denetim açısından önemini ve işlevini ortaya koymaktır. Ağırlıklı olarak literatür taraması yöntemiyle gerçekleştirilen bu çalışmada kanıtın kavramsal çerçevesi, mali denetimdeki yeri, unsurları, veri analizi ve dijitalleşme ile ilişkisi analiz edilmiş ve seçilen yüksek denetim kurumlarının kıyaslamasını da içeren bütüncül bir çalışma ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmada ilk olarak kanıtın tanımı ve farklı disiplinlerde ne ifade ettiği irdelenmiş; ardından mali denetimde kanıt ve unsurları detaylı olarak incelenmiş; devamında kanıtların toplanması, verilerin analizi ve dijitalleşme konularında bilgi verilip gelecekteki risk ve fırsatlara değinilmiş; son bölümde ise seçilen yüksek denetim kurumlarının düzenleme ve uygulamalarının karşılaştırmasına yer verilmiştir.

1. KANIT VE KANITIN ÖNEMİ

Kanıt, birçok alanı ilgilendiren bir kavram olup doğa bilimleri, sosyal bilimler, hukuk ve yönetim gibi alanlarda yapılan çalışmaların temelini oluşturmakta; ontoloji, epistemoloji vb. felsefi alanlarda fikir yürütenlerin düşünüş biçimlerini geliştirmelerine katkı sağlamakta ve en nihayetinde günlük hayatın herhangi bir anında belirli bir bağlam içinde kanıta ihtiyaç duyulabilmektedir. Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde kanıt; "*bir şeyin doğruluğunu, gerçekliğini kanıtlamaya yarayan belge*" olarak tanımlanmıştır (TDK, 2023). Kanıta ilişkin bir diğer tanım ise

"*bir inanç veya önermenin doğru olup olmadığını gösteren mevcut bilgiler ve bulgular bütünü*" şeklindedir (Oxford, 2023). Kanıt, farklı disiplinlerde farklı şekiller alabilmekte ve bu çerçevede bilim, felsefe, hukuk, yönetim ve diğer pek çok disiplinde kanıta ilişkin değerlendirmeler farklılaşabilmektedir.

Doğa bilimlerinde kanıt sayılan şey, deney tabanında çalışılan ussal süreçler olarak tanımlanabilir ve doğa bilimlerinde kanıtlar, son tahlilde doğadan edinilir (Daşkaya, 2011: 53). Böylece doğa bilimlerinde kanıt disiplinler arası tezahürde farklı sonuçlar yaratmayacak kesinlikte seyretmektedir. Sosyal bilimlerde ise bu durum farklılaşabilmektedir.

Özellikle 19. yüzyıldan sonra pozitivizm doğa bilimlerini olduğu kadar sosyal bilimleri de etkilemiş; sosyal bilimlerde de bilgi temelli istatistik kullanımı artan bir şekilde önem kazanmıştır (Aşkar, 2021: 469). Buna rağmen "*her haliyle biricik ve kendine özgü olan insan ile ilgili doğrudan veri toplaması*", sosyal kanıtı öznesi itibarıyla doğa bilimlerindeki kanıtlardan ayıran en temel özelliği olmuştur (Bayram ve Yaman, 2020: 1766). Sosyal bilimlerde her zaman bilimsel kanıta önem verilmişse de insan ve onun içinde olduğu her türlü ilişkileri inceleyen sosyal bilimler, sonuçları kontrol edilemeyen pek çok değişkenden etkilendiğinden doğa bilimlerinin bulgularındaki kesinlik sosyal bilimlere kıyasla daha yüksektir. Bu nedenle sosyal bilimlerde kanıtlar belirli koşullar altında pek çok farklı yöntemle karşılaştırmalı olarak test edilmelidir.

Hukukta kanıt ispat hakkı ile bağlantılıdır. Bu noktada kanıt; "delil" adını almakta ve delil, "*tarafların üzerinde anlaşamadıkları ve uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek çekişmeli hususların/vakıaların ispatı için başvurulan araç*" şeklinde tanımlanabilmektedir (Kuru vd., 2014: 352). Hukuk bağlamında bir uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması amaçlandığından delillerin nitelikleri de değişmektedir. Bu açıdan yasal kanıtlar, önceden belirlenmiş kurallarla tanımlandığından kanıt olarak nitelendirilecek hususlar kesinken diğer pek çok disiplinde o konuda çalışanların değerlendirme ve muhakemelerine bağlıdır (Usul, 2015: 139). Örneğin hukukta kesin delil ve takdiri delil müessesi mevcut olup kesin delillerle ilişkili olarak kendiliğinden araştırma ilkesi ve benzeri istisnaların olmadığı davalarda, hakimin kesin delillerle bağlı olduğu ve kesin olarak kabul edilen delillerden birine dayanılarak ispat edilen hususu/vakıayı ispat edilmiş (doğru) addetmek zorunda olduğu kural olarak kabul edilmektedir (Kuru vd., 2014: 364).

Felsefede kanıtların deneyimler, önermeler, gözlem raporları, zihinsel durumlar, olaylar ve hatta kişilerin fizyolojik durumlarından oluştuğu kabul edilir. Felsefede kanıt iki yönlü değerlendirilir: Bir taraftan kanıt, filozofun konu edindiği nesne/olgu/duruma özgü açıklamalar getirirken, diğer yandan filozofun bizatihi sorun edindiği konu olabilmektedir. İlk yönüyle felsefenin tüm alanları açısından hakikate ulaşmak için uygulanabilir araçlar bütünü olarak tanımlanabilse de ikinci yönüyle özellikle epistemoloji, bilim felsefesi ve ontoloji için güncel ve değişken bir sorunsaldır.

Kanıt, yönetim bilimi alanında da tartışılan bir husustur. Özellikle karar verme süreçleri ile kanıt ilişkisi bu alanda çalışılan bir konu olup yönetimin en temel unsurlarından biri olan karar verme, kendinden sonraki süreçlerin işleyişini de belirlediğinden kararların doğruluğu örgüt başarısının temelini teşkil etmektedir. Bu bağlamda doğru kararları vermek amacıyla ilgili süreçlerin toplanacak kanıtlarla desteklenmesi yönetim bilimlerinde kanıt temelli yaklaşımları gündeme getirmiştir (Tozlu, 2016: 27). Bu çerçevede kanıta dayalı politikalar/kanıt temelli yönetim, akademik yazının konusunu oluşturmaktadır. Kanıt Temelli Yönetim (KTY), "*etkili yönetsel karar verilmesine yardımcı olan bir yöntem*" (Özyılmaz ve Eser, 2014: 25); "*karar verme sürecinde, ulaşılabilir mümkün en iyi kanıtı yönetici kararı ve paydaş değerleri ile birleştiren bir yönetim modelidir*" (Özyılmaz ve Eser, 2014: 28). Öncelikli olarak 1960'lı yıllarda tıp alanında çalışılmaya başlanan kanıta dayalı yönetim 1990'larda yönetim ve politikanın da çalışma konusuna dahil olmuştur. KTY'ye ilişkin çalışmaların başlamasında politikaların bilgi temelli tasarlanması ve değerlendirme süreçlerinin etkinleştirilmesi belirleyici etkenler olarak ön plana çıkmaktadır (Aşkar, 2021: 475). Böylece yapılan çalışmalar ve farklı örneklerde kanıt, "*çeşitli aşamalar ve yollar tarif edilerek ulaşılmaya çalışılan bir değer haline gelmekte ve sorunların çaresi olarak sunulmakta; karar verme süreçlerinde etkinliğin sağlanması kanıtların kullanılmasına bağlı kabul edilmektedir*" (Aşkar, 2021: 477).

Görüleceği üzere kanıt, pek çok disiplinin konusunu oluşturan özne/nesne/olguya ilişkin açıklamaların/önermelerin/inanışların kabul edilebilir olmasını sağlayan bir unsurdur. İnsanlık tarihinin başlangıcından bu yana fikirlerin doğruluğu, güvenilirliği ve uygulanabilirliğinin test edilmesinde kullanılan bir enstrüman olan kanıt, denetim alanının da esaslı unsurlarından biridir.

"*Faaliyetlere ilişkin yapılan işlemlerin mevzuat ve standartlara uygunluğunu tespit etme ile raporlama işlevi*" olarak tanımlanabilen (Yıldız ve Bulut, 2017: 41) denetimde olması gereken ile olan arasındaki fark veya uyumluluk ancak kanıtların değerlendirilmesi ile mümkündür. Kısaca denetim, özünde kanıtların olduğu ve elde edilen kanıtlar dayanak gösterilerek yapılan değerlendirme sürecidir (İkvan ve Demirkol, 2021: 45).

2. MALİ DENETİMDE KANIT

İş süreçlerinin karmaşıklaşan doğası içinde sistemlerin kontrolü ve teyit edilmesi önemli bir uğraşı alanına dönüşmüştür. Gelişen dünyada her türlü faaliyet ve eylemlerin denetlenmesi ihtiyacı çerçevesinde kapsamı, niteliği ve yaklaşımları sürekli gelişen denetimin objektif ve etkin bir şekilde yürütülmesi ve amacını etkin bir şekilde gerçekleştirebilmesi, objektif, güçlü ve güvenilir kanıtlara dayalı olarak yürütülmesine bağlıdır.

2.1. Mali Denetim, Makul Güvence ve Kanıt İlişkisi

Finansal piyasalardaki gelişmeler hem kamu hem de özel sektörün mali yönetim sistemlerini hızlı bir şekilde dönüştürmüştür. İşletmelerin ve kamu idarelerinin finansal durumu hakkında doğru, güvenilir ve tutarlı bilgiye erişim, günümüzde ilgililer için artan bir önem kazanmaktadır. Zira finansal ve ekonomik alanda istikrarın sağlanması ve sağlıklı bir büyümenin gerçekleştirilmesi, bu alandaki aktörlerin faaliyetlerinin belirli standartlara sahip olması ve sonuçları hakkında paylaştıkları bilgilerin güvenilir olmasına bağlıdır. Bu nedenle ürettikleri finansal tablo ve raporlar ile her türlü finansal bilginin doğruluğu ve güvenilirliğinin test ve teyit edilmesi, kısacası denetimi önemli bir güvence faktörü oluşturmakta; bu da mali denetimin denetlenen kuruluşlar, piyasalar ve ilgili kamu otoriteleri açısından kritik rolünü ortaya koymaktadır.

Mali denetim, "*iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaları önceden belirlenen kıstaslarla karşılaştırmak amacıyla kanıt toplamak ve toplanan bu kanıtların değerlendirmesini yaparak elde edilen bulguların raporlanma sürecidir*" (Gönen ve Yıldırım, 2019: 1086). Mali denetim, mali tablo ve raporlar ile bunların dayanağı olan işlemlerin

tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgiyi içerdiğine ilişkin görüş verilmesi amacıyla uygulanan prosedürler bütününden oluşmaktadır. Finansal piyasaların büyümesi, ticaretin ve sermaye akışının çok büyük ölçüde küreselleşmesi, işletmelerin ortaklık yapılarının ve çalışma yöntemlerinin karmaşıklaşması gibi gelişmeler karşısında bu kuruluşların mali yönetim ve raporlama faaliyetlerinin standartlaştırılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), bu amaçla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) ve mesleki etik ilkelerini düzenlemiştir. Bu çerçevede yapılacak kayıt ve raporlamaların kontrolüne yönelik mali denetim standartları da yine IFAC tarafından Uluslararası Denetim Standartları (ISA) adı altında oluşturulmuştur.

Kamu sektörünün daha rasyonel ve verimli yönetilmesi tartışmaları, özel sektörün bu deneyimlerinden faydalanma ihtiyacını doğurmuştur. Aynı zamanda özel sektör yaklaşımlarının kamu sektörünün özgül koşullarını da dikkate alacak şekilde geliştirilmesi ihtiyacı, kamu ve özel sektör standartlarının küresel düzeyde uyumlaştırılmasına yönelik çabalara hız kazandırmıştır. Bu çerçevede kamu sektörü için standart geliştiren Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) ile IFAC iş birliği halinde kapsamlı bir standart geliştirme ve mevcut standartları güncelleme projesi yürütülmüş (Köse, 2008) ve özellikle mali denetim alanında Uluslararası Denetim Standartlarının (ISA) kamu sektörünün ihtiyaçlarını da karşılayacak şekilde geliştirilmiş versiyonları, Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Standartlar (ISSAI) olarak INTOSAI Mesleki Bildirimler Çerçevesine (IFPP) dahil edilmiştir. Türkiye'de söz konusu denetim standartları IFAC çerçevesine uygun olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından ulusal ihtiyaçlar çerçevesinde uyarlanarak "Bağımsız Denetim Standartları" (BDS) adıyla ulusal mevzuata kazandırılmıştır.

Mali Denetimin Temel Prensipleri başlıklı ISSAI 200 mali denetimin amacını, yeterli ve uygun denetim kanıtına dayanarak mali tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca tüm önemli yönleriyle makul güvence sağladığına ilişkin denetim görüşünü oluşturarak kullanıcılara bilgi vermek olarak tanımlamıştır (INTOSAI, 2020: 8).

Bu noktada "makul güvenceye dayalı görüş oluşturma" kavramı ve bu kavramın neyi ifade ettiği önem arz etmektedir.

Niteliğine göre her iş veya işlemin farklı güvence düzeylerini sağlaması gerekmektedir. Örneğin yasal süreçlerin işlediği bazı işlemlerde mutlak güvencenin sağlanması (ceza muhakemelerine ilişkin bazı hususlar gibi) gerekirken pek çok iş ve işlem için makul güvencenin sağlanmış olması yeterli olabilmektedir. Denetimin teste dayalı olması, denetim görüşünün oluşturulmasında mesleki muhakemenin kullanılması ve denetlenen kurumun iç kontrol sistemlerinin yeterli güvenceyi vermemesi gibi denetimin doğasından kaynaklanan sınırlılıklar nedeniyle denetim çalışmalarında da makul güvencenin elde edilmiş olması genel kabul görmüş bir ilkedir (Sayıştay, 2018: 5). Bu noktada makul güvence, denetçinin bir bütün olarak mali rapor ve tablolar ile bunların dayanağı olan işlemlerin "önemli" hata içermediği sonucuna ulaşması için gerekli denetim kanıtı elde etmesi ile ilgili bir kavram (Sayıştay, 2018: 5) olup ISSAI 200'de de makul güvencenin, yüksek ancak mutlak olmayan güvence düzeyi olduğu belirtilmiştir. Makul güvence elde edilebilmesi için denetim riskinin kabul edilebilir düzeyde düşük bir seviyeye indirgenmesi (Dinç ve Atabay, 2016: 1530) ve riskleri azaltmak için nicelik ve nitelik olarak yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanması gerekmektedir (Sayıştay, 2018: 4). Kısacası makul güvencenin sağlanması, bu denetimin esaslı unsurlarından biri olup yeterli ve uygun denetim kanıtının toplanması makul güvencenin sağlanması için önem arz etmektedir.

2.2. Mali Denetimde Kanıt

Mali denetim sonucunda denetçi, sahip olduğu görüşünü bir rapor aracılığıyla ilgililere açıklamaktadır (Usul, 2015: 139). Mali denetimde kanıt, denetim görüşüne dayanak oluşturmak amacıyla denetimin her aşamasında toplanan bilgi ve belgelerden oluşmakta olup makul güvence sağlanabilmesi ve risklerin minimum düzeye düşürülmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanması gerekmektedir. Denetim görüşüne dayanak teşkil eden denetim kanıtları denetimin tarafsız ve şeffaf bir şekilde yapıldığının bir göstergesidir. Yeterli olmayan kanıtlara dayanarak verilen görüş, denetimin güvenilirliğinin sorgulanmasına neden olmaktadır. Elde edilen kanıtların zamanlı, nesnel, geçerli ve kaynağının sağlam olması gerekir (Gönen ve Yıldırım, 2019: 1092). Tüm bu açılardan değerlendirildiğinde, denetim kanıtını

bütün önemli yönleriyle kavramak denetimin sağlıklı yürütülmesi ve sonuçlandırılması için gereklidir.

Denetim kanıtlarına ilişkin temel düzenlemeler KGK'nin hazırladığı Bağımsız Denetim Standartlarında (BDS) yer almakta olup BDS 500-BDS 580 arasındaki standartlar denetim kanıtlarına ilişkin genel ve özel düzenlemeleri kapsamaktadır. Aşağıda denetim kanıtlarına ilişkin standartlara tablo şeklinde yer verilmiştir.

Tablo 1: Denetim Kanıtlarına İlişkin Standartlar

Standart Numarası	Standart Adı
BDS 500	Bağımsız Denetim Kanıtları
BDS 501	Bağımsız Denetim Kanıtları- Belirli Kalemler için Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
BDS 505	Dış Teyitler
BDS 510	İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri
BDS 520	Analitik Prosedürler
BDS 530	Bağımsız Denetimde Örnekleme
BDS 540	Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
BDS 550	İlişkili Taraflar
BDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
BDS 570	İşletmenin Sürekliliği
BDS 580	Yazılı Beyanlar

Denetim kanıtına ilişkin yukarıda verilen bu standartlardan BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları denetim kanıtlarına ilişkin genel düzenlemedir. Bu standartta denetim kanıtı, denetçinin görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgiler olarak tanımlanmış ve kanıtların finansal tablolara dayanak (temel) oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri içereceği düzenlenmiştir (KGK, 2023a: 5).

Denetim kanıtları, denetçinin gerçekleştirdiği denetime uygun olarak topladığı ve görüşüne makul güvence zeminini oluşturan her türlü bilgi, belge ve doküman (İkvan ve Demirkol, 2021: 54) olup denetimin amacından etkilenmektedir. Jones ve Bates kanıtın, denetim amacına ulaşmak için gerekli olduğu ve denetimin amaçları ile bunun sonucunda ortaya çıkan test hedeflerinin hangi kanıtın gerekli olduğu

konusunda kesin yanıt vermesi gerektiğinden bahseder (1990: 108). Şirin (2006: 24) de benzer bir şekilde denetim kanıtlarının niteliğinin denetimin konusuna bağlı olduğu ve denetim konusunun değiştiği bir ortamda denetim kanıtları ve kanıt toplama süreçlerinin de doğal olarak değişeceğini ifade etmiştir. Mali denetimde denetimin nihai amacı mali tablo ve raporlar ile bunların dayanağı olan işlemlerin tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgiyi içerdiğine ilişkin görüş vermek olsa da denetimin niteliğine ve denetim yaklaşımına göre denetimin amacı spesifik hale getirilmelidir. Bu nedenle denetim çerçevesi ve hedefleri açık bir şekilde belirlenmelidir.

Kanıt toplamada amacın belirlenmesi hususu denetimin farklı süreçleri açısından da önem ihtiva etmektedir. Denetimin farklı aşamalarında toplanan kanıtlar her aşamada başka amaca hizmet eder. Örneğin Soltani (2007: 280) denetimi, müşteriyi seçme, denetimi planlama, kontrolleri test etme, maddi doğrulama testi ve fikir oluşturma olmak üzere beş aşamalı bir süreç olarak tanımlar. Denetçi, her aşamada faklı saikler ile kanıt toplar. Örneğin denetimin planlanması aşamasında denetim yaklaşımını belirlemek amacıyla kanıt toplanırken, kontrollerin test edilmesi aşamasında iç kontrollerin etkili çalışıp çalışmadığına ilişkin karar vermek amacıyla kanıt toplanmaktadır.

Amaca ilişkin bir başka kavram denetçinin amacı çerçevesinde şekillenmektedir. BDS 500'de denetçinin amacı, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesini sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamak şeklinde ifade edilmiştir.

2.3. Denetim Kanıtının Unsurları

Denetim kanıtlarının belirtilen amaçlara hizmet etmesi için kanıt toplarken bazı unsurların göz önünde bulundurulması gerekmekte (İkvan ve Demirkol, 2021: 55) olup bu unsurlar denetim kanıtının etkinliğini sağlayacak niteliklerin birleşimidir. Genel olarak bu unsurlar yeterlilik ve uygunluk üst başlıklarında toplanabilse de geniş çerçevede yeterlilik, önemlilik, risk, maliyet, ana kütle büyüklüğü, uygunluk, ilgililik, zamanlılık, objektiflik ve güvenilirlik şeklinde sıralanabilir.

Kanıtın yeterliliği BDS 500'de, denetim kanıtının miktarının ölçütü olarak tanımlanmıştır. Buna göre "*ihtiyaç duyulan denetim kanıtı*

miktarı, denetçinin 'önemli yanlışlık' risklerine ilişkin değerlendirmesinden ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden etkilenmektedir" (KGK, 2023a: 10). Standartta yer alan ifadelerden de anlaşılacağı üzere denetim kanıtının yeterliliği, önemlilik ve risk ile ilişkisiyle bağlantılıdır (Usul, 2015: 144). İşin doğası gereği denetim kanıtının yeterliliği/miktar ölçütü kanıt toplamanın maliyetiyle de yakından ilgilidir. BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik başlıklı standart, eksiklik ve yanlışlıkların finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde beklendiği durumlarda söz konusu eksiklik ve yanlışlıkların önemli olarak değerlendirileceğini belirtmiştir (KGK, 2023b:5). Bu çerçevede denetçiler önemli yanlışlık risklerini belirlemeli, bu risklerin yoğunlaştığı alanlarda daha fazla denetim kanıtı toplamalıdır. Denetçinin işletme iddiaları ile ilgili risk düzeyinin artması, toplanması gereken kanıt sayısını da artırmaktadır (Durmuş vd., 2018: 71).

Yeterliliğe ilişkin bir başka unsur maliyet olup denetçi kanıt toplarken yapılan çalışmaların maliyetini de göz önünde bulundurmalıdır. Denetçiler denetim süresince yürüttükleri çalışmalarını makul bir maliyetle sonuçlandırmalıdır. Kanıt sayısı arttıkça denetim için gerekli zaman ve denetimin maliyeti artıp gereksiz yere toplanan kanıtlar denetim etkinliğini azaltacağından denetçinin fayda optimizasyonunu yapması, bir başka deyişle gerekli kanıtları zaman ve maliyet etkin bir şekilde toplamaya özen göstermesi (Durmuş vd., 2018: 72) gerekmektedir.

Yeterliliğe ilişkin bir başka husus ana kütledir. Denetlenmesi gereken yönetim iddiasının ait olduğu yığın olarak kütle büyüklüğü arttıkça, toplanması gereken kanıt sayısı da artacaktır (Durmuş vd., 2018: 72). Diğer taraftan ana kütle büyüklüğü gibi kütlenin niteliği de denetim için önemlidir. Ana kütleyi oluşturan birim sayısı ile kanıt sayısı eş yönlü olarak artmaktadır. Örneğin kütlenin heterojen olduğu durumda homojen bir ana kütleye kıyasla daha fazla kanıt toplanmaktadır (Bozkurt, 2012: 56).

Kanıtın uygunluğu, BDS 500'de denetim kanıtının kalite ölçütü olarak tanımlanmıştır. Diğer bir ifadeyle uygunluk, "*denetçi görüşünün dayanağını oluşturan sonuçların desteklenmesi bakımından denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir*" (KGK, 2023a: 10). Kaliteli bir denetimin, "*sunulan bilgilerin yanlışlıklar ve eksiklikler*

içermeden ve tarafsız olarak üretilmesi ile ilgili değer yaratıcı ve yapıcı bir süreç" (Tuan vd., 2019: 212) olduğu dikkate alındığında, "*bir şeyin amacına ne kadar uygun olduğunu gösteren bir mükemmellik derecesi*" (Selimoğlu vd., 2017) şeklinde tanımlanan kalitenin temel unsurunun da aranan standartlara uygunluk olduğu söylenebilir.

Denetim kanıtının kalite ölçütü olan denetim kanıtının uygunluğu; ilgililik (geçerlilik), zamanlılık, nesnellik (objektiflik) ve güvenilirlik ile bağlantılıdır. İlgililik, denetimin amacıyla elde edilmesi istenilen denetim kanıtları arasında kurulması gereken mantıklı ilişkileri tanımlar. Elde edilen bir kanıtın yönetimin iddialarının doğruluğunu test etmede etkisi varsa, o kanıt ilgili kanıt kabul edileceğinden denetçi, denetim çalışmasını planlarken elde etmeyi düşündüğü denetim kanıtlarıyla denetim amacı arasında ilişki kurmak zorundadır (Usul, 2015: 141). Örneğin tamlık hedefine ilişkin kanıt toplanırken değerin doğru tespit edilip edilmediğine ilişkin kanıtlar ilgili olmayacaktır. Zamanlılık, denetim kanıtlarının elde edilme anını ifade etmektedir (İkvan ve Demirkol, 2021: 57). Elde edilen kanıtın zamanlamasıyla, güvenilirliği doğru orantılıdır. Örneğin, bilanço tarihine yakın elde edilen kanıtların güvenilirliği daha yüksektir (Usul, 2015: 144). Kısacası kanıtların yapılan işlemin niteliğine göre doğru zamanda toplanması gerekir. Doğru zamanda toplanmayan kanıtların kalitesi düşeceğinden bu nitelikteki kanıtlar, tespit edememe riskini artırmaktadır.

Denetim kanıtının nesnelliği elde edilen kanıtlardan farklı denetçilerin aynı sonuca varması olarak ifade edilebilir. Başka bir ifadeyle aynı kanıtı inceleyen benzer zekâ ve bilgi birikimine sahip iki denetçinin görüşleri birbirinden farklı ise söz konusu kanıt, objektiflikten uzaktır. Ayrıca kanıtın temin edilme şekli de kanıtın nesnelliğini etkilemektedir. Örneğin üçüncü kişilerden toplanan kanıtların, denetlenen kurum yönetimi tarafından sağlanan kanıtlara nispeten daha objektif olduğu söylenebilir (Durmuş vd., 2018: 73). Denetim kanıtlarının nesnel olması denetçinin tarafsız davrandığını gösterir ve denetimin kalitesini artırır (Gönen ve Yıldırım, 2019: 1091).

Güvenilirlik, kanıtların ulaşmak istediği sonuca hatasız bir şekilde varabilmesiyle ilgili bir kavramdır. Kanıtların güvenilirliği kanıt kaynağı, iç kontrol sistemleri, bilgiyi sağlayanların niteliği, kanıtların niteliği gibi pek çok hususta etkilenmektedir. BDS 500'de bu durum, "*denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin ve dolayısıyla denetim*

kanıtının güvenilirliği, -ilgili hâllerde- bilginin hazırlanması ve korunması üzerindeki kontroller dâhil olmak üzere denetim kanıtının elde edildiği şartlardan, kanıtın kaynağından ve niteliğinden etkilenir" şeklinde ifade edilmiştir (KGK, 2023a: 15). Aynı standartta kanıtların farklı kaynaklardan etkilenme ihtimalinden dolayı farklı türdeki denetim kanıtlarının güvenilirliğine ilişkin genellemelerin önemli istisnalara tabi olduğunun unutulmaması gerektiğine değinilmiş ve yine de bazı genellemelere yer vermiştir. Bu genellemeler aşağıdaki gibidir:

- *"Denetlenen kurum dışından ve özellikle bağımsız kaynaklardan temin edilen kanıtların güvenilirliği artar.*

- *Denetlenen kurumun kanıtların hazırlanması da dahil olmak üzere tüm kontrollerinin etkin çalışması halinde ilgili kurumdan elde edilen kanıtların güvenilirliği artar.*

- *Doğrudan denetçi tarafından elde edilen denetim kanıtı (örneğin, bir kontrolün uygulanmasının gözlemlenmesi yoluyla elde edilen denetim kanıtı) dolaylı olarak veya çıkarım yoluyla elde edilen denetim kanıtından (örneğin, bir kontrolün uygulanmasıyla ilgili sorgulama yapılması yoluyla elde edilen denetim kanıtından) daha güvenilirdir.*

- *Basılı, elektronik ortamda ya da başka bir ortamda bulunan belge şeklindeki denetim kanıtı, sözlü olarak elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirdir (örneğin, toplantı sırasında tutulan yazılı kayıtlar, tartışılan konulara ilişkin olarak daha sonra yapılacak sözlü açıklamalardan daha güvenilirdir).*

- *Bir belgenin aslından elde edilen denetim kanıtı, güvenilirliği; hazırlanması ve korunması üzerindeki kontrollere bağlı olabilen fotokopilerden, fakslardan veya filme alınmış, dijitalleştirilmiş ya da başka bir yolla elektronik ortama aktarılmış belgelerden elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirdir."* (KGK, 2023a: 15-16).

Yukarıda denetim kalitesinin yeterliliği ve uygunluğu kapsamında değinilen tüm unsurlar, denetim kanıtının kalitesini dolayısıyla da denetimin kalitesini etkileyen unsurlardır. Denetçi denetimi yürütürken tüm bu unsurların optimum düzeyde sağlanmasını gözetmelidir. Bunu sağlamak için denetim kanıtlarını sınıflandırmalı ve denetimin amacına göre hangi kanıt türlerinin kombinasyonunu oluşturması gerektiğine karar vermelidir.

3. KANITLARIN TOPLANMASI VE ANALİZİ

3.1. Kanıt Türleri ve Kanıt Toplama Teknikleri

Kanıtlar pek çok farklı şekilde sınıflandırılabilmektedir. Genel olarak denetim kanıtları; fiziki, belgeye dayalı, sözel ve analitik kanıtlar şeklinde sınıflandırılabilir. Fiziki kanıtlar; denetimde insanların, olayların, varlıkların ya da süreçlerin gözlemlenmesi yoluyla elde edilen kanıtlardır. Bir fiziki durumun gözlenmesi, insan duyularına bağlı olarak sonuç doğuracağından güvenilirliği düşüktür. Bu nedenle gözlemin birden çok denetçiyle gerçekleştirilmesi ya da sonuçların ilave kanıtlarla desteklenmesi gerekir. Ayrıca gözlemin denetlenen kurum temsilcilerinin katılımıyla gerçekleştirilmesinde yarar vardır.

Belgeye dayalı kanıtlar; sözleşmeler, muhasebe kayıtları, faturalar, yönetim raporları, yazışmalar, mevzuat, denetlenen kurumun planları, iş tanımları ve prosedürleri, bütçesi gibi kaynaklardan temin edilen verileri içerir. Bu tür kanıtların güvenilirliği ve anlamlılığı denetim amaçlarıyla ilgili olmasına bağlıdır.

Sözel kanıtlar; görüşme yoluyla elde edilen kanıtlardır. Temelde bu bilgiler kişilerin açıklamalarını içermektedir. Sözel kanıtlar diğer denetim teknikleriyle elde edilemeyecek önemli ipuçlarının teminine ve konunun çok daha iyi anlaşılmasına imkân sağlamaktadır. Sözel kanıtlar güvenilirliği en düşük kanıtlar olduğundan ilave kanıtlarla desteklenmesi ve doğrulanması gerekmektedir.

Analitik kanıtlar; elde edilen bilgilerin analizi yoluyla ulaşılan kanıtlardır. Bu kanıtlar hesaplamalar, karşılaştırmalar, trend ve rasyo analizleri, bir bütünün bileşenleri içindeki bilgilerin ya da bağımsız değişkenlerin ayrıştırılması gibi yöntemlerle elde edilir.

Denetimin amacıyla ilgili olması kaydıyla maliyet ve zaman hususlarını da göz önünde bulundurarak bu kanıt türlerinden birkaçının birlikte kullanılması, denetimin kalitesini önemli ölçüde güçlendirecektir. Denetim kanıtları türlerinin ve yürütülen denetimin amacı ile bağlantısının iyi değerlendirilmesi, kullanılacak kanıt toplama tekniklerinin seçimi açısından da önem arz etmektedir.

Kanıt toplama teknikleri, denetçinin geçerli ve güvenilir kanıt toplamak için kullanmış olduğu araç ve yöntemlerdir (Usul, 2015:

147). Kullanılacak araç ve yöntemler kanıtın türünden ve test edilmek istenen hususlardan etkilenir. Bu nedenle ancak doğru teknikle doğru denetim kanıtı elde edilebilir. Bağımsız Denetim Standartlarına göre fiziki inceleme, belgelerin incelenmesi, gözlem, soruşturma, doğrulama (teyit), yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve analitik inceleme denetimde kullanılan kanıt toplama teknikleridir.

Fiziki inceleme; kayıtlarda gösterilen fiziki varlıkların gerçekten var olup olmadığını ve yine bu varlıkların denetlenen kuruma ait olup olmadığını inceleyen bir tekniktir. Belge incelemesi ise her türlü belgenin içeriğinin ve kayıtlara uygunluğunun ayrıntılı olarak incelenmesidir. Gözlem, bizatihi denetçinin denetim esnasında yürüttüğü temel faaliyetlere ilişkin olup denetçinin tespit etmeye çalıştığı hususa ya da süreçlere ilişkin doğrudan gözlem yapmasıyla sonuçlanır. Bu yöntem özellikle kurumların iç kontrol sisteminin etkinliğini incelemede yararlı sonuçlar verir.

Soruşturma, kurum içinden veya dışından bilgili olacağı düşünülen kişilerden finansal olsun ya da olmasın bilgilerin temin edilmesine yönelik faaliyetler bütünüdür. Bu teknik tek başına güvenilir değildir, ancak diğer tekniklerle beraber kullanıldığında olumlu sonuçlara ulaştırmaktadır. Doğrulama, denetlenen kurum bilgilerinin bir dış kaynaktan teyit edilmesidir. Yeniden hesaplama, muhasebe kayıtlarının matematiksel olarak yeniden incelenmesidir. Yeniden uygulama ise muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini, kaynakların verimli ve etkin olarak kullanma düzeyini, kurumun amaçlarına ulaşma düzeyleri gibi iç kontrol siteminin etkinliğine ilişkin kanıtların toplanmasını ifade etmektedir (Usul, 2015: 150-155). Son olarak analitik prosedürler finansal ve finansal olmayan veriler arasında mantıklı ilişkiler kurulmasına ilişkin çalışmalar sonucunda oluşan finansal bilgilerin değerlendirilmesini kapsamaktadır.

Farklı teknikler kullanılarak toplanan kanıtlar, anlamlı bir bütünü oluşturmak zorundadır. Bununla kast edilen kanıtların denetçinin denetim görüşünü oluşturacak şekilde birlikte değerlendirilerek bir kanaate ulaşmaya imkân sağlamasıdır. Bu bağlamda kanıtların analizi önem arz etmektedir.

3.2. Verilerin Analizi ve Dijitalleşme

Verilerin belirli aşamalardan geçerek bilgiye dönüşmesi ve bu bilgilerin denetim görüşüne dayanak oluşturacak niteliğe kavuşması ile kanıt elde edilmektedir. Denetçi elde ettiği bu kanıtlarla denetim soncuna ulaşır. Bu nedenle verilerin analizi, kanıta ilişkin en önemli aşamalardan birisidir. Veri analizi kanıt elde edebilmek için bir gereklilik olsa da veri analizinin başka avantajları da vardır. Örneğin, veri analizi ile riskli alanlar tespit edilebilir. Böylece bu alanlara yoğunlaşma imkânı sağlanmış olur. Yapılacak analizlerle veriler, daha bütünsel ve anlaşılır bilgilere dönüştürülür. Böylece karar verme süreçlerinin sıhhati artar.

Denetimde veri analizi; denetimin planlanması ve uygulanması amacıyla örüntüleri belirlemeye ve analiz etmeye, anomalileri tanımlamaya, denetimin konusuyla ilgili verilerin temelini oluşturan diğer faydalı bilgileri ortaya çıkarmaya ilişkin çalışmalar bütünüdür. Bu bağlamda veri analizi hem planlama hem de uygulama aşamasında sürekli tatbik edilen bir prosedür olmakla birlikte bu çalışmada özellikle uygulama aşamasında veri analizinin üzerinde durulacaktır.

Uygulama aşamasında veri analizi, kanıtlara esas bilgileri temin ettikten sonra denetim görüşünün oluşturulmasına ilişkin yapılacaklarla ilgilidir. Verilerin analiz edilmesinin amacı, verileri anlamlı ve kavranabilir sonuçlara dönüştürmektir. Denetçiler, çeşitli kanıt kaynaklarından veriler toplamaktadır. Bu kaynaklardan elde edilecek veriler, doğrudan kanıtın kendisini oluşturabileceği gibi verilerin belirli ussallaştırma/kavrama süreçlerinden geçmesi de gerekebilmektedir. Bu noktada denetçi, çeşitli kanıt kaynaklarından topladıkları ve işlenerek yeniden değerlendirilmesi gereken verileri analiz ederken, denetim amacını göz önünde bulundurarak değerlendirmeye başlamalıdır. Böylece denetçi verilerin tasnifini daha sağlıklı yaparak en uygun analiz yöntemini seçebilecektir. Kısacası bu seçimde analiz edilecek veriler ve veri analizinin denetim hedeflerine ulaşılmasına nasıl katkıda bulunacağı da göz önünde bulundurulmalıdır.

Veriler analiz edilirken; hangi analiz türünün uygun olacağı incelenen konunun yapısına bağlı olarak değişiklik gösterir. Seçilecek analiz türünün çalışma hedeflerine ulaşılmasını sağlayacak nitelikte olup olmadığı, işlenmemiş (ham) verilerin analize uygunluğu ve uygun değilse verinin farklı bir biçime dönüştürülmesinin gerekli olup

olmadığı değerlendirilerek en uygun analiz yöntemi seçilmelidir. Her analiz; nelerin ileri sürülmesinin mümkün olduğu ve nelerin ileri sürülmesinin şart olduğuna ilişkin ortak düşünce ve mantık üzerine inşa edilmelidir. Böylece denetimde tespit riski en aza düşürülmüş olacaktır.

Oran ve rasyoların kullanılması, çapraz tablo analizi, aritmetik ortalama, medyan, mod alınması, frekans serisi vb. saymakla bitmeyecek ve denetçilerin ihtiyacına göre sürekli gelişim gösterecek pek çok veri analiz yöntemi bulunmaktadır. Denetçiler verilerin bu yöntemlerle analizi ile elde ettiği bilgilerin sonuçlarını olması gereken ile karşılaştırmalıdır. Bilginin derinlemesine ve kapsamlı olarak değerlendirilmesi son derece önemlidir. Bilgi analizi akılcı, yaratıcı ve tekrarlanan bir süreçtir. Bu süreç; tartışmaları, beyin fırtınalarını ve çoğunlukla nicel olmayan içerik analizi, karşılaştırmalı analiz gibi teknikleri kapsamaktadır (Sayıştay, 2021: 43).

Tüm bu prosedürler; veri elde edilmesi, analizi, kanıta dönüştürülmesi ve denetim görüşünün oluşturulması günümüzde sürekli değişen ve gelişen bir sürece girmiştir. Endüstri 4.0 çağında yaşayan insanoğlu nesnelerin iletişimi, akıllı ürünlerin birbiriyle etkileşimi, büyük veri, akıllı fabrikalar, bulut sistemleri gibi bilgi teknolojileri ile anlık iletişim ve etkileşim içerisindedir (Hermann vd., 2015: 1) ve denetimin de bu durumdan etkilenmesi kaçınılmazdır. Ghasemi vd. (2011: 113) dijital faaliyetlerin yaygınlaşması, veriye ulaşabilme hızının artması, veriyi dönüştürme ve iletebilme kolaylığı, kaliteli kanıt toplama teknikleri ile kurumlara ait finansal bilginin elektronik olarak kayıt altına alınmasının geleneksel denetim yöntemleri yerine yeni denetim tekniği olan dijital denetime bırakmasının yeni çağın gereklerinden olduğunu ifade etmektedir. Köse ve Polat (2021: 10-11) da büyük denetim firmalarının bu alanda önemli yatırımlar yaptıklarını, dijital teknoloji kullanımının yaygınlaştırılmasına yönelik çabalarını yoğunlaştırdıklarını ancak denetimin dönüşümünde dijital teknolojilerin henüz sınırlı bir etkiye sahip olduğunu ve bu alanda geleceğe ilişkin somut stratejilerin henüz ortaya konulamadığını; ancak denetimin işlevselliğini ya da meşruiyetini sürdürebilmesi, kurumlara ve paydaşlarına değer katma potansiyelini yükseltmesi için ihtiyaç duyulan kapsamlı dönüşümün, ancak yeni teknolojilerin etkili şekilde süreçlere dahil edilmesi ile mümkün olacağını savunmuşlardır.

Dijitalleşme, yapay zekâ, bulut teknolojisi, veri analitiği ve nesnelerin interneti gibi yeni bilgi teknolojilerinin yaygın kullanımı ile hızla artan veri akışı (Yel ve Atasoy, 2021: 440) ve daha fazla öngörüye imkan sağlayan, endüstrinin daha akıllı bir dönemi (Lenka, vd., 2016: 92-93) olarak nitelendirilebilir. Günümüzde organizasyon yapılarının büyümesi buna paralel olarak teknolojinin gelişmesi, kurumların teknolojiyi daha aktif kullanmasına yol açmıştır. Yaşanan teknolojik gelişmeler, iş süreçlerini daha da hızlandırmış bu nedenle kontrollerin gözden geçirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Gelenekselden yenilikçi yönetim sistemlerine geçiş daha hızlı ve etkin denetim metotlarının geliştirilmesini de gerektirmiştir.

Dijital denetim süreci, "*birbirine bağlı ve büyük miktarda verinin daha hızlı analizine izin verip bu veriler hakkında ileriye dönük tahminler yapılabilmesi için potansiyel sağlayarak olası sorunları en aza indirmektedir*" (Vasarhelyi vd., 2010: 5-6). Böylece işletme ya da kurumların finansal nitelikteki neredeyse tüm verileri kısa sürede kontrol edilebilir hale gelmektedir. Bu durum göstermektedir ki, sürekli denetim ihtiyacı ile yeni teknolojilerin denetimde kullanılması yeterli ve kaliteli kanıt kavramına yeni bir boyut getirerek denetim kanıtlarının niteliklerine ilişkin ilişkiler ağının işlevini değiştirmektedir. Çünkü denetlenen kuruluşların finansal işlemlerine ilişkin tüm iş süreçleri ile iç kontrol sistemlerinin yakın zamanda dijitalleşmesinin söz konusu olduğu düşünülürse alana ilişkin verilerin tamamının kısa sürede incelenmesi mümkün olacaktır.

Dijitalleşmenin bir diğer sonucu ise veri analiz sistemlerinin de bilgi sistemlerine dahil edilmesidir. Bilgi sistemleri kullanılarak veri analizi yapmak, sapma, tutarsızlık ve kalıpların keşfini kolaylaştırmakta, modellemeler yapıp karar vericilerin ve kullanıcıların eğilimlerini belirleyerek geleceğe ışık tutmakta ve riskleri azaltarak ya da bertaraf ederek denetimin önleyici yönünü kuvvetlendirmektedir.

Bilgi teknolojilerinin denetimde kullanılması günden güne yoğunlaşırken, sistem kendi içinde bazı riskleri de barındırmaktadır. Temelde bu riskler, üç başlık altında toplanabilmektedir. İlk olarak bilgi teknolojilerinin doğru ve güvenilir bilgi sağlayamama riski bulunmaktadır. Her ne kadar pek çok süreç otomasyona tabi bir şekilde yürütülmekte olsa da temel verilerin sisteme entegre edilmesi için manuel girişlerin yapılması gerekmektedir. Bu noktada veri

girişi yapanların bilgisi, etik ilkelere verdiği değer, iş kültürünü benimsemiş olması ve bilgi sisteminin yeterli kontrolleri sağlaması önem arz etmektedir. Bu nedenle bahsedilen risk minimum seviyeye düşürülebilir ancak doğası gereği (insan faktöründen kaynaklı olarak) asla sıfıra indirilemez.

İkinci olarak bilgi güvenliğini sağlayamama ve bununla bağlantılı olarak bilgi mahremiyetini koruyamama riskinden bahsedilebilir. Son yıllarda sıklıkla çalışılan bir konu olan "siber güvenlik"; Ulusal Siber Güvenlik Stratejisi ve Eylem Planı 2020-2023 raporunda, "*siber uzayı oluşturan bilişim sistemlerinin saldırılardan korunmasını, bu ortamda işlenen bilginin/verinin gizliliği, bütünlüğü ve erişilebilirliğinin güvence altına alınmasını, saldırıların ve siber olayların tespit edilmesini, bu tespitlere karşı tepki mekanizmalarının devreye alınmasını ve sonrasında ise sistemlerin yaşanan siber olay öncesi durumlarına geri döndürülmesini kapsayan faaliyetler bütünü*" olarak tanımlanmıştır (T.C. Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı, 2020: 10). Denetimde de dijital denetim kanıtlarının yönetilmesi ve saklanması gerekmektedir. Bu nedenle siber güvenlik protokolleri denetimde de belirlenmeli ve uygulamaya geçirilmelidir. Aksi takdirde, Yel ve Atasoy'un (2021: 444) belirttiği gibi, 2017 yılında bilgisayar korsanlarının bulut tabanlı e-posta sistemini kullanarak Deloitte'un müşteri kayıtlarına ulaştığı türden bir siber güvenlik saldırısına maruz kalmak, bütün denetim kuruluşlarının akıbeti olabilir.

Üçüncü ve son risk ise denetçi profilinin yeniliklere ayak uyduramama riskidir. Dijitalleşme ile birlikte denetçilerin denetim süreçlerinde bilgi teknolojilerini kullanabilmeleri bir zorunluluk haline gelmiştir. Serçemeli (2018: 383) "dijitalleşmenin denetçinin rollerinde değişime yol açtığını ve bu doğrultuda denetçilerin bilgi teknolojilerine hâkim, değişimi yakından izleyerek kendini geliştiren ve elindeki verileri stratejiler geliştirmek için kullanabilen bireylere dönüşeceğini ifade etmektedir. Bu da denetim kurumlarının hem kurumsal kapasitelerini hem de insan kaynaklarını geliştirecek yatırımlara yönelmeleri gerektiği gerçeğini ortaya koymaktadır. Yel ve Atasoy (2021: 443) inovasyon kültürünün denetim mesleğinin her kademesine dahil edilmesini sağlayacak politikaların önemine vurgu yapmaktadır. Manita vd. (2020: 1-3) ise dijitalleşmenin denetimde inovasyon kültürünün yerleşmesine yardımcı olacak yeni denetçi profilini ortaya çıkaracağını ileri sürmüştür.

Sonuç itibarıyla bu çift taraflı bir ilişki olup dijitalleşme inovasyon kültürünü, inovasyon kültürü dijitalleşmeyi karşılıklı olarak etkilemekte; bu etkileşim de denetim gibi öncü olması gereken meslekler başta olmak üzere birçok mesleği yeniden şekillenmeye zorlamaktadır. Bu dönüşümün sağlıklı yönetilmesi ve yenilikçi yaklaşımların geliştirilmesi, denetimde kanıtların yeterlilik ve kalitesi ile analizine ilişkin güvence düzeyinin artmasını sağlayacaktır.

4. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ UYGULAMALARI

Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları hemen her ülkede tatbik edilmekle birlikte ülkelerin coğrafi, ekonomik, siyasi, sosyo-kültürel vb. farklıları nedeniyle bu standartların ülkelerin dinamiklerine adaptasyonu elzemdir. Bu noktada ülkeden ülkeye bazı teknik farklılıklar oluşabilmektedir. Bazen bu farklılaşma denetim kanıtının edinilmesine ilişkin prosedürlerde de görülmektedir. Bu çalışmada; Amerika, Avrupa, Asya kıtalarından Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Birleşik Krallık ve Çin Halk Cumhuriyeti (Çin) ile bir ulus üstü kuruluş olan Avrupa Birliği'nin yüksek denetim kurumları ile Türk Sayıştayının mali denetimde kanıtlara ilişkin düzenlemeleri ve uygulamaları benzerlik ve farklılıkları açısından karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir.

ABD yüksek denetim kurumu olan General Accountability Office (GAO) mali denetim görevini mali denetim rehberi (GAO, 2023) marifetiyle yürütmektedir. Bu rehberde denetim kanıtı, "*denetçilerin raporunun temelini oluşturan denetim sonucuna ulaşmada denetçiler tarafından kullanılan bilgiler*" şeklinde tanımlanmıştır. Bu bilgiler denetim prosedürlerinin uygulandığı bilgiler ile mali tablo beyanlarını doğrulayan veya beyanlarla çelişen bilgilerdir. Bu rehberde denetim kanıtına ilişkin yer alan bazı önemli düzenlemelere genel itibarıyla aşağıda yer verilmiş olup bu düzenlemeler temelde mesleki şüphecilik, kanıt toplama tasarımı/planlaması, belgelendirmenin kanıta dayalı olması, denetim kanıtının yeterliliğini etkileyen bazı özellikli durumların değerlendirmesine ilişkindir (GAO, 2023):

- Denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu denetçinin yargısına bağlıdır. Mesleki şüphecilik kanıtların ikna ediciliği ile de ilgilidir. Denetçiler ikna edicilikten uzak denetim kanıtları ile yetinmemelidir.

Mesleki şüphecilik, çelişkili denetim kanıtları ve belgelerin güvenilirliği ile soruşturmalara verilen yanıtların sorgulanması içerir.

- Etkili bir denetim, denetim kanıtlarının etkili bir şekilde toplanmasını tasarlayan bütünleşik bir yaklaşımla mümkün olur.

- Belgelendirme, uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarını ve denetim kanıtlarını içerecek şekilde yapılır.

- Denetçiler yeterli denetim kanıtını, önemli tutarları ve karar vermede etkisi olan diğer mali durumları göz önünde bulundurarak belirler.

- Denetçiler iç kontrollerden herhangi bir görüş edinemiyorsa, denetim hedefine ulaşmak için rehberde tanımlanan iç kontroller ile ilgili yeterli denetim kanıtı olup olmadığını değerlendirmelidir.

Çin Ulusal Denetim Ofisi de denetimlerini yayımladığı standartlar doğrultusunda yürütmektedir. Denetim kanıtına ilişkin kurallar da bu standartlarda belirlenmekte ve uygulanmaktadır. Söz konusu standartlarda genel itibarıyla diğer ülkelerin denetim kanıta ilişkin uygulamalarıyla benzer düzenlemelerin mevcut olduğu görülmektedir. Göze çarpan husus, ilgili standartta denetim kanıtın toplanmasına ilişkin kurallar ve prosedürler diğer ülkelere göre daha spesifik olarak tanımlanmış ve denetçilerin bu prosedürleri sıkı bir şekilde takip etmesi beklenmiştir (NAO P.R.China, 2011).

ABD ve Çin'de denetim kanıtı kavramı, sınıflandırılması ve kanıt toplama teknikleri üzerine yaptığı çalışmasında Yin (2019: 1-7), farklı ekonomik çevreye sahip bu iki ülke için şu sonuçlara ulaşmıştır:

- Her iki ülkede de denetim kanıtı kavramı üzerinde durulurken denetim görüşünü oluşturabilmek için yeterli ve uygun denetim kanıtının toplanması hususuna yoğunlaşılmaktadır.

- Denetim kanıtlarının sınıflandırılmasında iki ülke uygulamaları farklılıklar göstermektedir. Çin'de kanıtlar; kanıtın biçimi, gücü, kaynağı, gerçekle bağlantısı ve önemliliğine göre sınıflandırılırken; ABD'de daha çok kanıtın biçimi ve kaynağına vurgu yapılmaktadır. Ayrıca teknolojinin gelişmesiyle birlikte kanıt sınıflandırmasının daha spesifik ve net bir şekil alacağı düşünülmektedir.

- ABD ve Çin'de gözlem, soruşturma, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve analitik inceleme gibi çeşitli kanıt toplama tekniklerinin var olduğu ve çoğunluğunun benzer olduğu görülmüştür. Çin, gözlemin yanı sıra gözetim tekniklerine odaklanırken; ABD, yeniden uygulamayı en önemli kanıt toplama tekniklerinden biri olarak kullanmaktadır.

Birleşik Krallık uygulamasına bakıldığında, Ulusal Denetim Ofisi'nin (NAO) mali denetime ilişkin düzenlemelerinde mali tablodaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin denetim görüşüne ulaşılabilmesi bakımından, mali tabloda hatadan veya hileden kaynaklı önemli yanlış bildirimleri içerip içermediğine yönelik yeterli makul güvence elde edilebilmesi için mali tablodaki tutar ve açıklamalara ilişkin kanıtlar toplanması gerektiği belirtilmektedir. Yürüttüğü mali denetimlerde ISA'ları referans alan NAO'nun tabii olduğu düzenlemeler ile mali denetim konusunda Türkiye'de geçerli düzenlemeler aynı olup kanıtların elde edilmesi ve yorumlanmasında ISA 500 Denetim Kanıtı Standardı esas alınmaktadır. Ek olarak NAO'nun Denetçi Rehber Notları (AGN) tarandığında, sonuca ulaşırken denetçinin tüm önemli denetim kanıtlarını değerlendirmesi ve denetçi kararının ilgili denetim kanıtlarına dayanması gerektiği bilgisine ulaşılmaktadır (NAO, 2023a). Küçük Otoritelerdeki Güvence Görevlerine ilişkin AGN'de prosedürler belirlenmiş ve bu prosedürlere ilişkin muhtemel ek denetim kanıtlarının neler olabileceğine yer verilmiştir (NAO, 2023b).

Avrupa Sayıştayı (ECA), Metodoloji Rehberi'nde, kanıtların yeterli ve ikna edici olmasını sağlamak için çeşitli kanıt kaynaklarının kullanıldığı ve kanıtlar, farklı kaynaklardan elde edildiğinde veya farklı nitelikte olduğunda kanıtların birbirini desteklemesinin daha yüksek derecede güven sağladığı ifade edilmiştir. ECA'da, kanıt toplama tekniği olarak gözlem, mülakat, veri analizi, anket gibi pek çok yöntem kullanılmakta, ilgili denetim hedefi için uygun olanı ve maliyet etkinliğini düşünerek denetçi hangi yöntemi seçeceğine karar vermektedir. Son olarak ECA denetim kanıtının yeterliliği, güvenilirliği ve ilgililiğini değerlendirirken, gerekli kanıt seviyesini ölçmek için katı bir rehberlik kurgulamak yerine denetim ekibinin mesleki yargısına teveccüh etmektedir (ECA, 2023: 8-9). ECA, dijitalleşmenin kaçınılmaz bir gerçek olduğu ve kanıt toplama dahil tüm denetim süreçlerinde bu durumun göz önünde bulundurulması ve denetçilerin sürece ayak uydurması gerekliliği (Cordero, 2018) çerçevesinde stratejilerini şekillendirmektedir.

Türkiye'de de kamu mali yönetim sisteminde çağdaş yaklaşımların benimsenmesi, şeffaflık ve hesap verebilirliğin güçlendirilmesi gibi amaçlarla kamu mali yönetim sisteminde ve dış denetimde kapsamlı reformlar gerçekleştirilmiştir. 2010 yılında 6085 sayılı Sayıştay Kanunu kabul edilmiş olup bu Kanun çerçevesinde Sayıştay, denetimleri, düzenlilik ve performans denetimi olmak üzere temelde iki denetim metodolojisini kullanarak yürütmektedir. Düzenlilik denetimi; "*mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin*" olan mali denetim ile "*kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine*" ilişkin uygunluk denetimini kapsamaktadır. Özetle Türkiye'de mali denetim, düzenlilik denetiminin bir parçası olarak tasarlanmıştır. Yine 6085 sayılı Kanun'da, Sayıştay denetimlerinin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütüleceği düzenlenmiştir.

Sayıştay mali denetimi, Sayıştay Denetim Yönetmeliği ve Düzenlilik Denetim Rehberinde yer alan esaslar çerçevesinde yürütmektedir. Rehberin ilgili bölümünde kanıta ilişkin esaslar genel itibarıyla aşağıdaki şekilde belirlenmiştir (Sayıştay, 2018):

- Denetim kanıtı, "*denetim görüşünün temelini oluşturan sonuçlara ulaşmada, denetçi tarafından elde edilen bilgi*" olarak tanımlanmıştır.
- Rehberde denetim kanıtı kaynaklarına yer verilmiştir.
- Denetim kanıtı için "yeterli ve uygun" kriterleri esas alınmıştır.
- Kanıtların güvenilirlik derecesine ilişkin ölçütler mevcuttur.
- Denetim kanıtının değerlendirilmesinde denetçinin mesleki yargısı ve mesleki şüpheciliğinden yararlanacağı vurgulanmıştır.
- Kanıt toplamada ilave prosedürlerin uygulanmasına ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir.

Ek olarak Sayıştay denetimlerinde kanıt toplamak için bilgi teknolojilerinden yararlanmakta ve veri analizi bir sistem aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Bu sistem, denetime esas mali verilerin analizini gerçekleştirmek üzere kullanılmaktadır. Denetçiler bu sistemde, önceden tasarlanmış olan statik analizlere doğrudan erişim sağlayabilmektedir. Bununla birlikte statik analizler sonucunda ortaya

çıkan analiz verisinden detaylı analizler de gerçekleştirebilmekte ve daha önce analizi yapılmamış, denetçinin kendi tasarrufunda olan analizleri de yapmasına imkân sunulmaktadır (Sayıştay, 2023: 10).

Farklı yüksek denetim kurumlarının tüm bu düzenlemeleri ve uygulamaları birlikte değerlendirildiğinde, temel prensiplerin bu denetim kuruluşlarında benzer olduğu, ancak kuruluşların farklı uygulamaları ön plana çıkarabildiği ve farklı kavramlara daha fazla vurgu yaptığı söylenebilir. Yapılan araştırmada, bu yüksek denetim kurumlarının herhangi birinde kanıtların elde edilmesi hususunda doğrudan dijitalleşmeyi ön plana çıkaran, bu konudaki risk ve fırsatları değerlendiren ve bunlara ilişkin politikaları belirleyen çalışmalara rastlanmamıştır. Kanıtların elde edilmesi konusundaki dijitalleşme çalışmaları tüm yüksek denetim kurumları için gelişime açık ve fırsatlar yaratacak bir alan olarak önemini korumaktadır.

SONUÇ

Kanıt kavramı, pek çok disiplinde niteliği itibarıyla aynı işleve sahip olsa da semantik açıdan farklılaşmaktadır. Disiplinler arası uzmanlaşmanın bir gereği olan bu durum, hiçbir şekilde kanıtın tüm disiplinlerdeki yeri ve önemini değiştirmemektedir. Kanıt, özellikle denetimde temel bir yere sahip olup kanıta dayanmayan bir denetim sonucundan bahsetmek olanaksızdır. Mali tablo ve raporlar ile bunların dayanağı olan işlemlerin tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgiyi içerdiğine ilişkin görüş verilmesi makul güvenceyi gerektirir ki, makul güvencenin sağlanması yeterli ve uygun kanıt toplanmadığı müddetçe mümkün olmayacaktır.

Denetim kanıtının yeterlilik ve uygunluk olmak üzere iki temel özelliği bulunmaktadır. Yeterli ve uygun olduğuna karar verebilmek için ise kanıtın bazı özeliklere sahip olması gerekmektedir. Bu noktada kanıtların önemliliği, riske etkisi, maliyeti, ilgililiği, zamanlılığı, objektifliği ve güvenilirliği ile denetlenen kuruluşun işlem hacmi büyüklüğünün birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Kanıtların yeterliliği ve uygunluğu ile söz konusu kavramların bazıları arasında doğru orantı varken, bazılarıyla ters orantı olabilmektedir. Bu nitelikleri sağlamak için denetimi verimli ve etkili bir şekilde kurgulamak gerekir.

Verimlilik ile kast edilen, en az maliyet ile en çok çıktıyı elde etmek, etkililik ile kast edilen ise kanıtların denetim amacına hizmet etmesidir. Kanıt toplarken verimliliği ve etkililiği sağlamak ya da artırmak, ancak doğru kanıt toplama teknikleri ve veri analiz yöntemlerinin kullanılmasıyla sağlanabilir. Bu nedenle denetçinin denetim amacını, denetimin her aşamasında gözetmesi gerekir. Kanıt toplama teknikleri ve verilerin analizi denetimin amacından doğrudan etkilenen süreçlerdir. Denetçi bu süreçlere ilişkin prosedürleri kurgularken mesleki yargısını kullanmalıdır. Bu sayede denetim etkili ve verimli bir şekilde sonuçlandırılabilir.

Gelişen teknoloji, kurumsal süreçlere ve faaliyetlere yeni boyutlar kazandırırken, denetim ihtiyacını ve denetimden beklentileri de değişmiştir. Denetim sektörü de bu ihtiyaca duyarsız kalmamış, teknolojik gelişmelere ve dijitalleşmeye uyum sağlamak için gerekli dönüşümü sağlamaya çalışmıştır. Bilgi teknolojileri, yapay zekâ, dijitalleşme, dijital dönüşüm, siber güvenlik gibi kavramlar hem denetime ilişkin akademik çalışmalarda yoğun olarak ele alınmış hem de denetim sistemlerine entegre edilmiştir. Dijitalleşme denetimin her aşamasını etkilese de son kertede en büyük yansıması veri analizine ilişkin prosedürlere olmuştur. Bilgi sistemlerine dayalı veri analizleri zaman tasarrufu sağlama, riskleri azaltma ve gelecek eğilimleri belirleme vb. pek çok olumlu etkiye sahiptir. Öte yandan kendi içinde hatalı veri girişi, veri güvenliğini sağlayamama ve denetçinin teknolojik gelişmelere uyum sağlayamaması risklerini barındırmaktadır.

Uluslararası denetim standartlarında denetim kanıtının temel prensipleri belirlenmiş olup yüksek denetim kurumları ilgili düzenlemeleri iç mevzuatına aktararak uygulamaktadır. Bu aktarım esnasında bazı gereksinimlerden dolayı ifade ediş biçimleri, uyguladıkları konsept vb. açılardan farklılık gösterebilmektedir. İncelenen ülkelerde genel itibarıyla benzerlikler yoğunken, bazı hususlara ilişkin vurgulamalar farklılaşmaktadır.

Özetle kamu sektörünün mali denetiminde kanıta ilişkin usul ve esaslar ile temel uygulama çerçevesi, özel ve kamu sektörü deneyim ve birikimlerinin harmonizasyonu amacıyla yürütülen çalışmaların da bir ürünü olarak sürekli geliştirilmiş ve günümüzde iki sektör uygulamaları arasında büyük ölçüde uyum bulunmaktadır. Uygulamadaki temel farklılık, gelişen teknolojilerin takibinde denetim kurumlarının

gösterdiği reaksiyon ve kapasiteye göre şekillenmektedir. Bu alandaki gelişmeleri yakından izleyen ve araştırma-geliştirme çalışmalarına önemli kaynak aktaran kamu veya özel sektöre ait kurumlar, denetim kanıtlarına daha hızlı, sistemli, zamanlı ve ekonomik yöntemlerle erişebilmekte ve bu sayede denetimlerinin kalitesini ve güvenilirliğini önemli ölçüde artırma avantajına sahip olabilmektedir. Kanıta ilişkin temel prensipler ulusal ve uluslararası çerçevede benzer nitelikler gösterse de geleneksel denetim yöntemlerinin çağın gerekliliklerini karşılaması maksadıyla atılan adımlarda, denetlenen kurum beyanlarının teyit edilmesinin güvencesini oluşturan "kanıt" üzerine yapılacak çalışmaların yaygınlaşması, mali denetimin gelecekteki işlevselliği açısından büyük önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

Aşkar, G. (2021). Kanıta Dayalı Politikalar: Kanıt, Düzenleme ve Politika Yapım Süreci. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 28(3), 467-487.

Bayram, Y. ve Yaman, Ö. M. (2020). İlk Dönem Sosyal Çalışma Disiplininin Bilimsel Zemini: Sosyal Kanıt Modeli. Toplum ve Sosyal Hizmet, 31(4), 1764-1785.

Bozkurt, N. (2012). Muhasebe Denetimi. Alfa Yayınları.

Cordero, M. (2018). Data Analytics for Auditing: Methods and Techniques. ECA. https://ecademy.eca.europa.eu/pluginfile.php/286/mod_resource/content/0/Data%20analytics%20for%20auditing%20-%20methods%20and%20techniques.pdf. Erişim: 14.11.2023.

Daşkaya, İ. S. (2011). Bilimsel Bilginin Özerkliği Sorunu: Bilgi Sosyolojisinde Görecilik-Nesnellik Tartışmaları. Kalem Eğitim ve İnsan Bilimleri Dergisi, 1(1), 25 – 59.

Dinç, E. ve Atabay, E. (2016). Güvence Denetim Standartları ve Güvence Denetim Süreci. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 21(5), 1527-1541.

Durmuş, A. F., Otlu, F. ve Özkan, Ö. (2018). Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi: Literatür İncelemesi. Akademik Yaklaşımlar Dergisi, 9(1), 66-88.

ECA (2023). Guide to Our Methodology. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/ECA_methodology_guide/ECA_methodology_guide-EN.pdf. Erişim: 14.11.2023.

GAO (2023). Financial Audit Manuel. https://www.gao.gov/products/gao-22-105894 (Erişim Tarihi: 14.11.2023).

Ghasemi, M., Shafeiepour, V., Aslani, M. ve Barvayeh, E. (2011). The impact of Information Technology (IT) on Modern Accounting Systems. Procedia: Social and Behavioral Sciences, 28, 112–116.

Gönen, S. ve Yıldırım, F. (2019). Bağımsız Denetimde Kanıt ve BİST Uygulaması. MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi, Ek Sayı 1, 1085-1097.

Hermann, M., Pentek, T. ve Otto, B. (2016). Design Principles for Industrie 4.0 Scenarios: a Literature Review. Published: 2016 49th Hawaii International Conference on System Sciences (HICSS), Publisher: Institute of Electrical and Electronics Engineering.

INTOSAI (2020). ISSAI 200 Financial Audit Principles. https://www.issai.org/pronouncements/financial-audit-principles/ Erişim: 16.09.2023.

İkvan, A. ve Demirkol, Ö. F. (2021). Bağımsız Denetimin Kalitesinde Kanıtların Rolü. Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi, 11 (2), 43-80.

Jones, P. ve Bates, J. (1990). Public Sector Auditing, Pratical Techniques for an Integrated Approach. Chapman and Hall UK.

KGK (2023a). Bağımsız Denetim Standardı 500- Bağımsız Denetim Kanıtları. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/bds%20500.pdf. Erişim: 16.09.2023.

KGK (2023b). Bağımsız Denetim Standardı 320- Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS_320.pdf. Erişim: 16.09.2023.

Köse, H. Ö. (2008). Yeni Çerçevesi ile Yüksek Denetimin Uluslararası Standartları. Sayıştay Dergisi, 19(71), 111-119.

Köse, H. Ö. ve Polat, N. (2021). Dijital Dönüşüm ve Denetimin Geleceğine Etkisi. Sayıştay Dergisi, 32(123), 9-41.

Kuru, B., Arslan, R. ve Yılmaz, E. (2014). Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı 6100 sayılı HMK'ya Göre Yeniden Yazılmış (25. Baskı). Yetkin Yayınları.

Lenka, S., Parida, V. ve Wincent, J. (2016). Digitalization Capabilities as Enablers of Value Co-Creation in Servitizing Firms. Psychology & Marketing, 34 (1).

Manita, R., Elommal, N., Baudier, P. ve Hikkerova, L. (2020). The Digital Transformation of External Audit and Its Impact on Corporate Governance. Technological Forecasting and Social Change, 150(119751), 1-10.

NAO (2023a). Auditor Guidance Notes. https://www.nao.org.uk/code-audit-practice/guidance-and-information-for-auditors/ Erişim: 14.11.2023.

NAO (2023b). Auditor Guidance Notes. https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2023/03/auditor-guidance-note-02-specified-procedures-for-assurance-engagements-at-smaller-authorities.pdf Erişim: 14.11.2023.

NAO, P.R.China, (2011). National Auditing Standards of P.R.China. https://www.audit.gov.cn/en/n747/n760/c108924/content.html. Erişim: 14.11.2023.

Oxford (2023). Oxford Leaner's Dictionaries, "evidence". https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/evidence_1?q=evidence. Erişim: 25.10.2023.

Özyılmaz, A. ve Eser, S. (2014). Can Evidence Based Management Contribute to Increasing Management Quality?. Gaziantep University Journal of Social Sciences, 13(1), 25-39.

Sayıştay (2018). Sayıştay Düzenlilik Denetimi Rehberi. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Sayıştay (2021). Sayıştay Konu Denetimi Rehberi. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Sayıştay (2023). 2022 Yılı Faaliyet Raporu. https://www.sayistay.gov.tr/files/2701_Say%C4%B1%C5%9Ftay%202022%20Y%C4%B1l%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu%20(2).pdf. Erişim: 14.11.2023.

Selimoğlu Kardeş, S., Özbirecikli, M. ve Uzay, Ş. (2017). Bağımsız Denetim. Ankara: Nobel.

Serçemeli, M. (2018). Muhasebe ve Denetim Mesleklerinin Dijital Dönüşümünde Yapay Zekâ. Journal of Turkish Studies, 13(30), 369-386.

Soltani, B. (2007). Auditing: An International Approach. Prentic Hall.

Şirin, M. (2006). Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi. Sayıştay Dergisi, 61, 23-36.

T.C. Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı (2020). Ulusal Siber Güvenlik Stratejisi ve Eylem Planı. https://hgm.uab.gov.tr/uploads/pages/strateji-eylem-planlari/ulusal-siber-guvenlik-stratejisi-ve-eylem-plani-2020-2023.pdf. Erişim: 15.11.2023.

TDK (2023). Türk Dil Kurumu Sözlük, "kanıt". https://sozluk.gov.tr/ Erişim: 25.10.2023.

Tozlu, A. (2016). Karar Verme Yaklaşımları Üzerinde Herbert Simon Hegemonyası. Sayıştay Dergisi, 102, 27-45.

Tuan, K., Besen, R. ve Saygı, A. (2019). Bağımsız Denetimde Kalite Göstergeleri: Literatür İncelemesi. Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 23 (2), 203-210.

Usul, H. (2015). TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim. Detay Yayıncılık (Yenilenmiş 2. Baskı).

Vasarhelyi, M. A., Alles, M. ve Williams, K. T. (2010). Continuous Assurance for the Now Economy: a Thought Leadership Paper for the Institute of Chartered Accountants in Australia. Institute of Chartered Accountants in Australia.

Yel, T. ve Atasoy, A. (2021). Dijitalleşmenin Bağımsız Denetime Yansımalarının Siber Güvenlik Yönünden Değerlendirilmesi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ağustos (Özel Sayı), 439-458.

Yıldız, E. ve Bulut, E. (2017). Denetimde Beklenti Boşluğu. Sayıştay Dergisi, 105, 41-67.

Yin, X. (2019). Audit Evidence Concept, Classification and Collection Techniques in China and the US. Global Journal of Management and Business Research (D): Accounting and Auditing, 19(5), 1-7.

MALİ DENETİMDE KALİTE YÖNETİMİ

QUALITY MANAGEMENT IN FINANCIAL AUDITING

Mine ÇAKIR[1]

ÖZ

Denetim kalitesi son dönemde denetim dünyasında oldukça ilgi gören bir konudur. Denetimin amacına ulaşabilmesi ve etkili olabilmesi için kaliteli olması şarttır. Kaliteli bir denetimin standartlara uygun gerçekleştirilmesi ve paydaş beklentilerini karşılaması beklenir. Zamanla değişen koşullar standartların revize edilmesini gerektirir. Yakın dönemde, denetimle ilgili artan paydaş beklentilerini karşılayabilmek ve yeni ortaya çıkan ihtiyaçlara cevap verebilmek için hem özel sektör, hem de kamu sektöründe yeni kalite standartları kabul edilmiştir. Yeni standartlar ile geleneksel kalite kontrol anlayışı bırakılarak daha esnek, dinamik ve bütünleşik bir kalite yönetimi yaklaşımı benimsenmiştir. Bu çalışma, kamu mali denetiminde kalitenin sağlanmasında etkili olan faktörleri, değişen kalite yönetimi anlayışındaki gelişmeler ışığında açıklamayı amaçlamaktadır.

1 Uzman Denetçi, Sayıştay Başkanlığı, minekaraca@sayistay.gov.tr, ORCID: 0009-0007-8467-1555.

ABSTRACT

Audit quality is a topic that has received a lot of attention in the auditing world recently. In order for the audit to achieve its purpose and be effective, it must be of high quality. A quality audit is expected to be carried out in accordance with standards and meet stakeholder expectations. Changing conditions over time require standards to be revised. Recently, new quality standards have been adopted in both the private and public sectors in order to meet increasing stakeholder expectations regarding auditing and to respond to emerging needs. With the new standards, the traditional quality control approach has been abandoned and a more flexible, dynamic and integrated quality management approach has been adopted. This study aims to explain the factors that are effective in ensuring quality in public financial auditing in the light of developments in the changing understanding of quality management.

Anahtar Kelimeler: Mali denetim, Denetim kalitesi, Kalite kontrol, Kalite yönetimi

Keywords: Financial audit, Audit quality, Quality control, Quality management

GİRİŞ

"Kalite" en geniş anlamıyla bir mükemmellik derecesidir; bir şeyin amacına ne ölçüde uygun olduğunu gösterir. Dar anlamda ise bir ürün veya hizmetin kalitesi, standart gerekliliklerine uygunluk, kusursuzluk veya müşterinin memnuniyet düzeyi olarak tanımlanır. Ürün ve hizmetlerin kalitesinin müşterilerin ihtiyaç ve beklentilerini karşılaması, işletmelerin sürdürülebilirliğini sağlayan ve kurumların rekabet gücünü artıran en önemli unsurlardan biridir (Charantimath, 2017: 1).

Ürün ve hizmetlerin tasarlanması, geliştirilmesi, üretilmesi/sunulmasına ilişkin tüm faaliyetlerin etkin ve verimli olması gerekliliği tarihsel süreç içerisinde "kalite yönetimi" yaklaşımını ortaya çıkarmıştır. Kökleri 1920'lere dayanan ve İkinci Dünya Savaşından sonra Japonya'da gelişen "Toplam Kalite Yönetimi" felsefesi, bir kuruluşun rekabet gücünü, ürünlerinin, hizmetlerinin, çalışanlarının, süreçlerinin ve ortamlarının kalitesinin sürekli iyileştirilmesi yoluyla en üst düzeye çıkarmaya çalışan bir iş yapma yaklaşımıdır (Goetsch ve Davis 2016: 4-5). Bu anlayış, uzun yıllar özel sektörde farklı alanlarda başarılı sonuçlar elde edildikten sonra, özellikle 80'li ve 90'lı yıllarda

kamu sektöründe de yansımasını bulmuştur. Savunma, sağlık, eğitim gibi birçok sektörde uygulanan toplam kalite yönetimi anlayışı, denetim alanında da etkili olmuştur (Taner, 2022: 48).

Bağımsız mali denetim, mali tablo kullanıcılarının mali tablolara ve sunulan diğer mali bilgilere duyduğu güvenin derecesini artırmayı amaçlayan bir hizmettir. Bu hizmet özel sektörde bağımsız mali denetim firmaları tarafından sunulurken, kamu sektöründe Yüksek Denetim Kurumları (YDK) tarafından yerine getirilmektedir. Özel sektör açısından mali tabloların kullanıcıları yönetim, çalışanlar, yatırımcılar, müşteriler, tedarikçiler ve vergi idareleri gibi kamu kurumlarından oluşmaktadır. Kamu sektöründe ise kullanıcılar, temel olarak vatandaşlar, onları temsil eden yasama organı ve diğer kamu kurumlarıdır. Mali denetimin amacına ulaşabilmesi için, denetimlerin paydaşların kaliteye ilişkin beklentilerini karşılayacak özelliklere sahip olması önem taşımaktadır.

Denetim kalitesi, son yıllarda düzenleyici ve standart belirleyici kuruluşlar, muhasebe meslek örgütleri, denetim firmaları/kurumları ve akademi tarafından üzerinde çokça durulan konulardan biridir. Bunun ilk temel nedeni, gerek özel sektörde gerekse kamu sektöründe denetim kalitesine yönelik paydaş beklentilerinin sürekli olarak artmasıdır. Günümüzde mali tablolara ilişkin güvenilir bilgiye olan gereksinim giderek artarken, bu bilgiyi sağlayan bağımsız denetimin kalitesi önem kazanmaktadır (Kardeş Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014). Artan paydaş beklentileri, denetimin geliştirilmeye açık yönlerini ve kalite çerçevesini profesyonel ve akademik araştırmalar için verimli bir alan haline getirmektedir. İkinci neden ise yakın tarihte denetim kalitesi ile ilgili uluslararası standartlarda gerçekleştirilen kapsamlı değişikliklerdir. Artan paydaş beklentileri ile zamanla değişen ortam ve koşullara uygun şekilde cevap verebilmek için, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), kalitenin farklı boyutlarının bütüncül bir şekilde ele alındığı risk esaslı bir kalite yönetim sisteminin kurulmasını öngören kalite yönetimi standartlarını geliştirmiştir. Bunu takiben Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından da kalite kontrol ve ilgili diğer standartların revizyonuna dair çalışmalar başlatılmıştır.

Genel olarak literatürde denetim kalitesi ile ilgili çalışmaların, özel sektör denetimlerine ve bu denetimleri gerçekleştiren firmalara odaklandığı

gözlemlenmektedir. Bununla birlikte, kamu sektörü denetimlerinin kalitesine ilgi de giderek artmaktadır. Kamu mali denetimlerinin amaç ve kapsam bakımından özel sektör denetimlerinden farklılık göstermesi ve YDK'ların kamu mali yönetiminin hesap verebilirlik döngüsü içerisinde kendine özgü bir konuma sahip olmaları sebebiyle, mali denetim kalitesinin kamu sektörü boyutları üzerinde durulmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

Bu çalışma, kamu mali denetiminde kalitenin sağlanmasında etkili olan faktörleri, değişen kalite yönetimi anlayışındaki gelişmeler ışığında açıklamayı amaçlamaktadır. Çalışmanın birinci bölümü denetim kalitesi kavramını ve denetimde kaliteyi belirleyen temel unsurları ele almakta, ikinci bölüm uluslararası kalite yönetimi standartları hakkında bilgi vermekte, üçüncü bölüm YDK'lar için geçerli kalite standartlarını açıklamakta ve son olarak dördüncü bölüm kamu mali denetiminde kalite yönetimine odaklanmaktadır.

1. DENETİM KALİTESİ KAVRAMI VE DENETİMDE KALİTEYİ BELİRLEYEN TEMEL UNSURLAR

1.1. Denetim Kalitesi Kavramı

Düzenleyici ve standart koyucu kuruluşlar, denetim kurumları, akademik çevre gibi denetim alanı ile ilgili birçok paydaş tarafından sıklıkla kullanılan "denetim kalitesi", karmaşık ve çok yönlü bir kavramdır (IAASB, 2014: 36). Kaliteli bir denetimin özellikleri, dünya genelinde farklı kurumlar tarafından farklı şekilde ifade edilmektedir. Örneğin, IAASB'ye göre kaliteli bir denetim için denetim ekibinin etik tutum ve davranışlar sergilemesi; denetim çalışmasını gerçekleştirmek için yeterli bilgi, beceri, deneyim ve zamana sahip olması, denetim süreci ve kalite kontrol prosedürlerini yasa, yönetmelik ve geçerli standartlara uygun bir şekilde uygulaması, yararlı ve zamanında raporlar hazırlaması ve ilgili paydaşlarla uygun şekilde etkileşimde bulunması gerekmektedir (IAASB, 2014: 4).

İngiltere Finansal Raporlama Konseyi'ne (FRC) göre ise yüksek kaliteli denetimler; paydaşlara mali tabloların doğru ve adil bir görünüm sağladığına dair yüksek düzeyde güvence sağlamalı, denetim standartları ve ilgili düzenlemelerin lafzına ve ruhuna uymalı, sağlam bir risk değerlendirmesiyle yönlendirilmeli ve güçlü denetim kalite

süreçlerine sahip olmalıdır. Denetçiler, çıkar çatışmalarından kaçınmalı, mesleki yargı ve mesleki şüpheciliği etkin şekilde kullanmalı, ulaşılan sonuçlara ilişkin yeterli denetim kanıtı elde etmeli ve mali tablolara ilişkin sonucu açık bir şekilde raporlamalıdır (FRC, 2021a: 21).

Genel olarak dünyadaki uygulamalara bakıldığında, denetimde kalitenin sağlanmasına ilişkin birbirinden farklı iki yaklaşım bulunduğu görülmektedir. İlk yaklaşım, denetim kalitesini standartlara uygunlukla sınırlamaktadır. Standartların denetim kalitesinin tek belirleyicisi olarak kabul edildiği bir ortamda, bu standartların amaca yönelik olması ve yapılan değişikliklerin denetçi davranışını belirgin şekilde etkilemesi gerekir. İkinci yaklaşım ise, tüm paydaşların standartlarda belirtilenlere ilave olarak neyin ne zaman yapılması gerektiği hakkında net bir görüşe sahip olmaları önem taşır (ICAEW, 2020: 6). Ancak denetim kalitesine tüm yaklaşımlar, standartlara ve etik ilkelere uymanın denetim kalitesinin sağlanması için gerekli olduğu ve paydaş beklentilerinin karşılanması gerektiği hususlarında ortak paydada buluşmaktadır.

1.2. Denetimde Kaliteyi Belirleyen Temel Unsurlar

1.2.1. Denetim Standartlarına Uyum Sağlanması

Denetçinin hedeflerini açıklayan ve asgari gereklilikleri içeren denetim standartları, denetim kalitesini destekleyen bir temel sağlar. Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından belirlenmektedir. IAASB; denetim, kalite kontrol, inceleme, diğer güvence ve ilgili hizmetlere ilişkin yüksek kalitede uluslararası standartlar belirleyerek, dünya çapındaki uygulamaların daha tutarlı ve kaliteli olmasına katkıda bulunmakta ve denetim ve güvence mesleğine olan güveni güçlendirmektedir (IAASB, 2023a).

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) ise Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından belirlenmektedir. 2016 yılında eski ISSAI çerçevesi daha anlaşılır ve uygulanabilir hale getirilmek amacıyla yeniden düzenlenmiş ve Uluslararası Mesleki Bildiriler Çerçevesi (IFPP) olarak adlandırılmıştır. INTOSAI mesleki bildirimleri, YDK'ların metodolojik uygulamalarında kaliteyi destekleyen uluslararası kabul gören mesleki

ilkeler ve standartları belirleyerek kamu denetiminin güvenilirliğini ve ilgililiğini artırma amacını taşımaktadır. IFPP kapsamındaki mesleki bildirimler üç ana başlık altında kategorize edilmektedir:

i. INTOSAI İlkeleri (INTOSAI-P)

ii. Yüksek Denetim Kurumlarına İlişkin Uluslararası Standartlar (ISSAI'ler)

iii. Rehberlik (GUID'ler)

INTOSAI İlkeleri, YDK'ların sahip olması gereken kurucu ilkeleri ve YDK'ların iyi işleyişi ve uygun mesleki davranışlar için üst düzey şartları ortaya koyan temel ilkelerden oluşmaktadır. ISSAI'ler kamu sektörü denetimine ilişkin uyulması zorunlu uluslararası standartlardır. Bu standartlar; yapılan denetimlerin kalitesini sağlama, denetim raporlarının güvenilirliğini ve denetim sürecinin şeffaflığını artırma, denetçinin sorumluluklarını belirleme, farklı denetim görevi türlerini ve kamu sektörü denetimi için ortak bir dil sağlayan kavramları tanımlama gibi amaçlar taşımaktadır. Bağımsız ve etkili denetimi teşvik eden ISSAI'ler, INTOSAI üyelerinin kendi mesleki yaklaşımlarını yetki çerçevelerine ve ulusal kanun ve düzenlemelere uygun olarak geliştirmelerinde destekleyici bir unsurdur. Bu standartlardaki ilkeler ulusal yasaları, düzenlemeleri veya yetki çerçevelerini geçersiz kılmaz. GUID'ler ise denetim ve diğer görevlerde YDK'lar ve denetçiler için uygulanması zorunlu olmayan, ancak ISSAI'lerin uygulanması ve pratik kullanımına ilişkin yol gösterici ve destekleyici dokümanlardır (INTOSAI, 2023a).

ISSAI 130-199 arası standart serisi, YDK'ların kurumsal gerekliliklerine ilişkindir. Mevcut çerçevede kurumsal gerekliliklere ilişkin olarak etik kurallar, kalite kontrol ve denetçi yetkinlikleri ile ilgili olmak üzere toplam üç standart bulunmaktadır. Öte yandan, çerçevede yer alan ISSAI 100- Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkeleri Standardı, şekline veya türüne bakılmaksızın tüm kamu sektörü denetim görevleri için geçerli temel ilkeleri belirlemektedir. ISSAI 200, ISSAI 300 ve ISSAI 400 de sırasıyla mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimi bağlamında uygulanacak ilkeleri içermektedir. Ayrıca her bir denetim türü bağlamında ortaya konan ilkeler, daha spesifik denetim standartları (ISSAI 2000, 3000 ve 4000 serileri) ile detaylandırılmaktadır.

INTOSAI, mali denetim standartlarını diğer standartlardan daha farklı bir yöntem izleyerek kabul etmektedir. IFPP çerçevesinin geliştirilmesi sırasında INTOSAI Mesleki Standartlar Komitesi (PSC) ile IFAC arasında, IAASB tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarının (ISA) YDK'ların denetim çalışmalarında doğrudan kullanılmasına olanak tanıyan bir anlaşma imzalamıştır. Bu sayede INTOSAI'nin mali denetime ilişkin standart geliştirmesine gerek kalmamakta, IAASB tarafından yayımlanan ISA'lar yeniden numaralandırılarak ISSAI olarak kabul edilmektedir (INTOSAI, 2020b).

Denetimde kalitenin sağlanması için ilgili denetim standartlarına uyulması şarttır. Ancak denetim kalitesinin yalnızca standartlara uygunluk bakımından değerlendirilmesinin getireceği sınırlılıkların da farkında olunmalıdır. Her şeyden önce denetim standartları, denetimde kalitenin sağlanmasına yönelik asgari gereklilikleri ortaya koymakta olup, bu asgari gerekliliklerin üzerinde kalite hedefleri belirlenebileceği unutulmamalıdır.

Standartlar, denetim sırasında verilen kararlar için uygun bir çerçeve sağlamakla birlikte, gerekliliklerin birçoğu ilkesel düzeyde kalmakta ve pratikte muhakeme yapılmasını gerektirmektedir. Bu yönüyle denetim mesleki yargıya dayalı bir disiplindir. Denetçilerin, görevin koşullarına uygun muhakemelerde bulunabilmeleri için yeterli mesleki bilgi ve yetkinliklere sahip olmaları, görevlerini dürüstlük ve tarafsızlık ilkeleri çerçevesinde yerine getirmeleri ve mesleki şüpheciliği sürdürmeleri çok önemlidir (IAASB, 2014: 15). Denetçilerin mesleki şüpheciliğinin yeterliliği ve mesleki yargılarının uygun olup olmadığının değerlendirilmesi için daha detaylı analiz yapmaya elverişli kriterler geliştirilmelidir.

Denetim kalitesinin sadece standartlara uygunluk bağlamında ele alınması durumunda, denetim sonuçlarının mali tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını ne derece karşıladığı ve onların ekonomik kararlarını nasıl etkilediği hususlarında değerlendirme yapılması mümkün olamayacaktır. Ayrıca, bu durum denetçilerin denetim kalitesine yönelik savunmacı bir yaklaşım benimsemelerine ve çalışmalarını olması gerekenden daha fazla süreç odaklı yürütmelerine de neden olabilecektir (ICAEW, 2021: 10).

Uygulamada mevcut denetim standartlarının, paydaşların beklentilerine ve ortaya çıkan yeni ihtiyaçlara cevap vermede yetersiz kaldığı durumlarla karşılaşılmaktadır. Bu nedenle, denetimle ilgili düzenleyici ve standart belirleyici kuruluşlar tarafından mevcut standartlar güncellenmekte, yeni standartlar geliştirilmekte ve artık işlevi kalmayanlar yürürlükten kaldırılmaktadır. Standartların zaman içerisinde ihtiyaçlara uygun ve kaliteyi iyileştirici yönde evrilmesi için, denetim kalitesi kavramına daha geniş bir perspektiften bakılması ve denetime ilişkin paydaş beklentilerinin dikkate alınması gerekir.

1.2.2. Paydaş Beklentilerinin Karşılanması

21'inci yüzyılın başlarından itibaren dünyada birçok ülkede ortaya çıkan denetim skandalları ve üst üste yaşanan küresel finansal krizler nedeniyle özellikle özel sektörde denetime olan güvenin sarsıldığı bir gerçektir. Böyle bir ortamda, denetim kalitesinin artırılması ve denetim süreçleri ile ilgili şeffaflığın sağlanmasına yönelik paydaş beklentileri sürekli artmaktadır (Terzi ve Kıymetli Şen, 2023).

Paydaş beklentilerinin karşılanabilmesi için öncelikle "denetim raporlarının, bu raporları kullananların beklentilerini tam olarak karşılayamaması" şeklinde tanımlanabilecek "beklenti boşluğu/açığı (*expectations gap*)" kavramının ve bu kavramın farklı boyutlarının anlaşılması gerekmektedir.

1.2.2.1. Beklenti Boşluğu

Denetim kalitesi ile ilgili tartışmaların odaklandığı en önemli konulardan biri beklenti boşluğu kavramıdır. Beklenti boşluğu, denetçiler tarafından yazılan raporların, bu bilgileri kullanan tarafların beklentilerini tam olarak karşılayamaması durumunda ortaya çıkar (Yıldız ve Bulut, 2017). Literatürde, beklenti boşluğunun üç boyutu olduğu kabul edilmektedir. Bunlar bilgi boşluğu, performans boşluğu ve evrim boşluğu olarak ifade edilmektedir (ACCA, 2019).

"Bilgi boşluğu", kamuoyunun denetçilerin yaptığı işe ilişkin algısı ile denetçilerin gerçekte yaptığı iş arasındaki farkı ifade eder. Bilgi boşluğu, denetim raporunu okuyan kişilerin teknik bilgi yetersizliğinden dolayı denetimle ilgili yanlış bir kanıya sahip olmalarından kaynaklanır. Bilgi boşluğunun daraltılması için, paydaşların denetimin amaçları ve süreçleri konusunda uygun yöntemlerle bilgilendirilmesi gerekir.

Yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılması amacıyla 2015 yılında IAASB tarafından ISA 701- Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı (IAASB, 2022b: 609-622) çıkarılmıştır. Standart, denetçinin mesleki yargısına göre, cari döneme ait mali tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuları, kilit denetim konuları olarak kabul etmekte ve denetim raporunda bu konularla ilgili ilave açıklamalara yer verilmesini öngörmektedir (ACCA, 2019).

Bilgi boşluğunu azaltmaya yönelik bir başka uygulama ise denetim firmaları/kurumları tarafından yayımlanan şeffaflık raporlarıdır. Paydaşların daha fazla saydamlık talepleri doğrultusunda, onlara denetim kalitesini değerlendirebilmeleri için daha detaylı bilgi sunma amacıyla başlatılan bu uygulama dünyada hem özel sektörde, hem de kamu sektöründe giderek daha fazla yaygınlık kazanmaktadır. 2017 yılında dünyadaki gelişmelere paralel olarak, Türkiye'deki bağımsız denetim şirketleri için şeffaflık raporu hazırlama ve yayımlama zorunluluğu getirilmiştir (Keskin vd, 2019).

Beklenti boşluğunun ikinci boyutu olan "performans boşluğu" ise, denetçilerin denetim standartlarının ve/veya ilgili düzenlemelerin gereklerini yapmamaları anlamına gelir. Bunun nedeni denetim standartlarının karmaşıklığı veya ilgili düzenlemelere ilişkin yorum farklılıkları gibi dış etkenler olabileceği gibi; denetim kalitesine yeterince odaklanılmaması gibi iç faktörler de olabilir. Performans boşluğunun daraltılması için kurum içerisinde etkin işleyen bir kalite yönetim sisteminin kurulması önem arz eder. Bu bağlamda kalite güvencesini sadece kalite kontrol prosedürlerinden ibaret gören anlayışın terk edilmesi ve kalitenin farklı boyutlarının ele alındığı kapsamlı bir sistem geliştirilmesi gerekir. Yine, tamamlanmış denetim dosyalarının bağımsız taraflarca incelenmesi; denetimde performansla ilgili eksikliklerin tespit edilmesini sağlayarak, kaliteyi iyileştirmek için atılması gereken adımların belirlenmesine yardımcı olur. Öte yandan denetimle ilgili düzenleyici ve standart belirleyici kuruluşlar da standartları güncelleyerek ve gerekli hallerde ilave rehberlik sağlayan dokümanlar hazırlayarak performansın artırılmasına katkıda bulunabilirler (ACCA, 2019).

Son olarak, "evrim boşluğu" kavramı, mevcut standartlar çerçevesinde denetçilerin yapabilecekleri ile kamuoyunun denetçilerden beklentileri arasındaki farkı ifade etmek için kullanılmaktadır. Genel olarak kamuoyunun talepleri ve teknolojik gelişmeler gibi etkenler gözetilerek, denetimin topluma daha fazla değer katacak şekilde geliştirilmesi gerekir. Evrim boşluğunun belirlenmesi, denetim standartlarının geliştirilmesi ve güncellenmesine yönelik çalışmalara yön vermesi sebebiyle önem taşır. Paydaşların evrim boşluğuna odaklanabilmeleri ve böylece standartların ne yönde gelişmesinin beklendiğine ilişkin faydalı geri bildirimler alınabilmesi için, öncelikle bilgi ve performans açıklarının kapatılması hedeflenmelidir (ACCA, 2019: 10).

2020 yılında IAASB tarafından, mali tabloların denetiminde beklenti boşluğunu analiz etmek üzere bir Tartışma Belgesi hazırlanmıştır. Bu dokümanda, denetçinin hile ve işletmenin sürekliliği ile ilgili rolü ve standartların bu konulardaki yeterliliği hakkında farklı paydaşların bakış açılarına ve yapılan önerilere yer verilmiştir. Bunlar arasında da, özellikle hile ve yasalara uygunluğa yönelik sorumluluklar bağlamında, özel sektör denetim standartlarının kamu sektörü denetimi uygulamalarından yararlanılarak geliştirilebileceği yönünde öneriler olması dikkat çekicidir (IAASB, 2020a).

IAASB, paydaşlar tarafından yapılan önerileri dikkate alarak, denetçilerin hile ve işletmenin sürekliliği ile ilgili rollerini güçlendirmek ve sorumluluklarını netleştirmek üzere Aralık 2021'de ISA 240- Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları ve Mart 2022'de ISA 570- İşletmenin Sürekliliği standartlarının güncellenmesine ilişkin projelerini başlatmıştır. Yakın gelecekte bu projelerin tamamlanmasıyla, mali denetim kapsamında hile ve işletmenin sürekliliği ile ilgili uluslararası standart gerekliliklerinin artması beklenmektedir.

Görüldüğü üzere denetim standartları, denetçilerin mevzuata uyum ve hile konusundaki sorumluluklarını artırma ve denetim süreçlerinde daha fazla şeffaflık sağlama yönünde evrilmektedir. Bu gelişmeler, özel sektör denetimindeki beklentiler boşluğunun daraltılmasını hedeflemektedir. Kamu sektörü açısından ise konunun farklı boyutları bulunmaktadır.

1.2.2.2. Kamu Sektörü Denetimine Özel Hususlar

Özel sektör denetiminden farklı olarak kamu sektörü denetiminin çerçevesi standartlarda oldukça geniş çizilmiştir. YDK'lar, idare ve yönetimden sorumlu olanların sorumlulukları ve kamu kaynaklarının uygun kullanımına ilişkin her konuda denetim ve diğer görevleri yürütebilirler. Kamu sektöründe mali tablo denetimi, yasal ve idari düzenlemelere uygunluk denetimi ve performans denetimi olmak üzere üç temel denetim türü bulunmaktadır ve mali, performans ve/veya uygunluğa ilişkin unsurları içeren birleşik denetimler yürütülmesi de standartlara göre mümkündür (INTOSAI, 2019b). Birçok YDK, mali denetim ile düzenlilik/uygunluk denetimlerini bir arada yürütmekte ve iç kontrol standartlarına uyum gibi çeşitli konularda raporlama yapmaktadır. Bu da dünya genelinde kamu sektöründe mali tablo denetimine ilişkin görev, yetki ve sorumlulukların özel sektöre göre daha kapsamlı olduğunu göstermektedir.

Yine, YDK denetim raporları, özel sektör denetim raporlarına göre daha uzun bir formatta hazırlanmakta ve daha fazla bilgi vermeyi amaçlamaktadır. Mali denetimler, sorumlu taraflarca sunulan mali bilgilere dayandığından bir tasdik görevidir. Bununla birlikte YDK'lar tarafından yürütülen denetimler sonucunda mali tablolara ilişkin denetim görüşü verilmesi yanında, denetimin amaçları doğrultusunda tespit edilen diğer hususlara ilişkin doğrudan raporlama da yapılabilmektedir. Bu raporlarda denetim konusunun kriterlere göre ölçülmesiyle elde edilen bulgu, sonuç, tavsiye ve görüşlere yer verilir.

Kamu sektörü denetimlerinin özel sektörden farklılık gösterdiği bir başka alan ise, hileye ilişkin yetki ve sorumluluklardır. Mevcut denetim standartlarına (ISA 240-Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları) göre, hilenin önlenmesi ve tespitine yönelik asıl sorumluluk, ilgili kurumun yönetiminden sorumlu olanlar ile idareye ait olup denetçinin sorumluluğu mali tabloların bir bütün olarak hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermediği konusunda makul güvence elde etmek ile sınırlıdır. Bununla birlikte ISA 240'ta kamu sektörü denetçisinin hile ile ilgili sorumluluklarının, mali tablolarda önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesiyle sınırlı kalmayarak hile risklerinin değerlendirilmesine yönelik geniş bir sorumluluk çerçevesini de içerebileceği (ISA 240: A6) ifade edilmiştir (IAASB, 2022b: 168-196).

Ülkelerin ulusal mevzuatları çerçevesinde YDK'ların hile ve yolsuzlukla ilgili mevcut standartlarda yer alan sorumlulukların ötesinde görev ve yetkileri bulunabilmektedir. Ancak bu yetki ve sorumlulukların kapsamı ülkeden ülkeye çok büyük farklılıklar göstermektedir. YDK'ların hile ve yolsuzluğa ilişkin yetki ve sorumlulukları; potansiyel yolsuzluk vakalarını yasal kovuşturma yetkisine sahip olan uygun kuruma havale etme, yolsuzlukla mücadele kurumlarıyla bilgi paylaşma, hile ve yolsuzluk konularını soruşturma, bağlayıcı düzeltici tedbirler alma, yolsuzlukla ilgili ulusal kurumlarının gözetimini gerçekleştirme ve kamu yöneticilerini görevden alma gibi geniş bir yelpazeye dağılmıştır (IDI, 2020: 61).

Özel sektör ve kamu sektörü denetimlerinin amaç ve kapsamları bütünüyle aynı olmadığından, bu denetimler açısından paydaş beklentilerinin de farklılık göstermesi olağan bir durumdur. Özellikle YDK'ların kamuda iyi yönetişime katkı sağlama ve vatandaşların yaşamında fark yaratmasına yönelik beklentiler, kamu sektörü denetiminde hesap verilebilirlik ve saydamlık ilkelerinin çok daha geniş bir perspektif ile ele alınmasını gerektirmektedir. Bu açıdan bakıldığında, özel sektör ve kamu sektöründe aynı mali denetim standartları kullanılması bir takım sorunlara neden olmaktadır.

Özel sektör için geliştirilen ISA'ların doğrudan kamu sektörü denetimlerinde uygulanması birçok açıdan tartışmalıdır. Özel sektör ve kamu sektörü denetim amaçları tam olarak örtüşmemekte, görüş odaklı mali denetim raporları parlamento ve kamuoyunun kamu sektörü denetiminden beklentilerini tam olarak karşılamamakta ve görüş metinleri kamuoyu tarafından zaman zaman yanlış anlaşılabilmektedir (İnce, 2022). Yine, özel sektör bağlamında geçerli olan bazı standart gerekliliklerinin kamu sektörü denetimlerinde uygulanabilir olmaması nedeniyle uygulamada kamu sektörünün kendine özgü koşul ve durumlarının dikkate alınması zorunluluğu, denetim kalitesi ile ilgili ortaya çıkan bir diğer temel güçlüktür (Taner, 2022). Dolayısıyla YDK'larda mali denetimlerin kalitesi değerlendirilirken; ilgili denetim standartlarının kamu sektörünün özel koşullarına uygunluğu, YDK'lara yasalarla verilen ilave görevlerin kapsamı ile parlamento üyeleri ve vatandaşların kamu sektörü denetiminden beklentilerinin de dikkate alınması gerekir.

1.3. Denetim Kalite Çerçeveleri

Denetim kalitesi, paydaşların denetimden ne beklediklerine bağlı olarak farklı anlamlar kazanabilmektedir (FRC, 2021a: 21). Paydaşların denetime doğrudan katılımı ve denetimle ilgili bilgilere erişim düzeyleri eşit olmadığından, denetim kalitesi hakkında farklı bakış açılarına sahip olmaları muhtemeldir. Örneğin, özel sektör denetimlerinde yatırımcılar ve kamu sektörü denetimlerinde vatandaşlar, elde edilen denetim kanıtı miktarı ile denetim kalitesinin doğru orantılı olduğunu, dolayısıyla denetime ne kadar çok kaynak ayrılırsa denetim kalitesinin o kadar yüksek olacağını düşünebilirler. Öte yandan denetlenen idare açısından kurumun devam eden faaliyetlerinde aksama yaşanmaması için denetimin mümkün olan en kısa sürede tamamlanması daha uygun olabilir (IAASB, 2014: 17).

Bunun gibi paydaşlar arasındaki farklı görüşlerin dengelenmesi, denetimlerin etkin ve verimli şekilde gerçekleştirilmesi ve denetim kalitesinin objektif bir şekilde değerlendirilmesini sağlamak amacıyla birçok ülkede bağımsız denetimin gözetiminden sorumlu kurul ve kuruluşlar tarafından denetim kalite çerçeveleri geliştirilmiştir (Yaroğlu, 2023).

IAASB de 2014 yılında denetim kalitesinin temel unsurlarına ilişkin farkındalığı artırmak, kilit paydaşları denetim kalitesini iyileştirmenin yollarını keşfetmeye teşvik etmek ve bu konuda kilit paydaşlar arasında daha fazla diyalog kurulmasını kolaylaşmak için bir Denetim Kalite Çerçevesi hazırlamıştır. Çerçeve'de denetim kalitesine ilişkin özellikler "denetim", "firma/kurum" ve "ulusal" olmak üzere üç düzeyde ele alınmakta ve kalite unsurları hem özel sektör hem de kamu sektörü için geçerli olabilecek kapsamlı ve sistematik bir yapı içerisinde sunulmaktadır.

Çerçeve'de, denetim kalitesi için uygun bir ortam yaratan beş ana unsur belirlenmiştir:

1. Girdi Faktörleri: Denetçiler tarafından benimsenmesi gereken değerler ve etik ilkeler ile denetim çalışmasını gerçekleştirmek için gerekli bilgi, beceri ve deneyim ile zamanı içerir.

2. Süreç Faktörleri: Denetim süreçlerinin ve kalite kontrol prosedürlerinin ilgili standart ve düzenlemelere uygun gerçekleştirilmesi gerekir.

3. *Çıktı Faktörleri:* Denetim raporları ve resmi olarak sunulan diğer bilgileri içerir. Ayrıca, denetlenen kurum dışındaki kişiler tarafından görülemeyen bazı çıktılar da olabilir (Örneğin, denetim sırasında fark edilen önemli iç kontrol eksikliklerinin derhal idareye bildirilmesi gibi).

4. *Mali Raporlama Tedarik Zincirindeki Temel Etkileşimler:* Paydaşlar arasında formel ve/veya informel düzeyde gerçekleşen iletişim, girdiler ile çıktılar arasında dinamik bir ilişki kurulmasını sağlayarak denetim kalitesinin iyileştirilmesine katkıda bulunacaktır.

5. *Bağlamsal Faktörler:* Mali raporlama ile ilgili kanunlar, düzenlemeler ve kurumsal yönetim gibi birçok çevresel faktör, doğrudan veya dolaylı olarak denetim kalitesini etkileme potansiyeline sahiptir (IAASB, 2014).

Buna göre, denetim kalitesinin değerlendirilmesinde sadece denetim sürecine odaklanılması, bu sürecin ne derece verimli ve etkili yürütüldüğüne dair bir fikir vermeyecektir. Dolayısıyla, süreç dışında, bu sürece ilişkin girdiler, çıktılar ve bunlar arasındaki ilişkiler gibi diğer faktörlerin de kalite değerlendirmelerinde dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca denetim kalitesi, yalnızca denetçilere ve/veya denetçilerin görev yaptığı denetim kurumlarına bağlı bir nitelik olarak kabul edilmemekte; bir ülkede hâkim olan yönetişim anlayışı, kültürel yapı, denetimle ilgili yasal ve idari düzenlemeler gibi birçok çeşitli faktör**ün** de denetim kalitesini etkilediği vurgulanmaktadır.

2. ULUSLARARASI KALİTE YÖNETİMİ STANDARTLARI: DEĞİŞEN KALİTE ANLAYIŞI

Artan paydaş beklentileri ile sürekli gelişen ve giderek daha karmaşık hale gelen bir denetim ekosistemi içerisinde, daha proaktif ve uyarlanabilir kalite yönetim sistemlerine olan ihtiyaç da artmıştır. Bu ihtiyaca cevap verebilmek için Aralık 2020'de IAASB, 2005 yılından beri uygulanmakta olan Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1'in (ISQC 1) yerine geçmek üzere Uluslararası Kalite Yönetimi Standardı 1 ve 2'yi (ISQM 1 ve ISQM 2) yayınlamış ve mali denetim özelinde kalite kontrolünü ele alan ISA 220'yi (Mali Tablo Denetiminde Kalite Yönetimi) revize etmiştir. Yeni standartlar 15 Aralık 2022 tarihinden

itibaren geçerlilik kazanmıştır[2]. Yeni standart seti, kalite hedeflerine ulaşmaya odaklanan risk esaslı bir yaklaşım ile denetim firmalarının/kurumlarının izleme ve iyileştirme süreçlerinin güçlendirilmesini, kalitenin kurumsal kültüre, üst yönetim yaklaşımına, stratejik ve operasyonel kararlara yerleştirilmesini ve denetim kalitesine yönelik incelemelerin geliştirilmesini öngörmüştür. Standartlar hem kurumsal düzeyde hem de görev (denetim) düzeyinde geleneksel kalite kontrol anlayışından, daha bütünleşik bir kalite yönetimi yaklaşımına geçilmesini öngörmektedir (IAASB, 2023b).

2.1. Uluslararası Kalite Yönetimi Standardı 1 (ISQM 1)

ISQM 1, denetimlerin kalitesini yönetmek için denetim firması/kurumu tarafından bir kalite yönetim sistemi tasarlanmasını, uygulanmasını ve isleyişinin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Kalite yönetim sistemi, denetim ekiplerinin kaliteli denetimler yürütmesini sağlayan ve destekleyen bir ortam oluşturmalıdır.

ISQM 1'e göre kalite yönetim sistemi sekiz bileşenden oluşmaktadır (IAASB, 2020b):

1) Denetim şirketinin risk değerlendirme süreci,

2) Üst yönetim ve liderlik,

3) Etik hükümler,

4) Müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi,

5) Denetim veya hizmetin yürütülmesi,

6) Kaynaklar,

7) Bilgi ve iletişim,

8) İzleme ve düzeltme süreci.

Bileşenler arasında ilk sırada yer alan risk değerlendirme süreci ile son sırada yer alan izleme ve düzeltme süreci, kalite yönetim

2 Türkiye'de de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından, ISQM 1, ISQM 2 ve ISA 220 (Revize) ile uyumlu kalite yönetim standartları olan KYS 1, KYS 2 ve BDS 220 (Revize) yayımlanmıştır.

sisteminin bir parçası olarak denetim şirketi/kurumu tarafından oluşturulması gereken süreçlerdir (IAASB, 2021: 9-10). ISQM 1, kalite yönetiminde risk esaslı bir yaklaşımı esas almaktadır. Risk esaslı yaklaşım, kurumsal düzeyde kalite hedeflerinin belirlenmesini, bu hedeflerin gerçekleştirilmesine ilişkin kalite risklerinin tespit edilmesi ve değerlendirilmesini ve değerlendirilen kalite risklerine verilecek karşılıkların tasarlanması ve uygulanmasını gerektirir. Kalite yönetim sisteminin etkili işleyip işlemediğinin zamanında tespit edilebilmesi ve eksikliklerin düzeltilebilmesi için ise ihtiyaçlara uygun ve güvenilir bilgi sağlayan bir izleme sistemi kurulması zorunludur.

Üst yönetim, kalite yönetim sisteminin faaliyet gösterdiği ortamı oluşturmaktan sorumludur (IAASB, 2021: 9). Kaliteye odaklanan bir kurum kültürünün yerleşmesi ve tüm çalışanlar tarafından etik değerlerin benimsenmesi üst yönetim tarafından teşvik edilmelidir. Ayrıca denetim şirketinin/kurumunun organizasyon yapısı, görev ve sorumlulukların dağıtılması, kaynak planlaması ve tahsisi gibi stratejik düzeydeki çeşitli konular da üst yönetim ve liderlik sorumlulukları kapsamında ele alınır.

ISQM 1, eski standartta olduğu gibi denetimlerde etik hükümlere uymayı kalitenin ayrılmaz bir parçası olarak kabul etmekte ve bu konuyla ilgili ilave açıklamalar getirmektedir. Yine, görevin kabulü ve devamına ilişkin göz önünde bulundurulması gereken hususlar da standartta ayrıntılı şekilde açıklanmaktadır. Ayrıca, denetimin yürütülmesi sırasında kalitenin sağlanmasına yönelik yönlendirme, gözetim, gözden geçirme, danışma, fikir ayrılıklarının çözümü gibi eylemlerle ilgili gerekliliklere de yer verilmiştir.

Kaynaklar ile bilgi ve iletişim ise, diğer bileşenlerin çalışmasını sağlayan unsurlardır (IAASB, 2021: 9-10). Kaynaklar; teknolojik kaynaklar, entelektüel kaynaklar ve insan kaynaklarını içerebilir. Bilgi ve iletişim ise, kalite yönetim sistemi ile ilgili bilgilerin temin edilmesi, oluşturulması veya kullanılmasını ve bunların denetim şirketi/kurumu içindeki ve dışındaki taraflara zamanında iletilmesini ele alır.

2.2. Uluslararası Kalite Yönetimi Standardı 2 (ISQM-2)

ISQM 1'e göre, denetim şirketi/kurumu tarafından kalite hedeflerinin oluşturulması, kalite risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi

ve bu risklere yönelik karşılıkların tasarlanması ve uygulanması gerekmektedir. Bu karşılıklar, kalitenin gözden geçirilmesine yönelik politika ve prosedürlerin oluşturulmasını veya standartta belirtilen denetimlerde kalitenin gözden geçirilmesini zorunlu tutmayı içerebilir. ISQM 2- Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi Standardı, ISQM 1'de "yüksek riskli" olarak değerlendirilen denetimlerde risklere karşı özel olarak tasarlanan ve uygulanan bir karşılık olan "kalitenin gözden geçirilmesi" uygulamasını ele almaktadır.

Kalitenin gözden geçirilmesi, kalite yönetim sisteminin bir parçasını oluşturur ve ilgili denetim şirketi/kurumu adına kaliteyi gözden geçiren kişi tarafından denetim raporu yayımlanmadan önce yapılır. ISQM 2, denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin atanması ve liyakati, kalitenin gözden geçirilmesinin yürütülmesi ve belgelendirilmesine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler içermektedir (IAASB, 2020c).

2.3. ISA 220 - Mali Tablo Denetiminde Kalite Yönetimi Standardı

Revize ISA 220, mali tablo denetimine kalitenin sağlanması ile ilgili olup firma/kurum düzeyindeki ISQM 1 ve ISQM 2'den daha sınırlı bir kapsama sahiptir. Revize ISA 220 (IAASB, 2020d), sorumlu denetçi ve denetim ekibinin mali tablo denetiminde kalite yönetimine ilişkin sorumluluklarını ele almaktadır. Yenilenen standart, kalite yönetimi yaklaşımını modernize etmekte ve sorumlu denetçi ve denetim ekibinin kaliteyi yönetme ve gerçekleştirme konusunda proaktif olmalarını gerektirmektedir (IAASB, 2022a).

Eski standart (ISA 220- Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü), mali tablo denetiminde kalitenin yalnızca kalite kontrol prosedürleri uygulanması sureti ile sağlanmaya çalışıldığı bir anlayışı yansıtmakta iken, revize standart ISQM 1 ile uyumlu olacak şekilde kalitenin risk esaslı ve dinamik bir yaklaşım ile yönetilmesini amaçlamaktadır.

Revize ISA 220, denetim düzeyinde o denetimin yürütülmesi ve denetim sonucunda düzenlenen rapora ilişkin olarak nihai sorumluluğu üstlenecek ve hesap verme yükümlülüğüne sahip olacak bir "sorumlu denetçi"nin belirlenmesini gerektirmektedir. Standartta sorumlu denetçinin liderlik sorumlulukları ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu sorumluluklar, denetimde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılması ile denetim ekibi için uygun bir çevre oluşturmayı, denetime yeterli ve

uygun düzeyde katılım sağlamayı, denetim ekibinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile ekip üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesini ve de denetimin sonuna doğru ancak denetçi raporuna tarih vermeden önce, denetimde kalitenin yönetilmesine ve kaliteye ulaşılmasına ilişkin genel sorumluluğu üstlenmiş olup olmadığına karar vermeyi içermektedir.

Yeni standardın üzerinde önemle durduğu bir başka husus ise denetim ekibinin mesleki şüphecilik çerçevesinde hareket etmesinin önemidir. Standart aynı zamanda, mesleki şüpheciliğin önüne çıkabilecek -bütçe ve zaman kısıtları, denetlenen idarenin iş birliği eksikliği, otomatik araç ve tekniklere gereğinden fazla güvenme gibi- bazı engellerden ve mesleki şüpheciliğin kullanılmasını kısıtlayabilecek kasti veya kasti olmayan önyargılardan bahsetmektedir. Standartta, mesleki şüpheciliğin önündeki engelleri azaltmak için denetim ekibinin atacağı muhtemel adımlara da açıklık getirilmektedir. Bu adımların, denetim için ilave ya da farklı kaynaklar gerektirecek şekilde denetimin şartlarında meydana gelebilecek değişikliklere karşı dikkatli olmayı, önyargılara karşı hassasiyetin artması durumunda denetim ekibini uyarmayı veya denetim ekibinin daha deneyimli üyelerini belirli faaliyetlere dâhil etmeyi içerebileceği belirtilmektedir.

Etik gerekliliklere uyum sağlanması eski standartta olduğu gibi yeni standartta da kalitenin önemli unsurlarından biri olarak kabul edilmektedir. Yeni standart, sorumlu denetçiye etik hükümlere uygunluk sağlanmasına yönelik tehditlerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, etik hükümlerin ihlali durumunda uygun adımların atılması ve denetçi raporuna tarih vermeden önce bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlerin yerine getirilip getirilmediğine karar verme sorumluluğu getirmektedir.

Revize ISA 220'deki bir diğer yenilik ISQM 1'deki genişletilmiş denetim kaynakları tanımının benimsenmesidir. Buna göre, denetimin yürütülmesi için gerekli kaynaklar; insan kaynakları, teknolojik kaynaklar ve entelektüel kaynaklardan oluşmaktadır. Eski standart, yalnızca denetim ekibi üyelerinin görevlendirilmesine ilişkin maddeler içermekte iken, revize standardın istenilen kalite seviyesine ulaşılması için denetim düzeyinde ihtiyaç duyulan kaynakların tamamını ele alması önemli bir yaklaşım değişikliğidir. Konuyla ilgili bir diğer önemli değişiklik, denetim için tahsis edilen veya kullanıma hazır

tutulan kaynakların, denetimin şartları açısından yetersiz olması veya uygun olmaması durumunda, standardın artık sorumlu denetçinin adım atmasını gerektirmesidir. Bu adımlar, ilave kaynak ihtiyacının, kaynaklardan veya denetime ilişkin kalite yönetim faaliyetlerinden sorumlu olan uygun kişilere bildirilmesini içermektedir.

Standartta, insan kaynaklarının denetim ekibi üyelerini ve varsa denetçinin faydalandığı uzman ile işletmenin/kurumun iç denetim fonksiyonunda yer alan ve denetime doğrudan yardım sağlayan kişileri içereceği ifade edilmiştir. Denetim ekibinin "*denetimi yürüten sorumlu denetçi, bağımsız denetçiler ve diğer personel ile denetimle ilgili prosedürleri uygulayan diğer kişiler*"den oluşacağı belirtilmekte ve denetimlerde yararlanılan dış uzmanların denetim ekibine dahil olmayacağı vurgulanmaktadır. Denetim ekibi dışında yer alan ancak farklı şekilde denetime doğrudan katkı sağlayan kişilerin ise geniş anlamda insan kaynakları tanımı içerisinde yer aldığı kabul edilmektedir.

Standarda göre artık sorumlu denetçinin kaynakların yeterliliğine ilişkin değerlendirme yapması zorunludur. İnsan kaynaklarının yeterliliğine yönelik yapılacak değerlendirmenin sadece niceliksel değil, niteliksel unsurları da göz önünde bulundurması beklenmektedir. Buna göre sorumlu denetçinin, denetim ekibinin uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olup olmadığına karar vermesi gerekmektedir.

Teknolojik kaynaklar, denetçiler tarafından denetim sırasında farklı amaçlarla kullanılan tüm teknolojileri içeren şemsiye bir kavramdır. Denetimlerde otomatik araç ve tekniklerin, özellikle de veri analitiği teknolojilerinin kullanılması artık olağan hale gelmiştir. Aynı zamanda makine öğrenmesi, doğal lisan işleme, tahmine dayalı analiz gibi gelişen yapay zekâ teknolojileri de denetim kalitesini artırmanın bir yolu olarak görülerek bu alanlarda pilot çalışmalar yapılmaya başlanmıştır (FRC, 2020).

Teknolojik kaynaklar denetimin planlama, uygulama ve raporlama aşamalarında çok çeşitli amaçlarla kullanılabilmektedir. Örneğin, bu araçlar planlama aşamasında risk değerlendirme prosedürleri çerçevesinde büyük veri içerisindeki olağan dışı kayıtların ve eğilimlerin tespit edilmesine olanak sağlamakta; uygulama aşamasında denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesine yardımcı olmakta; raporlama aşamasında ise süreç verimliliğine ve tutarlılığın

sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. Yine, özellikle son yıllarda tüm dünyada yaygınlık kazanan uzaktan çalışma koşullarının geçerli olduğu durumlarda iletişim sağlama ve toplantı yapma amacıyla da teknolojik araçlardan yoğun olarak faydalanılmaktadır. Teknolojik araçlar denetimlerin daha etkin ve verimli biçimde yürütülmesine olanak sağlamakla birlikte, standartta bu teknolojik kaynakların uygun olmayan şekillerde kullanımının, karar alma sürecinde edinilen bilgilere aşırı güvenme riskini artırabileceği veya gizlilikle ilgili etik hükümlerin ihlaline yol açabileceğine dikkat çekilmektedir.

Entelektüel kaynaklar; denetim metodolojileri, uygulama araçları, denetim rehberleri, model programlar, şablonlar, kontrol listeleri ve formlar gibi unsurları içerir. Denetimde entelektüel kaynakların kullanılması; mesleki standartların, mevzuatın ve denetim şirketinin/kurumunun politika ile prosedürlerinin anlaşılmasını ve tutarlı bir şekilde uygulanmasını kolaylaştırır.

Revize ISA 220'ye göre sorumlu denetçinin; denetim ekibinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile ekip üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesi sorumluluğunu üstlenmesi zorunludur. Bu sorumluluklar, yalnızca sorumlu denetçiye ait olabileceği gibi denetim ekibinin diğer üyeleriyle paylaşılması da mümkündür. Standarda göre sorumlu denetçinin, denetim sırasında uygun zamanlarda önemli hususlar ve önemli mesleki yargı kullanılan alanlarla ilgili çalışma kâğıtlarını gözden geçirmesi zorunlu olup çalışma kâğıtlarının tamamını gözden geçirmesine gerek bulunmamaktadır. Konuyla ilgili getirilen önemli yeniliklerden biri, denetim düzeyinde planlanan yönlendirme, gözetim ve gözden geçirme faaliyetlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin bir açıklamaya denetim planında yer verilmesinin zorunlu tutulmasıdır. Yeni standartta, yukarıda vurgulanan hususlara ilaveten izleme, düzeltme ve belgelendirme gibi birçok önemli hususta eski standartta yer alan hükümler geliştirilmiş ve yeni açıklayıcı ifadelere yer verilmiştir.

3. YÜKSEK DENETİM KURUMLARI İÇİN KALİTE STANDARTLARI

IFPP çerçevesinde YDK'larda kalite kontrolünü ve kalite yönetimini ele alan iki temel standart bulunmaktadır. Bunlardan ilki kurumsal düzeydeki ISSAI 140- Yüksek Denetim Kurumları İçin Kalite Kontrolü

Standardı, ikincisi ise mali denetimler için geçerli ISSAI 2220- Mali Tablo Denetiminde Kalite Yönetimi Standardıdır. INTOSAI tarafından benimsenen diğer temel denetim türleri olan uygunluk denetimi ve performans denetimleri için ayrı kalite standartları bulunmamakta, bunun yerine ISSAI 3000 – Performans Denetimi (Md.79-82) ve ISSAI 4000 – Uygunluk Denetimi Standartlarında (Md. 80-88) kalite kontrole ilişkin maddelere yer verilmektedir (INTOSAI, 2019e; 2019f). Bunun dışında IFPP çerçevesinde farklı düzeylerde yer alan başka birçok standartta da kalite kontrole ilişkin maddeler bulunmaktadır.

3.1. Yüksek Denetim Kurumlarında Kurumsal Düzeyde Kalite Yönetimi

INTOSAI tarafından 2010 yılında YDK'lara tüm çalışma alanlarını kapsayan uygun bir kalite kontrol sistemi kurmaları ve bu sistemi sürdürmelerinde destek olmak amacıyla ISSAI 40- Yüksek Denetim Kurumları İçin Kalite Kontrolü Standardı kabul edilmiştir. Bu standart, IAASB tarafından çıkarılan Uluslararası Kalite Kontrol Standardında (ISQC 1) yer alan temel ilkelere dayanmaktadır. Bununla birlikte, gerekliliklerin YDK'larca uygulanabilmesini sağlamak amacıyla birtakım uyarlamalar da yapılmıştır. 2019 yılında INTOSAI IFPP çerçevesinin oluşturulmasıyla birlikte bu belge, "ISSAI 140" olarak yeniden adlandırılmış ve çerçevenin ikinci kategorisi olan INTOSAI Standartları (ISSAI) kapsamında "YDK'ların kurumsal gereklilikleri" arasında konumlandırılmıştır.

ISSAI 140'a göre YDK'larda kalite kontrol sisteminin çerçevesini oluşturan altı unsur bulunmaktadır:

1) YDK'da kaliteye yönelik liderlik sorumlulukları,

2) İlgili etik gereklilikler,

3) Görevi kabul ve devamlık,

4) İnsan kaynakları,

5) Denetim ve diğer çalışmaların yürütülmesi ve

6) İzleme.

Standarda göre;

Kalite kontrol sisteminin genel sorumluluğunu taşıyan YDK Başkanının, YDK'nın *tüm çalışmalarında kaliteyi esas alan bir kurum içi kültürün teşvik edilmesi için politika ve prosedürler oluşturması*,

YDK personeli ve *sözleşme*li tarafların kurumun etik gerekliliklere uyduğuna dair makul güvence elde edilmesine yönelik politika ve prosedürlerin geliştirilmesi,

Çalışmaların sahip olunan kaynaklar ölçüsünde, ilgili etik gereklilikler çerçevesinde ve kalite risklerini gözeterek yürüt*ülmesi,*

Gerekli bilgi ve becerilere sahip, etik ilkelere bağlı yeterli sayıda personele sahip olmaya yönelik politika ve prosedürler oluşturması,

G*örevlerin mesleki standartlara ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak yürütüldüğüne ve mevcut şartlar altında uygun raporlar yayımlandığına dair makul güvence elde etmek üzere* kalitede tutarlılığı teşvik eden, gözetim ve gözden geçirme sorumluluklarını içeren politika ve prosedürler oluşturulması,

Kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin ilgili ve yeterli olduğuna ve etkin biçimde işlediğine dair makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış bir izleme süreci oluşturulması,

gerekmektedir (INTOSAI, 2019d).

Aralık 2020'de IAASB tarafından ISQC 1'in yerine geçmek üzere ISQM 1 ve ISQM 2'nin kabul edilmesi ile, ISQC 1'e dayanan ISSAI 140'ın da güncellenmesi zorunlu hale gelmiştir. Mart 2022'de INTOSAI, YDK'lar için kalite yönetimine ilişkin yeni bir standart geliştirilmesi amacıyla ISSAI 140'ın revizyonu projesini başlatmıştır. Proje ekibi tarafından, ISQM 1'in temel üst düzey gereklilikleri YDK bağlamında uyarlanmıştır. Proje kapsamında ayrıca, ISSAI 140'ın revize edilmesi nedeniyle IFPP çerçevesinde yer alan diğer mesleki bildirimlerde yapılması gereken uyumlaştırıcı değişiklikler üzerinde de çalışılmış ve bunlara ilişkin öneriler geliştirilmiştir (INTOSAI, 2023b).

INTOSAI Mesleki Bildirimler Forumunun (FIPP) onayına sunulan Revize ISSAI 140; YDK'da kalite yönetim sisteminin kurulması, kalite hedeflerinin belirlenmesi, kalite risklerinin belirlenmesi,

değerlendirilmesi, bu riskleri önlemeye yönelik eylemlerin tasarlanması ve uygulanması, kalite yönetim sisteminin izlenmesi ve tespit edilen eksikliklerin giderilmesi, kalite yönetim sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve kalite yönetim sisteminin belgelenmesine ilişkin kurumsal gereklilikleri içermektedir. Yeni standardın INTOSAI Yönetim Kurulu tarafından onaylanmasının ardından 1 Ocak 2025 tarihinde yürürlüğe girmesi beklenmektedir (INTOSAI, 2023c).

3.2. Yüksek Denetim Kurumlarında Mali Denetim Düzeyinde Kalite Yönetimi

INTOSAI tarafından standart geliştirmede iki farklı yöntemin izlenmesi nedeniyle, kalite yönetimine ilişkin yeni standartların IFPP çerçevesine eşzamanlı olacak şekilde dahil edilmesi mümkün olmamıştır. IAASB tarafından yayımlanan Revize ISA 220, INTOSAI tarafından ayrı bir işlem yapılmadan doğrudan ISSAI 2220 olarak 15 Aralık 2022 tarihinde yürürlüğe girmiş sayılırken; INTOSAI tarafından yenilenmekte olan ISSAI 140'ın yeni versiyonunun en erken 1 Ocak 2025 tarihinde yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Buna göre, YDK'lar açısından kurumsal düzeyde kalite yönetimini düzenleyen "genel" standart henüz hazırlanmadan, denetim düzeyinde kalitenin yönetilmesini ele alan "özel" standart yürürlüğe girmiştir. Revize ISA 220'de yer alan gerekliliklerin ISQM 1 ve ISQM 2 ile doğrudan bağlantılı olduğu göz önüne alınırsa, yeni ISSAI 140 yürürlüğe girene dek YDK'ların mali denetim uygulamalarında revize standardın (ISA 220) getirdiği yeniliklere uyum sağlamaya yönelik yeterli düzeyde ilerleme kaydedememeleri mümkündür.

Revize ISA 220 gerekliliklerinin tam olarak anlaşılabilmesi için, bu standardın dayandığı ISQM 1 ile getirilen yeni kalite yaklaşımının kavranması önem taşımaktadır. Bu yeni anlayış, istenilen kalite düzeyine ulaşmak için önceden tanımlanmış bir dizi kalite kontrol prosedürünün uygulanması yerine, kalitenin ve ilgili prosedürlerin risk temelli ve dinamik bir şekilde yönetilmesini içermektedir.

4. KAMU MALİ DENETİMİNDE KALİTE YÖNETİMİ

4.1. Kamu Sektöründe Mali Denetimin Amacı

YDK'lar, kamu kurum ve kuruluşlarını kamu kaynaklarının yönetiminden ve kullanılmasından sorumlu tutmak üzere denetimler yürüterek ve bulgularını raporlayarak, kamu mali yönetiminde hesap verilebilirlik, saydamlık ve doğruluğun güçlenmesine katkıda bulunurlar. Kamu yararını gözeten, bağımsız, etkili ve güvenilir YDK'lar; hesap verme sorumluluğu döngüsünün önemli bir bileşenini oluştururlar (INTOSAI, 2019a).

Mali denetim, YDK'ların geleneksel görevlerinden biridir. Mali denetimin amacı, mali tablo kullanıcılarının bu tablolara ve sunulan diğer mali bilgilere duyduğu güvenin derecesini artırmaktır. Mali denetimin amacına ulaşabilmesi için, mali tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda denetim görüşü oluşturularak kullanıcılara makul güvence sunulması gerekmektedir.

YDK'ların hesap verebilirlik döngüsü içerisindeki fonksiyonlarını sadece kamu kurum ve kuruluşları tarafından hazırlanan mali tablolara görüş verilen tasdik görevi niteliğindeki mali denetimler ile yerine getirmeleri olası değildir. Dünyada birçok YDK mali denetim görevlerini mali tablolara görüş vermenin ötesinde sorumluluklar içeren düzenlilik denetimleri kapsamında yerinde getirmektedir. Bu sorumluklar, kurum ve kuruluşların mali hesap verme sorumluluğunun tasdik edilmesi, ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluğun değerlendirilmesi dâhil olmak üzere mali sistemlerin ve işlemlerin denetlenmesi, iç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının denetlenmesi, denetlenen kuruluş bünyesinde alınan idari kararların dürüstlük ve yerindeliğinin denetlenmesi, YDK'nın açıklanması gerektiğini düşündüğü, denetimle ilgili veya denetimden doğan diğer konuların raporlanması gibi hususları içerebilir (INTOSAI, 2009).

YDK'ların yetki çerçeveleri ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, genellikle kamu mali denetimleri özel sektör denetimlerinden çok daha geniş kapsamlıdır ve YDK denetim raporları, özel sektör denetim raporlarına göre çok daha ayrıntılı bulgular ve öneriler içerir. Denetlenen idare tarafından YDK raporlarında yapılan önerilerin

dikkate alınarak gerekli adımların atılması, denetimin etkisinin ve değerinin bir göstergesi olarak kabul edilir (IAASB, 2014: 62).

4.2. Kamu Mali Denetimlerinde Kaliteyi Etkileyen Faktörler

Denetim kalitesi, denetim ekibinin uygulamaları ve belirli bir görev için tahsis edilen kaynaklar ile doğrudan bağlantılıdır. Bununla birlikte, denetim kalitesinin sadece denetim düzeyindeki faktörlerle açıklanması mümkün değildir. YDK'ların sahip olduğu özellikler ve kurumsal düzeyde belirlenen politika ve prosedürler de denetim kalitesini etkilemektedir.

YDK'lar tarafından yürütülen mali denetimlerin kalitesini belirleyen faktörler, kurumsal ve denetim olmak üzere iki düzeyde ele alınmaktadır:

4.2.1. Kurumsal Düzey

4.2.1.1. Yüksek Denetim Kurumunun Bağımsızlığı

YDK'ların görev ve sorumluluklarını objektif ve etkili şekilde yerine getirebilmeleri bağımsız olmalarına bağlıdır. İlk kez 1977 tarihli Lima Deklarasyonunda (INTOSAI-P 1) kapsamlı olarak ortaya konulan ve 2007 yılında kabul edilen Meksika Deklarasyonunda (INTOSAI-P 10) yer alan sekiz ilke ile ana çerçevesi çizilen YDK'ların bağımsızlığı, kaliteli denetimler için bir ön koşul teşkil etmektedir (IDI, 2021:8-9).

YDK'ların bağımsızlığı, yasama ve yürütme erklerinden ve denetlenen kurumlardan bağımsız olmayı ve görevlerin ifasında her türlü dış etki ve müdahaleden uzak olmayı içerir. Ancak bu bağımsızlık mutlak bir bağımsızlık anlamına gelmez, denetçilere sınırsız ve sorumsuz bir yargıda bulunma özgürlüğü tanımaz (Köse, 2007: 55-56).

YDK'ların bağımsızlıkları işlevsel, kurumsal ve finansal olmak üzere üç farklı boyutta ele alınmaktadır. İşlevsel bağımsızlık, YDK'ların kendi denetim programlarını kendilerinin yapmaları, diğer bir ifade ile neyi, ne zaman, nasıl denetleyeceklerine karar vermekte özgür olmaları anlamına gelir. Kurumsal bağımsızlık, YDK üye ve denetçilerinin dış müdahaleye açık olmaması ve görevlerini hiçbir etki altında olmadan serbestçe karar verebilmeleri için statülerinin Anayasal güvence altına alınmasını (örneğin, keyfi olarak görevden alınmalarının mümkün olmaması) gerektirir. Mali bağımsızlık ise, YDK'ların görevlerini yerine

getirmeye olanak sağlayacak mali kaynaklara ve bunları kullanma yetkisine sahip olmasını ifade eder (IDI, 2021:8).

Denetim kalitesinin sürdürülmesi, YDK'ların bağımsızlıklarının korunmasına bağlıdır. Bu nedenle standartlar, YDK'ların bağımsızlıklarının mutlaka Anayasa ve yasalarla güvence altına alınmasını öngörmektedir. Ancak demokratik olmayan ve hukukun üstünlüğünün sağlanamadığı bir ortamda bu güvencenin bağımsızlığa karşı ortaya çıkan tehditleri bertaraf edememe riskinin de bulunduğu not edilmelidir.

4.2.1.2. Yüksek Denetim Kurumunun Yeterli Kapasiteye Sahip Olması

YDK'ların denetimlerini standartlara uygun şekilde yerine getirebilmeleri için yeterli ve uygun kaynaklara sahip olmaları gerekir. Yeni kalite yönetimi standartları, denetimde kalitenin sağlanması için ihtiyaç duyulan kaynakların yeterliliğinin değerlendirilmesini öngörmektedir. Bu yönde yapılacak değerlendirme kurumsal düzeyde yapılan denetim planlamasının etkinliğinin sağlanmasına katkıda bulunacaktır.

Denetim görevi için gerekli kaynaklar; insan kaynaklarını, teknolojik kaynakları ve entelektüel kaynakları içermektedir. Yüksek kaliteli denetimler için öncelikle insan kaynakları yönetiminde etkinliğin sağlanması, personelin sayıca yeterli olmasının yanında gerekli bilgi ve yetkinliklere sahip olması da önem taşır. INTOSAI tarafından 2022 yılında yayımlanan ve YDK denetçilerinin yeterliliklerinin belirlenmesi, geliştirilmesi, sürdürülmesi ve değerlendirilmesine dair kurumsal gereklilikleri ortaya koyan ISSAI 150 Standardı, denetçileri yüksek performans göstermeye yönlendirmek amacıyla belirli pozisyonlar için gerekli temel özelliklerin tanımlandığı yetkinlik çerçevelerinin oluşturulmasını öngörmektedir. Ayrıca profesyonel denetçiler yetiştirilmesi ve mesleki gelişimin sürdürülmesi için resmi ve yapılandırılmış gelişim programları uygulanması tavsiye edilmektedir (INTOSAI, 2022; Köse, 2023). YDK'ların faaliyet gösterdikleri ülkenin kendine özgü koşulları, ilgili yasal sınırlılıklar ve kendi kurumsal yapıları çerçevesinde denetçilerin yetkinliklerinin geliştirilmesine yönelik politikaları belirlemeleri beklenmektedir.

Son dönemde bilişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler ile tüm dünyada yaşanmakta olan dijital dönüşüm süreçlerine paralel olarak, standartlarda teknoloji konusuna özel bir önem verilmekte, denetim uygulamalarında da teknolojik araçlar giderek daha fazla kullanılmaktadır. Bu nedenle, denetçilerin bilişim teknolojileri alanındaki yetkinliklerinin geliştirilmesi YDK'ların öncelikli hedefleri arasında yer almalıdır. YDK'lar, bir yandan denetimlerde teknolojinin sunduğu kolaylıklardan daha fazla yararlanmanın yollarını aramalı ve bütçeleri ölçüsünde bu alana yatırım yapmalı, diğer yandan da teknoloji kullanımının beraberinde getirdiği risklere karşı duyarlı olmalı ve bu riskleri yönetmelidir.

Son olarak, denetim uygulamalarına yön verecek ve destekleyecek rehber, iş listesi, kontrol listesi gibi entelektüel kaynakların kalitesinin sürdürülebilirliğini sağlamak için ise, bu kaynaklara yönelik düzenli gözden geçirme ve güncelleme çalışmalarının yürütülmesi gerekir. Bu kaynakların kalitesine yönelik güvence elde etmek için üçüncü taraflarca gerçekleştirilecek meslektaş değerlendirme (*peer review*) çalışmalarından yararlanılması mümkündür.

4.2.1.3. Yüksek Denetim Kurumunda Etkin Bir Kalite Yönetim Sisteminin Kurulmuş Olması

Kalite yönetimine ilişkin yeni standart gereklilikleri çerçevesinde, YDK'lar tarafından risk odaklı kalite yönetim sisteminin kurulması gerekmektedir. Bu kapsamda kalite hedefleri belirlenmeli, bu hedeflere yönelik riskler tespit edilerek değerlendirilmeli ve belirlenen risklere uygun şekilde karşılık verilmelidir. Ayrıca bu sistemin izlenmesi ve eksikliklerin zamanında tespit edilerek iyileştirme ve düzeltmeler yapılabilmesi için etkin bir izleme mekanizması oluşturulması bir zorunluluktur.

YDK'ların bir kalite yönetimi sistemi kurmaya dönük çabalarını, stratejik planlama döngüsüne ve/veya kurumsal risk yönetimi çalışmalarına entegre ederek yürütmeleri mümkündür. Kalite hedefleri belirlenirken standart gereklilikleri, ilgili yasal ve idari düzenlemeler, mevcut kalite çerçeveleri ve paydaş beklentileri göz önünde bulundurulmalıdır.

Etkin bir kalite yönetiminin birincil koşulu kurulan sistemin üst yönetim tarafından sahiplenilmesidir. YDK üst yönetiminin,

paydaşlarla ilişkilerde itibar ve güven tesis etmek için kaliteyi merkeze alan bir kurum kültürü oluşturmak ve etik davranış ilke ve kurallarının tüm personel tarafından benimsenmesini sağlamak üzere uygun eylemlerde bulunması gerekir.

Kalite yönetim sistemi içerisinde liderlik sorumluluklarının netleştirilmesi de önem arz eden diğer bir husustur. YDK bünyesinde, denetim süreci ve bu süreç sonunda üretilen raporların kalitesine ilişkin nihai sorumluluğu üstlenecek "sorumlu denetçi"ler belirlenmelidir. Sorumlu denetçinin denetime ilişkin yönlendirme, gözetim, gözden geçirme gibi sorumlulukları etkin şekilde yerine getirilmesinin sağlanması ve yeni standart ile sorumlu denetçiye getirilen ilave sorumluluklar hakkında farkındalığın artırılması gerekir.

4.2.2. Denetim (Görev) Düzeyi

4.2.2.1. Denetim Süreçlerinin Standartlara Uygun Yürütülmesi ve Belgelendirilmesi

Denetim standartları, denetim görüşüne ulaşmada denetçilerin mesleki yargı ve kararları için rehberlik sağlayarak, denetimin planlanması, yürütülmesi ve belgelendirilmesinde denetçilere yardımcı olur.

Planlama aşaması, denetimin etkili ve verimli bir şekilde yürütülmesi açısından çok önemlidir. Denetim standartları, mali denetim için risk tabanlı bir denetim yaklaşımı öngörmektedir. Mali denetimin planlama aşamasında risk değerlendirme prosedürleri uygulanarak mali tablolarda hile veya hatadan kaynaklanabilecek yanlış bildirim riskleri belirlenir, değerlendirilir ve bu risklere yönelik prosedürler tasarlanır (INTOSAI, 2020a:15-17).

2019 yılında revize edilen ISA 315 (ISSAI 2315) İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı risk değerlendirme prosedürlerinde tutarlılığın sağlanması ve daha sağlam bir risk değerlendirmesi yapılması amacıyla bu sürece ilişkin önemli yenilikler getirmiştir. Bu değişikliklerin uygun şekilde uygulamaya geçirilebilmesi halinde mesleki şüpheciliği artırarak denetim kalitesini olumlu yönde etkileyeceği değerlendirilmektedir (FRC, 2021b: 8).

Kamu mali denetiminde risk değerlendirmesi yapılırken, denetimin amacının mutlaka göz önünde bulundurulması gerekir. Bir denetim görevi mali tablolara görüş vermenin yanında başka amaçlara da sahipse (iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, mevzuata aykırılıkların raporlanması gibi) bu ilave amaçlara yönelik risklerin de bu aşamada belirlenmesi gerekir.

Denetimin uygulama aşamasında ise planlama evresinde tasarlanan denetim prosedürleri uygulanır. Bu aşamada temel olarak denetim görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeye odaklanılır. Denetim kanıtının yeterliliği niceliğini, uygunluğu ise ilgili ve güvenilir olmasını ifade eder (INTOSAI, 2020a:19). Denetim kanıtı toplama süreci yoğun şekilde mesleki şüpheciliğin ve mesleki yargının kullanılmasını gerektirir.

Mesleki şüphecilik, denetim görevinde sorgulayıcı bir bakış açısına ve denetim kanıtlarını titizlikle değerlendiren bir tutum sergilemeyi ifade eder. Mesleki şüpheciliğe sahip bir denetçinin çelişkili denetim kanıtlarını ayrıntılı şekilde incelemesi, özellikle hile riskinin yüksek olduğu alanlarda denetim kanıtlarının güvenilirliğini ve sunulan belgelerin gerçek olup olmadığını sorgulaması; yönetimin, sorumluların ve denetim kanıtı sağlayan üçüncü tarafların dürüstlüğünü makul şekilde sorgulaması beklenir (Johnstone vd., 2014: 128). Denetçiler tarafından yeterli düzeyde mesleki şüpheciliğin ortaya konulmaması, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi riskine yol açar. Bu nedenle kaliteli denetimler gerçekleştirilebilmesi için denetimlerin planlama ve uygulanmasında yeterli düzeyde mesleki şüphecilik gösterilmelidir.

Mesleki yargı ise, denetim süreci içerisinde bir karar vermek veya bir sonuca ulaşmak için ilgili teknik bilgi ve deneyimin kullanılması anlamına gelir. Kaliteli denetimler için denetçilerin sağlam mesleki yargılar vermesi ve bunları uygun şekilde belgelendirmesi büyük önem taşır (Johnstone vd., 2014: 127).

Denetim standartları (ISSAI 2230-ISA 230), uygulanan denetim prosedürlerinin, elde edilen denetim kanıtlarının ve denetçinin vardığı sonuçların yeterli düzeyde belgelendirilmesini ve belli bir göreve yönelik denetim belgelerini içeren kayıtların yer aldığı bir denetim dosyasının oluşturulmasına dair gereklilikler içermektedir.

Belgelendirme, denetimle bağlantısı olmayan ve yeterli tecrübeye sahip başka bir denetçinin denetimle ilgili önemli hususları ve mesleki yargıları anlaması için yeterli olmalıdır (IAASB, 2022b: 159-167). Bu şekilde yapılan belgelendirme, denetimin standartlara ve ilgili mevzuata uygun planlandığına ve yürütüldüğüne dair kanıt teşkil eder. Ayrıca denetim ekibine denetimin planlama ve uygulanmasında yardımcı olur; denetimin gözetim ve gözden geçirme süreçlerini destekler. Bu özellikleri itibarıyla denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkisi vardır.

4.2.2.2. Kaliteye Yönelik Gözden Geçirme Süreçlerinin Etkinliği

Denetim sırasında yapılan "sıcak" ve denetim sonrası "soğuk" gözden geçirme çalışmaları uygulamadaki eksikliklerin zamanında tespit edilmesini sağlayarak denetim kalitesinin iyileşmesine önemli katkılarda bulunmaktadır. Yeni kalite standardına göre sorumlu denetçi, denetim ekibinin yönlendirilmesi, gözetimi ve çalışmalarının gözden geçirilmesinden sorumlu olup, denetim planında bu faaliyetlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin bir açıklamaya yer verilmesi zorunludur. Bunun dışında, yüksek riskli olduğu değerlendirilen ve standartlarda sayılan belirli özelliklere sahip olan denetimlerde, yeterli liyakate sahip bir kaliteyi gözden geçiren kişinin atanması mümkündür.

Denetimler tamamlandıktan sonra gerçekleştirilen gözden geçirme çalışmaları ise YDK'nın yapısına göre kurum içerisinde kaliteden sorumlu kişi, ekip veya birim tarafından yapılabileceği gibi; tamamen kurumdan bağımsız uzmanlar, akademisyenler, diğer ülke YDK'ları veya uluslararası kuruluşlar tarafından da gerçekleştirilebilir.

4.2.2.3. Denetim Sonuçlarının Etkili Olması

Kamu mali denetimlerinde, denetim raporunda yer alan bulgu ve önerilerin denetlenen birimler, düzenleyici kurumlar ve parlamento tarafından gerekli düzeltici işlemlerin yapılmasının sağlanması ve böylece kamu mali yönetiminin iyileştirilmesine katkıda bulunulması hedeflenmektedir. Denetim sonuçlarının ilgili taraflar tarafından dikkate alınması için raporlanan hususların önemli olması, bulgu ve sonuçların incelenen hususu doğru bir şekilde yansıtması ve kanıtlara dayanması, denetim sonuçlarının uygun zaman diliminde teslim edilmesi ve açık, net ve anlaşılır bir şekilde sunulması gerekir. YDK'nın etkin bir izleme mekanizmasına sahip olması da denetim sonuçlarının

etkili olmasına katkıda bulunan bir başka faktördür (OECD SIGMA, 2004:9).

4.2.2.4. Denetime Ayrılan Kaynakların Yeterliliği

Denetimde etkinliğin sağlanması, belirli bir görev için ayrılan kaynakların yeterli olmasına bağlıdır. Yeni kalite standardı sorumlu denetçiye denetim için ayrılan kaynakların yeterliliğini değerlendirme sorumluluğu getirmiştir.

Denetime ayrılan kaynaklar arasında halen en önemli unsur insan kaynağıdır. Denetim ekibinin nicelik ve nitelik bakımından yeterli ve dengeli olması gerekir. Ayrıca denetim ekibinin verilen görevi standartlara uygun şekilde yerine getirebilecek zamana sahip olması çok önemlidir. Denetim planlaması sırasında uzman çalıştırma ihtiyacının da değerlendirilmesi gerekir. Diğer taraftan, denetim alanında artan dijitalleşmeye bağlı olarak denetimlerde teknolojik araçların kullanımına daha çok ihtiyaç duyulmaktadır. Her ne kadar denetimde kullanılan teknolojik araçlar denetim ekibi tarafından belirlenmiyorsa da, sorumlu denetçi tarafından bu kaynakların da yeterliliği değerlendirilerek, eksikliklerin kurum içerisinde ilgili birimlere raporlanması beklenmektedir.

4.2.2.5. Etik İlke ve Kurallara Uyulması

IFPP çerçevesinde yer alan ISSAI 130, YDK'lar ve çalışanlarına yönelik etik değer ve ilkeleri belirlemekte ve kamu sektörü denetimlerine özel ortamı dikkate alarak bu değerlerin günlük çalışmalara yansıtılmasına yönelik ilave rehberlik sağlamaktadır. Standarda göre YDK'ların ve denetçilerin benimsemesi gereken temel etik değerler dürüstlük, bağımsızlık ve tarafsızlık, yetkinlik, mesleki davranış ile gizlilik ve şeffaflıktan oluşmaktadır. Denetçilerin dürüst, güvenilir, iyi niyetle ve kamu yararına uygun hareket etmesi, mesleki yargılarını tüm dış etkilerden uzak, tarafsız ve önyargısız bir şekilde vermeleri, görevlerini yerine getirebilmek için uygun bilgi ve becerilere sahip olmaları ve gerekli özeni göstermeleri, ilgili mevzuata uygun davranmaları ve görevleri sırasında elde ettikleri bilgileri şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri ile denge sağlayacak biçimde korumaları beklenmektedir (INTOSAI, 2019c).

Etik davranış sergileme temelde personelin sorumluluğu olmakla birlikte; YDK'ların da etik kuralları net bir şekilde açıklaması, üst yönetimin kurum içinde bir etik kültür oluşturmaya liderlik etmesi ve bu kültürü sahiplenmesi, gerektiğinde çalışanlara etik rehberlik sağlaması ve izlemeye yönelik kontrolleri de içeren bir etik yönetim sistemi kurması personeli etik ilkeler uymaya teşvik edecektir.

4.2.2.6. Paydaşlarla Etkin İletişim Kurulması

Kamu mali denetimi açısından temel paydaşlar denetlenen kurumlar, vatandaşlar ve onları temsil eden yasama organıdır. Denetimin etkili olması ve kalitenin sağlanması için paydaşlarla etkin iletişim kurulması şarttır. Her ne kadar kamu sektörü denetçisinin yetki ve görev çerçevesi yasal ve idari düzenlemelerle çizilmekteyse de, denetim standartları (ISA 210-ISSAI 2210, A27) kamu sektöründe de özel sektörde olduğu gibi denetlenen birime kapsamlı bir görev yazısı gönderilmesinin faydalı olacağını belirtmektedir (IAASB, 2022b: 118-131).

Sorumlulara denetçinin mali tablo denetimiyle ilgili sorumlulukları, denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması, önemli denetim bulguları, denetçinin bağımsızlığı ve iletişimlerin şekli, zamanlaması ve beklenen genel içeriği ile ilgili bilgi verilmelidir. Denetçi denetim sırasında kurulacak iletişimin türüne (yazılı veya sözlü) mesleki yargısına göre kendisi karar verebilir (ISA 260-ISSAI 2260) (IAASB, 2022b: 208-223). Bunların dışında denetçinin denetim sırasında tespit ettiği önemli iç kontrol zafiyetlerini yönetimden sorumlu olanlara ve idareye zamanında ve yazılı olarak bildirme yükümlüğü bulunmaktadır (ISA 265-ISSAI 2265) (IAASB, 2022b: 224-230). Mali denetim sürecinde, denetlenen idarelerle önemli bulguların ve iç kontrol eksikliklerinin zamanında paylaşılması, idarelerin mali tablolar hazırlanmadan gerekli düzeltici işlemleri yapmasını sağlayarak mali tabloların önemli yanlış bildirim içerme olasılığını azaltarak kamu mali yönetiminin iyileşmesine katkıda bulunur.

Mali denetimde denetçi denetim sürecinde elde ettiği denetim kanıtlarını temel alarak mali tablolara ilişkin görüş oluşturmak ve bu görüşün dayanağını da açıklayan yazılı bir rapor üretmekle yükümlüdür. Denetim raporlarının anlaşılır olması, zamanında hazırlanarak ilgili kurumlara ve parlamentoya sunulması ve gizlilikle ilgili etik ilkelere uyulmak şartı ile şeffaflığın sağlanması için kamuoyunun erişimine açılması tüm dünyada genel olarak kabul edilen iyi uygulamalardır.

Paydaşlarla etkin iletişimin bir diğer boyutu tüm dünyada giderek yaygınlık kazanan paydaş katılım mekanizmalarıdır. Birçok YDK tarafından paydaşların denetim konusu önerebilmesini sağlayan sistemler, ihbar bildirim mekanizmaları, denetim sonuçlarının vatandaş ve medya ile paylaşılması için sivil toplum kuruluşları ile yapılan işbirlikleri gibi denetimlerde paydaş katılımını sağlamaya yönelik birçok farklı model geliştirilmiştir (World Bank Institute ve ACIJ, 2015). Paydaş katılımını öngören yeni yöntemlerin, vatandaşların YDK denetimlerinden beklentilerinin karşılanma düzeyini önemli ölçüde yükseltme potansiyeli olduğu değerlendirilmektedir.

SONUÇ

Genel olarak denetim standartlarına uyulması ve paydaş beklentilerinin karşılanması, denetimde kaliteyi belirleyen temel unsurlar olarak kabul görmektedir. Denetim standartları sabit dokümanlar olmayıp zaman içerisinde ortaya çıkan ihtiyaçlar ve değişen paydaş beklentileri doğrultusunda sürekli geliştirilmektedir. Son dönemde paydaşların denetim sonuçlarına dair beklentileri ve denetim süreçlerine ilişkin şeffaflık taleplerinin arttığı gözlemlenmektedir. Denetim standartlarında sıklıkla yapılan değişiklikler ve paydaşların her geçen gün artan beklentileri, denetim uygulamalarını değiştirdiği gibi denetim kalitesi anlayışının da değişmesinin önünü açmıştır.

Denetim kalitesi ile tam olarak neyin kastedildiği zamana, kurumların yapısına, içinde faaliyet gösterilen ortamın veya sektörün özelliklerine ve paydaşların algılarına göre değişiklik gösterebilmektedir. Bu farklılıklardan kaynaklanan ihtiyaçlara cevap verebilmek için IAASB tarafından, ISQM 1, ISQM 2 ve Revize ISA 220'den oluşan yeni uluslararası kalite yönetimi standart seti yayımlanmıştır. Yeni standartlar ile önceden belirlenmiş prosedürlere dayanan geleneksel kalite kontrol anlayışı bırakılarak; daha bütünleşik, esnek ve dinamik bir kalite yönetimi yaklaşımı benimsenmiştir. Yeni kalite standartlarında yer alan üst düzey gereklilikler hem özel sektör denetim firmaları hem de kamu sektörü denetim kurumları tarafından risk odaklı kalite yönetimi anlayışının hayata geçirilmesi için uygun bir çerçeve sunmaktadır.

Yeni kalite standartları çerçevesinde denetim firmalarında/kurumlarında etkin bir kalite yönetim sistemi kurulması için kalite ve etik odaklı bir kurum kültürünün üst yönetim tarafından sahiplenilmesi, kalite anlayışının kurumun stratejik ve operasyonel süreçlerine yerleştirilmesi ve hedeflere yönelik etkin bir izleme mekanizması oluşturulması gerekmektedir. Bu sistemde kalite hedefleri belirlenirken sadece süreçlerin değil, aynı zamanda girdiler, çıktılar, bunlar arasındaki ilişkiler, çevresel unsurlar ve paydaş beklentileri gibi kaliteyi etkileyen diğer faktörlerin de dikkate alınması büyük önem taşımaktadır.

Öte yandan, INTOSAI tarafından ISQM 1'deki üst düzey gereklilikler temel alınarak ve YDK'ların özel koşulları gözetilerek mevcut kalite kontrol standardı olan ISSAI 140 revize edilmiş olup onay aşamasındadır. Mali denetim açısından ise, IAASB tarafından yayımlanan Revize ISA 220, ISSAI 2220 olarak doğrudan kabul edilmiştir.

Kamu mali denetiminde kalite olgusunu hem kurumsal düzeyde, hem de denetim (görev) düzeyinde etkileyen birçok faktör söz konusudur. YDK'nın kurumsal, fonksiyonel ve finansal bağımsızlığa sahip olması, yeterli kapasitesinin bulunması, kurumda etkin bir kalite yönetim sisteminin kurulmuş olması ve bu sistemin sürekli izlenmesi kurumsal düzeyde öne çıkan faktörlerdir. Denetim düzeyinde ise denetim süreçlerinin standartlara uygun yürütülmesi ve belgelendirilmesi, denetim boyunca yeterli mesleki şüpheciliğin gösterilmesi, denetime ayrılan kaynakların yeterli olması, kaliteye yönelik gözetim ve gözden geçirme süreçlerinin etkinliği, etik ilke ve kurallara uyulması, denetim sonuçlarının etkili olması ve paydaşlarla etkin iletişim kurulması kaliteyi etkileyen en önemli unsurlardır. Söz konusu unsurların, yeni kalite yönetimi standartlarına uygun olarak kalite hedeflerinin ve bu hedeflere yönelik risklerin belirlenmesinde dikkate alınması gerekir.

Esnek ve dinamik bir yaklaşımla kalite yönetimini modernleştirme amacı taşıyan yeni standartların, YDK'lar tarafından yerine getirilen kamu mali denetimleri üzerinde de kaliteyi iyileştirici etkileri olacağı değerlendirilmektedir. Ancak bu konuda daha detaylı açıklamalar ve iyi uygulama örnekleri içeren ilave rehberliğe ihtiyaç bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

ACCA (2019). Closing the expectation gap in audit. https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/global-profession/expectation-gap.html, Erişim: 02.10.2023.

Charantimath, P. M. (2017). Total Quality Management (3. Baskı). India: Pearson.

FRC (2020). The Use of Technology in the Audit of Financial Statements. https://media.frc.org.uk/documents/AQR_Thematic_Review_-_The_use_of_Technology_in_the_audit_of_financial_statements.pdf, Erişim: 09.10.2023.

FRC (2021a). Developments in Audit 2021. https://www.frc.org.uk/getattachment/c5580fd0-64f3-4abd-b57a-b05f01dc9841/FRC-Developments-in-Audit-_November-2021.pdf, Erişim: 01.10.2023.

FRC (2021b). What Makes a Good Audit? https://media.frc.org.uk/documents/What_Makes_a_Good_Audit.pdf, Erişim: 09.10.2023.

Goetsch, D. L. ve Davis, S. B. (2016). Quality Management for Organizational Excellence: Introduction to Total Quality (8. Baskı). USA: Pearson.

IAASB (2014). A Framework For Audit Quality: Key Elements That Create an Environment for Audit Quality. https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf, Erişim: 01.10.2023.

IAASB (2020a). Discussion Paper on Fraud and Going Concern in an Audit of Financial Statements. https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Discussion-Paper-Fraud-Going-Concern.pdf, Erişim: 02.10.2023.

IAASB (2020b). ISQM 1 - International Standard on Quality Management 1 (Previously International Standard on Quality Control 1). https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Quality-Management-ISQM-1-Quality-Management-for-Firms.pdf, Erişim: 30.09.2023.

IAASB (2020c). ISQM 2 - International Standard on Quality Management 2, Engaging Quality Reviews. https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-engaging-quality-reviews, Erişim: 30.09.2023.

IAASB (2020d). ISA 220 (Revised) - Quality Management for an Audit of Financial Statements. https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-International-Standard-Auditing-220-Revised.pdf, Erişim: 30.09.2023.

IAASB (2021). First-Time Implementation Guide: International Standard on Quality Management (ISQM)1. https://www.iaasb.org/publications/isqm-1-first-time-implementation-guide, Erişim: 19.10.2023.

IAASB (2022a). First-Time Implementation Guide: ISA 220 (Revised). https://www.iaasb.org/publications/isa-220-revised-first-time-implementation-guide, Erişim: 19.10.2023.

IAASB (2022b). Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2022 Edition. Volume I. https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-10/IAASB-2022-Handbook-Volume-1.pdf, Erişim: 08.03.2024.

IAASB (2023a). About IAASB. https://www.iaasb.org/about-iaasb, Erişim: 19.10.2023.

IAASB (2023b). Quality Management. https://www.iaasb.org/focus-areas/quality-management, Erişim: 06.10.2023.

ICAEW (2020). Audit quality: the role of standard-setting. https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/the-future-of-audit/audit-quality-standards.ashx, Erişim: 04.10.2023.

ICAEW (2021). Audit quality: how to raise the bar. https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/the-future-of-audit/audit-how-to-raise-the-bar.ashx, Erişim: 05.10.2023.

IDI (2020). Global SAI Stocktaking Report 2020. https://www.idi.no/elibrary/global-sai-stocktaking-reports-and-research/2020-global-sai-stocktaking/1364-idi-global-sai-stocktaking-report-2020/file, Erişim: 10.10.2020.

IDI (2021). SAI Independence Donor Resource Kit. https://sirc.idi.no/document-database/documents/intosai-publications/48-sai-independence-donor-resource-kit/file, Erişim: 08.03.2024.

INTOSAI (2009). ISSAI 1003 - INTOSAI Mali Denetim Rehberi Terimler Sözlüğü. https://www.sayistay.gov.tr/files/1054_ISSAI%201003-TR-EN%20(2_1_V)(1).pdf, Erişim: 20.10.2023.

INTOSAI (2019a). INTOSAI P-12 - The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions - Making a Difference to the Lives of Citizens. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI_P_12_en_2019.pdf, Erişim: 19.10.2023.

INTOSAI (2019b). ISSAI 100 - Fundamental Principles of Public- Sector Auditing. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing-1.pdf, Erişim: 19.10.2023.

INTOSAI (2019c). ISSAI 130 – Code of Ethics. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-130-Code-of-Ethics.pdf, Erişim: 30.09.2023.

INTOSAI (2019d). ISSAI 140 - Quality Control for SAIs. https://www.issai.org/pronouncements/issai-140-quality-control-for-sais/, Erişim: 30.09.2023.

INTOSAI (2019e). ISSAI 3000 - Performance Audit Standard. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3000-Performance-Audit-Standard.pdf, Erişim: 30.09.2023.

INTOSAI (2019f). ISSAI 4000 - Compliance Audit Standard. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-4000-Compliance-Audit-Standard.pdf, Erişim: 30.09.2023.

INTOSAI (2020a). ISSAI 200- Financial Audit Principles. https://www.issai.org/pronouncements/financial-audit-principles/, Erişim: 02.10.2023.

INTOSAI (2020b). ISSAI 2000 - Application of the financial audit standards. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2021/01/ISSAI-2000.pdf, Erişim: 19.10.2023.

INTOSAI (2022). ISSAI 150 - Auditor Competence. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2022/11/ISSAI-150-Auditor-competence.pdf , Erişim: 30.09.2023.

INTOSAI (2023a). About the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements – IFPP. https://www.issai.org/about/, Erişim: 30.09.2023.

INTOSAI (2023b). Explanatory Memorandum- Professional Pronouncement on Quality Management for SAIs and Related Revision of ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public Sector Auditing. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2022/06/Explanatory_Memorandum_for_140.pdf , Erişim: 30.09.2023.

INTOSAI (2023c). Revision of ISSAI 140 – Quality management for SAIs. https://www.issai.org/projects/revision-of-issai-140-quality-management-for-sais/, Erişim: 30.09.2023.

İnce, M. (2022). INTOSAI Denetim Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri. Kamu Yönetiminde Denetim ve Hesap Verebilirlik. (Ed.) İnce, M. ve Taner, A. Ankara: Adalet Yayınevi.

Johnstone, K.M., Gramling, A.A. ve Rittenberg, L.E. (2014). Auditing-A Risl-based Approach to Conducting a Quality Audit. 9th Ed. USA: South-Western, Cengage Learning.

Kardeş Selimoğlu, S. ve Yeşilçelebi, G. (2014). Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim.

Keskin, D.A, Mollaahmetoğlu, E. ve Gözüaçık, G. (2019). Kalite Güvence Mekanizması Olarak Şeffaflık Raporları: Türkiye'deki Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Yönelik Bir Araştırma. Muhasebe ve Denetime Bakış, 19, 58, 157-172.

Köse, H. Ö. (2007). Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim (İkinci Baskı). Ankara: T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

Köse, H. Ö. (2023). Denetçi Yetkinliklerinin Geliştirilmesinde Yeni Standart: ISSAI 150. Sayıştay Dergisi(128), 161-168.

KGK (2023). Türkiye Denetim Standartlarına İlişkin Genel Bilgi. https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4106/TurkiyeDenetimStandartları, Erişim: 20.10.2023.

OECD SIGMA (2004). Yüksek Denetim Kurumlarının Çalışmalarında Üstün Kaliteye Ulaşmak, SIGMA Belgesi, No: 34. https://www.sigmaweb.org/publications/SIGMA_SP34_05_TR.pdf, Erişim: 01.10.2023.

Taner, A. (2022). Kamu Denetiminde Kalite Yönetimi ve Kontrol Süreçleri. Kamu Yönetiminde Denetim ve Hesap Verebilirlik. (Ed.) İnce, M. ve Taner, A. Ankara: Adalet Yayınevi.

Terzi, S. ve Kıymetli Şen İ. (2023). Kilit Denetim Konuları Raporlamasının Denetim Kalitesine Etkisi: Türkiye'ye İlişkin Bulgular. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 68, 59-74. https://doi.org/10.55322/mdbakis.1098821, Erişim: 09.10.2023.

World Bank Institute ve ACIJ (2015). E-guide on Participatory Audit. https://www.e-participatoryaudit.org/index.html, Erişim: 08.03.2024.

Yaroğlu, Z. (2023). Denetim Kalitesi Çerçeveleri: Ülkelerarası Bir Karşılaştırma. Journal of Accounting and Taxation Studies, 16 (Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 227-260. https://doi.org/10.29067/muvu.1284669, Erişim: 04.03.2023.

Yıldız, E. ve Bulut, E. (2017). Denetimde Beklenti Boşluğu. Sayıştay Dergisi, 105, 41-68.

DİJİTAL DÜNYADA DENETİM VE BÜYÜK VERİ ANALİTİĞİ: TÜRK SAYIŞTAYI UYGULAMASI

AUDIT IN THE DIGITAL WORLD AND BIG DATA ANALYTICS: THE EXPERIENCE OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Sinem TOPSAKAL[1]

ÖZ

Dijital dönüşümün bilimden sanata, hukuktan ekonomiye olmak üzere geniş bir yelpazeye sirayet ettiği günümüzde, varlığını korumak ve ileriye taşımak isteyen kurumların, sadece gelişen teknolojiyi kullanmaktan ziyade bütüncül bir yaklaşım gözeterek iş süreçlerini, örgütsel yapılarını, çalışanların görev ve sorumluluklarını yeniden şekillendirdikleri aşikardır. Bu dönüşümden denetim sektörünün de payını alması kaçınılmaz olup yeni teknoloji ile uyumlanmadan, insanları ve süreçleri içine alan bir değişim gözetmeden, klasik denetim anlayışı ile denetimlerin yürütülmesi akılcı olmayacaktır. Denetimin yönteminin ve kapsamının, denetim süreçlerinin, denetçilerin görev ve sorumluluklarının teknolojideki gelişmelere paralel olarak zaman içerisinde değişmesi; bununla beraber denetim standartlarının çağın gerekliliklerine çözüm sunan belgeler olmalarının bir gereği olarak güncellenmesi beklenmektedir. Dijital dönüşümü içselleştirmiş bir anlayış ile atılan doğru adımlar sayesinde verimli, etkin, katma değer yaratan denetimlerin yürütülmesi mümkün olacaktır. Bu çalışma, dijital dönüşümün denetim üzerindeki mevcut ve olası etkilerini, denetçilerin rolünü ve büyük veri analitiği özelinde Türk Sayıştayının attığı adımları değerlendirmeyi amaçlamaktadır.

1 CISA, Uzman Denetçi, Sayıştay Başkanlığı, sinemtopsakal@sayistay.gov.tr, ORCID: 0009-0008-7266-462X

ABSTRACT

In today's world, where digital transformation has spread to a wide range of fields, from science to art, from law to economy, it is obvious that institutions that want to preserve their existence and move forward are reshaping their business processes, organizational structures, employee duties and responsibilities with a holistic approach rather than just using the developing technology. It is inevitable that the audit sector will also take its share from this transformation, and it will not be rational to conduct audits with the classical audit approach without adapting to new technology and without considering a change incorporating people and processes. It is expected that the method and scope of audit, audit processes, and auditor duties and responsibilities will change over time in parallel with the developments in technology. In addition, audit standards are expected to be updated as a requirement of being living documents that provide solutions to the needs of the time. It will be possible to perform efficient, effective, and value-added audits by taking the right steps taken with an understanding that has internalized digital transformation. The purpose of this study is to assess the current and potential consequences of digital transformation on auditing and the roles of auditors, as well as the steps taken by the Turkish Court of Accounts in big data analytics.

Anahtar Kelimeler: Dijtal dönüşüm, Denetim, Yapay zekâ, Büyük veri, Türk Sayıştayı

Keywords: Digital transformation, Audit, Artificial intelligence, Big data, Turkish Court of Accounts

GİRİŞ

Bilgi teknolojilerinde yıllar itibarıyla süregelen yenilikler ve gelişmeler, etkisini net olarak görebildiğimiz gündelik yaşam deneyimlerimizin yanı sıra iş dünyasında da dönüşüme yol açmıştır. Kurumların faaliyetlerini sürdürme şekilleri, iş süreçleri değişime uğramış; globalleşmenin de etkisiyle operasyonel ve mali işlemlerin yoğunluğu artmıştır. Bu yoğunluk, geleneksel yöntemle yürütülen muhasebe işlemlerinin, kurumların sahip olduğu verilerin elektronik ortama taşınmasını zorunlu kılmış; büyük bir veri kümesiyle karşı karşıya kalan kurumların veriyi anlamlı hale getirmek üzere işlemesi, saklaması, ihtiyaç halinde veriye tekrar kolaylıkla ulaşabilmesi kısaca

veriyi yönetilebilir hale getirmesi kaçınılmaz olmuştur. Kurumların varlıklarını sürdürebilmeleri, sektörlerinde yukarı yönlü bir ivmeyle gelişim göstermeleri bilgi teknolojilerindeki gelişmelere hangi ölçüde uyumlandıklarıyla doğru orantılıdır.

Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler denetim dünyasında da yankı bulmuş, yeni teknolojiler ışığında yürütülen denetimlerin birçok açıdan avantaj sağlaması karşısında geleneksel denetim tekniklerinden sıyrılmak bir zorunluluk haline gelmiştir. Manuel olarak yürütülen; zaman ve emek kaybına, dolayısıyla yüksek maliyetlere katlanılmasına yol açan denetimler yerini zaman içerisinde bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanılarak yürütülen denetimlere bırakmıştır. Günümüzde büyük veri analitiği, yapay zekâ, blok zincir, nesnelerin interneti gibi yeni teknolojilerin denetim sektöründe de uygulama alanı bulduğu, içerdiği fırsatlardan maksimum fayda elde edilmesine yönelik çalışmaların halihazırda devam ettiği gözlenmektedir. Nitekim sektörde öncü denetim firmaları, yeni teknolojilerin denetime entegrasyonu konusunda vizyon geliştirerek bu alanda ciddi yatırımlar yapmaktadırlar.

Gelişen yeni teknolojiler doğrultusunda planlama, uygulama, raporlama ve izlemeden oluşan denetim süreçlerinin, denetçilerin rollerinin, mevzuatın ve denetim standartlarının zaman içerisinde evrileceği göz önünde bulundurulduğunda; kurumların dijital dönüşümü gerçekleştirmeye yönelik strateji geliştirmeleri, gerekli altyapı çalışmalarını tamamlamaları ve insan kaynaklarını çağın gerekliliklerini karşılayacak donanıma sahip olacak şekilde yapılandırmaları elzemdir. Sınırları sadece bilim insanlarının hayal gücüne bağlı olan teknolojik gelişmelerin hız kesmeden devam ettiği günümüzde, dijital dönüşüm için gerekli adımların atılmaması, kurumların işlevsizleşmesine, rekabetçi özelliklerini kaybederek sektörden silinmelerine yol açacaktır.

Bu çalışma, gelişen teknolojilerin denetimdeki mevcut ve olası kullanım alanlarını, sağladığı avantajları ve bünyesinde barındırdığı riskleri değerlendirerek kurumların dijital dönüşümü içselleştirme doğrultusunda adımlar atmasının önemini vurgulamayı; Türk Sayıştayının büyük veri analitiği özelinde yaptığı çalışmaları ortaya koymayı amaçlamaktadır. Bu doğrultuda öncelikle teknolojideki gelişmelerin denetim sektörü üzerindeki yansıması daha sonra geleceğin denetimine yön vermesi beklenen teknolojilerin temel özellikleri ile

mevcut ve muhtemel dönüşüm alanları üzerinden denetime etkisi incelenmiş olup son olarak veri yaşam döngüsü çerçevesinde büyük verinin, elde edilmesi, işlenmesi ve denetçilerin kullanımına hazır hale getirilmesi hususunda Sayıştay'ın uygulaması ele alınmıştır.

1. GELİŞEN TEKNOLOJİLER VE DENETİME ETKİSİ

1.1. Klasik Denetim Anlayışının Değişimi ve Dijital Dönüşüm

Denetimin geçmişine bakıldığında; denetim faaliyetlerinin temelini, kurumların muhasebe işlemlerinin standartlar çerçevesinde incelenmesi ile mevzuata aykırı uygulamaların tespiti şeklinde gerçekleştirilen mali ve uygunluk denetimlerinin oluşturduğu gözlenmektedir. Dünyada 1980'li yıllardan itibaren kabul gören yeni kamu yönetimi anlayışı ile birlikte kurum faaliyetlerinin, önceden belirlenmiş hedeflere uygun, ekonomik ve verimli olması gibi hususların önem arz ettiği, kurumun gelecekteki faaliyetlerinin etkinliğine katkıda bulunacak iyileştirmelerin sağlanmasının amaçlandığı performans denetimleri yürütülmeye başlanmıştır.

Yıllar itibariyle ihtiyaçlar ve farkındalıklar doğrultusunda, denetimin şekli, amaçları evrilirken gelişen teknolojilere paralel olarak, bu teknolojilerin denetim sahasında kullanım olanakları da genişlemiştir. Bu nedenle kurumların olduğu kadar denetimin de dijital olgunluk düzeyinden bahsetmek mümkündür (Coşkun ve Bozkuş Kahyaoğlu, 2023). Literatürde Denetim 1.0 olarak adlandırılan ve 1970'lere kadar manuel şekilde, kalem ve hesap makinesi kullanımı ile sınırlı olarak yapılan denetimler, insan faktörünün denetimin merkezinde yer aldığı, denetlenecek işlem ve veri sayısının, buna bağlı olarak da riskin düşük olarak addedildiği bir dönemi yansıtır. Bilgisayarın kullanımının yaygınlaşması ile bilgisayar destekli araçların ve uzman sistemlerin denetimde kullanımının yolu açılmış; denetimin etkinliğini, hız ve kalitesini bir üst seviyeye taşıyan Denetim 2.0 dönemi başlamıştır. 2000'li yıllardan itibaren ise kurumların operasyonel ve mali işlemlerinin yoğunluğundaki artış beraberinde veri boyutu ve çeşitliliğinde bir artışı da getirerek mevcut denetim teknik ve araçlarının yetersizliğini gözler önüne sermiştir. Denetim 3.0 olarak adlandırılan bu dönemde, ileri istatistiksel yöntemler ve analiz tekniklerinden faydalanılarak yapılan büyük veri analitiği denetim için önemli bir araç haline gelmiştir.

2010 yılı sonrasında yaşanan Endüstri 4.0 devrimi ile birlikte akıllı fabrikalar, akıllı binalar ve hatta akıllı şehirler kavramı hayatımıza girmiş; fiziksel işlemleri siber-fiziksel sistemlerle yani nesnelerin ve hizmetlerin interneti çerçevesinde izlemek, çeşitli amaçlar için sanal dünyalar yaratmak mümkün olmuş, artış gösteren veri miktarının depolanması, yedeklenmesi ve yönetilmesi zorunluluğuna çözümler üretilmiştir. Endüstri 4.0'e yön veren yapay zekâ, nesnelerin interneti, büyük veri analitiği, blok zincir gibi teknolojilerin denetimde kullanımını ifade eden Denetim 4.0 ile örnekleme yapmak yerine denetim evreninin tamamının denetim kapsamına alınması, dolayısıyla verilen güvence kapsamının genişlemesi, kısıtlı olan zaman, emek ve maliyet kalemlerinin daha verimli ve etkin kullanımı hedeflenmektedir (Yıldız ve Ağdeniz, 2019; Dai, 2017).

Özellikle Covid 19 pandemisi ile birlikte uzaktan çalışmanın tercih olmaktan çıkıp zorunluluğa dönüşmesi kurumlar için, hızlı bir şekilde altyapılarını güçlendirerek sürece uyum sağlamaya yönelik harekete geçme, dijital dönüşüm için gerekli aksiyonları ivedilikle alma zaruretini doğurmuştur. Gerek teknolojik gelişmelerin getirdiği değişim baskısı gerekse Covid 19 pandemisinin hızlandırıcı etkisi ile kurumlar vizyonları ve dijital olgunluk düzeyleri çerçevesinde dijital dönüşüm süreçlerine yön vermişlerdir. Kimi kurumlar bilgisayar ortamına aktarılan (dijitleştirilen) verilerini teknoloji yardımıyla işleyerek karar alma süreçlerinde faydalanacağı bilgiye ulaşma (dijitalleşme) düzeyinde (Coşkun ve Bozkuş Kahyaoğlu, 2023) kalırken kimi kurum teknolojiyi iş süreçlerinden örgüt yapısına kadar tüm alanlarına entegre ederek dijital dönüşümü başarıyla gerçekleştirmiştir. Bu noktada sadece teknoloji kullanımının dijital dönüşüm için yeterli olmadığı, teknolojinin bütüncül bir yaklaşım gözetilerek kurumun tüm saha ve süreçlerine yansıtılması gerekliliği karşımıza çıkmaktadır.

Bu doğrultuda dijital dönüşüm;

- Teknolojilerin kullanımı suretiyle kaliteli çıktı, maliyetlerde ve döngü sürelerinde düşüş hedefi gözetilerek iş süreçlerinin yeniden değerlendirilmesi ve alternatif yollar belirlenmesini,

- Daha geniş bir perspektiften bakarak, faaliyet gösterilen sektörde değerin nasıl oluşturulduğuna yönelik yeniden değerlendirme yapılmasını ve bu doğrultuda aksiyon alınmasını,

- Yeni etki ve pazar alanları yaratmaya olanak sağlayan fırsatların değerlendirilmesini,
- Kurumsal zihniyetin, organizasyonel yapının, işgücünün yetenek ve becerilerinin yeniden tanımlanmasını zorunlu kılar (Yayalar, 2021).

Sürekli gelişim halinde olan yeni teknolojiler karşısında; geçmiş yıl veya yıllar baz alınarak yapılan, kurumun geleceğine, gelecekteki faaliyetlerine katkı sağlamayı göz etmeyen, sadece kurum faaliyetlerinin mevzuata uygunluğuna, mali işlemlerin ve tabloların standartlar çerçevesinde oluşturulduğuna, gerçeği yansıttığına ilişkin güvence vermeyi hedefleyen klasik denetim yaklaşımı yetersiz kalmaktadır. Kurumu stratejileri, hedefleri, yürüttüğü politikaları ile bir bütün olarak ele alan, mevcut başarı ya da başarısızlığı nedenleri ile ortaya koymayı, belirli ilkeler çerçevesinde daha iyiye ulaşmada etkili olabilecek önerileri sunmayı hedefleyen performans denetimleri, kurumların uzun vadede daha sağlam bir yapıya kavuşmalarına katkı sağlayacak araçlardan biridir.

Varlığını sürdürmek ve gelişim göstermek isteyen kurumlar için dijital dönüşümün elzem olduğu günümüzde, bilgi sistemleri denetimi de önem verilmesi gereken bir alan olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira kurumların elde ettiği, ürettiği verilerin işlenerek üst yönetim veya denetçi tarafından karar alma süreçlerinde kullanılacak olan bilgiye sağlıklı bir şekilde dönüştüğüne ve bu bilginin doğru, tam, güvenilir ve yetkili kişilerce erişilebilir olduğuna ilişkin güvence elde edilmesi, kurumların işlerliği ve güvenilirliği açısından büyük önem arz etmektedir. Bilişim sistemleri denetimi bu güvencenin yanı sıra bilgi sistemlerine yönelik iç kontrol faaliyetlerinin zafiyet içerip içermediğinin tespiti, mevcut ve muhtemel zafiyetlere ilişkin öneriler sunulması yoluyla kuruma katkı sağlamayı da hedeflemektedir. Dijital dönüşüm, doğası gereği iş süreçleri, insan kaynakları ve kurum kültürünü de içine alan teknoloji odaklı bir yapı sunmakta olup teknoloji kaynaklı riskler göz ardı edilemeyecek önemli bir risk alanı haline gelmektedir. Her ne kadar blok zincir, yapay zekâ, nesnelerin interneti gibi yeni nesil teknolojiler güvenli bir yapı sunması hedeflenerek tasarlanmış olsa da bu teknolojilerin ve bünyesinde çalıştıkları bilişim sistemlerinin siber saldırılardan ari olduğu anlamı çıkarılmamalıdır. Dolayısıyla bilişim sistemleri denetiminin, başarılı bir dijital dönüşümün ayrılmaz bir parçası olacağı açıktır.

1.2. Dijitalleşen Dünyada Denetime Etkisi Olan Teknolojiler

Dijital dünya, her geçen gün büyük bir hızla gelişirken blok zincir, bulut bilişim, makine öğrenmesi, yapay zekâ, nesnelerin interneti, büyük veri analitiği, metaverse gibi teknolojilerin yansıması denetim sektöründe de gözlemlenmektedir. Kurumların iş süreçlerini, iş yapış şekillerini etkileyen ve dönüştüren bu teknolojiler denetim süreçlerini ve tekniklerini, denetçilerin sahip olması gereken nitelikleri de dönüştürmektedir. Planlamadan izlemeye uzanan denetim sürecinde denetçilerin, büyük veri kümelerinin yönetilmesi ve verinin bilgiye dönüşümü yolculuğunda etkili olan teknolojiler hakkında bilgi sahibi olması, denetimin yürütülmesinde faydalanacağı teknolojilere ilişkin donanım kazanması yürütülen denetimin kalitesini artırma hedefi doğrultusunda kaçınılmazdır. Denetim sektörü üzerinde en fazla etkisi olan ve olabilecek teknolojiler şunlardır:

1.2.1. Blok Zincir Teknolojisi

Blok zincir; işlemleri onaylayacak ve güvence sağlayacak merkezi bir otorite olmaksızın, kriptografik kanıt sayesinde eş taraflar arasında güvenli iletişimi ve işlemi mümkün kılan, işlemlerin tek bir sunucudan ziyade farklı sunucularda saklandığı dağıtık bir defter teknolojisidir. Blok zincirinde gerçekleştirilecek her bir işlem için blok oluşturulur. Her blok oluşturulduğu, işlemin gerçekleştiği tarihi içeren bir zaman damgasına sahiptir. Blok içerisindeki işlemler tamamlandığında blok hashlenir yani bir özet değeri alınır ve bu hash değeri bir sonraki bloğun girdisini oluşturur. Bloklar birbirine bu hash değeri ile bağlıdırlar. Zincirin herhangi bir yerinde bir bloğun içeriğinin değiştirilmesi, o bloğun hash değerini de değiştirecek dolayısıyla zincirde kendisinden sonra gelen bloklardaki hash değerlerini de etkileyerek bu blokların geçersiz olmasına yol açacaktır (Güven ve Şahinöz, 2018).

Blok zincirinde yer alan her bir kullanıcının bir açık bir de gizli anahtarı bulunmakta olup verilerin bütünlüğü ve kimlik doğrulaması bu anahtarlar vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir (Tanrıverdi vd., 2019). Veri akışının gerçekleşmesi için açık anahtar ile gizli anahtarın eşleşmesi gerekmekte olup bu sayede işlemin ve tarafların doğrulaması yapılmaktadır. Veri parçası doğrulandıktan sonra zincire blok olarak eklenmektedir (Kahyaoğlu, 2017). Zaman damgası, kimlik ve veri

doğrulaması yoluyla güvenli bir sürecin yürütülmesine imkân tanıyan blok zincir teknolojisi aynı zamanda verilerin, merkezi bir sunucudan ziyade farklı yerlerdeki farklı sunucularda saklanması dolayısıyla da güvenliği bir üst seviyeye taşımaktadır. Zira kötü niyetli kullanıcıların ele geçirebilecekleri tek bir sunucu yoktur, amaçlarını gerçekleştirmek için sistemde yer alan sunucuların en az %51'ini ele geçirmeleri gerekecektir.

İlk olarak dijital bir para biriminin kullanımını, finans sektöründe işlem görmesini mümkün kılan bir teknoloji olarak dikkatleri üzerine çeken blok zincir teknolojisinin, bundan çok daha fazlası olduğu zaman içerisinde kanıtlanmıştır. Nitekim dijital ödeme ile başlayan kullanım alanı, üçüncü bir tarafın aracılığı olmadan, önceden belirlenmiş kurallar çerçevesinde sürecin otomatik yürütülmesini sağlayan akıllı sözleşmeler (Blok zinciri 2.0) ile genişlemiştir. Sonrasında ortaya çıkan ve dijital toplum olarak da adlandırılan Blok zinciri 3.0, para, sözleşme, finansal uygulamalar dışında bilim, sanat, sağlık, eğitim, iletişim, yönetim ve denetim alanlarını kapsamaktadır (Burgess, 2015). Dördüncü nesil blok zincir teknolojisi ise blok zincirin yapay zekâ uygulamaları ile harmanlanması olarak tanımlanmıştır (Angelis ve Ribeiro da Silva, 2019). Blok zinciri teknolojisinin kullanım alanının genişlemesi ile birlikte klasik blok zincir altyapılarının hız ve ölçeklenebilirlik açısından yeterli olmadığı görülmüş; bu nedenle blok zincir teknolojisinden farklı algoritmaların kullanıldığı yeni dağıtık defter teknolojileri geliştirilmiştir (Şafak vd., 2020). Bu nedenle blok zinciri teknolojisinde her ihtiyaca cevap veren tek bir blok zincir yapısından bahsetmek mümkün değildir. Kullanım amacına göre blok içerisinde yer alan verileri okuma, bloğa içerik ekleme, zincire yeni bir blok eklemek suretiyle sisteme dahil olma özelliklerine göre farklı yapıda blok zincirler mevcuttur.

Blok zinciri teknolojisinin zaman içerisinde gelişim göstererek geniş bir yelpazede kendine kullanım alanı bulmasının nedenleri arasında;

- Merkezi bir otoriteye ihtiyaç duymaksızın, tarafların arasında güven ilişkisi olmasa dahi iletişim kurma ve işlem yapmaya imkân tanıması,

- Katılımcıların süreci şeffaf bir şekilde izleyebilmesi, gerçekleştirilen işlemleri gerçek zamanlı olarak görüntüleyebilmesi;

- Sistemin şeffaf ve erişilebilir olması nedeniyle verilerin paydaşlar tarafından da kontrol edilmesine olanak sağlaması, çoklu kontrol mekanizmasının varlığı,

- Sistem içerisinde ilerleyebilmek, işlem yapabilmek için kriptografik kanıta ihtiyaç duyulması,

- Her bloğun zaman damgası içermesi ve zincirler arasındaki bağın hash değerleriyle sağlanması,

- Verilerin merkezi bir sunucu olmaksızın farklı yerlerdeki farklı sunucularda saklanması nedeniyle bizlere güvenli bir yapı sunması

sayılabilir.

Blok zincir teknolojisinin bu avantajları nedeniyle kullanım alanının yaygınlaşması denetim alanında da bir dönüşümü kaçınılmaz kılacaktır. Güvenli, ihtiyaca göre ilgililerin görüntüleme ve işlem yapabilmesine imkân tanıyan yapısı sayesinde şeffaf, gerçek zamanlı bir yönetim ve denetim mekanizması sunan blok zincir teknolojisi sürekli denetimin uygulanmasını kolaylaştıracaktır. Bu sayede denetim prosedürlerinin kayıtların tümüne uygulanmasına fırsat vererek güvence düzeyinin yükselmesine, denetim süreçlerindeki zaman ve maliyet kalemlerinin azalmasına imkân verecektir. Denetim izinin takibini kolaylaştıran yapısı sayesinde de gerçekleştirilen işlemlerin geçerliliğini, güvenilirliğini ve hesap verebilirliği desteklemektedir.

1.2.2. Yapay Zekâ

Yapay zekâ, insan zekasını taklit edebilen, görsel algı, konuşma, öğrenme, karar verme, analiz yapabilme gibi yeteneklere sahip olan teknolojiler olup makine öğrenmesi, derin öğrenme, doğal dil işleme (NLP), akıllı süreç otomasyonu gibi bir dizi teknolojiyi kapsar.

İstatistiksel teknikler kullanarak, büyük verilerin sahip olduğu örüntüleri, anomalileri tespit edip öngörüler geliştirebilen makine öğrenmesi ve derin öğrenme teknolojileri sayesinde; büyük miktardaki ham verinin ayrıştırılması, analiz edilmesi, anlamlı çıkarımlar elde edilmesi, olağandışı durumların tespiti mümkün olup denetçilerin bu analizler sonucu elde edilen bilgiyi kullanarak yüksek risk alanlarına eğilmeleri mümkündür. Ayrıca geçmiş dönemlere ilişkin verilerin

karşılaştırmalı analizi ile kurumun gelecekte karşılaşabileceği risklere ilişkin değerlendirme yapılabilir.

İnsan beynindeki sinir ağlarının işleyişinden esinlenerek geliştirilmiş olan Yapay Sinir Ağları ise katmanlar şeklinde oluşturulmuş veri tabanları sayesinde öğrenme, hafızaya alma, öğrendiklerinden çıkarım yapıp yeni bilgiler üretebilme, değişik koşullar altında karar verebilme, değişkenler arasındaki ilişkiyi ortaya koyma yeteneklerine sahiptirler. Aynı zamanda yapay sinir ağlarının hatalı veya kayıp veriler için çözüm üretebilmesi mümkün olup eksik bilgilerin de işlenmesiyle sonuca ulaşılabilmektedir (Yazıcı vd., 2007). Yapay sinir ağlarının denetimin planlanması aşamasında kullanımı mümkün olup hangi hesapların öncelikle incelenmesi gerektiği belirlenerek zaman tasarrufu sağlanacak ve denetim riski en aza indirilerek denetim sürecinin kalitesi artırılacaktır (Karagün, 2018). Yapay sinir ağları ile aynı zamanda kurum hafızasının korunması, denetçilerin kurumdan ayrılmaları ve emekli olmaları durumunda ortaya çıkacak olan mesleki tecrübe kaybının önüne geçilmesi hedeflenmektedir. Elde edilen bilgi ve deneyimlerin bir yapay sinir ağında saklanması ve yeni bilgi ve deneyimlerin de sisteme eklenmesi ile kaliteli çıktıya ulaşmak ve denetim maliyetlerinde azalma mümkün olacaktır (Özçetin, 2022).

Muhasebe ve denetim alanlarında dönüşüm yaratma potansiyeline sahip bir diğer yapay zekâ türü ise akıllı süreç otomasyonlarıdır. Robotik süreç otomasyonunun makine öğrenmesi, doğal dil işleme, yapılandırılmış veri etkileşimi, akıllı belge işleme, bilgisayarlı görü, bilişsel otomasyon gibi teknolojilerle desteklenmesi sonucunda oluşturulmuştur. Robotik süreç otomasyonu, komut dosyalarını kullanarak standartlaştırılmış ve kural tabanlı faaliyetleri otomatikleştirmektedir. Örneğin rutin elektronik postaları cevaplama, veri girişi yapma, uygulamalar arasında ortak kullanılacak verinin aktarımı gibi rutin ve zaman alan faaliyetlerde robotik süreç otomasyonunun kullanımı mümkündür. Ancak yapılandırılmamış veriler karşısında veya tanımlanıp kurala bağlanmamış, karar vermeyi gerektiren durumlarda bu teknoloji yetersiz kalmaktadır (Bellman ve Göransson, 2019). Çeşitli yapay zekâ teknolojileri ile desteklenmiş akıllı süreç otomasyonu ise bilişsel karar verme süreci gerektiren bir görevi nasıl otomatize edebileceğine ilişkin çözüm üretip aksiyon alma yeteneğine sahiptir.

Risk değerlendirmesinin yapılması ve denetimin planlanması aşamasından uygulama, raporlama ve izleme aşamalarına kadar denetim süreci içerisinde yapay zekâ teknolojilerinden yararlanılabilir. Bu sayede;

- Denetim sürecinin kalitesini, verimliliğini arttırmak,
- Denetimin kapsamının ve yürütülecek kontrol testlerinin sayısını arttırmak,
- Örneklem yerine tüm veri popülasyonun test edilmesine olanak sağlamak,
- İnsan gücü ve zekasının muhakeme gerektiren, daha yaratıcı ve yenilikçi alanlarda kullanımına fırsat vermek,
- Sürekli denetim olgusunu da etkili ve yaygın hale getirmek

mümkün olacaktır.

1.2.3. Nesnelerin İnterneti

Nesnelerin interneti, benzersiz bir şekilde adreslenmiş nesnelerin, belirli protokoller çerçevesinde birbirlerine bağlanarak haberleşmelerini, birbirleri ile veri alışverişinde bulunarak iletişim halinde kalmalarını sağlayan bir sistemdir.

Nesnelerin interneti teknolojisi günümüzde endüstri sektöründen ulaştırma ve lojistiğe, akıllı şehirlerin inşasından sağlık hizmetlerine kadar geniş kullanım alanı bulmakta, her geçen gün bu kullanım alanları daha da genişlemektedir. Denetim alanındaki kullanım alanı ise daha çok, genel kabul görmüş bir denetim prosedürü olan stokların gözlemlenmesi, sayımı şeklinde ifade edilmektedir (Cohen, 2018). Klasik yöntemde denetçinin fiziki sayıma refakat etmesi, uygun gözlem ve sorgulamalar yapması gerekliyken nesnelerin interneti sayesinde entegre bir sistem yaratılarak denetimin zamandan ve mekândan bağımsız gerçekleştirilmesi mümkündür (Erturan ve Ergin, 2017). Nesnelerin interneti teknolojisi ile süreçlerin şeffaf yönetimi, denetçilerin ihtiyaç duydukları bilgiye gerçek zamanlı olarak erişimi mümkün olmakla birlikte belirli bir zamanı beklemeksizin, faaliyetler devam ederken gerçekleştirilecek denetim ile sürekli denetim olgusu desteklenecektir (Kablan, 2018).

1.2.4. Büyük Veri Analitiği

Verinin ve beraberinde bilginin yeni petrol olarak adlandırıldığı, ekonomik değer olarak görüldüğü günümüzde; ürün ve hizmet geliştirilmesi, kurum stratejilerinin oluşturulması, hatta siyasi politikaların üretilmesi gibi birbirinden farklı süreçlerde karar alıcılar, çeşitli kaynaklardan elde edilen verilerin işlenmesi sonucunda ulaşılan bilgiler doğrultusunda aksiyon almaktadırlar.

Büyük veri, çeşitli kaynaklardan elde edilen ve geleneksel veri işleme araçları ile analizi yapılamayan, geleneksel yöntemlerle kategorize edilemeyecek kadar büyük miktardaki veri setleri olarak tanımlanmakta iken (Ohlhorst, 2015) büyük veri analitiği, verinin incelenmesi, dönüştürülmesi ve modellenmesi yolu ile veri seti içindeki kalıpları tespit etme, ilgililer için gerekli ve faydalı bilgiye ulaşma, karar vermeyi destekleyecek çıkarımlarda bulunma sürecidir (Cao, 2015). Büyük veri analitiği ile geçmişe dönük analizler yapılmasının yanı sıra geleceğe yönelik tahminlerde bulunmak mümkündür. Dolayısıyla büyük miktardaki ham verinin sınıflandırılması, birbiri ile bağlantılı verilerin ilişkilendirilmesi, depolanması, ihtiyaç halinde yeniden görüntülenebilecek şekilde konumlandırılması kısacası büyük verinin işlenerek ekonomik değer arz eden bilgi haline dönüştürülmesi, karar alıcılar ve kurumlar için hayati önem arz etmektedir. Geçmiş verilerden ders çıkararak trendleri ve desenleri tanımlamaya yönelik olan büyük veri analitiği için iş zekâsı araçları kullanılmakta (Uçma Uysal ve Aldemir, 2023: 196) olup karmaşık istatistiksel teknikler ve esnek modellemeler temelinde yapılan analizlerin denetim sürecinde kullanımının, raporların kalitesi ve güvenilirliğine olumlu bir katkı sunacağı açıktır. Zira büyük veri analitiği aracılığıyla, kurumların sahip olduğu yüksek hacimli verilerden amaca uygun, kapsamlı ve güvenilir kanıtlar elde etmek, finansal hileleri veya kurumların yaşadığı mali sıkıntıları tespit etmek ve geleceğe dönük, ayakları yere basan öngörülerde bulunmak mümkündür.

1.2.5. Bulut Bilişim

Bulut Bilişim, kurumların veya kişilerin sahip olduğu veri, bilgi, belge, yazılım ve uygulamalar gibi varlıkları internet üzerinde sanal bir depoda muhafaza etmeye yarayan bir teknolojidir. Akıllı cep telefonlarının kullanılmaya başlanmasıyla artan fotoğraf ve videoları depolama sorunu,

bulut bilişim ihtiyacına ilişkin kişisel hayatlarımızda deneyimlediğimiz en basit örnektir. Dolayısıyla gelişen teknolojiler ve globalleşmeyle birlikte kurumların operasyonel, finansal işlemlerinde yaşanan artış sonucunda ortaya çıkan veri depolama ve yedekleme ihtiyacını tahmin etmek zor değildir. Bu noktada bulut bilişim teknolojileri hem bireyler hem de kurumlar için ihtiyaca göre ölçeklenebilir yapısı, maliyet avantajı, internet erişimin olduğu her yerden ulaşım imkânı ile hizmet sunmaktadır.

Denetim açısından yaklaşıldığında ise büyük veri setlerine sahip kurumların bulut bilişim hizmeti kullanarak depolama ve yedekleme yapacağı aşikâr olup denetçilerin mekândan bağımsız olarak internet üzerinden gerekli verilere erişimi hem denetçilere kolaylık ve hız sağlayacak hem de yerinde denetim ile katlanılması gereken seyahat, konaklama gibi maliyet kalemlerinde düşüşe yol açacaktır.

1.2.6. Metaverse Teknolojisi

Bugüne kadar iki boyutlu ve tek yönlü bir iletişim imkânı sunan internet, Metaverse teknolojisi sayesinde bizlere gerçek dünya hissini veren, karşılıklı etkileşimi mümkün kılan üç boyutlu sanal dünyalar sunmaktadır. Ağ temelli çalışan Metaverse, fiziksel dünya ile dijital dünya arasında bir köprü vazifesi gören bir platform olup bu iki dünya arasındaki işlem bütünlüğünün sağlanabilmesi için yazılımsal ve donanımsal bazı araçların kullanılması zorunluluğu bulunmaktadır. Gerçek dünyadaymışçasına hareketli sanal görüntülerin tecrübe edilmesini sağlayan akıllı telefon, tablet, gözlük gibi arttırılmış gerçeklik araçları (Mystakidis, 2022); Ethereum akıllı sözleşmesinden türetilmiş bir kripto varlık olan, herhangi bir dijital nesneye tanımlanması halinde onun benzersiz olduğunu belirterek sahipliğini bir kişiye veren NFT (Kabak ve Kırbaş, 2022); meta evrene entegrasyonu ile veri gizliliğinin, güvenliğinin, kalitesinin ve bütünlüğünün sağlanmasına, finansal sistemin ve akıllı sözleşmelerin güvenli bir ortamda çalışmasına, NFT sertifikalarının kullanımına imkân tanıyan blok zincir teknolojisi (Gadekallu vd., 2022) bu bütünlüğü sağlayan meta araçlardan bazılarıdır.

Parasal değeri olan, alınıp satılabilen bir dijital varlık olan NFT kullanımının artması, kurumların müşterilerine farklı deneyimler sunmak maksadıyla sanal şube açmaları, sektörde öncü yazılım

firmalarının meta veri depoları oluşturmaları, meta evrende arsa alım satımlarının yapılması gibi örnekler Metaverse teknolojisine ilişkin potansiyelin geniş bir yelpazede kullanılacağına dair ipuçlarını bizlere sunmaktadır.

Hem gerçek dünyada hem de sanal dünyada faaliyet gösteren, sanal gerçeklik teknolojisi kullanan kurumların denetiminde dikkat edilmesi gereken ilk koşul denetçilerin Metaverse'ün bileşenleri, işleyişi ve içerdiği riskler hakkında bilgi sahibi olma zorunluluğudur. Ayrıca ağ temelli çalışan Metaverse'ün, sistemde oluşabilecek güvenlik açıkları, bilgi güvenliğinin temelini oluşturan gizlilik, bütünlük ve erişilebilirlik ilkelerini sağlayıp sağlamadığı yönlerinden değerlendirilmesi gerekmekte olup denetçilerin denetimin planlama ve uygulama safhalarında daha detaylı çalışmasını, ekstra görevler yürütmesini zorunlu kılmaktadır. Denetçilerin seyahat ve konaklama masrafları olmaksızın sanal olarak ilgili yerlere gidebilmesi; Metaverse'ün interaktif ve gerçekçi yapısı sayesinde denetime ilişkin eğitimlerde kullanılması veya Metaverse aracılığıyla denetim ile ilgili toplantıların mekândan bağımsız olarak yapılabilme ihtimalleri Metaverse'ün bir denetim aracı olarak kullanılmasına ilişkin alternatifler olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.3. Dijital Dönüşümün Denetime Etkileri

Yeni nesil teknolojilerin denetim yöntem ve yaklaşımlarında, süreçlerinde, standartlarında, denetçilerin sahip olması gereken niteliklerde dönüşüm yaratması kaçınılmazdır. Dijital dönüşümün denetim uygulamaları üzerindeki etkileri Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1: Dijital Dönüşümün Denetim Uygulamaları Üzerindeki Etkileri

Denetimin Süreç ve Unsurları	Dijital Dönüşümün Etkisi
Denetim Yöntem ve Yaklaşımları	• Sürekli denetim, gerçek zamanlı inceleme ve raporlama • Denetim süreçlerinin otomasyonu • Zaman ve kaynak tasarrufu sağlaması • Denetim kapsamının genişlemesi • Proaktif denetim yaklaşımına geçiş • Otomatik belgeleme ile yüksek kalitede denetim izi sağlanması • Sürekli izlemenin mümkün hale gelmesi

Denetimin Planlanması	• Süreç otomasyonu ve dinamik risk değerlendirmesi nedeniyle maddi doğrulama ve kontrol testlerinin kapsamının daralması • Eğilimlerin ve korelasyonların tespiti • Daha odaklanmış ve etkili denetim prosedürlerinin tasarlanması
Kanıt Toplama	• Örneklem yerine tüm popülasyondan kanıt toplanması • Büyük miktarlarda veriye gerçek zamanlı erişim • Kanıtların doğruluk ve güvenirliğinde artış • Yerinde incelemelere duyulan ihtiyacın azalması • Büyük veri yönetimi ile analiz ve tespitin kolaylaşması
Uygunluk Değerlendirmesi	• Mevzuata uygunluk kontrollerinin otomasyonu • Yapılan yeni düzenlemelerin dijital takibi • İhlallerin anında tespiti
İşlem Mutabakatı	• Mutabakatın otomatikleştirilmesi (blok zinciri) • Bilgi iletişiminin esnek olması ve mutabakatın anlık yapılabilmesi • İletişim yöntemlerinde köklü değişiklik
Bulgu ve Öneriler	• Güvenilir ve zamanlı bilgi temini ve analizi suretiyle isabetli öngörülere ulaşma • Eğilimler üzerinden gelecek projeksiyonları ve modelleme imkânı • Nesnelliğin artırılması • Büyük veriden elde edilen muhasebe dışı bilgilerle iç görülerin zenginleştirilmesi • Veri kaynaklarının artması ile yeni bakış açılarına ve daha derinlemesine bir kavrayışa imkân sağlanması
Raporlama ve Etki	• Gerçek zamanlı, hızlı ve esnek raporlama • Belge ve kayıtlardaki tüm hataların tespiti • Hilenin daha etkin şekilde engellenmesi • Yönetişim sistemlerinin güçlendirilmesi • Şeffaflık ve hesap verebilirlikte artış • Güvence düzeyinde artış
Denetim Verileri	• Verilere uzaktan erişim • Veri güvenliğinin sağlanması ve yetkisiz erişimin engellenmesi • Verilerin güvenli merkezi sistemler veya bulutta saklanması • Yapılandırılmamış verilerin işlenebilmesi ve analizi
Denetime Genel Etkisi	• Denetimde verimlilik ve etkinlik artışı • Denetlenen kuruluşun bütüncül şekilde değerlendirilmesi • Denetimin kalitesinde ve denetime duyulan güvende artış • Standartlara uyumun artması

Kaynak: Köse ve Polat (2021: 28).

İşgücü, zaman ve maliyet boyutları göz önünde bulundurulduğunda kısıtlı bir denetim evreni çerçevesinde denetim yapılmasına imkân tanıyan klasik denetim yaklaşımı, yeni nesil teknolojiler ile birlikte yerini proaktif, sürekli denetim yaklaşımına bırakmıştır. Tüm belgelerin ve işlemlerin incelenmesi emek yoğun, uzun bir süreci gerektirmesi nedeniyle örnekleme yoluyla denetim yapılmasını öngören klasik denetim yaklaşımında sınırlı bir güvence elde edilmektedir. Oysa sürekli denetim aracılığı ile hata ve hilelerin hızlı tespiti, tespit edilen hataların eş zamanlı olarak iyileştirilmesi mümkün olup örnekleme yerine denetime tabi anakitlenin tamamının incelenebilmesi nedeniyle güvence düzeyinde, denetim kanıtları ve raporlarına olan güvenilirlikte artış sağlanmaktadır. Yeni teknolojiler ışığında kurumsal gelişimi teşvik eden, proaktif ve gelecek odaklı bir çerçeveden yapılan denetimler sayesinde denetim süreçlerinin hızlandırılması, denetim taraflarının ihtiyaçlarının hızlı bir şekilde karşılanması ve maliyet optimizasyonun sağlanması mümkündür.

Her ne kadar gelişen teknolojilerin denetçilik mesleğini tehdit ettiği, denetçinin işlevini azalttığı yönünde önyargılar mevcut olsa da yeni nesil denetim anlayışının temelini, denetçilerin rutin, tekrarlayan işlerden ziyade riskli alanları tespit ederek düşünsel faaliyetlere odaklanmaları oluşturmaktadır. Bu noktada denetçilerin, denetimlerde faydalanacağı veya denetleyeceği teknolojiler, sektördeki gelişmeler hakkında bilgi ve beceriye sahip olması, sürekli gelişim odağında katma değer yaratmayı hedefleyen, çok yönlü bir bakış açısı geliştirebilmeleri önemlidir.

Gelişen teknolojilerin denetim sektörü üzerindeki yansımalarından biri olması beklenen ancak muğlak ve geliştirilmesi gereken bir alan olarak karşımıza çıkan husus ise yasal düzenlemeler ve standartlardır. Başta kripto paralar, blok zincir ve yapay zekâ uygulamaları olmak üzere gelişen teknolojilere ilişkin yasal düzenlemeler ve standartlar net bir şekilde ortaya konulmamış olup çeşitli düzenleyici otoritelerin yayınladıkları rehber niteliğindeki dokümanlar mevcuttur. Bu alanın ihtiyaçlar ve öngörüler dahilinde yapılandırılması, denetçilerin denetimlerini mesleki muhakeme becerisinden ziyade somut esaslar çerçevesinde, sağlam bir şekilde yürütmelerine katkı sağlayacaktır.

Denetimin hızı, kalitesi ve maliyeti üzerinde olumlu etkilere sahip olan yeni nesil teknolojiler aynı zamanda bazı tehditleri de barındırmaktadır. Denetimin doğasının karmaşıklaşmasına paralel olarak denetim

ekiplerinde gerekli bilgi, beceri ve uzmanlığa sahip denetçi ihtiyacındaki artış; denetçilerin teknolojinin nasıl çalıştığını, teknoloji tarafından sunulan çıktıların güvenilir olup olmadığını anlama ve açıklama konusunda zorluk yaşamaları; teknolojiye duyulan güven neticesinde mesleki şüpheciliğin azalması bunlardan bazılarıdır (IFIAR, 2023). Ayrıca verinin bütünlüğünü, gizliliğini ve erişilebilirliğini tehdit eden unsurları bertaraf etmek, veri güvenliğini sağlayacak bir sistem oluşturmak ve bu sistemin sürdürebilirliğini sağlamak denetimin tarafları için elzemdir.

2. BÜYÜK VERİ ANALİTİĞİ ÖZELİNDE TÜRK SAYIŞTAYI UYGULAMASI

2.1. Büyük Veri Analitiği ve Sayıştay

Bilgi teknolojilerinde süregelen gelişmeler paralelinde özel sektörde olduğu gibi kamu sektöründe de mali iş ve işlemler ile belge yoğunluğu artış göstermiş, büyük miktardaki veri kümelerinin yönetilmesi, verilerin karar alma sürecinde kullanılacak anlamlı bilgiye dönüştürülmesi zorlaşmıştır. Geleneksel yöntemlerle yürütülen denetimlerin büyük veri kümeleri karşısında yetersiz kalması, ihtiyaca cevap vermemesi nedeniyle başlayan çözüm arayışları, denetimin gelişen teknolojiler doğrultusunda dönüşmesi sonucunu doğurmuştur. Bu dönüşüm, geleneksel denetimin veriler üzerinden yapılması ile idarelerin kamu hizmeti sunarken kullandıkları araçların, kamu hizmetini mevzuata uygun bir şekilde sunmalarına imkân verecek şekilde tasarlanmış olup olmadığının denetimi şeklinde vücut bulmuştur.

Her geçen yıl katlanarak artış gösteren veri hacmi; riskleri tespit etmek, izlemek, yönetmek ve risklerin etkilerini en aza indirmek için doğru araçlara duyulan ihtiyacın da artmasına neden olmuştur. Büyük veri ile çalışan kurumların bilgiye dayalı, sağlam temelli kararlar almasına ve iş süreçlerinin daha verimli yürütülmesine olanak sağlayan iş zekâsı araçlarının kullanımını zorunlu hale getirmiştir. Bu araçların yüksek hacme sahip veriyi depolaması, işlemesi ve kullanıma hazır bilgi haline getirmesi ise belirli özelliklere sahip güçlü bir altyapının oluşturulmasını gerektirmektedir. İdeal bir büyük veri yönetimi için yapılandırılmış ve yapılandırılmamış veri yığınlarını bünyesinde barındırabilen, büyük

veri ekosistemini destekleyen, veri yönetişimini ve entegrasyonunu sağlayan, örüntüleri algılayarak ulaşılan sonuçları görselleştirme kapasitesine sahip bir altyapı tesis edilmelidir (Damar ve Özen, 2023: 248). Güvenilir, kapsamlı ve kaliteli denetimler yürütmek için büyük verileri başarılı bir şekilde yönetmek zorunda olan denetim kuruluşları, dijital dönüşümün gereği olarak büyük veri ile veri analitiğini birleştiren akıllı denetim sistemlerini oluşturmuşlardır. Bu sistemlerin, veriyi hızlı ve bütüncül bir analize tabi tutması, nihayetinde analiz sonuçlarını görselleştirerek sunması, verinin içerdiği anlamın denetçiye etkin bir şekilde iletilmesini sağlamaktadır (Yeşilçelebi, 2022: 388).

Gelişen teknolojiler doğrultusunda ihtiyaç duyulan teknoloji yatırımının yapılmasının yanı sıra beşerî sermaye yatırımı kararının da eş zamanlı olarak değerlendirilmesi, denetimin dijital dönüşümünün ayrılmaz bir parçasıdır. Bu nedenle denetimin yürütülmesinde faydalanılacak bilgi ve iletişim teknolojisi araçlarının kullanımının yaygınlaştırılması, denetçilere bu araçlar vasıtasıyla denetim faaliyetlerini yürütme alışkanlık ve becerilerinin kazandırılması önem arz etmektedir. Ayrıca teknolojinin hızla geliştiği günümüzde statik bir eğitimden ziyade eğitim içeriğinin gelişmeler doğrultusunda güncellendiği, zenginleştirildiği dinamik yapıdaki eğitimler personelin dönüşüm sürecine uyumunu kolaylaştıracaktır. Bu çerçevede Sayıştay Başkanlığı, gelişen teknolojilere uyum göstermenin bir gereği olarak personelin gelişimini eğitimlerle desteklemekte, kurum çalışanlarının bilgi ve iletişim teknolojileri araçları vasıtasıyla yürütecekleri faaliyetlerden maksimum düzeyde fayda sağlamalarını önemsemektedir (Demir ve Filiz, 2018: 170-171). Ayrıca INTOSAI tarafından, Sayıştay'ın teknolojiye uyum konusunda gerçekleştirdiği eğitim programlarının küresel düzeyde iyi uygulama örneği potansiyeline sahip olduğu değerlendirilmiştir (Kurban vd., 2023: 48).

Sayıştay denetiminin amacı, idarelerin mali işlemlerin sonucu olan mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir görüş oluşturmak olup bu görüş, veriler üzerinde yapılacak analiz çalışmaları neticesinde elde edilir. İdarelerin faaliyetleri sonucunda ürettikleri verilerin, denetçi tarafından karar aşamasında kullanılacak anlamlı bilgiye dönüşüm yolculuğunda, incelemeye tabi verilerin, olması gereken veri ile yani mevzuatla karşılaştırmasının yapılması gerekmektedir. Bunun için

mevzuatın da sistem tarafından işlenebilecek veri haline getirilmesi ve sisteme dahil edilmesi zorunludur. Bu karşılaştırma neticesinde mali iş ve işlemlere ilişkin verilerden, karar alma sürecinde kullanılacak bilgiye bir diğer ifadeyle denetçinin aradığı denetim kanıtlarına ulaşılmaktadır.

Birçok yüksek denetim kurumunda olduğu gibi Türk Sayıştay'ı da büyük verilerle çalışmakta, denetimlerin daha etkin ve kaliteli yürütülebilmesi adına yeni teknolojilerden faydalanmaktadır. 2017 yılına kadar ham verilerin ACL veya Access gibi farklı yazılımlarla işlenmesi şeklinde gerçekleştirilen analizler, denetçilerin kişisel becerilerine dayanmaktaydı. 2017 yılında ise veri analiz grubu kurulmuş; verinin toplanması, saklaması ve analizi çerçevesinde denetlenen kurumların verilerinin merkezi olarak toplanması ve işlenmesine yönelik projeler hayata geçirilmiştir. Kural tabanlı anomali tespiti ve teknoloji destekli risk değerlendirme teknikleri denetimlere dahil edilmiş, denetlenen tüm kamu idarelerinin muhasebe verilerine uygulanacak risk analizini de içeren çeşitli analiz senaryoları geliştirilmiştir. Ayrıca denetim yönetimi, arşivleme, sınıflandırma, istatistiksel ve matematiksel analiz gibi konularda da önemli ilerlemeler kaydedilmiştir. Bilgisayar destekli denetim metodolojilerinin çalışacağı bir sisteme duyulan ihtiyaç sonucunda ise iş zekâsı yazılımı olan VERA (Sayıştay Veri Analiz Sistemi) platformu oluşturulmuştur (Polat, 2021).

2.2. Sayıştay Veri Analiz Sistemi: VERA

VERA, Sayıştay denetimi kapsamındaki bütün kurumların tüm mali işlemlerini kapsayıcı ve farklı kaynaklardan, farklı formatlarda veri ile beslenerek çapraz kontroller içeren entegre bir denetim sistemi olması hedefiyle yapılandırılmaya devam eden büyük bir sistemdir. Çeşitli kaynaklardan topladığı verileri, büyük veri analitiği bakış açısıyla oluşturulan veri ambarı alt yapısında ve veri modelleme süreci doğrultusunda işleyen VERA, bünyesinde barındırdığı onlarca modül, yüzlerce analiz aracılığıyla denetçilere hata ve riskleri tespit edebilme imkânı sunmaktadır.

2018 yılında merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin muhasebe verileri ve personel harcamaları ile belediyelerin muhasebe verilerinin analizi ile başlayan çalışmalar, süregelen yıllar içerisinde belediye risk analizleri, il özel idareleri, Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları (YİKOB), Kalkınma Ajansları, döner sermayeli işletmelerin muhasebe

verilerinin analizi, örnekleme modülleri ve diğer analiz çalışmaları ile devam etmiş, denetim alanındaki tüm idarelere yaygınlaştırılmıştır (Sayıştay, 2019:23; 2021: 56; 2024: 27).

Denetime esas mali verilerin analizini gerçekleştirmek üzere kullanılan VERA, denetçilere, çeşitli senaryolar doğrultusunda önceden tasarlanmış olan statik analizler sunmakta, denetçilerin gerekli görmesi halinde bu analiz sonuçları üzerinden detaylı analizlerin yapılmasına da imkân tanımaktadır. Ayrıca denetçiler, kendi tasarrufları çerçevesinde, kodlama bilgisine gerek olmaksızın, statik analiz senaryoları içerisinde yer almayan konulara ilişkin analizler de yapabilmektedirler. Hata ve suistimal riskini azaltmak, önleyici ve tespit edici kontroller oluşturmak amacıyla makro planlamadan raporlamaya kadar tüm denetim sürecini kapsayan senaryolar içeren VERA'nın gelişim süreci devam etmekte olup sisteme dahil olan yeni veri setleri ile birlikte yeni analizler tanımlanmaktadır (Sayıştay, 2024:10). Muhasebe ve muhasebe teorisine ilişkin düzenlemeler temel ölçüt olarak kullanılmak üzere; veri doğrulama, yevmiye kayıtları, mali tablolar ve defterler, risk analizi, personel ödemeleri, birlikte çalışan hesaplar, örnekleme ve hesap alanlarının standartlaştırılması konularında analiz senaryoları geliştirilmiştir. Örneğin yevmiye kayıtlarına yönelik analiz senaryolarında; muhasebe kayıtlarındaki hatalı işlemler tespit edilerek özet tablolar oluşturulmakta, hileli veya hatalı işlemlerin yanı sıra işlemin niteliği itibarıyla risk içeren kayıtlar da listelenmektedir (Polat, 2021).

VERA'nın kullanımını ve bilgisayar destekli denetim tekniklerini desteklemek amacıyla sadece denetçilerin kullanımına açık bir platform tasarlanmış olup denetçilerin VERA'da yer alan statik analizleri kullanmalarına ve denetimde kullanacakları verileri dinamik olarak da analiz etmelerine yardımcı olmak üzere eğitim videoları hazırlanmıştır. Gerek VERA Kullanıcı El Kitabı'nda gerekse VERA içindeki analiz sayfalarında yer alan QR kodların okutulması ile denetçiler istedikleri konu hakkında bilgilendirici videolara zaman ve mekân kısıtlaması olmaksızın ulaşabilmektedirler. Ayrıca denetçilerin kurumsal veri tabanında yer alan büyük veri dosyalarına erişmesi amacıyla oluşturulan "SayDrive" bulut sistemi ile mobil cihaz veya bilgisayar aracılığı ile kurumsal dosyalara erişim, kurumlar veya denetçiler arası dosya ve bilgi paylaşımının güvenli olarak gerçekleştirilmesi mümkündür (Sayıştay, 2021: 26).

Dijital dönüşüm sürecinde Covid 19 pandemisi hızlandırıcı bir rol üstlenmiş olup kurumların dijital olgunlukları çerçevesinde ivedi şekilde bilgi ve iletişim teknolojilerini iş süreçlerine dahil etmeleri sonucunu doğurmuş, zorunluluk nedeniyle başlayan uzaktan çalışma süreci, yeni normal olmaya başlamıştır. Bu süreçte denetlenen kurumlar tarafından üretilen verilerin VERA'ya akışının devam etmesi ve denetçiler tarafından güvenli bir şekilde VERA'ya uzaktan erişimin sağlanabilmesi sayesinde denetim faaliyetleri devam etmiştir (Polat, 2021).

Denetim nesnelerinin veriye dönüştüğü bir gelecekte, mevcut ve denetimin geleceğini etkileme potansiyeline sahip teknolojilerin farkında ve bu teknolojilerin dönüştürücü etkilerine hazırlıklı olmak başarılı bir dijital dönüşüm için zaruridir. Bu doğrultuda, yıllar itibarıyla büyük veri analitiğine ilişkin yürütülen çalışmalar, kamu idarelerinden toplanan ve analize tabi tutulan ham verinin gerek büyüklüğü gerekse çeşitliliği değerlendirildiğinde denetimin dijitalleşmesi ve dönüştürülmesi bağlamında Sayıştay'ın önemli adımlar attığı görülmektedir. Denetim ekiplerine VERA aracılığıyla, ham verilerin ve ham verilerin işlenmesi sonucunda elde edilen analiz sonuçlarının sunulması, denetçilere riskli gördükleri alanlarda kendi analizlerini oluşturma imkanının tanınması yani büyük veri analitiğinin denetim aracı olarak kullanılması yüksek hacimli verilerden kapsamlı, güvenilir, amaca uygun kanıtlar elde etmeyi kolaylaştırmıştır.

2.3. Veri Yaşam Döngüsü Çerçevesinde Büyük Veri Analitiği

Sayıştay'ın büyük veri analitiği çerçevesinde yıllar itibarıyla attığı adımlar, odağında denetimin geçirdiği dönüşüm olmak üzere verinin toplanması, hazırlanması, analiz edilmesi, görselleştirilmesi ve erişime hazır tutulması aşamalarından oluşan (Altun vd., 2017: 2030) veri yaşam döngüsü çerçevesinde ilerleyen bölümlerde açıklanmaya çalışılmıştır.

2.3.1. Verilerin Toplanması ve Analize Hazırlanması

Yıllar itibarıyla Türk kamu yönetiminin değişik alanlarında dijitalleşme anlamında ciddi mesafeler kaydedilmiştir. 2022 yılına ilişkin Türkiye'nin Dijital Dönüşüm Endeksi raporunda çevrimiçi kamu hizmetleri endeksi 5 üzerinden 4,39; e-devlet hizmetlerinin kullanımına

ilişkin endeks ise 4,03 olarak gerçekleşmiş olup bu değerler kamu hizmetlerinin sunumunda önemli miktar ve çeşitlilikte veri üretildiğini göstermektedir (TÜBİSAD, 2022: 13-27). Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından yapılan Hanehalkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması sonuçları da bu olguyu desteklemekle birlikte 2020 yılında %51,5 olan e-devlet hizmetlerini kullanan bireylerin oranı 2023 yılında %73,9'a yükselmiştir (TÜİK, 2020, 2023). Araştırmalar doğrultusunda elde edilen istatistikler, sunulan kamu hizmetlerini kullanan vatandaşların sayısındaki artışın yanında elektronik ortama taşınan yeni kamu hizmetlerinin sayısının da arttığını göstermektedir. Dolayısıyla analiz edilebilecek ve denetimin her bir aşamasına değer katabilecek zengin bir veri çeşitliliğinden söz etmek mümkündür.

Veri yaşam döngüsü olarak adlandırılan ham veriden bilgiyi elde etme süreci (Altun vd., 2017: 2030; Seker, 2015: 11-12) verinin toplanması ve analize hazır hale getirilmesiyle başlamaktadır. Muhasebe verilerinin idarelerden toplanması 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'a (Usul ve Esaslar) göre yapılmaktadır. İlk kez 2011 yılında yayımlanan Usul ve Esaslar, kamu idarelerinin özelliklerine göre kamu idaresi hesaplarına dahil olan tablo, cetvel, belge ve bilgileri oluşturan verinin Sayıştay'a elektronik ortamda gönderilme yöntemlerinin farklılaştırılmasını içeren değişiklikle 2020 yılında yeniden yayımlanmıştır. Ayrıca verilerin aktarılması için başlangıçta Belediye Verileri Aktarım Sistemi (Sayıştay, 2017: 14) olarak kurulan sistem Birleşik Veri Aktarım Sistemi- BVAS (Sayıştay, 2021: 56) olarak yapılandırılmış ve uygulamaya denetim alanındaki tüm idareler dahil edilmiştir.

Usul ve Esaslar'ın eklerinde denetim kapsamındaki idareler tarafından gönderilecek veriler, tablo adları ve veri tipleri bazında detaylı olarak listelenmiştir. Usul ve Esaslar uyarınca, muhasebe işlemlerini münferit programlarda yürüten idareler ile ortak bilişim sistemini kullanan idareler arasında verilerin alınması hususunda farklılık bulunmaktadır. Münferit programlar kullanan idarelerin muhasebe ve mali tablo verileri ilgili idarelerce BVAS üzerinden gönderilmektedir. Ortak bilişim sistemini kullanan idarelerin ise muhasebe verileri veri tabanı bağlantısı yöntemiyle alınmakta, mali tabloları ilgili idarelerce BVAS üzerinden gönderilmektedir. Bu doğrultuda merkezî yönetim kapsamındaki

idarelerin önemli bir kısmının ve bu idarelere bağlı döner sermayeli kuruluşların verileri Hazine ve Maliye Bakanlığı sistemlerinden, vergi kayıtları Gelir İdaresi Başkanlığı sistemlerinden, İl Özel İdareleri ile Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarının verileri İçişleri Bakanlığı sistemlerinden ve Kalkınma Ajanslarının verileri ise Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı sistemlerinden alınmaktadır (Sayıştay, 2021: 56). Ayrıca sistemin sağladığı esneklik çerçevesinde muhasebe ve bordro verileri yanında denetçiler denetim sürecinde temin ettikleri verileri sisteme aktarabilmektedirler (Sayıştay, 2021: 21). Verilerin sistem üzerinden alınması nedeniyle veride standartlaşma başlangıçta sağlanmakta ve veriyi analize hazırlama bağlamında ilave olarak yapılması gereken bir çalışma bulunmamaktadır. Bu sayede denetim ekiplerinin bu alanlardaki iş yükü önemli ölçüde azaltılmaktadır.

Harcamaların Elektronik Ortamda Gerçekleştirilmesine İlişkin Tebliğ uyarınca merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe kayıtlarının dayanağını oluşturan harcama evraklarının elektronik belge olarak veya taratılarak muhasebe kayıtlarına eklenmesine yani sisteme dahil edilmesine 2023 mali yılı itibariyle başlanmıştır. Bu belgelerin de zaman içinde yapay zekâ tarafından okunabilir, anlamlandırılabilir ve analiz edilebilir yapılara dönüşeceği muhakkaktır. Kanıtlayıcı belgelerin tamamen dijital ortamda oluşturulup veri tabanlarında saklanabilir, iş zekâsı uygulamalarında girdi olarak kullanılabilir bir yapıya kavuşmalarıyla idareler arası etkileşim ve birlikte çalışabilir tasarımlara olan ihtiyaç artacaktır (İnce vd., 2023: 23-24). Denetim nesnelerinin artan bir hızda veriye dönüştüğü bir denetim evreninde; veriler, belgeler ve muhasebe kayıtları arasındaki ilişki ve örüntülerin ortaya çıkarılarak birlikte analiz edilmesi (Aktan, 2018: 11), mevzuatın gereklerine uygun algoritmaların oluşturulması, mali işlemlerin mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığının tespit edilmesi ancak büyük veri analitiği ile mümkündür.

2.3.2. Verilerin Analiz Edilmesi ve Sonuçların Sunulması

Veriler toplandıktan ve analize hazır hale getirildikten sonra analiz işlemleri gerçekleştirilmekte olup bu aşamada, yığın veri halinde bulunan her bir unsur denetim açısından girdi niteliği taşımaktadır. Muhasebe kayıtlarının yanı sıra halihazırda taranarak sisteme dahil edilen mahsup, tediye ve tahsil süreçlerine ilişkin belge ve bilgilerin de yakın gelecekte veriye dönüştürülerek sistemde yer alması ve analiz

sürecine dahil edilmesi hedeflenmektedir. Kanıtlayıcı belgelerin de elektronik belge olarak sistemde yer alması halinde daha kapsamlı ve güvenilir denetim kanıtlarının elde edilmesi mümkün olacak, denetim sürecinin kalitesi ve verimliliği artacaktır.

Analiz araçları yardımıyla veriye dönüştürülen mevzuat ışığında verilerin işlenmesiyle önce denetim kanıtına, sonrasında ise denetim görüşüne ulaşmayı hedefleyen bir dönüşüm süreci yürütülmektedir. Kurumlardan toplanan ve işlenebilecek veriye dönüştürülmüş kayıtların, mevzuat bağlamında analizinin yapılabilmesi için mevcut veri ile olması gereken veri yani mevzuat verisi karşılaştırılmalıdır. Denetçi bilgisi ve muhakemesi rehberliğinde, bu değerlendirmenin nasıl yapılacağı analiz araçlarına öğretilmekte olup oluşturulan algoritmalarla sonrasında filtreleme, formül yazma, ilişki kurma gibi komutlarla veriyi analiz eden bilgi ve iletişim teknolojisi araçları, nihayetinde analiz sonuçlarını denetçiye sunmaktadır. Bu aşamada elde edilen sonuçlardan bazıları denetim kanıtı niteliğini taşımakta iken bazıları ise denetim kanıtına ulaşmak için üzerinde çalışılması gereken bilgiler seviyesinde kalmaktadır.

Denetim kanıtının yeterliliği, elde edilen denetim kanıtının miktarına bağlı iken denetim kanıtının kalitesi ise ulaşılan denetim kanıtının ihtiyaca uygun ve güvenilir olması ile alakalıdır. Denetim sürecinde yeterli sayıda denetim kanıtı toplanması kadar amaca hizmet edecek kalitede denetim kanıtı toplanması da önemlidir. Zira denetim görüşünün güvenilir olması denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olmasına bağlıdır (Çetinkaya, 2017: 116-118). Denetim kanıtı miktarı, yapılacak analizlerin sayısıyla artırılabilse de denetim kanıtının kalitesi ancak denetim kanıtlarının konu ile ilgili, güvenilir (Onay, 2020: 146-148) ve farklı kaynaklardan elde edilmesiyle mümkündür. Büyük veri analitiği aracılığıyla veri tabanlarındaki farklı kaynaklardan elde edilen, çok çeşitli ve büyük miktardaki veri analiz sürecine dahil edilmekte; bu sayede mevzuatla karşılaştırma aşamasında üzerinde çalışılacak büyük bir veri kitlesi ve dikkate alınması gereken çok sayıda değişken elde edilmektedir. Veri kitlesinin değişkenler aracılığıyla, olması gereken unsurlar ve değerlerle karşılaştırılması sonucunda ise verinin analiz süreci tamamlanmaktadır.

Örneğin personel ödemelerine ilişkin olarak; Hazine ve Maliye Bakanlığı sistemlerinden alınan memur maaş bordrolarına yönelik

sosyal güvenlik kontrolleri, sosyal hak kontrolleri, temel maaş kontrolleri, tutarlılık kontrolleri, vergi kontrolleri, bordro veri kontrolleri ile zam ve tazminat kontrollerinden oluşan 7 grup analiz; sözleşmeli personel ödemelerine ilişkin sosyal hak kontrolleri ile tutarlılık kontrollerinden oluşan 2 grup analiz; 4 adet muhasebe verisi bağlantılı tutarlılık analizi ve istisnai memuriyetten diğer unvanlara atamaların sorgulanması analizi bulunmaktadır. Muhasebe verileri içinse muhasebe analizleri, mali tablo analizleri, veri doğrulama analizleri, muhasebe defter ve tabloları, karşılıklı çalışan hesaplar modülü, örneklem modülü ve standart hesap alanları modülünden oluşan senaryo grupları bulunmaktadır (Sayıştay, 2024: 26).

Analiz edilen verinin çeşidi ve miktarı arttıkça denetçinin, daha az emek ve zaman harcayarak yeterli ve kaliteli denetim kanıtına ulaşma olasılığı artacaktır. Zira denetçi geleneksel yöntemlerle elde ettiği sonuçları denetim kanıtı olarak değerlendirip değerlendiremeyeceğinin kararını, bu sonuçları farklı kaynaklardan test ederek vermekteydi. Büyük veri analitiği aracılığıyla farklı kaynaklardaki verilerin sisteme dahil edilmesi ve analizinin gerçekleştirilmesi neticesinde denetçinin iş yükü azalmakta; denetim prosedürlerinin gereği olan işlerin analiz araçları yardımıyla otomatikleştirilmesi, denetçilerin denetim prosedürlerinin tasarımı ve analiz sonuçlarının değerlendirilmesi süreçlerine odaklanmasına imkân vermektedir.

2.3.3. Denetim Görüşü İçin Karar Alma

Veri yaşam döngüsünün son aşaması, verinin işlenmesiyle elde edilen sonuçların bütüncül bir bakışla değerlendirilmesini içeren karar alma aşamasıdır. Önceki aşamalarda analiz sürecine dahil edilen verinin çeşidi ve miktarı arttıkça ilgilisini bilgiye ulaştıracak sonuçlar çoğalmakta, bu bilgiler doğrultusunda alınacak kararlar daha sağlıklı ve kapsayıcı olmaktadır.

Denetim faaliyetleri neticesinde, denetlenen idarenin mali tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir denetim görüşüne ulaşılmaktadır. Bu denetim görüşünün denetim kanıtları üzerine inşa edileceği değerlendirildiğinde, denetim süreci boyunca denetçinin amacının, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek olduğu aşikardır (Çetinkaya, 2017: 110). Analizlerin tamamlanması neticesinde ulaşılan bilgiler bazı denetim prosedürleri için denetim kanıtı niteliğindeyken

bazıları içinse daha fazla çalışma yapılması gerekliliğine ilişkin ipuçları niteliğindedir. Bu aşamada elde edilen bilgilerin, denetim kanıtına ve denetim görüşüne ulaşma hedefine ne ölçüde katkı sağladığı, denetçilerin mesleki muhakemesi doğrultusunda yaptıkları değerlendirmelere bağlıdır (Özçetin, 2022: 37).

SONUÇ

Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, gündelik yaşantımızda dönüşüme yol açtığı gibi kurumların faaliyetlerini sürdürme şekilleri ve iş süreçlerinde de bir dönüşüme yol açmıştır. Başlangıçta kurumların sahip olduğu verilerin ve belgelerin elektronik ortama taşınması şeklinde vücut bulan dönüşüm süreci, ilerleyen dönemlerde veri yoğunluğunun da artmasıyla verilerin işlenmesi ve karar alma süreçlerinde faydalanılacak bilgiye dönüştürülmesi sürecine yani dijitalleşmeye evrilmiştir. Dijital dönüşümün başarıyla gerçekleştirilebilmesi, kurumların sadece teknoloji kullanımıyla sınırlı kalmayıp geniş bir perspektifte, iş süreçleri ve insan kaynaklarını içine alan bütüncül bir yaklaşım sergilemelerine bağlıdır. Bilgi teknolojilerinin tarihsel gelişimine bakıldığında, yeni teknolojilerle birlikte kurumların, endüstrilerin değişime zorlandığı görülmekte olup bu değişimi zorunluluk olarak değil bilakis çok boyutlu bir değişim, ilerleme fırsatı olarak gören ve değişime adapte olan kurumların önemli ilerlemeler kaydedeceği açıktır.

Teknolojilerin gelişimi doğrultusunda denetimin de çeşitli dijital olgunluk evrelerinden geçtiği, denetim yaklaşımlarının, süreç ve tekniklerinin, denetçilerin sahip olması gereken niteliklerin dönüştüğü görülmektedir. Blok zincir, yapay zekâ, nesnelerin interneti, büyük veri analitiği gibi her geçen gün gelişen teknolojiler ışığında yürütülen denetimler ile zaman ve emek tasarrufunun yanında kaliteli ve etkin denetim çıktıları elde edilecektir. Örnekleme yerine denetime tabi anakitlenin tamamının incelenmesi sayesinde verilen güvence düzeyine, denetim kanıtlarına ve rapora duyulan güvende artış; hata ve hilelerin hızlı tespiti neticesinde iyileştirme çalışmalarının vakit kaybedilmeden yürütülmesi sağlanacaktır. Kurumsal gelişimi destekleyen proaktif yaklaşımla yürütülen denetimler, kurumların geleceğe dönük stratejiler, politikalar belirlemesine, fırsat ve tehditleri somut veriler çerçevesinde değerlendirerek sağlam adımlar atmasına da yardımcı olacaktır.

Bu anlayışla Sayıştay, denetim faaliyetlerini dönüştürmeye başlamış olup büyük veri ile veri analitiğini birleştiren bir denetim yaklaşımı çerçevesinde geliştirilen ve halihazırda geliştirilmeye devam eden bir sistem olan VERA'yı denetçilerin kullanımına sunmuştur. VERA'nın farklı kaynaklardan ve farklı formatta elde ettiği büyük miktardaki veriyi, çeşitli analiz senaryoları doğrultusunda işleyen yapısı sayesinde hata ve hilelerin erken tespiti, detaylı risk değerlendirmesi, kaliteli ve yeterli denetim kanıtı sağlanması mümkün olup sürekli izlemeyi desteklemesi, fiziki belgelere bağımlılığı azaltması gibi avantajları sonucunda daha kaliteli, etkin, proaktif ve ileriye dönük denetim yürütülmesi hedefine yaklaşılmaktadır.

Teknolojik gelişmelerin denetim sektörü üzerindeki dönüştürücü etkisinin hissedildiği ve bu gelişmelere uyumun öneminin idrak edildiği günümüzde denetçilerin, denetimin yürütülmesinde faydalanacağı veya denetleyeceği teknolojilere ilişkin bilgi ve beceri kazanması, kaliteli ve güvenilir çıktıların elde edilmesi için zorunludur. Bu bağlamda denetçiler ve yüksek denetim kurumları tarafından dijital çağa uyum sağlama konusunda gerekli adımların atılması, dijital dönüşümün içselleştirilmesi ve bir gelişim fırsatı olarak görülmesi başarının anahtarı olacaktır.

KAYNAKÇA

Angelis, J. ve Ribeiro da Silva, E. (2019). Blockchain adoption: A value driver perspective. Bus. Horiz. 62 (3), 307–314.

Aktan, E. (2018). Büyük Veri: Uygulama Alanları, Analitiği ve Güvenlik Boyutu. Bilgi Yönetimi Dergisi, 1(1), 1-22.

Altun, T., Şahin, F. ve Öztaş, N. (2017). Kamu Politikalarının Belirlenmesi ve Uygulanmasında Büyük Veri. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 22 (Kayfor 15 Özel Sayısı), 2021-2044.

Bellman, M. ve Göransson, G. (2019). Intelligent Process Automation. Building The Bridge between Robotic Process Automation and Artificial Intelligence. School of Industrial Engineering and Management, Stockholm.

Burgess, K. (2015). The Promise of Bitcoin and the Blockchain. Bretton Woods, Consumers Research.

Cao, M. C. (2015). Big Data Analytics in Financial Statement Audits. Accounting Horizons, 29/2, 423–429.

Cohen, E.E. (2018). IoT for auditors and accountants; auditing the IoT. UN/CEFACT Conference on Internet of Things (IoT). https://unece.org/fileadmin/DAM/cefact/cf_forums/2018_Geneva/PPTs/IoT_PPTs/12_-_Eric_Cohen_-_IoT_CEFACT.pdf, Erişim: 16.11.2023.

Coşkun, E. ve Bozkuş Kahyaoğlu, S. (2023). Dijital Dönüşüm ve Denetimin Dönüşümünde Dijital Teknolojilerin Rolü: Fırsatlar ve Tehditler. Ed. Önder, M. ve Köse, H.Ö., Kamu Yönetiminin Denetimi: Temel Paradigmalar, Değişim ve Yeni Yönelişler, Sayıştay Başkanlığı, Ankara, ss. 217-246.

Çetinkaya, N. (2017). Risk Odaklı Denetimde Denetim Kanıtının Kalitesinin Önemi ve Bir Araştırma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 19(1), 109-133.

Dai, J. (2017). Three Essays on Audit Technology: Audit 4.0, Blockchain, and Audit App, PhD Dissertation, The State University of New Jersey, Rutgers.

Damar, M. ve Özen, A. (2023). Sayıştay Denetiminde Akıllı Raporlama: Büyük Veri ve İş Zekâsı Teknolojisi. Ed. Önder, M. ve Köse, H.Ö., Kamu Yönetiminin Denetimi: Temel Paradigmalar, Değişim ve Yeni Yönelişler, Sayıştay Başkanlığı, Ankara, ss.247-270.

Demir, N. ve Filiz, S. B. (2018). Kamu Çalışanlarının Bilgi ve İletişim Teknolojilerini Kullanım Düzeylerinin İncelenmesi (Sayıştay Başkanlığı Örneği). Sayıştay Dergisi, 29(108), 149-174.

Erturan, İ. ve Ergin, E. (2017). Muhasebe Denetiminde Nesnelerin İnterneti: Stok Döngüsü. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (75), 13-30.

Gadekallu, T.R., Huynh-The, T., Wang, W., Yenduri, G., Ranaweera, P., Pham, Q.W., da Costa, D.B. ve Liyanage, M. (2022). Blockchain for The Metaverse: A Review, https://arxiv.org/pdf/2203.09738.pdf, Erişim: 17.11.2023.

Güven, V. ve Şahinöz, E. (2018). Blokzincir Kripto Paralar Bitcoin Satoshi Dünyayı Değiştiriyor. İstanbul: Kronik Kitap.

IFIAR (International Forum of Independent Audit Regulators) (2023). Use of Technology in Audits – Observations, Risks and Further Evolution, https://www.ifiar.org/?wpdmdl=16239, Erişim: 07.03.2024.

İnce, F., Şenkutlu, D. ve Yılmaz, S. (2023). Dijital Dönüşümde Birlikte Çalışılabilirlik İçin E-Belge. Anahtar, 410(Şubat), 23-25.

Kabak, T. ve Kırbaş, İ. (2022). Metaverse Ortamında NFT Teknolojilerinin Kullanımı ve Yakın Gelecekteki Uygulamaları, 3rd International Young Researchers Student Congress Proceeding Book, 312-325.

Kablan, A. (2018). Endüstri 4.0, "Nesnelerin İnterneti"- Akıllı İşletmeler ve Muhasebe Denetimi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Endüstri 4.0 ve Örgütsel Değişim Özel Sayısı, 1561-1579.

Kahyaoğlu, S. (2017). Blok Zinciri Teknolojilerinin Finansal Piyasalara Olası Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme, Ed: K.T. Çalıyurt ve S.G. Günay, Muhasebe Finans ve Denetimde Güncel Konular, Trakya Üniversitesi, 191, 204-228.

Karagün, V. (2018). Denetimde Kullanılan Dijital Analiz Teknikleri ve Çok Katmanlı Yapay Sinir Ağları ile Denetim Planlamasında Bir Model Önerisi.

Köse, H. Ö. ve Polat, N. (2021). Dijital Dönüşüm ve Denetimin Geleceğine Etkisi. Sayıştay Dergisi, 32(123), 9-41.

Kurban, S., Çığman, M. Z. ve Pekel, A. (2023). Büyük Veri Çağında Sayıştay Başkanlığı'nın Dijitalleşen Denetimi. Denetişim, 14(28), 39-52.

Mystakidis, S. (2022). Metaverse, Encyclopedia 2022, 2, 486-497.

Ohlhorst, F. (2015). Big Data Analytics: Turning Big Data into Big Money. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Onay, A. (2020). Büyük Veri Çağında İç Denetimin Dönüşümü. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 22(1), 127-163.

Özçetin, N. (2022). Muhasebe Denetiminde Yapay Zekâ. Uşak Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(1), 29-41.

Öztaş, N. (2013). Yönetim. Ankara: Otorite Yayınları.

Polat, N. (2021). Role of Data Analysis Activities in Auditing and Coping with The Pandemic. European Organisation of Supreme Audit Institutions, 26: 126-128.

Sayıştay (2017). 2016 Yılı Faaliyet Raporu. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Sayıştay (2019). 2018 Yılı Faaliyet Raporu. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Sayıştay (2021). 2020 Yılı Faaliyet Raporu. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Sayıştay (2023). 2022 Yılı Faaliyet Raporu. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Sayıştay (2024). 2023 Faaliyet Raporu. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Seker, S. E. (2015). Büyük Veri ve Büyük Veri Yaşam Döngüleri. YBS Ansiklopedi, 2(3), 10-17.

Şafak, E., Arslan, Ç. ve Gözütok, M. (2020). Blok Zinciri ile Yeni Nesil Dağıtık Defter Teknolojilerinin Karşılaştırılması, 1-6.

Tanrıverdi, M., Uysal, M. ve Üstündağ, M. T. (2019). Blokzinciri Teknolojisi Nedir? Ne Değildir? Alanyazın İncelemesi. Bilişim Teknolojileri Dergisi, 12 (3): 203-217.

TÜBİSAD (2022). Türkiye'nin Dijital Dönüşüm Endeksi 2022. Bilişim Sanayicileri Derneği, İstanbul.

TÜİK (2020). Hanehalkı Bilişim Teknolojileri (BT) Kullanım Araştırması, 2020. Türkiye İstatistik Kurumu Başkanlığı, Ankara.

TÜİK (2023). Hanehalkı Bilişim Teknolojileri (BT) Kullanım Araştırması, 2023. Türkiye İstatistik Kurumu Başkanlığı, Ankara.

Uçma Uysal, T. ve Aldemir, C. (2023). Kamu Yönetimi ve Denetiminde Verimliliğin Artırılması: Kamu Sektörü Veri Analitiğinde Yapay Zekanın Rolünün İncelenmesi. Ed. Önder, M. ve Köse, H.Ö., Kamu Yönetiminin Denetimi: Temel Paradigmalar, Değişim ve Yeni Yönelişler, Sayıştay Başkanlığı, Ankara, ss. 189-216.

Yayalar, N. (2021). Dijital Dönüşüm ve 4 Ana Türü, https://www.socialbusinesstr.com/2021/07/16/dijital-donusum-ve-4-ana-turu/ Erişim: 17.11.2023.

Yazici, A.C., Öğüş, E., Ankaralı, S., Canan, S., Ankaralı, H. ve Akkuş, Z. (2007). Artificial Neural Networks: Review. Turkiye Klinikleri Journal of Medical Sciences. 27, 65-71.

Yeşilçelebi, G. (2022). Denetimde Dijital Dönüşüm: Bilimetrik Bir İnceleme. Sayıştay Dergisi, 33(126), 381-408.

Yıldız, B. ve Ağdeniz, Ş. (2019). Denetim 4.0'ın Teknolojik Altyapısı. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 19(58), 83-102.

YAPAY ZEKÂ TEKNOLOJİLERİNİN MALİ DENETİMDE KULLANILMASI

THE USE OF ARTIFICIAL INTELLIGENCE TECHNOLOGIES IN FINANCIAL AUDITING

Pınar AVUNDUKLUOĞLU[1]

ÖZ

Yapay zekâ (YZ) diğer sektörlerde olduğu gibi mali denetim alanında da kritik öneme sahiptir. YZ ve mali denetim arasındaki bu güçlü ilişki ise finansal güvenilirlik ve şeffaflık sağlama, veri analizi ve işleme süreçlerini optimize etme ve finansal istikrarı artırma yetisine sahiptir. Bu teknoloji, geleneksel mali denetim süreçlerini yeniden şekillendirerek finansal dünyada devrim niteliğinde bir değişim yaratabilecektir. Büyük veri denetiminde, iç kontrol, iç denetim ve risk yönetiminde sunduğu avantajlar ile sağladığı maliyet ve zaman tasarrufu sayesinde YZ'nin mali denetimde kullanılması, denetim kalitesini ve verimliliğini artırma gücüne sahip bulunmaktadır. Veri ve algoritmaların güvenilirliği, maliyetli altyapı, denetim düzenlemelerine uyum, denetçilerin YZ uygulamaları ile iş birliği, veri gizliliği ve güvenliği ile hukuki ve etik endişeler ise bu konudaki temel zorlukları ve endişeleri oluşturmaktadır. Bu çalışmanın temel amacı da YZ teknolojilerinin mali denetimdeki rolünün ve sunduğu fırsatlarla birlikte risklerinin değerlendirilerek, daha etkin kullanılması için gerekli çerçevenin analiz edilmesidir.

1 Uzman Denetçi, Sayıştay Başkanlığı, pinaravundukluoglu@sayistay.gov.tr, ORCID: 0009-0004-4512-7512.

ABSTRACT

Artificial intelligence (AI) is of critical importance in financial auditing as in other sectors. This strong relationship between AI and financial audit has the ability to provide financial reliability and transparency, optimize data analysis and processing, and increase financial stability. This technology could revolutionize the financial world by reshaping traditional financial audit processes. The use of AI in financial audit has the potential to increase audit quality and efficiency thanks to the advantages it offers in big data audit, internal control, internal audit and risk management, as well as the cost and time savings it provides. The main challenges and concerns are the reliability of data and algorithms, costly infrastructure, compliance with audit regulations, auditors' collaboration with AI applications, data privacy and security, and legal and ethical concerns. The main purpose of this study is to evaluate the role of AI technologies in financial auditing, and the opportunities and risks they offer, and to analyse the framework required for their more effective usage.

Anahtar Kelimeler: Yapay zekâ, Makine öğrenmesi, Derin öğrenme, Doğal dil işleme, Mali denetim

Keywords: Artificial intelligence, Machine learning, Deep learning, Natural language processing, Financial auditing

GİRİŞ

Teknolojik gelişmelerin hız kazandığı günümüz dünyasında, iş süreçleri ve iş yapma yöntemleri büyük bir dönüşüm içerisindedir. Bu dönüşüm, özellikle mali yönetim ve denetim alanında kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyetlerini daha etkili, verimli ve güvenilir bir şekilde yürütmelerini sağlayacak yeni fırsatlar sunmaktadır. Denetim kurumları tarafından giderek daha fazla benimsenen veri analitiği araçları, büyük veriden yapay zekâya kadar çeşitli unsurları içermekte ve denetim süreçlerini hızlandırırken, aynı zamanda daha etkin hale getirmektedir (Çetin ve Tiryaki, 2023: 185). Günümüzde giderek artan YZ teknolojilerinin kullanımı, özellikle mali denetim alanında dönüştürücü bir potansiyele sahiptir.

Finansal sağlamlığın ve güvenilirliğin temelini oluşturan mali denetimde YZ teknolojilerinin kullanılması önemli fırsatlar sunmaktadır. Geleneksel mali denetim süreçleri manuel ve zaman alıcı olabilirken,

YZ teknolojilerinin devreye girmesiyle birlikte bu süreçlerin optimize edilmesi ve hızlandırılması mümkün hale gelmektedir. Endüstri 4.0'ın temel bileşenlerinden olan YZ, denetimin kapsamını genişletirken denetimin süresini ve maliyetini azaltmaktadır (Yıldız ve Ağdeniz, 2019: 91). Yapay zekâ, büyük veri analizi, örüntü tanıma, makine öğrenmesi ve doğal dil işleme gibi alt alanlardaki gelişmeler sayesinde, finansal verilerin daha derinlemesine ve kapsamlı bir şekilde analiz edilmesini sağlamaktadır. Makine öğrenimi ve derin öğrenme gibi teknikler, algoritmaların ve büyük veri kümelerinin analizine, belirlenmiş amaçlar doğrultusunda verilerin yorumlanmasına ve istenilen sonuçların elde edilmesine olanak tanımaktadır (Köse, 2023: 59). Bu teknoloji, büyük miktarda veriyi analiz etme, tutarsızlıkları ve anormallikleri hızlı tespit etme, potansiyel riskler hakkında uyarı verme, hata oranlarını azaltma ve karmaşık veri kümelerinden anlamlı bilgiler çıkarma gibi özellikleriyle mali denetimin etkinliğini ve verimliliğini artırma potansiyeline sahiptir (Varol, 2023: 175).

Bununla birlikte, YZ'nin mali denetimdeki kullanımıyla birlikte bazı zorluklar ve endişeler de ortaya çıkmaktadır. Bunlar arasında; YZ'nin doğasından kaynaklanan insan kaynaklı önyargılar ve mantık hataları, etik sorunların ortaya çıkması, YZ ürünlerinin mali duruma veya itibara zarar vermesi, paydaşların kurumun YZ projelerini kabul etmemesi, yapay zekâya yatırım yapılmaması durumunda geride kalma riski sayılabilmektedir (Serçemeli, 2018: 382). Bu nedenle, YZ teknolojilerinin mali denetimdeki kullanımının dikkatlice değerlendirilmesi ve doğru bir şekilde uygulanması önemlidir. Ayrıca, bu teknolojinin sorumlu, güvenli ve etik bir şekilde kullanılması için dikkatli bir şekilde yönetilmesi ve düzenlenmesi gerekmektedir. Zira, YZ doğrudan insanlar ve toplumsal yaşamla ilişkili olması nedeniyle etik açıdan incelenmesi gereken bir konudur (Yeşilkaya, 2022: 950). Olası güvenlik risklerine karşı bulunan çözüm yolları ile YZ denetim alanında sağlıklı bir şekilde gelişebilir ve böylece denetim verimliliği artırılabilir ve denetim etkisi gerçekten önemli rol oynayabilir (Zhou, 2021: 1).

Bu çalışmada, YZ kavramı ve gelişiminden kısaca bahsedildikten sonra YZ'nin mali denetim alanında kullanılması durumunda beklenen fırsatlar ve zorluklar üzerine bir inceleme yapılacaktır. İlerleyen bölümde temel YZ alt çalışma dalları açıklandıktan sonra Sayıştaylarda

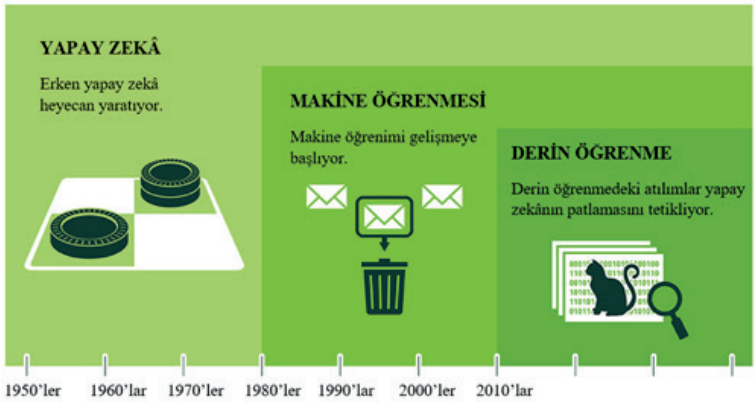
YZ teknolojilerinin kullanımı ele alınacaktır. Sonuç bölümünde mali denetimde YZ kullanımının getirdiği zorluk ve endişelere karşı çözüm önerileri sunulacaktır.

1. YAPAY ZEKÂ KAVRAMI VE GELİŞİMİ

MIT (Massachusetts Institute of Technology) Bilgisayar Bilimleri laboratuvar yöneticilerinden Edward FREDKIN'in, "Tarihte üç büyük olay vardır. Bunlardan ilki kâinatın oluşumudur. İkincisi yaşamın başlangıcının olmasıdır. Üçüncüsü de yapay zekânın ortaya çıkışıdır." sözü (Pirim, 2006: 82), YZ'nin önemini vurgulamaktadır. Günümüzde, birçok sektörde YZ destekli uygulamaların kullanılmasıyla, bu alandaki etkinin inkâr edilemez bir şekilde arttığı görülmektedir.

YZ, bilgisayarlar ve makineler tarafından insan zekâsına benzer yeteneklerin taklit edilmesi veya gerçekleştirilmesi amacıyla kullanılan bir teknoloji alanıdır. Bu alanda, bilgisayar sistemlerine çeşitli zekâ özellikleri kazandırmak için algoritmalar, modellemeler ve yapay sinir ağları gibi teknikler kullanılmaktadır. YZ, veri işleme, öğrenme, karar verme, problem çözme ve dil anlama gibi karmaşık görevlerde insan benzeri performans elde etmek amacıyla sürekli olarak evrim geçirmektedir. Ülkemizin de üye olduğu Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından Mayıs 2019'da kabul edilen ve Kasım 2023'de güncellenen "OECD Yapay Zekâ Konseyi Önerileri" (OECD, 2023) YZ sistemi terimini şu şekilde tanımlamıştır: "YZ sistemi, açık veya örtülü hedeflere yönelik olarak, aldığı girdilerden, fiziksel veya sanal ortamları etkileyebilecek tahminler, içerikler, öneriler veya kararlar gibi çıktıları nasıl üreteceğini çıkararak çalışan bir makine tabanlı sistemdir."

Şekil 1. Yapay Zekâ, Makine Öğrenimi ve Derin Öğrenmenin Kronolojisi



Kaynak: Şener (2023).

Alan Turing'in 1950 tarihli "Bilgi İşlem Makineleri ve Zekâ" adlı makalesi, bilgisayarların düşünme yeteneği ve YZ'nin olası varlığı konusunda önemli bir dönüm noktasıdır. Turing, bu makalesinde, bir bilgisayarın insan düşünce kapasitesine benzer bir zekâ geliştirebileceği fikrini öne sürmüştür. Turing, makalenin merkezinde yer alan "Makineler düşünebilir mi?" sorusuna yanıt ararken "Turing Testi"ni önermiştir (Turing, 1950: 433). Bu test, bir bilgisayarın insanla diyalog sırasında insanı kandırabilmesi durumunda, bu bilgisayarın gerçek bir zekâ seviyesine eriştiğini öne sürmektedir. Turing'in öngörüsü, günümüz YZ araştırmalarının temelini oluşturmuştur. Dil işleme, görüntü tanıma ve öğrenme gibi alanlarda YZ, Turing'in düşüncelerini temel alarak büyük ilerlemeler kaydetmiştir.

Bilgisayar bilimindeki önemli bir dönemin başlangıcını işaret eden YZ terimi ise, ilk defa ünlü bilgisayar bilimcisi John McCarthy tarafından 1956'da Dartmouth Koleji'nde düzenlenen ve makinelerin insanların problem çözme yeteneklerini taklit edecek şekilde nasıl geliştirilebileceğini göstermeyi amaçlayan Yapay Zekâ Konferansı sırasında tanıtılmıştır (Dagunduro vd., 2023: 42). McCarthy, yapay zekâyı akıllı makineler yapma bilimi ve mühendisliği olarak tanımlamıştır (Varol, 2023: 170).

1960'lar ve 1970'lerde YZ araştırmaları hız kazanmış ve ELIZA gibi dil işleme programları ve SHRDLU gibi doğal dil işleme ve problem

çözme üzerine çalışan ilk YZ programları geliştirilmiştir (Todhunter ve Shikakura, 2008: 3). Ancak, bu dönemde YZ çalışmaları arasında belirgin bir ilerleme sağlanamamıştır. 1980'ler ve 1990'larda, YZ alanında seminerler ve konferanslar düzenlenmiş, araştırmalar hız kazanmış ve YZ alanındaki yöntemler ve algoritmalar geliştirilmiştir. 1980'lerde uzman sistemler gibi belirli alanlara odaklanan YZ sistemleri, endüstride gerçek uygulamalar için kullanılmaya başlanmış, 1990'larda ise endüstriyel uygulamalardaki kullanımı artıp finansal sistemler ve askeri alanlar gibi geniş alanlarda da kullanılmaya başlanmıştır (Warwick, 2011: 6).

2000'ler ve sonrasında derin öğrenme ve büyük veri teknolojilerindeki ilerlemeler, YZ alanında yeni bir dönemi başlatmıştır. Derin öğrenme algoritmaları, YZ'nin büyük veri kümelerinden öğrenmesine ve karmaşık desenleri tanımasına imkân tanımıştır. Derin öğrenme uygulamaları, örüntü tanıma, tespit, sınıflandırma, gelecek tahmini, ilaç üretimi, sözlük oluşturma, sinyal işleme, tıbbi uygulamalar, finans sektörü ve savunma sanayi gibi pek çok alanda kullanılmaktadır ve elde edilen sonuçlar, derin öğrenme yapılarının bilinen pek çok yöntemden önemli ölçüde daha iyi sonuçlar verdiğini göstermektedir (Doğan ve Türkoğlu, 2019: 419).

2. MALİ DENETİMDE YAPAY ZEKÂ: FIRSATLAR

Mali denetim, kamu idarelerinin mali tablolarının doğruluğunu, güvenilirliğini ve uygunluğunu sağlamak amacıyla gerçekleştirilen önemli bir süreçtir. Bu alandaki geleneksel yöntemler, teknolojinin hızlı ilerlemesiyle birlikte dönüşmekte ve denetim uygulamaları yenilikçi yaklaşımlarla desteklenmektedir. Özellikle YZ gibi ileri teknolojiler, mali denetim süreçlerini daha etkin, verimli ve kapsamlı hale getirmek için önemli fırsatlar sunmaktadır. Bu teknolojinin mali denetimde kullanılması; hızlı karar alma, insan hatası azalışı, maliyet azalışı, verimlilik artışı gibi fırsatlar sunarak denetimin etkinliğini artırma konusunda büyük bir potansiyel olarak görülmektedir (Köse ve Polat, 2021: 17).

2.1. Büyük Veri Yönetimi ve Denetiminde Yapay Zekânın Rolü

Küreselleşme ve dijitalleşmenin etkisiyle denetlenen kurumların sahip olduğu veri miktarı da büyük bir hızla artmaktadır. Kurumların

artan veri miktarıyla başa çıkabilmesi için ölçeklenebilir bir altyapıya ihtiyaçları vardır. YZ teknolojileri hız, ölçeklenebilirlik ve sayısal becerileri ile (Serçemeli, 2018: 378) bu sorunlara çözüm sunarak kurumların büyük veri kümelerini daha etkili bir şekilde yönetmelerine yardımcı olabilmektedir.

Bununla birlikte, bu büyük miktardaki veriyi etkili bir şekilde denetlemek ve analiz etmek geleneksel yöntemlerle zorlu bir süreç olabilmektedir. Bu nedenle, büyük veri yönetimi ve denetiminde YZ önemli bir rol oynamaktadır. YZ algoritmaları; veri, metin, görüntü, ses, sayısal bilgi veya herhangi bir formattaki karmaşık veri setlerini hızlı bir şekilde analiz edebilir, örüntüleri ve ilişkileri belirleyebilir ve anormallikleri tespit edebilir. Bu, insan denetimine göre çok daha hızlı ve etkili bir şekilde gerçekleştirilebilir. Ayrıca, YZ sayesinde veri analizinin miktarı ve kalitesi artmakla birlikte denetçi tarafından büyük veri içerisinde daha yüksek riskli alanlara odaklanılabilmektedir (Özçetin, 2022: 31).

Diğer taraftan, YZ tabanlı denetim sistemleri, sürekli olarak veriye erişip analiz edebilme yeteneği sayesinde dinamik ve esnek bir yapı sunabilmektedir. Bu sayede, periyodik olarak yapılan ve belirli zaman dilimlerinde gerçekleştirilen geleneksel denetim yerini kurumların faaliyetleri ve iş süreçleri üzerinde sürekli olarak gözetim sağlayan (Sevim ve Bülbül, 2017: 2) ve bilgisayar teknolojilerinin kullanılmasıyla gerçek zamanlı güvence verilmesi üzerine odaklanan (Yıldız ve Ağdeniz, 2019: 90) sürekli denetime bırakmaktadır. Sürekli denetim, kurumların faaliyetlerini ve iş süreçlerini sürekli olarak izleyen ve anlık veri analizi yapabilen YZ ve otomasyon araçlarıyla desteklenmektedir. YZ destekli sürekli denetim, kurumların veri tabanlarından çektiği verileri, belirlenmiş denetim standartları veya kurallar setiyle karşılaştırmakta, gerçek zamanlı olarak analiz etmekte ve olası hataları veya uyumsuzlukları belirlemektedir.

Ayrıca, YZ modelleri zamanla daha da gelişebilmektedir. Makine öğrenmesi algoritmaları, sürekli olarak yeni verilerle beslenerek performanslarını artırabilmektedir. Bu da mali denetim süreçlerinin sürekli olarak iyileştirilmesini sağlamaktadır. YZ teknolojileri, denetçilere veri analizi konusunda önemli bir destek sağlayarak doğru ve güvenilir sonuçların elde edilmesine yardımcı olabilmektedir.

Büyük veri denetiminde YZ teknolojilerinin bir diğer faydası da güvenlik alanında ortaya çıkmaktadır. Kamu idarelerinin büyük veri kümelerini korumak ve güvenliğini sağlamak için YZ tabanlı güvenlik sistemleri kullanılabilmektedir. Bu sistemler, siber güvenlik alanında, ağdaki anormal olayları izleyip sistemlere izinsiz ve kötü niyetli girişleri tespit ederek (Efe, 2021: 145) veri ihlallerini engelleyebilir ve veri güvenliğini artırabilmektedir.

2.2. Mali Denetim Süreçlerinde Maliyet ve Zaman Tasarrufu

YZ uygulamaları ile belge yönetimi süreçleri optimize edilmektedir. Belge yönetimi süreçlerinin optimize edilmesi; belgelerin dijitalleştirilmesi, endekslenmesi ve hızlı bir şekilde erişilmesini sağlamaktadır. Bu sayede denetim süreçleri hızlanmakta ve belgelere daha kolay erişim sağlanmaktadır. Ayrıca denetim sırasında pek çok bilgi ve belge yapılandırılmış (metin) veya yarı yapılandırılmış (sayısal veriler barındıran metin ve tablolar) biçimde bulunmaktadır. YZ, söz konusu metin tabanlı verileri işlemek için doğal dil işleme araçlarına ihtiyaç duymaktadır. Doğal dil işleme (NLP) araçları, dilin bilişsel teknolojilerle analiz edilmesi, anlaşılması, yorumlanması ve üretilmesini kapsamakta olup (Özcan ve Doğan, 2022: 3163) metin analizi, metin sınıflandırma, metin çevirisi ve duygu analizi gibi görevleri gerçekleştirmek için kullanılmaktadır. NLP kullanılarak bu bilgi ve belgelerin dijitalleştirilmesi ve verilerin nitel analizi sayesinde denetimin kalitesi artırılabilecektir (Özçetin, 2022: 37).

Nesnelerin interneti, büyük veri, artırılmış gerçeklik, bulut bilişim, YZ gibi endüstri 4.0 teknolojileri mali denetimi büyük ölçüde etkilemiş ve denetçilerin yetkinliklerini geliştirerek dijital çağa uyum sağlamalarını gerekli kılmıştır (Köse ve Polat, 2021: 14). Endüstri 4.0 teknolojilerinin toplumla bütünleşmesini ve insanların yaşam kalitesini artırmayı amaçlayan Toplum 5.0 (Çalış Duman, 2022: 318) ile de YZ ve denetçi iş birliği, mali denetimde önemli bir katma değer yaratma potansiyeline sahiptir. Denetçi ve YZ ortak çalışması sonucunda, YZ uygulamaları rutin görevleri yerine getirirken, denetçiler analitik düşünme, yaratıcılık ve stratejik değerlendirme fırsatı bulmaktadır. Şöyle ki, YZ araçları iş süreçlerini otomatize etme, denetimlerin daha verimli bir şekilde yapılmasını sağlama ve operasyonel mükemmeliyeti artırma potansiyeline sahiptir. Davenport ve Raphael'e (2017) göre, denetçi rutin görevleri otomatikleştiği için rutin görevlere daha

az odaklanırken riskli alanlara daha fazla odaklanmaktadır. Ayrıca, tekrarlanan manuel görevleri yerine getirmekten kurtuldukları için, otomatikleştirilmiş görevlerin sonuçlarını izleyerek, gelişmiş analitiği gözden geçirerek ve bulguların sonuçlarını değerlendirerek denetim kalitesini artırabilmektedirler.

YZ'nin mali denetimde kullanılması, büyük veriyi analiz etmede sınırlı olan geleneksel denetim süreçlerini değiştirme fırsatı sunmaktadır. Geleneksel denetim süreçlerinde, büyük verinin denetçi tarafından analiz edilmesi hem uzun süre gerektirir hem de denetim süresinin sınırları dahilinde verinin tamamının denetiminin yapılması zordur. YZ algoritmaları ise denetim süreçlerini otomatikleştirerek denetim hızını artırmaktadır. Böylece YZ sistemleri, yoğun emeği ve tekrarlanan işleri ortadan kaldırarak geleneksel denetim süreçlerini dönüştürmektedir (Kindzekâ, 2023: 33). Örneğin, robotik süreç otomasyonu (RPA), manuel ve tekrarlayan görevleri otomatik hale getirerek denetim süreçlerini hızlandırmakta ve maliyetleri azaltmaktadır. Bu, denetim süreçlerinin daha kısa sürede tamamlanmasına olanak tanımaktadır, böylece denetçiler daha fazla işlemi daha hızlı bir şekilde sonuçlandıracaklarından denetim verimliliği artmaktadır.

Ayrıca, RPA araçları gibi YZ teknolojileri belge yönetimi, veri toplama ve veri analizi gibi işlemleri otomatikleştirerek, insan hata riskini azaltıp iş süreçlerini daha verimli hale getirme ve denetim bulgularının doğruluğunu artırma imkânı vermektedir. Özellikle kural tabanlı ve zaman alan prosedürlerin gerçekleştirildiği denetim aşamalarında YZ kullanımı insan hatasını ve zaman maliyetini azaltarak verimliliği artırabilmektedir (Özçetin, 2022: 38).

2.3. İç Kontrol, İç Denetim ve Risk Yönetiminde Yapay Zekânın Katkısı

YZ destekli uygulamalar, finansal düzensizliklerin ve olası sahtekârlıkların daha hızlı bir şekilde tespit edilmesini sağlayarak daha etkili bir risk yönetimi sunmaktadır. Özellikle makine öğrenme algoritmaları, büyük veri kümelerini analiz ederek risk faktörlerini ve olası uygunsuzlukları tespit etme konusunda yardımcı olmaktadır. Finansal verilerdeki örüntüleri analiz ederek dolandırıcılık işaretlerini belirlemek, geleneksel yöntemlere göre çok daha hızlı ve etkili bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir. Örneğin, finansal verilerdeki tutarsızlıklar

veya işlem alışkanlıklarındaki değişiklikler YZ uygulamaları ile belirlenerek denetçilere sistemdeki anormallikler konusunda erken uyarılar verilebilir ve risklerin daha iyi anlaşılması sağlanabilir. Aynı şekilde makine öğrenme algoritmaları, geçmiş verilere dayalı olarak gelecekteki riskleri ve fırsatları da tahmin etme konusunda etkili olabilmektedir. Bu da mali denetim süreçlerinin daha güvenilir ve etkili hale gelmesine katkı sağlar.

YZ yazılımları, iç kontrol ve iç denetim alanında iş yükünü azaltıp daha geniş kapsamlı kontrolleri sağlayabilecektir (Efe ve Tunçbilek, 2023: 77). İç kontrol ihlallerini ve uygunsuzlukları tespit etme konusunda otomatik analizler ve algoritmalar kullanılabilmektedir. Bu, iç kontrol sistemlerindeki iş yükünü azaltmakla birlikte insan hatalarını önlemektedir. İç denetim ve risk yönetimine entegre edilen YZ çözümleriyle, yolsuzluk ve düzensizlikler gibi önemli riskler zamanında tespit edilerek kurumsal yönetişimde şeffaflık artmaktadır (Efe, 2023: 5). Ayrıca, geçmiş verileri kullanarak gelecekte olası riskleri tahmin etme yeteneğine sahip YZ çözümleri, iç kontrol sistemlerinin risk yönetimi ve öngörüsel analizlerini güçlendirmektedir. Bununla birlikte, YZ uygulamaları iç denetçilere ve iç kontrol uzmanlarına veri tabanlı kararlar almak için daha kapsamlı ve doğru bilgi sağlayarak daha stratejik ve bilgiye dayalı kararlar alınmasını sağlamaktadır. Sonuç olarak, YZ iç denetim ve iç kontrol sistemlerini daha verimli, etkin ve öngörülebilir hale getirebilmektedir.

Bu faydalar, mali denetim süreçlerini daha etkili ve verimli hale getirmektedir. Bu teknolojilerin etkili bir şekilde kullanılmasıyla, mali denetimlerin kalitesi artacak, finansal güvenilirlik ve şeffaflık daha da güçlenecektir.

3. MALİ DENETİMDE YAPAY ZEKÂ: ZORLUKLAR VE ENDİŞELER

Mali denetimde YZ teknolojilerinin kullanımı, mali denetim süreçlerini daha etkin ve verimli hale getirme potansiyeli olmakla birlikte bazı zorlukları ve endişeleri de beraberinde getirmektedir. Bu nedenle, mali denetimde YZ kullanımı konusunda dikkatli olunması ve gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir.

3.1. Veri Kalitesi ve Bütünlüğü ile Algoritmaların Güvenilirliği

YZ modelleri, eğitildikleri verilere ve algoritmalara dayalı olarak çalışmaktadır. Eğitim verileri, YZ modellerini eğitmek için kullanılan veriler olup genellikle etiketlenmiş veriler (örneğin, görüntülerin etiketleri) veya takviyeli öğrenme için ödül sinyalleri olabilmektedir. Bu veriler, modelin neyi doğru bir şekilde tespit edebileceğini belirlemektedir. Eğer eğitim verileri yanlış veya eksikse, modelin doğruluğu azalabilmektedir. YZ sistemleri, belirli bir algoritma çerçevesinde eğitilmiş makinelerdir ve sadece kendilerine sağlanan verilerle işlem yapabilirler (Tuğaç, 2023: 81). YZ, öğrenme ve karar verme süreçlerinde kullanılmak üzere büyük miktarda veriye ihtiyaç duymaktadır. Dolayısıyla, YZ uygulamaları, kullanılan verilere dayanarak sonuç ürettiğinden, verilerin kalitesi ve güvenilirliği mali denetimde hayati öneme sahiptir. Derin, geçerli ve kaliteli veriler olmadan YZ modelleri öğrenemez (Kindzekâ, 2023: 32). Yanlış veya eksik veriler kullanıldığında, denetim sonuçları da yanıltıcı veya hatalı olabilmektedir. Bu nedenle, veri kaynaklarının doğruluğu ve güvenilirliği büyük bir endişe oluşturmaktadır.

YZ algoritmaları, prosedür veya bir sorunu çözmek için kullanılan, tekrarlanan talimatlar kümesidir (Pirim, 2006: 88). YZ algoritmaları, verileri işlemek, modellemek, öğrenmek ve sonuçları üretmek için kullanılmaktadır. Örnek algoritmalar arasında; yapay sinir ağları, karar ağaçları (Decision Tree), K-En Yakın Komşu (K-Nearest Neighbors, K-NN), destek vektör makineleri, derin öğrenme yöntemleri gibi çeşitli teknikler bulunmaktadır. Bu nedenle, denetimde kullanılan YZ modelinin güncel ve temsili verilerle sürekli olarak eğitilmesi ve modelin eğitiminde kullanılan algoritmaların güncelliğinin ve doğruluğunun sürekli kontrol edilmesi gerekmektedir. Zira, düşük kaliteli, güncel olmayan ve/veya eksik veriler kullanıldığında, YZ algoritmalarının düşük kaliteli sonuçlar üretmesi kaçınılmazdır (Bolayır, 2024: 138). Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Sayıştayı'nın yayımladığı YZ Hesap Verebilirlik Çerçevesi uyarınca; kurumlar tarafından YZ sistemlerinin kullandığı veri ve algoritmalar açısından sürekli izlenmesinin önemi ve doğru, geçerli ve güvenilir çıktılar üretmesi açısından güncelliğinin korunması gerekliliği ortaya konulmuştur (GAO, 2021).

YZ'nin mali denetimde kullanılmasının getirdiği zorluklardan biri de bu teknolojinin karmaşıklığıdır. YZ algoritmalarının ve modellerinin

karmaşıklığı, denetim sürecinde kullanılacak verilerin doğru bir şekilde analiz edilmesini zorlaştırabilmektedir. Ayrıca, YZ tarafından kullanılan karmaşık algoritmaların nasıl çalıştığı ve hangi faktörlere dayandığı konusundaki şeffaflık, denetim sürecinin güvenilirliği açısından büyük önem taşımaktadır (Coşkun ve Bozkuş Kahyaoğlu, 2023: 239). YZ'nin nasıl kararlar verdiği ve hangi verileri temel aldığı konusundaki belirsizlik de denetçilerin güvenilirlik konusunda endişe duymasına neden olabilmektedir.

3.2. Yüksek Maliyetli Altyapı

YZ'nin mali denetimde kullanımı, gelişmiş teknolojik altyapı gerektirmekte olup büyük miktarda veriyi işlemek ve karmaşık algoritmaları çalıştırmak için güçlü hesaplama kaynaklarına ihtiyaç duymaktadır. Bu kaynaklardan bazıları; yüksek performanslı bilgisayarlar, çözünürlüğü yüksek görüntü ve videoları eş zamanlı hızlı bir şekilde işlemek için tasarlanan işlemci mimarileri olan GPU'lar (Graphics Processing Unit) (Saray Çetinkaya ve Sertbaş, 2022: 13) ve internet üzerinden işlem gücüne, donanıma, yazılım uygulamalarına ve veriye erişimi sağlayan teknoloji olarak tanımlanabilen bulut bilişim (cloud computing) (Ciğer ve Kınay, 2018: 630) hizmetleridir. Bu teknolojik altyapıyı oluşturmak ve sürdürmek yüksek maliyetlere sebep olabilmektedir (Ucoglu, 2020: 3). YZ'nin kullanımı yüksek maliyetlere sebep olacağından denetim kurumları için YZ'nin mali denetime entegre edilmesi ve sürdürülebilir şekilde kullanılması büyük bir zorluk oluşturmaktadır.

3.3. Denetim Standartları ve Düzenlemelerine Uyum

YZ'nin mali denetimde kullanımı, denetim standartlarına ve düzenlemelere uyum konusunda bazı sorunlar doğurabilmektedir. Denetim standartlarının ve düzenlemelerin YZ kullanımını nasıl ele aldığı ve nasıl uygun hale getirilmesi gerektiği netleştirilmelidir. Örnek olarak, ABD Sayıştayı, hesap verebilirlik ve YZ kullanımının sorumlu bir şekilde yönetilmesini sağlamak amacıyla bir YZ Hesap Verebilirlik Çerçevesi geliştirmiştir. Bu rehber, yönetişim, veri, performans ve izleme olmak üzere dört tamamlayıcı ilke etrafında düzenlenmiş olup YZ'nin sorumlu, adil, izlenebilir, güvenilir ve yönetilebilir olduğundan emin olmaya odaklanmıştır (GAO, 2021). Değişen teknolojiyi değerlendirmek için denetçiler ile denetim topluluğunun ve aynı

zamanda YZ sistemlerini kuran ve kullanan kuruluşların araç setiyle birlikte rehbere duydukları ihtiyacı karşılamak amacıyla ABD Sayıştayı bu çerçeveyi oluşturmuştur.

3.4. Denetçilerin İş Birliği

İnsan faktörü, YZ kullanımının başarısını etkileyebilmektedir. YZ mali denetim sürecine entegre edildiğinde, denetçilerden geleneksel mali denetim süreçlerinde uyguladıkları denetim uygulamalarından uzaklaşıp teknolojinin sunduğu faydalardan optimum düzeyde yararlanmaları beklenmektedir. Ancak, denetçilerin YZ uygulamalarını kullanmaya direnç göstermeleri riski bulunmaktadır. Diğer yönden, YZ uygulamasına ve kullandığı algoritmalara aşırı güvenilmesi, yanlış bir nesnellik algısı oluşturabilmekte ve hatalar fark edilene kadar (Tuğaç, 2023: 82) YZ uygulamalarına denetçiler tarafından aşırı güvenilerek sonuçların sorgulanmaması da başka bir riski oluşturmaktadır. Kurumlar tarafından sunulacak kapasite geliştirme eğitimleri ve rehberlik ile birlikte denetçilerin YZ algoritmalarının temel ilkelerini iyi anlamaları ve güncel gelişmeler hakkında bilgi sahibi olmaları, ortak kodlama dillerini bilmeleri ve YZ araçlarını kullanabilmeleri, denetçilerin YZ ile iş birliği içinde çalışmasını sağlayacaktır (Avundukluoğlu, 2023: 172). Ancak bunun da maliyet ve zaman gerektireceği aşikardır.

3.5. Veri Gizliliği ve Güvenliği ile Hukuki ve Etik Endişeler

Veri gizliliği ve güvenliği, mali denetim süreçlerinde en önemli konulardan biridir. YZ teknolojileri, büyük miktarda veriyi analiz etme yeteneklerine sahip olsa da bu verilerin gizliliğinin ve güvenliğinin sağlanması gerekmektedir. Teknolojik gelişmelerin hızla ilerlemesi, kişisel verilerin toplanması, depolanması, işlenmesi ve paylaşılması konusunda yeni sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Özellikle, finansal verilerin hassasiyeti göz önüne alındığında, bu verilerin yetkisiz kişilerin erişiminden korunması büyük bir önem taşımaktadır. Bu nedenle, YZ teknolojilerinin kullanımıyla birlikte veri gizliliği ve güvenliği konularına daha fazla dikkat edilmelidir.

Bununla birlikte, YZ tarafından alınan kararların insan haklarına uygunluğu ve adalet ilkelerine uygunluğu konuları üzerinde durulmalıdır. Ayrıca, YZ teknolojilerinin kullanımıyla ortaya çıkabilecek telif hakkı ihlalleri ve diğer hukuki sorunlar da göz önünde

bulundurulmalıdır. Bu nedenle, YZ teknolojilerinin mali denetim süreçlerinde kullanımıyla birlikte bu tür hukuki ve etik endişelerin de dikkate alınması gerekmektedir.

Hukuki açıdan, veri gizliliği ve güvenliği konuları çeşitli yasal düzenlemelerle koruma altına alınmıştır. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin düzenlemeler, bireylerin kişisel verilerinin işlenmesi ve korunmasına ilişkin genel ilkeler belirlemektedir. Ayrıca, Avrupa Birliği'nin Genel Veri Koruma Yönetmeliği (GDPR) gibi uluslararası düzenlemeler de bu konuda etkili olmaktadır.

Etik açıdan ise, veri gizliliği ve güvenliği konuları, bireylerin ve kurumların sorumluluklarına işaret etmektedir. Veri toplama ve kullanma süreçlerinde şeffaflık, dürüstlük ve sorumluluk ilkelerine uyulması gerekmektedir. Ayrıca, veri güvenliği konusunda alınan tedbirlerin etik standartlara uygun olması da önem taşımaktadır.

Bu çerçevede oluşturulmuş ulusal ve uluslararası kararların ve görüşlerin incelenerek uygulamaya geçirilmesi büyük önem taşımaktadır. 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu kapsamında kişisel verilerin korunması amacıyla oluşturulan "Yapay Zekâ Alanında Kişisel Verilerin Korunmasına Dair Tavsiyeler" YZ alanında faaliyet gösteren geliştiriciler, üreticiler, servis sağlayıcılar ve karar alıcılara yön göstermek için oluşturulmuştur (KVKK, 2021). Bu doküman hazırlanırken de yararlanılmış olan; Avrupa Konseyi İnsan Hakları ve Hukukun Üstünlüğü Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan "Yapay Zekâ ve Kişisel Verilerin Korunması Rehber İlkeleri" (COE, 2023), OECD tarafından hazırlanan "OECD Yapay Zekâ Konseyi Önerileri" (OECD, 2023) ve Avrupa Konseyi'nin "Güvenilir Yapay Zekâ için Taslak Etik Kuralları" (European Commission, 2019), YZ uygulamalarını kurarken ve kullanırken hukuki ve etik ihlalleri engellemek için özenle uyulması gereken çalışmalardır. UNESCO'nun 2022 yılında yayımlanan "Yapay Zekâ Etiğine İlişkin Tavsiye Kararları"; YZ sistemlerinin insanlığın, bireylerin, toplumların, çevre ve ekosistemlerin yararına çalışması ve oluşabilecek zararın önlenmesi için bir temel sağlamayı ve etiğin YZ sistemi yaşam döngüsünün tüm aşamalarına yerleştirilmesini amaçlamaktadır (UNESCO, 2022).

Mali denetimde YZ kullanımı, önemli fırsatlar sunarken bazı zorlukları da beraberinde getirmektedir. Veri kalitesi ve bütünlüğü, algoritmaların güvenilirliği, yüksek maliyetli altyapı, denetim standartları ve düzenlemelerine uyum, denetçilerin YZ uygulamaları ile iş birliği, veri gizliliği ve güvenliği ile hukuki ve etik endişeler, YZ tabanlı mali denetimlerin başarıyla uygulanması için ele alınması gereken temel konulardır. Bu zorluklar üzerinde çalışarak ve çözümler geliştirerek, YZ teknolojileri mali denetimin etkinliğini artırabilir ve hataları azaltabilir, ancak bu süreç dikkatlice yönetilmelidir.

4. MALİ DENETİMDE YAPAY ZEKÂ TEKNOLOJİLERİNİN KULLANIM ALANLARI

YZ, mali denetim alanında son derece kritik bir öneme sahiptir. Bu teknoloji, geleneksel mali denetim süreçlerini yeniden şekillendirmekte ve finansal dünyada devrim niteliğinde bir değişim yaratmaktadır. Davenport ve Ronanki (2018: 111) tarafından yapılan bir çalışmada, YZ'nin finansal denetimdeki rolü ele alınarak, uluslararası bir danışmanlık şirketinin denetimde bilişsel teknolojiyi kullanarak sözleşmelerden terimleri çıkardığı, bu teknoloji sayesinde denetçilerin belgeleri titizlikle okumalarına gerek kalmadan genellikle %100'e kadar olan belgelerin çok daha yüksek bir oranını ele almasına olanak tanıdığı belirtilmiştir. Özellikle büyük veri analizi, risk yönetimi ve sahtekarlık tespiti gibi alanlarda YZ, denetçilere daha hızlı ve daha hassas sonuçlar elde etme yeteneği sunmaktadır. YZ ve mali denetim arasındaki bu güçlü ilişki, finansal güvenilirlik ve şeffaflık sağlama, veri analizi ve işleme süreçlerini optimize etme ve finansal istikrarı artırma potansiyeline sahiptir.

4.1. Mali Denetim Alanında Kullanılan Yapay Zekâ Alt Dalları

Mali denetim alanında kullanılabilen ve bu çalışmada üzerinde durulan YZ alt dallarını (Şekil 2) aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

- **Makine Öğrenmesi:** Veri kümelerinden öğrenen ve zamanla daha fazla veriyle performansı artırılabilen makine öğrenme algoritmalarının (T.C. Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi, 2021b: 92), denetimde yaygın olarak kullanım alanları bulunmaktadır. Bu algoritmalar, büyük veri kümelerini analiz edebilir, anormallikleri tanımlayabilir ve finansal

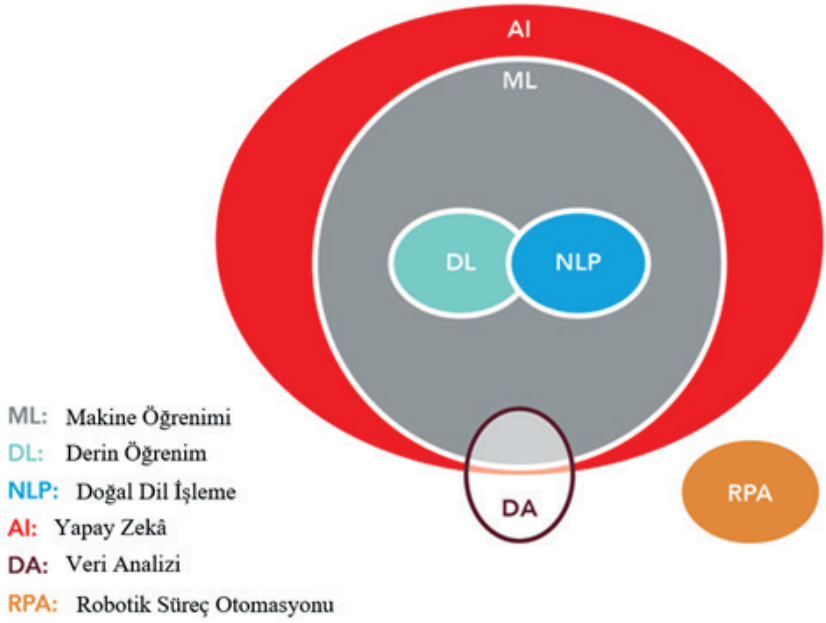
tablolardaki düzensizlikleri yüksek doğrulukla tespit edebilmektedir. Bunlar ayrıca, finansal raporlarda ve iş süreçlerindeki potansiyel riskleri tespit etmek için büyük veri analizini kullanarak denetçilere riskleri önceden tanıma ve etkili bir şekilde yönetme fırsatı sunmaktadır. Bu yetenek, denetim sürecinin verimliliğini artırmakla kalmaz, aynı zamanda olası dolandırıcılık ve sahtecilik faaliyetlerinin tespitini de geliştirmektedir. Şöyle ki, makine öğrenme modelleri, finansal sahteciliği işaret eden desenleri tanıma yeteneği ile denetim sürecini daha sağlam hale getirebilmektedir.

- **Derin Öğrenme:** Biyolojik beyin işleyişini basitleştirerek modellemeyi hedefleyen ve birden fazla paralel işlem katmanını bulunduran karmaşık istatistiksel modellere ve algoritmalara dayalı olan derin öğrenme, YZ'nin daha özel bir alanı olup kendi kendine öğrenme yeteneği için büyük veriye ve güçlü işlem birimlerine ihtiyaç duymaktadır (T.C. Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi, 2021b: 92). DeepMind'in geliştirdiği AlphaGo yazılımının, dünya Go şampiyonu Lee SEDOL ile 2016 yılında yaptığı maçı kazanması, insanın zihinsel karmaşıklığıyla başa çıkabilen bir YZ örneğini sergilemiştir. Şöyle ki, ilk iki hamleden sonra satrancın 400 olası sonraki hamlesi varken "Artificial Intelligence: Principles and Applications" kitabına göre Go'da 130.000'e yakın olası hamle bulunmaktadır (Chandra ve Hareendran, 2020: 282). AlphaGo'nun başarısı, derin öğrenme algoritmalarının karmaşık stratejik kararlar alabilme yeteneği ile donatılmış bir YZ modelinin, dünya şampiyonlarını alt edebileceğini göstermiştir. Denetim alanında ise derin öğrenme metotlarının kullanımı, AlphaGo'nun zaferinden ilham alarak büyük bir önem kazanmıştır. Denetimde derin öğrenme metotlarının yararları arasında hızlı veri analizi, hata tespiti ve öngörülebilirlik bulunmaktadır. Bu metotlar, büyük veri setlerini işleme yetenekleri ile tanınır ve bu, mali tabloların incelenmesi ve potansiyel risklerin belirlenmesi süreçlerini optimize etmede yardımcı olabilir. Mali denetimde derin öğrenme, düzenlemelere uyum sağlamak, sahtecilik tespiti ve finansal verilerin doğruluğunu güvence altına almak gibi konularda da kullanılabilir. Bu, denetim süreçlerini daha etkili ve güvenilir hale getirebilir. Bununla birlikte, AlphaGo'nun zaferi, insan ve YZ'nin iş birliğiyle daha etkili sonuçlar elde etmenin önemini göstermektedir. Denetimde derin öğrenme metotlarının kullanımı, uzmanlık ve insan değerlendirmesine dayanan bir yaklaşımla birleştirildiğinde, daha kapsamlı ve güvenilir denetim süreçleri ortaya çıkabilir.

- **Doğal Dil İşleme (NLP):** Bu teknoloji, YZ'nin bir alt dalı olarak öne çıkmakta ve makinelerin sözel ifadeleri anlayarak insan benzeri içerik üretebilmesini sağlamakta olup muhasebe ve denetim alanlarında şeffaflığı ve güvenilirliği artırma amacıyla kullanılabilir (Çelik ve Aslantaş, 2022: 404). Finansal raporlardan veri çıkarma, hileleri filtreleme, gerçek zamanlı denetim için veri toplama, bir dizi kuraldan sapmaları tespit etme ve genel olarak anomalileri belirleme amaçlarıyla kullanılabilmektedir (Çelik ve Aslantaş, 2022: 412). NLP, metin tabanlı finansal bilgileri otomatik olarak kategorilere ayırabilir ve analiz edebilir, böylece denetçilere bir organizasyonun finansal sağlığına daha derinlemesine incelemeler yapma olanağı sunabilmektedir. Metin verilerini inceleyerek, NLP denetçilere daha fazla inceleme gerektiren potansiyel uyarıları veya olağandışı dil kullanımını tespit etmelerine yardımcı olabilmektedir. Örneğin, mali tabloların dipnot açıklamalarını incelemek ve anormal veya riskli ifadeleri tanımlamak için denetçiler NLP kullanabilirler.

- **Robotik Süreç Otomasyonu (RPA):** RPA, kayıtları karşılaştırma ve işlemleri gerçekleştirme gibi net kuralları takip edebilmekte, bu da manuel ve rutin faaliyetleri otomatik hale getirmektedir (Kestane, 2021: 819). Kural motorları ve iş akışı gibi RPA araçları, denetim süreçlerini optimize etme ve veri analizi konularında önemli bir potansiyele sahiptir. RPA, iş süreçlerinin otomasyonunu kolaylaştıran bir teknoloji türü olup tekrarlayan görevleri, veri analizini ve belge yönetimini otomatikleştirmektedir. RPA, yazılım robotları veya botlar aracılığıyla iş süreçlerini gerçekleştirmektedir. Denetimde veri toplama, veri analizi ve veri doğrulama gibi görevleri kolaylaştırarak geniş veri kümelerini hızlı bir şekilde inceleme ve analiz etme yeteneği sağlamaktadır. RPA araçları, manuel denetim faaliyetlerini otomatik hale getirerek katma değerli faaliyetlere odaklanılmasını sağlamakta, maliyetleri azaltırken verimliliği artırmakta, manuel hata sayısını azaltarak daha kaliteli çıktı sunmakta, örnekleme denetiminden popülasyon denetimine ve bunun birlikte sürekli denetim modeline geçilmesini sağlamaktadır (Kestane, 2021: 831-832).

Şekil 2. Yapay Zeka Alt Dalları



Kaynak: Vaidyanathan (2019).

4.2. Yüksek Denetim Kurumlarında (Sayıştaylarda) Yapay Zekâ Teknolojilerinin Kullanımı

Yüksek Denetim Kurumları (YDK), kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak, hesap verebilirliği artırmak, yolsuzlukları önlemek ve etkin kaynak yönetimini teşvik etmek amacıyla mali denetim faaliyetlerini yürütmektedir. Günümüzde hızla gelişen dijital dünya, YDK'ların denetim süreçlerini daha verimli ve etkili bir şekilde yürütebilmeleri için yeni fırsatlar sunmaktadır. Bu bağlamda, YDK'lar mali denetim süreçlerine YZ teknolojilerini entegre etme konusunda önemli adımlar atmaktadır.

Örneğin, Tablo 1'de gösterilen bazı YDK'lar denetim kalitesini artırmak ve denetim işini daha verimli ve kolay hale getirmek amacıyla kurum içi teknoloji inovasyon laboratuvarları kurmuştur. Bunlardan Avrupa Sayıştayı (ECA), dijital dönüşüm girişiminin bir parçası olarak denetim sürecinde fikirlerin paylaşıldığı, teknolojilerin keşfedildiği, test edildiği ve uygulandığı kurum içi bir araştırma ve inovasyon merkezi olan ve

veri bilimi meraklıları ve uzman denetçilerden oluşan ECALab'ı 2017 yılında kurmuştur (Fossati vd., 2020: 38). ABD Sayıştayı tarafından 2019 yılında kurulan inovasyon laboratuvarında ise, denetim kullanım durumlarında yapay zekâya dayalı deneyler yürütülmektedir (Ariga ve Sanford, 2020: 89).

Tablo 1. YDK'lar tarafından kurulan inovasyon laboratuvarları

YDK	İnovasyon Laboratuvarının / Geliştirme Merkezinin Adı
Brezilya Sayıştayı	coLAB-I
Avrupa Sayıştayı (ECA)	ECALab
Norveç Sayıştayı	Innovation Lab
ABD Sayıştayı	Innovation Lab
Belçika Sayıştayı	DataLab
Hollanda Sayıştayı	Innovation Lab

Kaynak: Otia ve Bracci (2022: 262).

2019 yılında Moskova'da gerçekleşen 23. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Kongresinin (INCOSAI) temalarından bir tanesini "Kamu Yönetiminin Gelişimi için Bilgi Teknolojileri" oluşturmuştur. Bu tema çerçevesinde YZ, blok zinciri teknolojisi, siber güvenlik, analitik veri, makine öğrenimi, 5G teknolojileri gibi yeni teknolojilerin denetim süreci üzerindeki etkisini incelemek ve bu teknolojilerin YDK'ların denetim faaliyetlerine aktif olarak dahil edilmesini sağlamak üzere Bilim ve Teknolojinin Denetim Üzerindeki Etkisi Çalışma Grubunun (WGISTA) kurulması onaylanmıştır (XXIII INCOSAI, 2019: 11). 23. INCOSAI'de, kongrenin sonuç belgesi olan Moskova Deklarasyonu'nda da vurgulandığı üzere, global etkilerini artırmak için YDK'lar, veri analitiği, YZ araçları ve gelişmiş niteliksel yöntemleri kullanabilen, inovasyonu geliştirebilen ve stratejik oyuncu, bilgi alışverişinde bulunan ve öngörü üreticileri olarak hareket edebilen geleceğin denetçilerini yetiştirmeye teşvik edilmesi yönünde karar alınmıştır.

Dijital altyapı, veri analizi teknolojileri, YZ teknolojileri, siber güvenlik konularında Sayıştayların vaka çalışmalarını paylaştığı "Kamu Sektörünün Dijital Dönüşümü: Örnek Olaylar ve En İyi Uygulamalar" isimli Rusya Sayıştayının 2022 yılında ürettiği çalışmasında (INTOSAI Russia, 2022) belirtilen YZ vaka çalışmaları şu şekildedir:

• YZ teknolojilerinin benimsenmesinin getirebileceği etkiyi ve karşılaşılabilecek zorlukları değerlendirmek amacıyla ABD Sayıştayı 2017 yılında uzman forum etkinliği düzenlemiştir. Forumda, siber güvenlik, otonom araçlar, adalet ve finansal hizmetler alanları üzerinde durulmuş olup çoğu alanda YZ gelişiminin faydalarının açık olduğu; ancak teknolojinin günlük hayata aktif olarak entegrasyonuyla karşılaşılan ciddi zorluklar bulunduğu belirtilmiştir. Ana zorluklar arasında, sinir ağlarını eğitmek için yeterli veri eksikliği, çalışan yetkinliğindeki eksiklikler ve etik riskler bulunmaktadır. ABD Sayıştayı bu forum üzerine "Teknoloji Değerlendirmesi: Yapay Zekâ: Ortaya Çıkan Fırsatlar, Zorluklar ve Etkiler" isimli raporunu 2018 yılında yayımlamıştır.

• Brezilya, Finlandiya, Birleşik Krallık, Almanya, Hollanda ve Norveç YDK'ları, kamu yönetiminde YZ ve makine öğrenimi teknolojilerinin kullanımına ilişkin temel risklere genel bir bakış ve YDK'ların faaliyetlerinin bir parçası olarak denetim yürütmeye yönelik öneriler içeren bir uzman raporu hazırlamıştır. 2020 yılında yayımlanan "Makine öğrenimi algoritmalarının denetlenmesi: Kamu denetçileri için bir teknik rapor"da mevcut riskler 4 ana küme altında toplanmıştır:

1. YZ algoritmalarının ve makine öğreniminin optimizasyonu genellikle hukuka uygunluk, şeffaflık ve kamu idaresinin hesap verebilirliği gerekliliklerini dikkate almamaktadır;

2. Müşteri ve yüklenici arasındaki etkileşim sorunları, bunun sonucunda makine öğrenimi teknolojilerine dayalı teknik bir çözümün kamu yönetimi süreçlerinin karmaşıklaşmasına yol açması;

3. Kurum içinde makine öğrenimi teknolojilerine dayalı ürün ve çözümlerin kullanımı ve geliştirilmesine yönelik yetkinlik eksikliği;

4. Modelleri ve sinir ağlarını eğitirken kişisel verilerin kullanımını düzenleme sorunu (kişisel verilerin güvenliğini sağlamaktan sorumlu ilgili departmanlar tarafından yayımlanan ilgili kılavuzlar bulunmamaktadır).

• ABD Sayıştayı, YZ sistemlerinin kamu programlarındaki kullanımında ve kamu otoritelerinin performansında sorumluluk ve hesap verebilirliği artırmak amacıyla "Yapay Zekâ: Federal Kurumlar ve Diğer Kuruluşlar İçin Bir Hesap Verebilirlik Çerçevesi"ni 2021 yılında

hazırlamıştır. Kılavuz, YZ'nin kullanımıyla ilgili dört tamamlayıcı ilkeye dayanmaktadır: Yönetişim (YZ'nin kamu yönetim sistemlerinde uygulanmasının bir parçası olarak kullanımı, kontrolü ve raporlama), veri kullanımı (güvenilir kaynaklardan elde edilen kaliteli verilerin kullanımı, doğru işlenmesi ve analizi), izleme (YZ sistemlerinin güvenilirliğinin ve uygunluğunun sağlanması) ve performans (YZ sistemlerinin kullanımının, hükümet programları ve projelerinin hedefleri ve amaçlarıyla uyumlu olması gerekmektedir).

2022 yılında Rio de Janeiro'da gerçekleşen 24. INCOSAI'de, teknoloji denetimlerine ve denetimlerde teknolojinin kullanımına yönelik artan talebi karşılamak için INTOSAI Geliştirme Girişimi (IDI) Teknolojik Gelişmeden Yararlanma Öncüleri Girişimini (LOTA) başlatmıştır (IDI, 2023: 7). LOTA; YDK denetçilerinin, denetimlerde teknolojiden yararlanmak için strateji geliştirmek ve hükümetlerin teknoloji kullanımını denetlemek üzere iç ve dış denetim ortamlarını tarayarak teknolojiyi YDK'nın denetim dünyasına getiren değişim ajanlarına dönüşmesini kolaylaştırmayı amaçlayan bir girişimdir (IDI, 2022). LOTA Öncüsü olan YDK denetçilerinden YZ teknolojisini de denetime katmaları beklenmektedir.

2023 yılında Brezilya Sayıştayı, OpenAI firması tarafından geliştirilen ChatGPT'yi temel alan ve doğal dil işleme teknolojisini kullanan ChatTCU adında bir YZ aracını denetim alanında kullanmaya başlamıştır (Farias vd., 2023: 25). ChatGPT'nin bilgi tabanına, Brezilya Sayıştayının davalarına, seçilmiş emsallere ve idari sisteme dayanan ChatTCU'nun cevapları Microsoft bulutunda üretilmekte ve yazılanlar sözleşme ile korunduğundan bilgilerin gizliliği güvence altına alınmaktadır (TCU, 2023). Brezilya Sayıştayı, ileride ChatTCU'ya YDK'nın içtihatlarını, kamuya açık/açık olmayan verileriyle (Farias vd., 2023: 25) birlikte denetim standartlarının eklenmesini (TCU, 2023) planlamaktadır.

2023 yılında Hindistan Sayıştayı başkanlığında gerçekleştirilen SAI20 Zirvesinin ana temalarından bir tanesini Sorumlu Yapay Zekâ oluşturmuştur. 2023 yılı SAI20 Zirvesi ürünü olan ve sorumlu YZ konusunda Sayıştayların paylaştığı vaka çalışmalarını içeren "Sorumlu YZ Özet Kitabı"na göre; Çin, Hindistan, Endonezya, Meksika, Güney Kore ve Rusya Sayıştayları denetimin bazı alanlarında YZ kullanmaya başlamıştır. Denetimde YZ kullanılmasının öneminin vurgulandığı ve

YZ'ye hazırlık aşamasında denetçilerin YZ'nin temelini, bu konuda Sayıştayın oynayabileceği ve oynaması gereken rolleri, YZ risklerini ve fırsatlarını anlamaları gerektiği ifade edilen "Sorumlu YZ Özet Kitabı"nda yer alan vaka çalışmaları aşağıda özet olarak verilmiştir (SAI20 Summit, 2023):

- Çin Sayıştayı, kâğıt belgeleri dijital verilere dönüştürmek için optik karakter tanıma-OCR teknolojisi kullanmıştır. Ayrıca, veri madenciliği (Python) yoluyla, devlet alımlarında teklif verenler ile teklife davet edenlerin birbirleriyle gizli anlaşma içinde hareket ettiği, işletmeler ve yetkililerin dâhil olduğu yasa dışı vakalar tespit edilmiştir.

- Hindistan Sayıştayı, sahte satış işlemleri akışı oluşturmak için kullanılan Dairesel Satış (Circular Trading) işlemlerinin belirlenmesinde YZ kullanmıştır. Bununla birlikte, Hindistan Hükümeti tarafından yürütülen Dijital Okuryazarlık programına ilişkin veriler analiz edilmiştir. Programdan faydalananların görüntüleri analiz edilmiştir. Tespit edilen vakalar, riskli işlemlerin, mükerrer yararlanıcıların, sahte ve uygun olmayan yararlanıcıların belirlenmesine yardımcı olmuştur. Başka bir vaka çalışmasında, burs yardımı talep eden var olmayan okulları tespit etmek için YZ/makine öğrenimi kullanılmıştır. Makine öğrenimi modeli, 2019-20 yılına ait verilerden belirlenen önceden tanımlanmış risk parametrelerine dayalı olarak 2017-18 yılında burs talep eden şüpheli sahte okulları belirlemek için Python'da geliştirilmiştir. Model için okul/enstitü düzeyinde toplam 17 parametre belirlenmiştir. İki farklı teknikle (SMOTE ve UPSAMPLING) 10 farklı makine öğrenimi algoritması seti kullanılmıştır. Ayrıca, Hindistan Sayıştayı; görüntülerden filigran verilerini okumak için, uygun olmayan kontenjan kapsamında burs talep eden öğrencileri tespit etmek için, devlet ihale sisteminde gizli anlaşmaları tespit etmek için YZ kullanmıştır.

- Endonezya Sayıştayı, devlet ihalelerinin ve devlet sosyal yardım fonunun denetiminde YZ kullanmıştır.

- Meksika Sayıştayı, sosyal programların denetimlerinde örneklem belirleme aşamasında makine öğrenimi kullanmıştır.

- Hollanda Sayıştayı, YZ algoritmalarını denetlemektedir.

- Nijerya Sayıştayı, Entegre Bordro ve Personel Bilgi Sisteminin Bilgi Teknolojileri (BT) denetimini gerçekleştirmiştir.

- Umman Sayıştayı, yolsuzlukla mücadelede dijital teknolojiler kullanmaktadır.

- Kore Cumhuriyeti Sayıştayı, DeepFM modelini kullanan YZ tabanlı İş Eşleştirme Sisteminin denetimini yaparak, iş tavsiyesi kriterlerini iyileştirmek için öneriler ortaya koymuştur. Ayrıca, Sosyal Güvenlik Bilgi Sisteminde YZ kullanılarak denetim yapılmıştır.

- Rusya Sayıştayı, YZ'nin kullanımı için Devlet kayıtlarının dijitalleştirilmesi ve standardizasyonunu 2 yıllık proje ile gerçekleştirmiştir. Buna ek olarak, YZ kullanılarak devlet alımlarında ihlallerin otomatik tespiti sağlanmıştır.

- T.C. Sayıştay Başkanlığı, İş Zekâsı Yazılımı olan VERA programını veri analizinde kullanmaktadır.

Şekil 3. Sayıştaylar için YZ Stratejisi

Kaynak: SAI20 Summit (2023: 87).

Şekil 3'te görüldüğü gibi YDK'lar mali denetimde temel veri analizini gerçekleştirdikten sonra günümüzün gerekliliği olan büyük veri

analizine geçmekte ve sonrasında belirledikleri YZ stratejileri ile bu yeni teknolojileri mali denetime entegre ederek denetim süreçlerini daha verimli ve etkili bir şekilde yürütmeye çalışabilmektedir. Bu kapsamda Sayıştaylar araştırma ve yatırım yapmakta, inovasyon laboratuvarları kurmakta ve mali denetimin bazı alanlarında YZ kullanmaya çalışmaktadır. YDK'lar tarafından YZ teknolojilerinin mali denetimde kullanılma çabası, gelecekte denetim süreçlerinin daha da geliştirilmesine yönelik önemli bir adım olarak değerlendirilmelidir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

YZ teknolojilerinin kullanılması, birçok sektörde olduğu gibi mali denetimde de önemli bir dönüşümü beraberinde getirmektedir. Denetçilerin, büyük veri analizi, risk yönetimi ve sahtekarlık tespiti gibi alanlarda daha hızlı ve daha hassas sonuçlar elde etmelerini sağlayan YZ, geleneksel denetim süreçlerini yeniden şekillendirmektedir. Büyük veri analizi alanında YZ, denetçilere veri setlerini hızlı bir şekilde analiz etme, örüntüleri belirleme ve anormallikleri tespit etme yeteneği sunmaktadır. Bu sayede, denetçiler daha yüksek riskli alanlara odaklanabilmekte ve verimliliklerini artırabilmektedir. Ayrıca, YZ tabanlı denetim sistemleri, sürekli olarak veriye erişip analiz edebilme yeteneği sayesinde dinamik ve esnek bir yapı sunmaktadır.

Makine öğrenme algoritmaları, finansal raporlardaki düzensizlikleri ve potansiyel riskleri tespit etmek için büyük veri analizini kullanarak denetçilere yardımcı olmaktadır. Derin öğrenme, biyolojik beyin işleyişini modelleyerek karmaşık stratejik kararlar alabilen YZ modelleri geliştirmeye odaklanmaktadır. Bu teknolojiler, finansal verilerin doğruluğunu güvence altına almak ve sahtekarlık faaliyetlerini tespit etmek gibi konularda kullanılabilmektedir. Doğal dil işleme teknolojisi, metin tabanlı mali verileri analiz etmek ve anormal veya riskli ifadeleri tanımlamak için denetçilere yardımcı olabilmektedir. Robotik süreç otomasyonu araçları, denetim süreçlerini otomatik hale getirerek verimliliği artırabilmekte ve maliyetleri azaltabilmektedir.

Ancak, bu teknolojilerin doğru bir şekilde uygulanması ve yönetilmesi önemlidir. YZ'nin toplumsal ve ekonomik etkileri dikkate alınmalı ve denetim süreçlerinin adaletli bir şekilde yönetilmesi sağlanmalıdır.

Güvenlik ve veri gizliliği endişeleri, eğitim ve uyum sorunları, yüksek altyapı maliyetleri, veri kalitesinin sağlanması gibi zorluklar, YZ kullanımının sınırlarını belirlemektedir.

Mali denetimde YZ kullanımının bu zorlukları ve endişeleri göz önüne alındığında, YZ teknolojisinin etkili bir şekilde kullanılabilmesi için aşağıdaki adımların atılması önerilmektedir:

- Mali denetim süreçlerinde kullanılan YZ algoritmalarının doğruluğunu sağlamak için YZ projelerinin her aşamasında tüm sürecin denetlenmesi, kontrol edilmesi ve yeterli kontrol testlerinin yapılması gerekmektedir. Ayrıca, algoritmaların karar süreçlerinin şeffaf olması ve denetçilerin anlayabileceği şekilde açıklanması önemlidir.

- Verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak için kaliteli veri kaynakları kullanılmalı ve veri toplama süreci titizlikle yönetilmelidir. Bununla birlikte, veri bütünlüğünü sağlamak için güvenli veri depolama yöntemleri ile veri güvenliği protokollerine uyulmalı ve veri erişim izinleri sıkı bir şekilde kontrol edilmelidir. Veri kalitesi ve bütünlüğünü sağlamak için ayrıca veri temizleme ve düzenleme işlemleri de önemlidir. Veri temizleme işlemleri, verilerdeki hatalı veya eksik bilgilerin tespit edilmesini ve düzeltilmesini içerir. Veri düzenleme işlemleri ise verilerin tutarlı bir formatta olmasını sağlar. Bu işlemler, YZ algoritmalarının doğru ve güvenilir sonuçlar üretmesine yardımcı olacaktır.

- Mali denetimde YZ araçlarının kullanımı sırasında veri güvenliğinin sağlanması ve gizliliğin korunması için güçlü şifreleme yöntemleri, erişim kontrolü ve diğer güvenlik önlemleri kullanılmalıdır. Bu süreçte elde edilen verilerin hukuki açıdan doğru bir şekilde kullanılması ve işlenmesi gerekmektedir. Ayrıca, YZ'nin mali denetimde kullanımıyla ilgili olarak hukuki ve etik standartların belirlenmesi ve bu standartlara uygun hareket edilmesi önerilmektedir. Bunun yanında, bu kapsamda çalışanların eğitilmesi de oldukça önemlidir. Çalışanların veri güvenliği konusunda bilinçlendirilmesi, hukuki ve etik standartlara uygun hareket etmelerini sağlayacaktır.

- YZ'nin mali denetimde kullanılabilmesi için güçlü bir teknolojik altyapı oluşturulması gerekmektedir. Bu altyapı, büyük veri depolama ve işleme kapasitesine sahip olmalıdır. Ayrıca, YZ'nin karmaşık

algoritmalarını çalıştırmak için yüksek performanslı hesaplama kaynaklarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu da beraberinde yüksek maliyetleri getirmektedir. Bu yüksek maliyetler, denetim kurumları için YZ'nin mali denetime entegre edilmesi ve sürdürülebilir şekilde kullanılması konusunda büyük bir zorluk oluşturmaktadır. Denetim kurumları tarafından YZ'nin mali denetime entegrasyonu için uzun vadeli bir strateji belirlenerek bu zorluğun aşılabileceği düşünülmektedir. Bu strateji, teknolojik altyapının oluşturulması, YZ uygulamalarının geliştirilmesi ve personel eğitimini içermelidir. Bu kapsamda sürekli olarak teknolojik gelişmelerin takip edildiği bir uzman ekibin de kurulması önerilebilir. Ayrıca, strateji belirlenirken maliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesi ve sürdürülebilirliğin sağlanması da göz önünde bulundurulmalıdır.

- Denetçilerin söz konusu teknolojiler hakkında bilgi sahibi olması ve bu teknolojileri yapılacak denetimlerde aktif bir şekilde kullanabilme yeteneği kazanmaları için YZ'nin kullanımı konusunda eğitim ve rehberlik programları düzenlenmelidir. Bu kapsamda hazırlanan kapasite geliştirme programlarının denetçilere yol gösterici olabileceği düşünülmektedir.

- Mali denetimde YZ'nin kullanımı için denetim standartları ve düzenlemelerinin YZ gibi yeni teknolojilerin kullanımını kapsayacak şekilde revize edilmesi önerilmektedir. Mali denetimde YZ'nin kullanımının denetim kalitesini artırıcı etkilerini ölçmek için standart bir değerlendirme yöntemi de geliştirilebilir. Bu yöntem, YZ'nin denetim süreçlerine olan etkilerini objektif bir şekilde ölçerek, denetim kalitesini artırmak amacıyla gerekli düzeltici önlemlerin alınmasına yardımcı olacaktır. Ayrıca, mali denetimde YZ'nin kullanımı konusunda şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanması için, denetimde YZ'nin nasıl kullanıldığı konusunda paydaşlara ve ilgili taraflara açık ve anlaşılır bir şekilde bilgi vermeli ve bu konuda hesap verilebilir olunmalıdır.

Sonuç olarak, mali denetimde YZ kullanımının getirdiği zorluklar ve endişeler göz önüne alındığında, bu teknolojinin dikkatli bir şekilde kullanılması gerekmektedir. YZ'nin potansiyelinden yararlanmak için belirli adımların atılması ve risklerin azaltılması önemlidir. Ancak, bu teknolojinin doğru bir şekilde uygulanması ve denetim süreçlerine entegre edilmesi durumunda, mali denetimde YZ kullanımının büyük faydalar sağlayabileceği unutulmamalıdır.

KAYNAKÇA

Ariga, T. ve Sanford, S. (2020). A is for Accountability: Oversight in the age of artificial intelligence. ECA Journal 2020, Big Data and digital audit. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/JOURNAL20_01/JOURNAL20_01.pdf, Erişim: 16.02.2024.

Avundukluoğlu, P. (2023). SAI20 2023 Gündemi: Mavi Ekonomi ve Sorumlu Yapay Zekâ. Sayıştay Dergisi (128), 169-176.

Bolayır, M. A. (2024). Yapay Zekâ, İnsan Hakları ve İnsan Haklarının Korunması Açısından Yapay Zekânın Denetimi. TIDE Academia Research, 5(2), 117-145.

Chandra, S.S., Vinod, Hareendran, S. ve Anand (2020). Artificial Intelligence: Principles and Applications, PHI Learning Pvt. Ltd.

Ciğer, A. ve Kınay, B. (2018). Bağımsız Denetim Firmalarının Bulut Bilişim Uygulamalarını Benimseme Düzeylerine Yönelik Nitel Bir Araştırma: Antalya İli Örneği. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(3), 629-649.

COE (2023). Guidelines on Artificial Intelligence and Data Protection, https://rm.coe.int/guidelines-on-artificial-intelligence-and-data-protection/168091f9d8, Erişim: 28.08.2023.

Coşkun, E. ve Bozkuş Kahyaoğlu, S. (2023). Dijital Dönüşüm ve Denetimin Dönüşümünde Dijital Teknolojilerin Rolü: Fırsatlar ve Tehditler. Ed. Önder, M. ve Köse, H. Ö., Kamu Yönetiminde Denetim: Temel Paradigmalar, Değişim ve Yeni Yönelişler, T.C. Sayıştay Başkanlığı, ss. 217-246.

Çalış Duman, M. (2022). Toplum 5.0: İnsan Odaklı Dijital Dönüşüm. Journal of Social Policy Conferences, (82), 309-336.

Çelik, M. ve Aslantaş Ateş, B. (2022). The Role of Natural Language Processing (NLP) in Accounting and Auditing, Journal of Business Academy, 3 (4): 402-418.

Çetin, A. ve Tiryaki, G. (2023). Bankacılık Sektörünün Denetiminde Kurumsal Yapı ve Uygulamalar. Ed. Önder, M. ve Köse, H. Ö., Kamu Yönetiminde Denetim: Temel Paradigmalar, Değişim ve Yeni Yönelişler, T.C. Sayıştay Başkanlığı, ss. 159-188.

Dagunduro, M.E., Falana, G.A., Adewara, Y.M. ve Busayo, T.O. (2023). Application of Artificial Intelligence and Audit Quality in Nigeria. Humanities, Management, Arts, Education & the Social Sciences Journal. 11(1), 39-56.

Davenport, T.H. ve Raphael, J. (2017). Creating a Cognitive Audit, https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/audit/us-audit-creating-cognitive-audit.pdf, Erişim: 09.10.2023.

Davenport, T.H. ve Ronanki, R. (2018). Artificial intelligence for the real world. Harvard Business Review, 96(1), 108-116.

Doğan, F. ve Türkoğlu, İ. (2019). Derin Öğrenme Modelleri ve Uygulama Alanlarına İlişkin Bir Derleme, DUJE, 10(2), 409–445.

Efe, A. (2021). Yapay Zekâ Odaklı Siber Risk ve Güvenlik Yönetimi. Uluslararası Yönetim Bilişim Sistemleri ve Bilgisayar Bilimleri Dergisi, 5(2), 144-165.

Efe, A. (2023). Yapay Zekâ Algoritmaları ile Dönüşüm Geçirecek Denetim Mesleğinin Geleceği Üzerinde Bir Değerlendirme. Yönetim Bilişim Sistemleri Dergisi, 8(2), 1-19.

Efe, A. ve Tunçbilek, M. (2023). Yapay Zekâ Algoritmaları ile Dönüşen Denetim Araçları Üzerine Bir Değerlendirme. Denetişim (27), 72-102.

European Commission (2019). Ethics Guidelines for Trustworthy AI, https://ec.europa.eu/newsroom/dae/document.cfm?doc_id=60419, Erişim: 28.08.2023.

Farias, D. O., Silva, E. H. M., Santo, E. M. F., Monteiro, M. L. B. ve Loureiro, T. C. J. L. (2023). Evolution and Applications of Artificial Intelligence in SAIs. INTOSAI Journal, https://www.intosaijournal.org/wp-content/uploads/issue/INTOSAI-Journal-Science-and-Technology-Q2-2023-Issue-compressed.pdf, Erişim: 15.02.2024.

Fossati E., Reilly, C. ve Schnell, C. (2020). The ECALab – our in-house incubator for applying data analytics, data visualisation and process mining to Audit. ECA Journal 2020, Big Data and digital audit. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/JOURNAL20_01/JOURNAL20_01.pdf, Erişim: 16.02.2024.

GAO (2021). Artificial Intelligence: An Accountability Framework for Federal Agencies and Other Entities, GAO-21-519SP, June 2021, https://www.gao.gov/assets/gao-21-519sp.pdf, Erişim: 04.09.2023.

IDI (2022). What is LOTA Pioneers? INTOSAI Development Initiative. https://www.idi.no/work-streams/relevant-sais/lota/lota-pioneers/what-is-lota-pioneers, Erişim: 15.02.2024.

IDI (2023). Pioneering Sustainable Technology Audit Practice in SAIs for Better Use of Technology by Governments: IDI's LOTA Pioneers. INTOSAI Journal,

International Journal of Government Auditing. Science and Technology in Audit, https://www.intosaijournal.org/wp-content/uploads/issue/INTOSAI-Journal-Science-and-Technology-Q2-2023-Issue-compressed.pdf, Erişim: 15.02.2024.

INTOSAI Russia (2022). Digital Transformation of Public Sector: Collection of Cases and Best Practices, https://intosairussia.org/news-media/news/digital-transformation-of-public-sector-collection-of-cases-and-best-practices.html, Erişim: 15.02.2024.

Kestane, A. (2021). İç Denetimde Akıllı Otomasyon Teknolojilerinin Kullanımı: Robotik Süreç Otomasyonu ve Bilişsel Zekâ. Journal of Accounting and Taxation Studies, 14(2), 813-835.

Kindzekâ, K. C. (2023). Impact of artificial intelligence on accounting, auditing and financial reporting. American Journal of Computing and Engineering, 6(1), 29-34.

Köse, H. Ö. (2023) Kamu Yönetiminde Denetimin İşlevleri, Dinamikleri ve Geleceği. Ed. Önder, M. ve Köse, H. Ö., Kamu Yönetiminde Denetim: Temel Paradigmalar, Değişim ve Yeni Yönelişler, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, ss. 37-68.

Köse, H. Ö. ve Polat, N. (2021), Dijital Dönüşüm ve Denetimin Geleceğine Etkisi, Sayıştay Dergisi, 32(123): 9-41.

KVKK (2021). Yapay Zekâ Alanında Kişisel Verilerin Korunmasına Dair Tavsiyeler, https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/7048/Yapay-Zekâ-Alaninda-Kisisel-Verilerin-Korunmasina-Dair-Tavsiyeler, Erişim: 28.08.2023.

OECD (2023). Recommendation of the Council on Artificial Intelligence, https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0449, Erişim: 28.08.2023.

Otia, J. E. ve Bracci, E. (2022). Digital transformation and the public sector auditing: The SAI's perspective. Financial Accountability & Management, 38, 252–280.

Özcan, B.D. ve Doğan, M. (2022). Yapay Zekânın Denetim ve Kontrolü İçin Bütünleşik Yapay Zekâ Mantıksal Çerçevesi, Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi, 57(4), 3160-3175

Özçetin, N. (2022). Muhasebe Denetiminde Yapay Zekâ. Uşak Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(1), 29-41.

Pirim, A. G. H. (2006). Yapay Zekâ. Yaşar Üniversitesi E-Dergisi, 1(1), 81-93.

SAI20 Summit (2023). Compendium on Responsible Artificial Intelligence. SAI20 2023 India Supreme Audit Institution. https://sites.tcu.gov.br/SAI20/documents/India/SAI20-Summit/Compendium-on-Responsible-AI.pdf, Erişim: 16.02.2023

Saray Çetinkaya, T. ve Sertbaş, A. (2022). Derin Öğrenme Algoritmalarının GPU ve CPU Donanım Mimarileri Üzerinde Uygulanması ve Performans Analizi: Deneysel Araştırma. Avrupa Bilim ve Teknoloji Dergisi, (33), 10-19.

Serçemeli, M. (2018). Muhasebe ve Denetim Mesleklerinin Dijital Dönüşümünde Yapay Zekâ. Turkish Studies Dergisi, 13/30, 369-386.

Sevim, A. ve Bülbül, S. (2017). Kurumsal Kaynak Planlaması (Enterprise Resource Planning ERP) Sistemlerinin Sürekli Denetimde Yapay Zekâ Kullanımı. DergiPark (Istanbul University).

Şener, S. (2023). Yapay Zekâ, Makine Öğrenimi ve Derin Öğrenme Arasındaki Farklar, Türkiye'nin Endüstri 4.0 Platformu, https://www.endustri40.com/yapay-zeka-makine-ogrenimi-ve-derin-ogrenme-arasindaki-farklar/, Erişim: 14.02.2024.

T.C. Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi (2021b). Ulusal Yapay Zekâ Stratejisi 2021-2025, https://cbddo.gov.tr/SharedFolderServer/Genel/File/TR-UlusalYZStratejisi2021-2025.pdf, Erişim: 20.11.2023.

TCU (2023). ChatTCU: Integration of the tool into the Court's systems improves the use of generative artificial intelligence in external control activities. https://portal.tcu.gov.br/en_us/imprensa/news/chattcu-integration-of-the-tool-into-the-courts-systems-improves-the-use-of-generative-artificial-intelligence-in-external-control-activities.htm, Erişim: 15.02.2024.

Todhunter, J. ve Shikakura, K. (2008). Advances In The Application of Computational Linguistics for TRIZ Practice. The Fourth TRIZ Symposium in Japan 2008 Paper, 1-6.

Tuğaç, Ç. (2023). Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının Gerçekleştirilmesinde Yapay Zekâ Uygulamalarının Rolü. Sayıştay Dergisi, 34 (128), 73-99.

Turing, A. M. (1950). I.-Computing Machinery and Intelligence, Mind, V. LIX, Issue 236, October 1950, 433–460.

Ucoglu, D. (2020). Current machine learning applications in accounting and auditing. PressAcademia Procedia (PAP), V.12, 1-7.

UNESCO (2022). Recommendation on the ethics of artificial intelligence, https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000381137.locale=en, Erişim: 28.08.2023.

Vaidyanathan, N. (2019). Machine Learning: more science than fiction, Professional insight report, ACCA (the Association of Chartered Certified Accountants), https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/machine-learning/pi-machine-learning-report.pdf, Erişim: 14.02.2024.

Varol, N. (2023). Dijital Dönüşüm ve Yapay Zekâ: Muhasebenin ve Denetimin Geleceği. Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi, 3(2), 162-184.

Warwick, K. (2011). Artificial Intelligence: The Basics (1st ed.). Routledge. https://doi.org/10.4324/9780203802878

XXIII INCOSAI (2019). The XXIII INCOSAI Outcomes Report. Accounts Chamber of Russian Federation. http://www.incosai2019.ru/en/documents/51?download=293

Yeşilkaya, N. (2022). Yapay Zekâya Dair Etik Sorunlar. Şarkiyat, 14/3, 948-963. https://doi.org/10.26791/sarkiat.1189864.

Yıldız, B. ve Ağdeniz, Ş. (2019). Denetim 4.0'ın Teknolojik Altyapısı. Muhasebe ve Denetime Bakış, 19(58), 83-102.

Zhou, G. (2021). Research on the Development of CPA Audit from the Perspective of Artificial Intelligence. In E3S Web of Conferences. Vol. 251, p. 01056. EDP Sciences.

İKLİM DEĞİŞİKLİĞİNİN MALİ TABLOLARA VE DENETİME YANSIMALARI

REFLECTIONS OF CLIMATE CHANGE ON FINANCIAL STATEMENTS AND AUDITS

Selda YOLCU[1]

Ahmet Melih AKKAN[2]

Ayşegül ERSAYIN YAŞINOK[3]

ÖZ

İklim değişikliği; çevresel, sosyal ve ekonomik çok sayıda etkileri olan küresel bir sorundur. İklim değişikliğinin tanımlanması, anlaşılması ve olumsuz etkileriyle mücadele edilmesine yönelik olarak 1970'li yıllardan günümüze kadar uluslararası alanda yapılan çalışmalar; iklim değişikliğinin etkilerinin finansal sonuçlara yansıyan önemli bir faktör olduğunu gözler önüne sermiştir. Bu kapsamda iklim değişikliğini de kapsayan finansal olmayan bilginin finansal raporlarda yer bulması, finansal rapor okuyucuları tarafından talep edilen bir unsur haline gelmiştir. İklim değişikliğinin öznesi olduğu Çevresel, Sosyal ve Yönetişim (ÇSY) Raporlaması, bu talebin sonucu olarak finans literatüründe yerini almıştır. Çalışmada, iklim değişikliği ile ilgili finansal olmayan bilgilerin ÇSY Raporlaması kapsamında nasıl raporlanacağına dair tarihsel süreçte oluşan rapor türleri, raporlama çerçeveleri ve standartlarının ele alınması amaçlanmaktadır.

1 Eğitim Grubu Başkanı, Sayıştay Başkanlığı, seldayolcu@sayistay.gov.tr, ORCID: 0009-0006-6075-7605

2 Denetçi, Sayıştay Başkanlığı, ahmetmelih.akkan@sayistay.gov.tr, ORCID: 0009-0001-3909-6009.

3 Dr., Biyoteknolog, Tarım ve Orman Bakanlığı, aersayin@gmail.com, ORCID:0009-0003-9241-1252

ABSTRACT

Climate change is a global issue with numerous environmental, social, and economic impacts. Many international studies have been conducted since the 1970s to define and understand climate change and to combat the negative impacts of climate change. These studies have demonstrated that the impacts of climate change are significant factors affecting financial results. In this context, readers of financial reports have demanded the inclusion of non-financial information, such as climate change, in such reports. As a result of this demand, Environmental, Social, and Governance (ESG) Reporting, which focuses on climate change, has gained its position in the financial literature. The study aims to discuss the different types of reports, reporting systems, and standards that have arisen over time addressing how non-financial information about climate change will be presented under the umbrella of ESG reporting.

Anahtar Kelimeler: Çevresel sosyal yönetişim raporlaması, Mali tablo, Sürdürülebilir kalkınma amaçları, TSRS S1, TSRS S2.

Keywords: Environmental social and governance reporting, Financial statements, Sustainable development goals (SDG), UFRS S1, UFRS S2.

GİRİŞ

Çevresel, sosyal ve ekonomik birçok etkinin iklim değişikliği kaynaklı ortaya çıkmasının anlaşılmasıyla birlikte 1970'li yıllardan itibaren iklim değişikliği, küresel bir olgu olarak günümüze kadar tartışılagelmiştir. İklim değişikliğinin çevresel ve sosyal etkileri, küresel ölçekte ciddi ekonomik sonuçlar meydana getirmektedir. Çevresel ve sosyal etkiler, sadece piyasada faaliyet gösteren ekonomik kurumlar üzerinde etkili olmamaktadır. Kamusal ve sosyal mal ve hizmet üreten kurumlar da iklim değişikliği kaynaklı çevresel ve sosyal etkilerden ciddi şekilde etkilenmekte ve ekonomik sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

İklim değişikliğine ilişkin yapılan çalışmalar; iklim değişikliğinin sebepleri ile birlikte çevresel ve sosyal etkilere yoğunlaşmıştır. Ancak söz konusu etkiler sonucunda meydana gelen ekonomik sonuçların ciddi boyutlara ulaştığının zaman içinde anlaşılmasıyla birlikte bunların finansal raporlar aracılığıyla ilgililere sunulma ihtiyacı hasıl olmuştur. Bu ihtiyaç doğrultusunda; çevresel ve sosyal etkiler eliyle oluşmuş ekonomik sonuçlar için finansal olmayan bilginin finansal raporlarda yer alabilmesine ilişkin çalışmalar başlatılmıştır.

Finansal olmayan bilginin raporlanması amacıyla ortaya çıkan Çevresel, Sosyal, Yönetişim (ÇSY) raporlamasının 1970'lerden günümüze kadar olan gelişiminde, iklim değişikliği büyük rol oynamıştır. İklim değişikliği; finansal sonuçlar üzerinde oldukça yaygın etkiler doğurarak ÇSY raporlamasında sunulması amaçlanan finansal olmayan bilgilerin temelini oluşturan bir unsur haline gelmiştir. İklim değişikliği ile ilgili hususlara yer verilen ÇSY raporlaması; çevresel raporlama, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlama gibi farklı biçimlerde üretilen raporlar ile bu raporların üretilmesine yönelik çok sayıda raporlama çerçevesinin oluşmasını sağlayan üst bir kavramdır.

ÇSY raporlaması, birçok farklı standart ve raporlama çerçevesini beraberinde getirmiştir. Bu durum finansal olmayan bilginin finansal raporlara yansıtılma şeklinin farklılaşmasına sebep olmuştur. Söz konusu farklılaşma, raporlamada standardizasyon arayışına zemin hazırlamıştır. Bu doğrultuda 2021 yılında kurulan Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (International Sustainability Standards Board - ISSB), UFRS S1 ve UFRS S2 adlı taslak standartları, finansal olmayan bilginin uluslararası standartlar kapsamında raporlanmasına yönelik olarak 2022 yılında kamuoyu görüşüne açmıştır. Söz konusu oluşum süreci, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) tarafından hazırlanan denetim güvence standartları ile tamamlanmıştır.

Çalışmamızda iklim değişikliğinin tanımı, sebepleri ve etkilerine ilişkin genel açıklamalara yer verilerek iklim değişikliğinden kaynaklanan çevresel ve sosyal etkiler sonucunda meydana gelen ekonomik sonuçların finansal raporlarda yer bulmasına yönelik oluşturulan raporlama çerçeveleri, raporlamanın uluslararası standardizasyona kadar uzanan tarihsel süreci ile özel ve kamu sektöründe raporlama ve denetim yaklaşımının ele alınması amaçlanmaktadır. İlk kısımda iklim değişikliğine ilişkin genel açıklamalara yer verilmiştir. İkinci kısımda finansal olmayan bilginin raporlanmasına ilişkin çalışmalar, üçüncü kısımda bu çalışmalar doğrultusunda raporlamanın uluslararası standartlara dayandırılması ve dördüncü kısımda da sürdürülebilirlik ve iklim değişikliği raporlamasında denetim konusu açıklanmıştır.

1. İKLİM DEĞİŞİKLİĞİ: TANIMI, SEBEPLERİ VE ETKİLERİ

1.1. İklim ve İklim Değişikliği

İklim, oluşum sürecinin başından günümüze kadar yavaş gelişen süreçler sonunda, kendi doğal akışı içinde sürekli değişim gösteren bir yapıdır. İklimin, zaman içinde iç süreçler ve dış zorlamalar eliyle doğal olarak değişebilir durumda olması "iklimsel değişkenlik" olarak tanımlanmaktadır (Türkeş, 2008). İklim değişikliği ise, Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesinde; "karşılaştırılabilir bir zaman diliminde gözlenen iklimin doğal değişkenliğine ek olarak, doğrudan ya da dolaylı bir şekilde atmosferin bileşimini değiştiren insan faaliyetleri sonucunda iklimde meydana gelen değişiklik" olarak ifade edilmektedir (UNFCCC, 1992: 3). Hükümetlerarası İklim Değişikliği Paneli (IPCC)) ise iklim değişikliğini; "ister doğal değişkenlik nedeniyle ister insan faaliyeti sonucu olsun, zaman içinde iklimde meydana gelen herhangi bir değişikliğin uzun süreli devam etmesi" olarak tanımlamaktadır (IPCC, 2007: 6).

Atmosferdeki; karbondioksit (CO_2), metan (CH_4), azot oksit (N_2O), ozon (O_3), kloroflorokarbon (CFC) gibi gazlar güneşten yeryüzüne ulaşan ısının bir kısmını bünyesinde tutmak suretiyle yeryüzünün sıcaklık derecesini dengeleyici bir fonksiyon yerine getirmektedir. Bahse konu gazlar tarafından dengelenen yeryüzü sıcaklık dengesi, canlılığın devamı için kritik öneme sahiptir. Atmosferde meydana gelen ısınma ve ısıyı tutma özelliği "sera etkisi" olarak ifade edilmektedir. Bundan dolayı bu gazlar "sera gazı" olarak isimlendirilmiştir (Hanbay Kahriman, 2020). Yukarıda sıralanan sera gazlarının insan faktörünün etkisiyle atmosferik yoğunluklarının artması, doğal sera etkisinin kuvvetlenmesine yol açmakta ve bundan dolayı atmosfer bileşimi değişime uğratılmaktadır (Türkeş, 2001).

1.2. İklim Değişikliğinin Sebepleri

İklim değişikliğinin oluşumunda doğal nedenler ve insan kaynaklı nedenler rol oynamakla birlikte, günümüzde insan kaynaklı nedenlerin daha ağır bastığı görüşü yaygındır (Yapıcı, 2021). Doğal nedenler, iklim sisteminin dışında gelişen birtakım parametreler tarafından iklim üzerinde değişkenlik meydana getiren dış süreç ve etkiler olup, yer kabuğundaki levha hareketleri, yerküre ve güneş arasındaki birtakım

astronomik ilişkiler ve güneş etkinlikleri, iklim değişikliği üzerinde etkili olmaktadır (Türkeş, 2008).

İlgili bilim insanlarına göre iklim değişikliğinin temel nedeni; 18. yüzyılda Sanayi Devrimi'nin de etkisiyle başlayan insan kaynaklı faaliyetler sonucunda sera gazı emisyonlarının giderek artış göstermesidir. 1750-2011 arası dönemde başta çimento üretimi olmak üzere üretim faaliyetlerinden ve fosil yakıt kullanımından kaynaklı olarak 375 milyar ton karbon atmosfere salınmıştır. Son yüzyılda, ulaşım tamamen değişmiş fosil yakıtlı araçlar toplumsal hayatın önemli bir unsuru haline gelmiştir. Atmosferdeki karbondioksit ağırlıklı sera gazlarının oranı, 18.yüzyıldan günümüze kadar %40'lık bir artış göstermiştir (WWF, 2020).

Ormanların yok edilmesi ve arazi kullanımı ile ilgili etkinliklerin karbon üretimine katkısı ise 180 milyar ton olmuştur (IPCC, 2013). İnsan kaynaklı sera gazı emisyonlarının %17'si başta ormansızlaşma olmak üzere arazi kullanımındaki değişimden kaynaklanmaktadır (WWF, 2020). Şehirleşme ile birlikte ısıyı emmeyi, depolamayı ve yüzey suyunun toprağa sızmasını önleyen asfalt ve beton gibi malzemelerin yoğun bir şekilde kullanıldığı yapılaşma şekli, küresel ısınma üzerinde hızlandırıcı etki meydana getirmektedir (Tuğaç, 2022).

1.3. İklim Değişikliği Konusunda Uluslararası Alanda Yapılan Çalışmalar

Küresel bir sorun olarak görülmeye başlanması ile birlikte iklim değişikliği, uluslararası organizasyonlarca yürütülen çalışmaların temel bir öznesi haline gelmiştir. Birleşmiş Milletler (BM), İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD) ve Avrupa Birliği (AB) başta olmak üzere uluslararası kurum ve kuruluşlar, 2000'li yıllardan itibaren BM tarafından belirlenen sürdürülebilir kalkınma amaçlarına yoğunlaşmışlardır. Bu durum, iklim değişikliği ve küresel ısınmanın uluslararası gündemde daha fazla yer bulmasını sağlamıştır (Yapıcı, 2021).

İklim değişikliği ile mücadeleye yönelik olarak atılan ilk adım, BM tarafından 1972 yılında Stockholm'de düzenlenen İnsan Çevresi Konferansı'dır. Konferans'ta, çevreyle ilgili sorunlara ilişkin uluslararası düzeyde çalışmalar yürütecek ve BM bünyesinde yer alacak Birleşmiş

Milletler Çevre Programı (UNEP) kurulmuştur (Yapıcı, 2021). UNEP bünyesinde gerçekleşen çalışmalar neticesinde, ozon tabakasının incelmesine sebep olan maddelerin azaltılmasına yönelik "Ozon Tabakasının Korunmasına Dair Viyana Sözleşmesi" 1985 yılında kabul edilmiştir. Viyana Sözleşmesi, ozon tabakasını incelten maddelerin kullanımını ve üretimini kontrol altına almak üzere oluşturulan ve 1987'de yürürlüğe giren Montreal Protokolüne de önayak olmuştur.

IPCC, BM İklim Değişikliği Programı ve Dünya Meteoroloji Örgütünce bilimsel araştırmalar ve sonuçlar hazırlamak amacıyla 1988 yılında kurulmuştur. Panelin amacı, iklim değişikliği ile ilgili akademik bilgiler ve çalışmalar çerçevesinde uluslararası gündeme sunulacak değerlendirmeler yapmak ve öneriler geliştirmektir (Doğan ve Tüzer, 2011). IPCC'nin ilki 1990 yılında olmak üzere günümüze kadar altı adet Değerlendirme Raporu yayınlanmıştır. Hükümetlerarası ilk çevre anlaşması olarak büyük bir önem arz eden Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi (BMİDÇS), 1992 yılında Brezilya'nın Rio de Janeiro şehrinde düzenlenen BM Çevre ve Kalkınma Konferansında üye ülkeler tarafından imzalanmış ve 1994 yılında yürürlüğe girmiştir (İğci ve Çobanoğlu, 2019). Sözleşmenin Taraflar Konferansı (Conference of Parties - COP) her yıl düzenli olarak toplanmaktadır. Önemli bir gelişme olarak, Japonya'nın Kyoto kentinde 1997 yılında düzenlenen 3. Taraflar Konferansında (COP-3) ise BM İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesine Yönelik Kyoto Protokolü kabul edilmiş, 2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye, Taraflar Konferansı'na G20 ve OECD üyesi olarak katılım sağlamaktadır (Özdemir vd., 2013).

2015 yılında düzenlenen BM Sürdürülebilir Kalkınma Zirvesinde "Dünya'yı Dönüştürmek: Sürdürülebilir Kalkınma için 2030 Gündemi" belgesi kabul edilmiştir. Bu Gündemde belirlenen 17 SKA; başta iklim değişikliği olmak üzere temiz su ve enerjiye erişim, toplumsal cinsiyet eşitliği, açlığın ortadan kaldırılması gibi konulara yoğunlaşmıştır. Amaçların gerçekleştirilmesine yönelik olarak 169 hedef ve hedefleri izleyen göstergeler belirlenmiştir (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2018). BM Zirvesi sonucu Sürdürülebilir Kalkınma için 2030 Gündeminin belirlenmesi, 2015 yılında Paris'te gerçekleştirilen 21. Taraflar Konferansı (COP-21) neticesinde, 2020 yılı sonrasına yönelik yeni iklim değişikliği anlaşmasının kabul edilmesiyle bir adım

ileri taşınmıştır. Paris Anlaşması, 2016 yılında 175 ülke tarafından imza altına alınmış ve 5 Kasım 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

1.4. İklim Değişikliğinin Çevresel Sosyal ve Ekonomik Etkileri

BMİDÇS iklim değişikliğinin olumsuz etkilerini; *doğal ve yönetilen ekosistemlerin bileşimi, dayanıklılığı, üretkenliği ya da sosyo-ekonomik sistemlerin işleyişi veya insan sağlığı ve refahı üzerinde önemli zararlı etkilere sahip olan, iklim değişikliğinden kaynaklanan fiziksel çevre veya bir bölgedeki, bitkisel ve hayvansal yaşam üzerindeki değişiklikler"* olarak ifade etmektedir (BMİDÇS, 1992: 3). BM Afet Riskini Azaltma Ofisi (UNDRR), son 20 yılda değişen yapısıyla meydana gelen afetlerde, iklim değişikliğinin %90'a yakın oranda ağırlıklı faktör olduğu görüşündedir (UNDRR ve CRED, 2020).

Dünya Sağlık Örgütü'ne (WHO) göre dünya genelinde 3,6 milyar insan iklim değişikliğine oldukça duyarlı bölgelerde yaşamaktadır. 2030 ile 2050 yılları arasında iklim değişikliğinin; çeşitli hastalıklardan kaynaklanan sebeplerle yılda yaklaşık 250.000 ek ölüme neden olması beklenmektedir. Doğrudan sağlık sektörünün karşılaşacağı maliyetin (tarım, su ve sanitasyon gibi sağlığı belirleyen sektörlerdeki maliyetler hariç) 2030 yılına kadar yılda 2-4 milyar ABD doları arasında olacağı tahmin edilmektedir. Sağlık altyapısı zayıf olan ülkelerin hazırlık ve müdahale desteği olmadan bu durumla en az başa çıkabilecek bölgeler olacağı öngörülmektedir (WHO, 2023).

İklim değişikliğinin çevre, sağlık, demografi, göç üzerine etkilerinin yanında, çeşitli alanlarda sebep olduğu kayıplar ve iklim değişikliği ile mücadelede katlanılması gereken yükümlülüklerin getirdiği maliyet artışları gibi ekonomik etkileri de bulunmaktadır. İklim değişikliği ile birlikte küresel ısınmanın artması, başta tarım ve hayvancılık olmak üzere, küresel ve bölgesel ekonomi içinde yer alan sektörler üzerinde dolaylı ve doğrudan çok sayıda etkisi bulunmaktadır. Kuraklık, sulama maliyetlerinin artması, sel ve taşkınlar, kasırgalar ve iklim değişikliği kaynaklı diğer aşırı hava olayları, tarımsal ürün arzının kısılmasına ve ürün fiyatlarının yükselmesine sebebiyet vermektedir. Deniz suyunun ısınması, balıkçılık sektörünü de olumsuz yönde etkilemektedir (Saya, 2016). İklim değişikliğinin sebep olduğu kuraklık, solar radyasyon ve yağışların düşmesi gibi faktörler, bitki örtüsünün yapısını bozulması, hayvansal üretimde miktar ve kalitenin azalması, hayvansal hastalıkların

artması, üreme döngüsünün değişmesi gibi sonuçlara yol açmakta ve hayvancılık sektöründe üretimi giderek zorlaştırmaktadır (Koyuncu, 2017).

Gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere ve kentsel bölgelerden kırsal bölgelere kaynak transferinin ve istihdam artışının en önemli araçlarından birisi olan turizm de iklim değişikliğinden oldukça etkilenen bir sektördür. Turizm için bozulmamış bir çevre kritik önemde olduğu gibi (Yıldız, 2009), iklim değişikliği kaynaklı sıcaklık artışı da yaz ve kış turizmini oldukça etkilemektedir (UNWTO, 2003).

Aşırı hava olayları, enerji üretim tesisleri, enerji transferi ve enerji kaynakları üzerinde de olumsuz etkiler meydana getirerek enerji sektörünün arz cephesini etkilemektedir. Enerji arzında daralma, enerji fiyatlarını yükselterek üretim ve tüketim üzerinde maliyetlerin artmasına yol açan en önemli etkenlerden biri haline gelmiştir (Saya, 2016; Başoğlu, 2014). İklim değişikliğinin olumsuz etkileri, göç sorununu da beraberinde getirmektedir (Warn ve Adamo, 2014).

İklim değişikliği; büyüme, gelir dağılımı, yoksulluk, emek verimliliği ve istihdam gibi makroekonomik unsurlar üzerinde de çok sayıda etkisi bulunan küresel bir sorundur. Tarihsel süreçte makroekonomik etkiler bağlamında yapılan çalışmalarda; yoksul ülkelerde iklim değişikliğinin önemli etkileri olduğu tespit edilmiştir. Yoksul ülkelerde belli bir yıldaki sıcaklıktaki 1 derecelik artış, ekonomik büyümeyi yaklaşık 1,1 puan azaltmaktadır. Yüksek sıcaklıklar yoksul ülkelerde tarım üretimini ve yatırımları azaltırken siyasi istikrarsızlığı artırmaktadır (Dell vd., 2008).

2. İKLİM DEĞİŞİKLİĞİ KAYNAKLI ETKİLERİN MALİ TABLOLARA YANSITILMASINA YÖNELİK ÇALIŞMALAR

2.1. İklim Değişikliği Bağlamında Finansal Olmayan Bilginin Önemi

Şirket performansının değerlendirilmesine yönelik olarak başvurulan ilk kaynak olan finansal tablolar, finansal olmayan bilginin yatırım kararları açısından önem kazanmasıyla birlikte yatırımcılar tarafından yetersiz bulunmaya başlanmıştır (KGK, 2023a). Şirket faaliyetlerinin

devamlılığı ve değer artışı ile çevresel, sosyal, yönetişim (ÇSY) performansı arasındaki güçlü ilişkinin anlaşılması, yatırımcıların ÇSY performansına ilişkin doğru ve güvenilir bilgilendirme talebini artırmıştır (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

Küreselleşen dünyada doğal afetler, nerede yaşanırsa yaşansın, dünyanın farklı bir noktasında üretimi sekteye uğratma potansiyeline sahiptir. Bununla birlikte; çevre tahribatı, doğal kaynakların azalması gibi etkenler, finansal olmayan risklerin finansal sonuçları etkileyebileceğinin göstergesidir (Cavlak, 2022). İklim değişikliği, pek çok sosyal, çevresel ve ekonomik etki ortaya çıkararak finansal tablolar üzerinde önemli değişiklikler meydana getiren en önemli faktörlerden biri haline gelerek ÇSY raporlamasının oluşumunda büyük rol oynamıştır.

2.2. Finansal Olmayan Bilginin Raporlanmasına İlişkin Yapılan Çalışmalar

Finansal raporlarda sonuca etki eden finansal olmayan etkenler, 1970'lerden günümüze kadar giderek etkisini artıran ve uluslararası alanda tartışılan hususlardan biri olmuştur. Bundan dolayı, finansal olmayan bilginin raporlanmasına ilişkin uluslararası organizasyonlar tarafından birçok çalışma yapılarak, raporlama çerçevesi oluşturulmaya çalışılmıştır. Yapılan çalışmaların temelleri 1972 yılında Roma Kulübü tarafından yayımlanan "Büyümenin Sınırları" isimli rapor ile atılmıştır. Raporda, sınırlı kaynaklara sahip olan dünyanın; tüketimin ve nüfusun artması sonucu, 2072 yılında mutlak sınırlarına ulaşacağı tahmin edilmiştir (Meadows vd., 1972). Bu rapor ile yapılan çıkarımlar 1987 yılında Birleşmiş Milletler Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonunca, "Ortak Geleceğimiz" (Brundtland) raporunun yayımlanmasına zemin hazırlamıştır. Brundtland Raporu'nda sürdürülebilir kalkınma; *"günümüz ihtiyaçlarının gerektirdiği kalkınmanın, gelecek kuşakların gereksinimlerini karşılama kabiliyetlerini ortadan kaldırmayacak şekilde gerçekleşmesi"* olarak tanımlanmıştır (UN, 1987: 16).

2.2.1. Çevresel Sosyal Yönetişim Raporlaması

Çevresel Sosyal Yönetişim (ÇSY) performansının finansal performans ile birlikte finansal raporlarda sunulması, 2015 yılında SKA'ların belirlenmesi ile birlikte önemi gittikçe artan bir husus haline gelmiştir.

Nitekim; İklim Eylemi başlığında ele alınmış olan iklim değişikliği, birçok çevresel, sosyal, ekonomik etki meydana getiren ve diğer SKA'lar üzerinde de doğrudan ve dolaylı olarak etkileri bulunan bir küresel sorun olarak kabul edilmektedir.

Finansal olmayan bilginin raporlanması amacıyla ortaya çıkan ÇSY Raporlamasının 1970'lerden günümüze kadar olan gelişiminde, iklim değişikliği büyük rol oynamıştır. İklim değişikliği; finansal sonuçlar üzerinde oldukça yaygın etkiler doğurarak ÇSY raporlamasında sunulması amaçlanan finansal olmayan bilgilerin temelini oluşturan bir unsur haline gelmiştir. İklim değişikliği ile ilgili hususlara yer verilen ÇSY raporlaması; çevresel raporlama, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlama gibi farklı biçimlerde üretilen raporlar ile bu raporların üretilmesine yönelik çok sayıda raporlama çerçevesinin oluşmasını sağlayan üst bir kavramdır.

2.2.2. Sürdürülebilirlik Raporlaması

Sürdürülebilir kalkınma kavramının tartışılmaya başlanması, şirketleri; faaliyetlerini gerçekleştirirken ve raporlama yaparken "çevreye duyarlı" şekilde hareket etmeye yönlendirmiştir. 1997 yılında John Elkington tarafından ortaya koyulan "Triple Bottom Line" kavramı ile sosyal ve çevresel performans, finansal performansın yanında geleneksel muhasebenin içeriğine entegre edilerek sürdürülebilirlik raporlamasının oluşum süreci başlatılmıştır (Aras ve Sarıoğlu, 2015). Sürdürülebilirlik raporu, başta iklim değişikliği olmak üzere finansal olmayan pek çok konunun, şirketin değer oluşturma kapasitesi üzerinde herhangi bir etkisi olup olmadığına veya kapasite üzerinde etkiler varsa bu etkilerin nasıl oluştuğunu anlamaya yönelik hazırlanan rapordur (KGK, 2023a).

Sürdürülebilirlik raporlaması, finansal raporların kapsamını daha çok paydaşa ulaşabilecek şekilde genişletmiş ve finansal raporlara etki eden birçok faktöre değinmiş olmakla beraber, söz konusu raporlar finansal raporlardan farklı olarak uluslararası standartlar çerçevesinde oluşturulmadığı için standardizasyon ve karşılaştırılabilirlik sorunlarıyla karşı karşıya kalmıştır. Raporlamada standardizasyon arayışı, birçok uluslararası organizasyon ve çerçeve oluşmasını sağlamıştır. Bu doğrultuda oluşan organizasyon ve çerçeveler şunlardır (KGK, 2023a):

- 1997'de kurulan Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative - GRI)
- 2000 yılında başlatılan Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project - CDP)
- 2007'de kurulan İklim Açıklama Standartları Kurulu (Climate Disclosure Standards Board - CDSB)
- 2010'da kurulan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council - IIRC)
- 2011'de kurulan Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board - SASB)
- 2015'te BM tarafından açıklanan Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları (Sustainable Development Goals - SDG)
- 2017 tarihli İlgili Mali Bildirimler Görev Gücü (Task Force on Climate-related Financial Disclosures - TCFD) Tavsiyeleri.

Oluşturulan raporlama çerçeveleri, sürdürülebilirlik raporlarının kendi içinde belli bir formda oluşturulmasını sağlamakla birlikte, tam anlamıyla standart bir formda üretilmesini sağlayamamıştır. Farklı standartlar ve formatlarda raporlama yapılması, şirketlerin birbiriyle karşılaştırılma imkânını ortadan kaldırmakta, raporlarda bilgilerin karmaşık ve sürekli tekrarlayan biçimde sunulmasına sebep olmaktadır (Aras ve Sarıoğlu, 2015). Mevcut durumda zaten uzun ve detaylı olan kurumsal raporlara yeni bir rapor eklenmesi, yatırımcıların raporlar arasında bağlantı kurmasını ve bilgilere yoğunlaşmasını zorlaştırmıştır. Buna ek olarak, verilerinin farklı departmanlardan edinilmesi, bilgiler arasında kopukluğa sebep olmuştur (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

2.2.3. Entegre Raporlama

Finansal raporlamayla ilgili paydaşlar tarafından sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili yapılan eleştiriler içinde sıklıkla vurgulanan husus; finansal performans ile sürdürülebilirlik performansı arasındaki bağlantının etkili bir şekilde kurulamadığı olmuştur. Çevresel ve sosyal etkilerin finansal operasyonlarla bağlantısı kurulmadan ayrı bir şekilde raporlanması, sunulan bilgiyi karmaşık ve raporun özünden kopuk bir hale getirmekte, yatırımcıların şirketin genel performansına ilişkin

bütünsel bir anlam çıkarmasını zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla finansal bilgiler ile finansal olmayan bilgilerin entegre edilmesi talebi, yeni bir raporlama çerçevesinin doğmasını gerektirmiştir.

Entegre raporlama, 90'lı yılların ortalarında Güney Afrika'da başlayan şeffaflık, bilgi paylaşımı ve finansal raporlama sürecine tüm paydaşların katılımını öngören fikirlere dayanarak ortaya çıkmış bir raporlama çerçevesidir. Finansal raporlama sürecine, ilgili tüm paydaşların katılımı, çevresel ve sosyal etkilerin finansal raporların içeriğine yansıtılmasını gerekli kılmış, oluşturulan raporlarda finansal olmayan bilgiler açıklanarak finansal sonuçlarla bağlantısı kurulmaya çalışılmıştır (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

Entegre raporlamaya ilişkin küresel boyutta çalışmalar, 2010 yılında Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi'nin (IIRC) kurulmasıyla bir adım öteye taşınmıştır. IIRC; düzenleyici kurumlar, yatırımcılar, şirketler, standart belirleme otoriteleri, muhasebe uzmanları, akademi ve sivil toplum kuruluşları (STK) tarafından kurulmuş küresel bir koalisyon olarak kurulmuştur. Konseyin amacı; bir kuruluşun zaman içinde nasıl değer yaratacağının, değeri koruyacağının ve tüketeceğinin finansal raporlamada etkili bir biçimde açıklanmasını sağlamaktır (IIRC, 2021).

Entegre rapor, IIRC tarafından; *"bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağının kısa ve öz bir şekilde bildirilmesi"* olarak tanımlanmıştır (IIRC, 2021: 2). Raporlamada, faaliyetlerin birbiriyle bağlantısının kurulması, açıklamaların anlaşılır bir şekilde yapılması ve bilgilerin karşılaştırılma olanağının sunulması amaçlanmaktadır (IIRC, 2011). Bu noktada; entegre raporlamanın, finansal rapor ile sürdürülebilirlik raporunun birleştirilmesi ile oluşturulan bir rapor olmadığının altının çizilmesi gerekmektedir. Nitekim, entegre raporlamada finansal ve finansal olmayan bilgiler mevcut haliyle birbiri ardına sıralanmazlar. Bu bilgilerin öncelikle risk ve stratejilerle ilgisi kurularak birbiriyle bağlantısı vurgulanır. Dolayısıyla finansal ve sürdürülebilirlik raporlarındaki her bilgi entegre rapora yansıtılmaz, bu bilgilerin birbiriyle ne açıdan bağlantı kurduğu ve ne şekilde değer oluşturduğu aktarılır (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

Tablo 1: Raporlama Çerçevesinde Yaşanan Dönüşüm

2020	▪ Finansal Raporlama ▪ Çevresel Raporlama ▪ Sürdürülebilirlik Raporlaması ▪ Entegre Raporlama
2000	▪ Finansal Raporlama ▪ Çevresel Raporlama ▪ Sürdürülebilirlik Raporlaması
1980	▪ Finansal Raporlama ▪ Çevresel Raporlama
1960	▪ Finansal Raporlama

Kaynak: Aras ve Sarıoğlu (2015).

Entegre rapor ile sürdürülebilirlik raporu arasındaki temel farkların toplu bir şekilde gösterimi aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Tablo 2: Entegre Rapor ile Sürdürülebilirlik Raporu Arasındaki Farklar

	Entegre Rapor	Sürdürülebilirlik Raporu
Amaç	Finansal sermaye sağlayan taraflara işletmenin zaman içinde nasıl değer oluşturduğunu ve oluşturacağını açıklamak	İşletmenin daha geniş sosyal ve çevresel etkileri, stratejileri ve hedefleri hakkında bilgi vermek
Hedef Kitle	Finansal sermaye sağlayan taraflar ile işletmenin değer oluşturma yeteneğiyle ilgilenen diğer kesimler	Çok çeşitli paydaş grupları
Kapsam	• İşletmeye genel bakış ve dış çevre • Yönetim • İş modeli • Risk ve fırsatlar • Strateji ve kaynak tahsisi • Performans • Görünüm • Hazırlama ve sunum esasları	Aşağıdaki performans alanlarındaki önemli etkiler: • Ekonomik • Çevresel • İşgücü uygulamaları, insan hakları ve daha geniş sosyal etkiler dâhil sosyal konular • Yönetişim

Kaynak: https://www.integratedreporting.org/faqs/ Aktaran: KGK (2023a).

2.2. Finansal Olmayan Bilginin Raporlanmasına İlişkin İstatistiki Veriler

Finansal olmayan bilginin finansal raporlarda yer bulmasına ilişkin farkındalığın yıldan yıla artış göstermekte olduğu, aşağıda yer alan tablolardan anlaşılmaktadır. Sürdürülebilirlik açıklamasının hangi standartlar doğrultusunda hangi rapor türü ile yapıldığına dair birtakım istatistiki verilere de aşağıda yer verilmektedir.

Tablo 3: Sürdürülebilirlik Açıklaması Yapan Şirket Sayıları

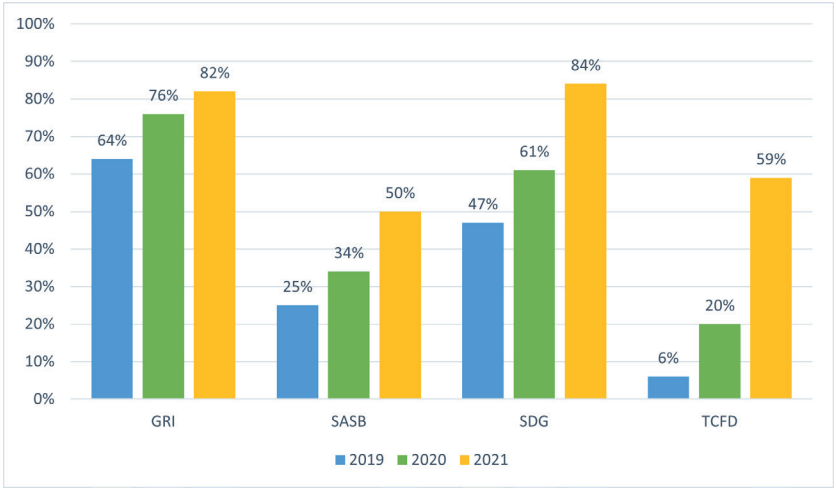
Yıllar İtibarıyla Türkiye'de Sürdürülebilirlik Açıklaması Yapan Şirket Sayıları			
	2019	2020	2021
Sürdürülebilirlik açıklaması yapan şirket oranı	%72	%82	%88
Sürdürülebilirlik açıklaması yapan şirket sayısı	36	41	44

Kaynak: IFAC (2023).

Tablo'da yer alan bilgiler Türkiye'den araştırma kapsamına katılan 50 şirketten elde edilmiştir. Sürdürülebilirlik açıklaması yapma eğiliminin hem sayı hem de oran bazında yıldan yıla arttığı görülmektedir (KGK, 2023a).

Türkiye'de tercih edilen raporlama çerçevelerine ilişkin, araştırmaya katılan 44 şirketten elde edilen bilgiler aşağıdaki şekildedir (KGK, 2023a):

Şekil 1: Sürdürülebilirlik Raporlamasında Kullanılan Raporlama Çerçeveleri

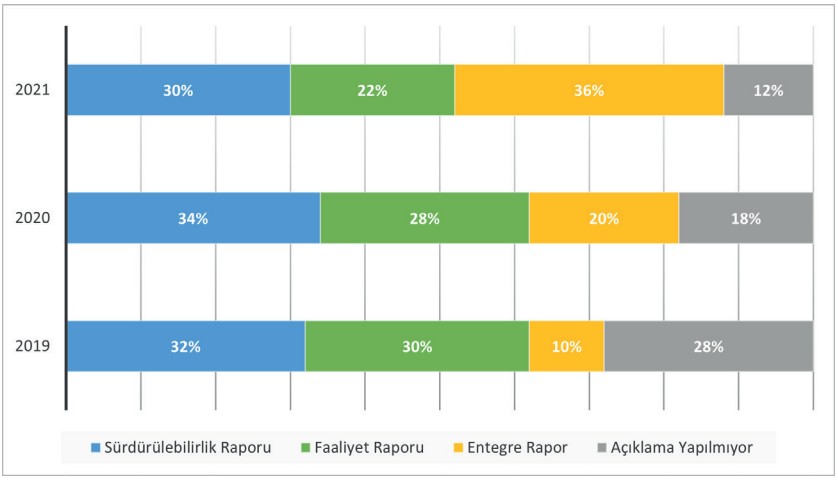


Kaynak: IFAC (2023)

Kullanılan raporlama çerçevelerinin ağırlığının 3 yıl içinde sürekli olarak artış gösterdiği görülmektedir. Bununla birlikte grafikte yer almasa da söz konusu 44 şirketin birden çok raporlama çerçevesi (Çoklu Çerçeve) kullanma oranı; 2019, 2020 ve 2021 yılları için sırasıyla; yüzde 47, 66 ve 80 oranında olduğu araştırmada ifade edilmektedir (KGK, 2023a).

Türkiye'de araştırmaya katılan 44 şirketten alınan bilgilere göre rapor türü bakımından tercih edilme oranı aşağıdaki şekilde oluşmuştur (KGK, 2023a):

Şekil 2: Sürdürülebilirlik Açıklaması Yapılan Raporların Türüne Göre Kullanım Oranı



Kaynak: IFAC (2023).

Sürdürülebilirlik açıklaması yapılmama oranının her yıl düşüş gösterdiği ve 2021 yılında %12 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Sürdürülebilirlik açıklaması için en çok tercih edilen rapor türü 2019 yılında %32 ile sürdürülebilirlik raporu iken 2021 yılında %36'lık oranla entegre rapor olmuştur. Entegre raporun tercih edilme oranı yıldan yıla sürekli bir artış göstermektedir. Faaliyet raporunda ise bu durumun tersi yaşanmakta, tercih edilme oranı yıldan yıla düşüş göstermektedir. Genel eğilimin, sürdürülebilirlik açıklamasında tercihin entegre rapor ve sürdürülebilirlik raporu üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir (KGK, 2023a).

3. İKLİM DEĞİŞİKLİĞİ VE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İLE İLGİLİ FİNANSAL OLMAYAN BİLGİNİN ULUSLARARASI STANDARTLARA DAYANDIRILMASI

3.1. Sürdürülebilirlik ve İklim Değişikliğine İlişkin Uluslararası Standartların Oluşum Süreci

Sürdürülebilirlik ve iklim değişikliği ile ilgili finansal olmayan bilgilerin uluslararası kabul görmüş standartlar kapsamında

raporlanmaması, raporlama yapan kurumların; finansal, çevresel ve sosyal performansları bakımından karşılaştırılamaması sonucunu doğurmuştur. Çevresel ve sosyal etkileri finansal raporlarında göstermek isteyen kurumlar, birbirinden bağımsız raporlama çerçevelerini kullanmayı tercih etmişlerdir. GRI, CDP, CDSB, IIRC, SASB ve TCFD en yaygın kullanılan raporlama çerçeveleri olmuştur. Küresel olarak karşılaştırılabilme imkânının oluşması amacıyla, 2021 yılında düzenlenen BM İklim Değişikliği Konferansında (COP-26) Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) kurulmuştur. ISSB bünyesinde, oluşturulacak standartlara yönelik çalışma gruplarının oluşumunda CDP, CDSB, IIRC, SASB ve TCFD'den teknik destek sağlama yoluna gidilmiştir. Bunun yanı sıra; SASB, IIRC ve TCFD, ISSB bünyesinde konsolide olarak birleşmişlerdir (Göçer, 2023). ISSB'nin kurulması ile oluşturulacak standartların Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) tarafından çerçevesi oluşturulan finansal raporlamanın önemli bir tamamlayıcısı olacağı kuşkusuzdur (Cavlak, 2022).

ISSB tarafından, iklim değişikliği ve sürdürülebilirlik ile ilgili konuların raporlanmasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) setinde bu hususlarla ilgili doğrudan bir atıf olmaması, açıklamaların ve risklerin finansal tablo dışında kalması ya da dipnotlarda yer almasının yarattığı boşluğu doldurabilmek ve genel olarak sürdürülebilirlik raporlamasına standardizasyon getirebilmek amacıyla şu düzenlemeler yapılmıştır (KGK, 2023a):

- UFRS S1: Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler,
- UFRS S2: İklimle İlgili Açıklamalar

Uluslararası alanda yapılan ve yukarıda yer verilen düzenlemelerle ilgili mevzuatımızda gerekli düzenlemeler; 4 Haziran 2022 tarih ve 31856 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan değişiklikle anılan Kanun'un 88'inci maddesine; *"Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, belirlediği işletmeler ve kuruluşlar için uygulamada birliği ve sürdürülebilirliğe ilişkin raporlamaların uluslararası alanda geçerliliğini sağlamak amacıyla uluslararası standartlarla uyumlu olacak şekilde Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarını belirlemeye ve yayımlamaya yetkilidir. Belirli*

alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kanunla kurulan kurum ve kurullar, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarına uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlarla ilgili olarak ayrıntıya ilişkin düzenlemeler yapabilir." fıkrası eklenerek yapılmıştır (Türk Ticaret Kanunu, 2011: Md. 88). Bununla birlikte, 660 sayılı KHK'da yapılan değişiklikle *"uluslararası standartlarla uyumlu olacak şekilde Türkiye Sürdürülebilirlik Standartlarını belirlemek ve yayımlamak, gerektiğinde değişik işletme büyüklükleri ve sektörler itibarıyla farklı düzenlemeler yapmak, bu konularda denetim yapacakları yetkilendirmek ve gözetime tabi tutmak"* KGK'nın görev ve yetkileri arasına eklenmiştir (KGK, 2023a).

Bu doğrultuda, Taslak UFRS S1 ve UFRS S2; Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standardı (TSRS) olarak iç mevzuatımıza entegre edilerek, taslak metin olarak 8 Aralık 2023 tarihinde ülkemizdeki finansal raporlama kamuoyunun görüşüne açılmıştır. Çalışmanın takip eden kısımlarında UFRS S1 ve S2 yerine "TSRS" kullanımı tercih edilmiştir.

Kamuoyu görüş süreci aynı ay içinde neticelendirilmiş ve Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları ile Türkiye Sürdürülebilirlik Standartlarının Uygulama Kapsamı 29/12/2023 tarihli ve 32414 (1.M) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Kararı ile belirlenerek uygulama süreci başlatılmıştır. Karar'ın yürürlük tarihi 01.01.2024 olarak belirlenmiştir. Böylelikle, TSRS S1 ve S2'nin "Taslak" olma hüviyeti sonlandırılarak, Karar'da belirlenen hadleri karşılayan işletmelerce 01.01.2024 tarihi itibarıyla uygulanması zorunlu standartlar arasında yerini almıştır.

Kurul Kararı'nda TSRS S1 ve S2 doğrultusunda sürdürülebilirlik açıklaması yapması zorunlu olan işletmelere ilişkin belirleme; işletme türlerinin belirlenmesi ve bu işletmelerin kapsama dahil olması için karşılaması gereken hadlerin belirlenmesi şeklinde iki aşamalı bir biçimde tasarlanmıştır. Her iki aşamanın ayrıntısına aşağıda yer verilmiştir.

1. Aşama - Kurul Kararı'nda yer alan hadlere tabi olacak işletmeler listesi:

"a) 6362 sayılı Kanun uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

- *Yatırım kuruluşları,*
- *Kolektif yatırım kuruluşları,*
- *Portföy yönetim şirketleri,*
- *İpotek finansmanı kuruluşları,*
- *Merkezi takas kuruluşları,*
- *Merkezî saklama kuruluşları,*
- *Veri depolama kuruluşları,*
- *Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören veya işlem görmeleri amacıyla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan izahname veya ihraç belgesi bulunan anonim şirketler,*
- *Bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmemekle birlikte halka arz edilmeksizin pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden (ihraç ettikleri sermaye piyasası araçlarının itfa edildiği hesap döneminin sonuna kadar) veya bu amaçla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler,*

b) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden;

- *Bankalar,*
- *Derecelendirme kuruluşları,*
- *Finansal holding şirketleri,*
- *Finansal kiralama şirketleri,*
- *Faktoring şirketleri,*
- *Finansman şirketleri,*
- *Varlık yönetim şirketleri,*
- *Finansal holding şirketlerinde ve bankalarda 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler,*
- *Tasarruf finansman şirketleri.*

c) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

ç) Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticaretiyle iştigal eden şirketler." (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Kararı, 2023: Md.3).

2. Aşama – 1. Aşama'da sayılan işletmelerin tabi olacağı hadler:

"Kurul Kararının 3 üncü Maddesinin Birinci Fıkrasında Sayılan ve Hadlere Tabi Olan İşletmeler Listesi" başlıklı listede yer alan işletmeler arasından;

- *Aktif toplamı 500 Milyon Türk Lirası*
- *Yıllık net satış hasılatı 1 Milyar Türk Lirası*
- *Çalışan sayısı 250 kişi*

ölçütlerinden en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler zorunlu uygulama kapsamına dâhildir.

2) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi bankalar, her ne kadar aşağıdaki listede sayılmış olsalar dahi, herhangi bir eşik değere tabi olmaksızın zorunlu raporlama kapsamındadırlar.

Ancak Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu bünyesinde yer alanlar bankalar bu uygulamadan muaf tutulmuştur.

3) Zorunlu olmamakla birlikte, kapsam dışında yer alan işletmeler de gönüllülük esasına göre Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarına uygun raporlama yapabilirler." (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Kararı, 2023: Md.3).

Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları'nın uygulama süreci, yukarıda yer verilen işletmelerden tabi oldukları hadleri karşılayanlar için 01.01.2024 tarihi itibarıyla resmen başlamıştır.

3.1.1. TSRS S1: Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler

TSRS S1'in "*amacı, genel amaçlı finansal raporlamanın aslî kullanıcılarının işletmenin ve işletmeye kaynak sağlanıp sağlanmayacağına karar verirken faydalı olan sürdürülebilirlikle ilgili ciddi riskler ve fırsatlar hakkında bir işletmenin bilgi açıklamasını zorunlu kılmaktır.*" (KGK, 2023b, Md.1).

"*Raporlayan işletme, sürdürülebilirlikle ilgili maruz kaldığı tüm ciddi riskler ve fırsatlar hakkında önemli bilgileri açıklar. Önemlilik değerlendirmesi, genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının kurumsal değeri değerlendirmesi için gerekli bilgiler kapsamında yapılır.*" (KGK, 2023b, Md.2.).

"*Bir işletme, sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgileri TSRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standartlarına uygun olarak hazırlarken ve açıklarken bu Standardı uygular. Bir işletme, ilgili finansal tablolarını TFRS Muhasebe Standartlarına veya diğer Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak hazırlaması durumunda, TSRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standartlarını uygulayabilir.*" (KGK, 2023b, Md.8).

"Başka bir TSRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standardı aksine izin vermedikçe veya gerektirmedikçe, işletme aşağıdakilere ilişkin açıklamalar yapar:

a. Yönetişim—işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili riskleri ve fırsatları izlemek ve yönetmek için kullandığı yönetişim süreçleri, kontroller ve prosedürler,

b. Strateji—kısa, orta ve uzun vadede işletmenin iş modelini ve stratejisini etkileyebilecek sürdürülebilirlikle ilgili riskleri ve fırsatları ele alma yaklaşımı,

c. Risk yönetimi—işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili riskleri belirlemek, değerlendirmek ve yönetmek için kullandığı süreçler ve

d. Ölçütler ve hedefler—zaman içinde sürdürülebilirlikle ilgili riskler ve fırsatlarla ilgili olarak işletmenin performansını değerlendirmek, yönetmek ve izlemek için kullanılan bilgiler." (KGK, 2023b, Md.11).

TSRS S1 Standardının amaç, kapsam ve temel içerik maddelerinde görüldüğü üzere, sürdürülebilirlikle ilgili konular bütüncül bir şekilde

ele alınıp, bu standart kapsamında yapılacak açıklamaların; yönetişim, strateji, risk yönetimi ile ölçütler ve hedefler temelinde yapılacağı belirtilmiştir. Diğer maddelerde ise; raporlayan işletme, önemlilik, raporlama sıklığı gibi muhasebeleştirme kavramlarıyla ilgili ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır (KGK, 2023b).

3.1.2. TSRS S2: İklimle İlgili Açıklamalar

TSRS S2 Standardının *"amacı, işletmenin iklimle ilgili maruz kaldığı ciddi risklere ve fırsatlara ilişkin bilgi açıklamasını zorunlu kılmak ve işletmenin genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının:*

a. İklimle ilgili ciddi risklerin ve fırsatların işletmenin kurumsal değeri üzerindeki etkilerini değerlendirmesine,

b. İşletmenin kaynaklarının kullanımının ve bunlara karşılık gelen girdilerin, faaliyetlerin, çıktıların ve sonuçların işletmenin iklimle ilgili ciddi risklere ve fırsatlara verdiği karşılığı ve bunları yönetme stratejisini nasıl desteklediğini anlamasına ve

c. İşletmenin planlamasını, iş modelini ve faaliyetlerini iklimle ilgili ciddi risklere ve fırsatlara uyarlama yeteneğini değerlendirmesine olanak sağlamaktır."

d. (KGK, 2023c, Md.1).

"*Bu Standart aşağıdakiler için uygulanır:*

a. Aşağıdakiler dahil ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere işletmenin iklimle ilgili maruz kaldığı riskler:

i. İklim değişikliğinden kaynaklanan fiziksel riskler (fiziksel riskler) ve

ii. Düşük karbonlu ekonomiye geçişle ilgili riskler (geçiş riskleri)

b. İşletme için mevcut iklimle ilgili fırsatlar." (KGK, 2023c, Md.2)

Standardın amaç ve kapsamı, yukarıda yer verilen maddelerle ortaya konulmuştur. İklimle ilgili açıklamaların, yönetişim, strateji, risk yönetimi ve ölçütler-hedefler temelinde yapılacağı takip eden maddeler ile belirtilmiş, standardın temel içeriği de bu şekilde oluşturulmuştur. (KGK, 2023c)

3.1.3. Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu Tarafından Hazırlanan Direktifler

Avrupa komisyonu bünyesinde kurulan Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu, (EFRAG) tarafından sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili ISSB'den bağımsız bir şekilde hazırlanmış olan, AB Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarının uygulanmasını öngören Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi, Aralık 2022'de Avrupa Komisyonunca kabul edilmiştir.

Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi kapsamındaki ilk şirketler, 2024 raporlama döneminden itibaren söz konusu standartları zorunlu olarak uygulamaya başlayacaktır. Bu kapsamda, EFRAG tarafından hazırlanan 12 taslak Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standardından (ESRS) oluşan ilk standart seti aşağıdaki tablodadır:

Tablo 4: Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları

AVRUPA SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMA STANDARTLARI (ESRS)			
Genel Hükümler	**Çevresel**	**Sosyal**	**Yönetişim**
ESRS 1 Genel Gereklilikler **ESRS 2** Genel Açıklamalar	**ESRS E1** İklim Değişiklikleri **ESRS E2** Kirlilik **ESRS E3** Su ve Deniz Varlıkları **ESRS E4** Biyoçeşitlilik **ESRS E5** Kaynak Kullanımı ve Döngüsel Ekonomi	**ESRS S1** Çalışanlar **ESRS S2** Değer Zincirindeki Çalışanlar **ESRS S3** Etkilenen Topluluklar **ESRS S4** Müşteriler ve Son Kullanıcılar	**ESRS G1** İş Etiği

Kaynak: KGK (2023a).

3.2 İklim Değişikliğinin Yürürlükte Olan Muhasebe Standartları Çerçevesinde Mali Tablolara Etkisi

TSRS S1 ve S2'nin oluşum sürecine kadar, TFRS setinde yer alan diğer standartlarda iklim değişikliği ile ilgili doğrudan atıf bulunmamaktaydı. Bu durum, şirketlerin finansal tablo oluştururken iklimle ilgili konuların etkisinin önemli olması durumunda TFRS'leri dikkate almayacağı anlamına gelmemektedir. Nitekim TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, iklimle ilgili konuları ele alırken ilgili olabilecek bazı kapsayıcı hükümler içermektedir (KGK, 2023a).

Buna göre;

- 112. Paragrafta, TFRS'ler tarafından özel olarak kullanılmayan ve finansal tabloların başka bir yerinde sunulmayan ancak herhangi bir finansal tablonun anlaşılmasıyla ilgili bilgilerin açıklanması zorunlu kılınmış,

- 31. Paragrafa göre ise; bir şirketin TFRS'lerdeki belirli hükümlere uyulmasının, yatırımcıların belirli işlem, olay ve koşulların şirketin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamakta yetersiz olduğu durumlarda ek açıklamalar yapıp yapmamayı değerlendirmesi gerekmektedir. (TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, 2018)

Bu bağlamda, iklim değişikliği diğer TFRS'ler kapsamında da finansal tablolar üzerinde sayısız etkide bulunabilmektedir. TFRS setinde yer alan bazı standartlar kapsamında, iklim değişikliğinin etkisi ve bu etkinin açıklanması konusunda birtakım örneklere aşağıda yer verilmiştir.

TMS 2 Stoklar (28-33 Paragrafları); İklim değişikliği, stoklarda değer düşüklüğü oluşmasına, maliyetlerin artmasına ya da satış fiyatlarının düşmesine sebep olabilmektedir. Buna bağlı olarak TMS 2 gereğince stok maliyetlerinin geri kazanılamadığı durumda şirketlerin stok değerini net gerçekleşebilir değere indirgemesi gerekmektedir. Net gerçekleşebilir değer, değer takdiri yapıldığı anda mevcut olan en güvenilir kayıtlara göre yapılan bir tahmin faaliyetidir (IFRS, 2022).

TMS 12 Gelir Vergileri (24, 27-31, 34, 56 Paragrafları); İklim değişikliği şirketlerin gelecekte vergiye tâbi kâr tahminleri üzerinde etkili olan bir faktördür. Bu etki dolayısıyla şirketler, ertelenmiş vergi varlıkları muhasebeleştirme ya da finansal tablo dışında tutma konusunda hata yapmasına sebebiyet verebilmektedir (IFRS, 2022).

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar (TMS 16: 7,51,73,76 Paragrafları – TMS 38; 9-64, 102, 104, 118, 121, 126 Paragrafları); Her iki standart da maddi/maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirme esaslarını belirlemektedir. İklim değişikliği, ar-ge dahil ticari faaliyetlerde birtakım değişiklikler yapmayı gerektirebilen bir olgu olarak bu doğrultuda yeni harcamalar

yapılmasına zemin hazırlamaktadır. Buna ek olarak TMS 16 ve TMS 38 kapsamında, varlıkların tahmin kalıntı değeri ve beklenen faydalı ömürlerinin en az yılda 1 kez gözden geçirilmesi gerekmektedir. İklim değişikliği nedeniyle kalıntı değer ve beklenen faydalı ömür tahminlerinde değişiklik meydana gelebilmektedir. Bahse konu standartlar, amortisman ve itfa paylarında meydana gelen değişikliklerin açıklanmasını gerektirmektedir (IFRS, 2022).

TFRS 7 Finansal Araçlar (31-42 B8 Paragrafları); TFRS 7, bir şirketin finansal araçlarına ilişkin bunların riskleri ve risklerin yönetim şekli de dahil olmak üzere yapılacak açıklamaların kapsamını belirlemektedir. İklim değişikliği, etkide bulunduğu endüstri ve sektöre bağlı olarak bunlarla ilgili banka kredisinden hisse senetlerine kadar birçok finansal araç üzerinde risk oluşturan bir faktördür. Dolayısıyla TFRS 7 kapsamında yapılacak açıklamalarda iklim değişikliği faktörünün meydana getirdiği olumlu/olumsuz etkilerin de etkili bir şekilde açıklanması gerekmektedir (IFRS, 2022).

TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü (22, 73-75,87,93 Paragrafları); İklim değişikliği finansal tablolarda her varlık için hem gerçeğe uygun değer ölçümü hem de gerçeğe uygun değer ölçümü ile ilgili açıklamaları etkileyebilen bir faktördür. TFRS 13 kapsamında gerçeğe uygun değer ölçümünde gözlemlenemeyen girdilerin önemi yüksektir. İklim değişikliği yapısı itibariyle bir varlığın gerçeğe uygun değer ölçümünde hataya sebebiyet verebilecek birçok gözlemlenemez girdiye etki etmektedir. Bu doğrultuda ölçümün gözlemlenemez girdilere olan duyarlılığının da ayrıca açıklanması gerekmektedir (IFRS, 2022).

4. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK VE İKLİM DEĞİŞİKLİĞİ RAPORLAMASINDA DENETİM

4.1. Sürdürülebilirlik Raporlamasında Güvence Denetimi

Güvence denetimi, sorumlu taraf haricindeki kullanıcıların, denetime konu olan ve bir takım kıstaslar uygulanarak ölçümü ve değerlendirilmesi yapılmış olan bilgiye ilişkin güven seviyesini artırmaya yönelik, denetçinin yeterli ve uygun kanıtlara dayandırdığı denetim faaliyetidir (IFAC, 2018). Güvence denetimleri; denetçiler tarafından uygulanan

ölçütlere dayanarak denetim konusunu ölçtüğü veya değerlendirdiği doğrudan denetim ile denetçi dışında kalan taraflarca belirli kıstaslara göre uygulanan doğrulama hizmetlerini içerir (KGK, 2015).

Sürdürülebilirliğe yönelik raporların güvence denetimleri başta olmak üzere finansal raporlar dışında gerçekleştirilen bir güvence denetimi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), Sosyal ve Etik Hesap Verilebilirlik Enstitüsü (ISEA), Uluslararası Standart Örgütü (ISO) gibi uluslararası kuruluşlarca oluşturulmuş standartlara göre yapılmaktadır (Göçer, 2023).

IAASB tarafından 2003 yılında oluşturulan ve KGK tarafından 2015 yılında yapılan düzenleme ile yürürlüğe giren Güvence Denetim Standardı (GDS) 3000, güvence denetimi ile ilgili genel çerçeveyi oluşturmaktadır. Denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında içinde bulunulan şartlara uygun olarak makul güvence veya sınırlı güvence elde etmek, makul güvence veya sınırlı güvence veren bir sonuç bildiren ve bu sonuca ilişkin dayanağı açıklayan yazılı bir rapor yoluyla, dayanak denetim konusunun ölçüm veya değerlendirilmesinin çıktısına ilişkin sonuç bildirmek, standardın başlıca amacı olarak göze çarpmaktadır (GDS 3000 Md. 10).

İklim değişikliğinin giderek artan etkileri, sürdürülebilir kalkınma hedefleri, uluslararası alanda yürütülen Rio Deklarasyonu, Kyoto Protokolü ve Paris Anlaşması gibi organizasyonlar, işletmelerin sera gazı emisyonlarının kontrolü ve raporlanması konusuna daha fazla önem vermesini sağlamıştır. Bu kapsamda oluşturulan raporlarda yer alan sürdürülebilirlik açıklamalarının güvenirliğine duyulan ihtiyaç, konuyla ilgili güvence denetim standardının oluşturulmasına ilişkin talebi artırmıştır.

Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri adlı Uluslararası Güvence Denetimi Standardı GDS 3410, IFAC tarafından oluşturulmuş, ülkemizde Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından taslak olarak 15/09/2020 tarihinde kamuoyu görüşüne açılmış ve 31/12/2022 tarihi ve sonrasında yürütülen güvence denetimlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir (GDS 3410 Md. 12).

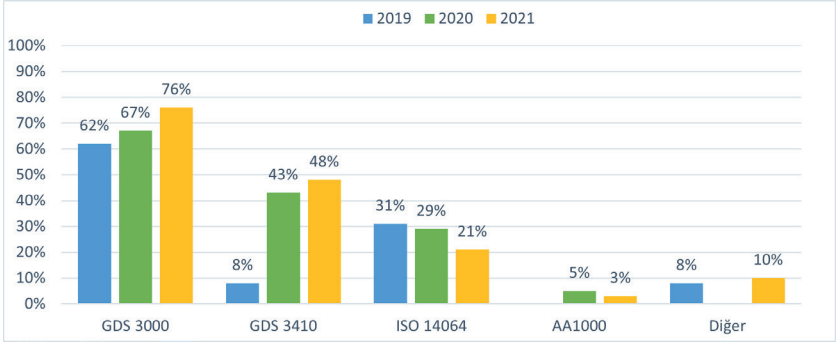
GDS 3410, GDS 3000'in tamamlayıcı standardı olarak tasarlanmıştır. Bu durum GDS 3410 Md. 9'da *"Denetçi, bir işletmenin sera gazı (SG)*

beyanına yönelik raporlama yapmak için yürütülen güvence denetiminde bu GDS'ye ve GDS 3000'e uyar. Bu GDS; GDS 3000'i tamamlar ancak GDS 3000'in yerini almaz ve bir işletmenin SG beyanına yönelik raporlama yapmak için yürütülen güvence denetiminde GDS 3000'in nasıl uygulanacağına ilişkin daha ayrıntılı hükümler içerir." şeklinde vurgulanmıştır.

GDS 3410 Md. 13'te, *"SG beyanının hata veya hile kaynaklı herhangi bir önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında içinde bulunulan şartlara uygun olarak makul güvence veya sınırlı güvence elde etmek; böylece makul güvence veya sınırlı güvence sonucu bildirmek, Makul veya sınırlı güvence denetiminde; SG beyanının, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı uygulanan prosedürler ve elde edilen kanıtlar doğrultusunda, bulgulara dayanarak raporlamak"* amaç olarak belirlenmiştir.

Sürdürülebilirlik raporlamasında güvence denetiminde GDS 3000 ve 3410 haricinde ISO 14064, AA1000 ve diğer bazı standartlar da kullanılmaktadır.

Şekil 3: Türkiye'de Sürdürülebilirlik Raporlarının Denetiminde Kullanılan Güvence Standartları



Kaynak: IFAC (2023)

.Güvence denetim standartları arasında ağırlıklı kullanılan standartların GDS 3000 ve 3410 olduğu görülmektedir. Güvence denetiminin yıllara göre seyri, sürdürülebilirlik açıklaması ile paralel olarak artma eğilimi göstermektedir.

Tablo 5: Türkiye'deki Sürdürülebilirlik Raporlarına İlişkin Güvence Denetimi İstatistikleri

Türkiye'deki Sürdürülebilirlik Raporlarına İlişkin Güvence Denetimi İstatistikleri			
	2019	2020	2021
Güvence denetimi yaptıran şirket oranları	%33	%44	%52
Sınırlı güvence verilen güvence raporları	%69	%86	%86
Denetim kuruluşları tarafından yapılan güvence denetimleri	-	%50	%50
Bağımsız denetim raporunun yayımlandığı tarih ile güvence denetimi raporunun yayımlandığı tarih arasında geçen süre	-	102 gün	74 gün

Kaynak: IFAC (2023).

Araştırmaya katılan 44 şirketten elde edilen yukarıdaki tabloda yer alan bilgiler doğrultusunda, güvence denetimi yaptırma oranı yıldan yıla artış göstermektedir. Yapılan denetim sonucunda sınırlı güvence verilen raporların yüksek oranı dikkat çekmektedir (KGK, 2023a).

Tablo 6: Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Denetimine İlişkin Temel Bulgular

	2019	2020	2021
Sürdürülebilirlik açıklaması yapan şirketler	%91	%94	%95
Güvence denetimi yaptıran şirketler	%51	%82	%64
Denetim kuruluşları tarafından yapılan güvence denetimleri	%63	%61	%57
Sınırlı güvence verilen güvence denetimleri	%83	%82	%80
Denetim kuruluşları tarafından GDS 3000'in uygulandığı güvence denetimleri	%88	%94	%95

Kaynak: IFAC (2023).

Tabloda yer alan bilgiler, araştırma kapsamına alınan 21 farklı ülkede faaliyet gösteren 1350 şirketten elde edilmiştir. Bu şirketlerin her üç yılda da %90'ın üzerinde bir oranda sürdürülebilirlik açıklaması yapması dikkat çekmektedir. Ayrıca GDS 3000'in uygulandığı güvence denetimleri oranının da oldukça yüksek olması, dünya genelinde güvence denetiminde standardizasyon sağlandığını göstermektedir (KGK, 2023a).

4.2 Sürdürülebilirlik Raporlamasında Yüksek Denetim Kurumları

Yüksek Denetim Kurumları (YDK), SKA'ların uygulamaya geçirilmesi ve istenen hedeflere ulaşılması açısından kritik bir konumdadır. YDK'ların bu konumu başta BM olmak üzere ilgili uluslararası kuruluşlarca kabul görmekte ve desteklenmektedir (Köse, 2023).

YDK'ların uluslararası temsilcisi konumunda bulunan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI), sürdürülebilirlik konusunda uluslararası alanda yürütülen çalışmaların hız kazandığı 90'lı yıllardan itibaren, bu konuda YDK'lar tarafından yürütülecek denetimlerde genel çerçevenin oluşturulmasına yönelik çalışmalara öncülük etmektedir. Nitekim Çevre Denetimi Çalışma Grubu (WGEA), sürdürülebilirlik denetimini geliştirmek ve desteklemek üzere INTOSAI bünyesinde 1992 yılında oluşturmuştur. WGEA, kuruluşundan beri çevre denetimi konusunda çerçeve oluşumu, uygulamaya yön verme ve paydaşlar arasındaki bilgi değişiminin sağlanması, sürdürülebilirlik denetiminin yaygınlaşması gibi hususlarda katkı vermeye devam etmektedir (INTOSAI, 2007).

2015 yılında kabul edilen SKA'lar, INTOSAI ve BM bünyesinde sürdürülebilirlik amacıyla yapılan çalışmalar için somut hedefler oluşmasını sağlamıştır. INTOSAI, ulusal yönetimlerin bu amaçlara yönelik faaliyetlerinde hesap verilebilirliğin artırılması ve etkinliğin sağlanması amacıyla üyesi olan YDK'ların kapasitesini geliştirmeye odaklanırken, diğer yandan da SKA'lara yönelik uygulamaları teşvik etmek ve amaçların hayata geçirilmesini sağlamakla ilgili BM ve ilgili organlarıyla sürekli iş birliği halinde olarak uluslararası düzeyde farkındalığı ve ilgiyi artırmaya yönelik girişimlerde bulunmaktadır (Köse, 2023).

INTOSAI, 2017-2022 Stratejik Planında SKA'ların uygulama süreçlerine ilişkin izleme, gözden geçirme, ilerlemelerin raporlanması

ve hazırlık durumlarının değerlendirilmesi gibi konularda YDK'lara hedefler koymuştur. Bu hedefler doğrultusunda YDK'ların denetim faaliyetlerini artırmaya yönelik INTOSAI Kalkınma Girişimi (IDI), INTOSAI bünyesinde kurulmuştur. IDI tarafından denetim kapasitesinin artırılmasına yönelik hazırlanan metodoloji ve rehberler, YDK'ların kullanımına sunulmuştur (Sayıştay, 2020).

INTOSAI üyesi YDK'lar, 2019 yılına kadar denetimlerini Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) çerçevesinde yürütmüş, 2019 yılının Eylül ayında 23. INTOSAI Kongresinde benimsenen INTOSAI Mesleki Bildirimler Çerçevesi (IFPP) adlı yeni bir çerçeve uygulamaya girmiştir. IDI tarafından bu çerçeveye uygun SKA'lar için Denetim Modeli (ISAM) geliştirilmiş ve uygulama kılavuzu olarak YDK'ların kullanımına sunulmuştur (IDI, 2021).

INTOSAI üyesi YDK'lar tarafından yayınlanan SKA'lara ilişkin denetim raporlarının ülke, yıl, bölge vb. ölçütlere göre sınıflandırılmasını sağlayan ve sonuçları ilgililerin erişimine sunan "INTOSAI Atlas" adlı bir araç oluşturulmuştur (Zaralı, 2021). Atlasa göre; YDK'lar tarafından 17 SKA'yı konu edinen günümüze kadar 70 uygulama, 61 adet de hazırlık raporu ortaya konulduğu görülmektedir. 13.SKA İklim Eylemi konusunda ise 5 adet uygulama raporu hazırlanmıştır. Türk Sayıştayı tarafından bu kapsamda 2020 yılında, "Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının Gerçekleştirilmesine Yönelik Hazırlık Süreçlerinin Değerlendirilmesi" ile 2023 yılında Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (EUROSAI) Proje Grubu tarafından yayımlanan "Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri Denetimlerinde BM-SAI Ülke Düzeyinde İşbirliği: Denetçiler için Öneriler" adlı iki adet rapor oluşturulduğu görülmektedir (INTOSAI, 2021).

SONUÇ

İktisadi dünyada yer alan ve finansal sonuç doğuran işlemlerle varlığını sürdüren özel kuruluşlar ve kamu kurumları, uzun yıllar boyunca faaliyetlerine ilişkin bilgileri finansal raporlar ile paydaşlarının kullanımına sunmuştur. Ancak, finansal sonuçların, yalnızca finansal işlemlerin çıktısı olarak raporlanması, finansal raporların paydaşlar tarafından yetersiz bulunmasına yol açmıştır. Nitekim finansal

işlemler ve sonuçlar, çok sayıda finansal olmayan faktör tarafından etkilenmektedir. Bu nedenle de finansal olmayan bilgilerin, finansal raporların içeriğinde yer bulması kaçınılmaz olmuştur. Finansal olmayan bilgiler ise çevresel ve sosyal faktörlerden oluşmaktadır. İklim değişikliği de kavramsal olarak finansal sonuçlar üzerinde etkili olan birçok çevresel, sosyal ve ekonomik etki meydana getirmesinden dolayı, finansal olmayan bilginin oluşumunda fazlasıyla yer alan faktörlerden biri haline gelmiştir. Dolayısıyla, 1970'li yılların başından itibaren uluslararası gündemde oldukça yer alan ve yarattığı etki bakımından küresel bir olgu haline gelen iklim değişikliği, finansal olmayan bilginin raporlanmasının gelişiminde itici güç olmuştur.

Nitekim, iklim değişikliği olgusuyla tartışılmaya başlanan sürdürülebilir kalkınma kavramı ile çevresel ve sosyal etkileri içeren finansal olmayan bilginin raporlanmasına ilişkin çalışmalar, birbiriyle paralel ilerleyen bir gelişim sürecinden geçmiştir. İklim değişikliğinin finansal tablolarda oluşturduğu etkiler sonucunda başta BM ve AB birliği olmak üzere birçok uluslararası kuruluş da bu minvalde çalışmalar yapmıştır. Bu bağlamda ÇSY raporlaması, finansal olmayan bilginin finansal raporlara entegre edilmesinin genel ifadesi olarak doğmuştur.

İklim değişikliğine ilişkin hususların raporlandığı ve ÇSY raporlaması olarak kabul edilebilecek ilk raporlama şekli olan sürdürülebilirlik raporları, finansal raporlardan ayrı olarak oluşturulmuştur. Fakat, finansal performans ile çevresel ve sosyal performansların ayrı ayrı raporlanması, rapor talep eden okuyucuların bu iki performans arasında ilişki kurmasını zorlaştırmıştır. Entegre raporlama da bu eksikliği gidermeye yönelik olarak ortaya çıkmıştır. Entegre raporlarda finansal performansa etki eden finansal olmayan bilgiler, finansal rapor içeriğine entegre edilmeye çalışılmıştır. Raporlamada birden çok çerçeve kullanılması ÇSY raporlarının birbiriyle karşılaştırılma olanağını ortadan kaldırmaktadır. Bu durum, paydaşların raporlara olan güvenini olumsuz yönde etkilemesinin yanı sıra, küreselleşen dünyada finansal sonuçların sunumunda yeknesaklığın oluşmasını engellemiştir.

ÇSY raporlarının, uluslararası düzeyde standart bir formda üretilebilmesi, raporlamanın uluslararası standartlara dayanmasına bağlıdır. Buradan hareketle, ISSB tarafından 2022 yılında kamuoyu

görüşüne açılan UFRS S1 ve UFRS S2 adlı standartlar, finansal olmayan bilginin uluslararası standartlar kapsamında raporlanmasına yöneliktir. UFRS S1 ve UFRS S2, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standardı olarak TSRS S1 ve TSRS S2 adlandırmasıyla mevzuatımıza entegre edilmiştir. Bahse konu standartlar öncelikle kamuoyu görüşüne açılmış, sonrasında ise uygulama süreci başlatılmıştır. Uygulamaya tabi olacak işletmelere ilişkin belirleme yapılmış olup bu işletmelerin 01.01.2024 tarihi itibarıyla TSRS S1 ve TSRS S2 kapsamında sürdürülebilirlik açıklaması yapmasının zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Söz konusu standartlar çerçevesinde oluşturulan raporlara ilişkin güvence denetiminin de GDS 3000 ve GDS 3410 kapsamında yapılması öngörülmüştür. S1 ve S2 birbirinin tamamlayıcısı şeklinde tasarlanmış olup S1, ÇSY raporlamasının genel çerçevesini çizerken; S2, iklim değişikliğine özel oluşturulmuş bir standarttır. Güvence denetimi standartlarında da benzer durum geçerlidir. GDS 3000, güvence denetimine ilişkin genel çerçeveyi oluşturmaktayken, 3410 ise özellikle sera gazı beyanlarına ilişkin güvence oluşturmaya odaklanmıştır. Standartların bu şekilde tasarlanması, iklim değişikliğinin ÇSY raporlamasının temelinde yer aldığının bir diğer göstergesidir. İklim değişikliği, ÇSY raporlaması kavramı içinde raporlama çerçevesinde köklü değişikliklerin yapılmasına ön ayak olmuştur. İklim değişikliğinin finansal sonuçlar üzerindeki etkileri bakımından uluslararası standartlar çerçevesinde raporlanması, finansal tabloların etkinliğinin artması açısından büyük önem arz etmektedir.

INTOSAI, Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının uygulanmasına ve kaydedilen ilerlemenin takip edilip gözden geçirilmesine yönelik ulusal, bölgesel ve küresel çabalarda rol oynayacak; Yüksek Denetim Kurumları tarafından yapılan denetimler sonucu oluşturulacak raporların uluslararası alanda önemli bir destekleyicisi olarak konumlanmıştır. YDK'ların, denetimleri yoluyla görev ve öncelikleri ile tutarlı olarak; ilerlemeyi takip etme, uygulamayı izleme ve tüm SKA'lar ve ilgili ülkelerin bu konuda yaptığı çalışmaları iyileştirme fırsatlarını belirleme yönündeki ulusal çabalara değerli katkılar sağlayabileceği, INTOSAI tarafından vurgulanmaktadır.

Türk Sayıştayı tarafından şu ana kadar oluşturulmuş olan "Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının Gerçekleştirilmesine Yönelik Hazırlık Süreçlerinin Değerlendirilmesi" ve "Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri Denetimlerinde BM-SAI Ülke Düzeyinde İşbirliği: Denetçiler için Öneriler" adlı raporlar, sürdürülebilir kalkınma amaçlarının uygulanmasının değerlendirilmesi ile bu doğrultuda yapılacak denetim çerçevesine katkı sunmayı amaçlamaktadır.

KAYNAKÇA

Aras, G. ve Sarıoğlu, G. (2015). Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama. İstanbul: TÜSİAD.

Başoğlu, A. (2014). Küresel İklim Değişikliğinin Ekonomik Etkileri. Sosyal Bilimler Dergisi, 7, 175-196.

Cavlak, H. (2022). İklim ile İlişkili Hususların Finansal Etkisi ve Finansal Raporlarda Sunumu: Bir Havayolu İşletmesi Örneği. Erciyes Akademi, 36(3), 1167-1190.

Dell, M., Jones, B.F. ve Olken, B.A. (2008). Climate Change and Economic Growth: Evidence From the Last Half Century. Natıonal Bureau of Economıc Research, NBER Working Paper No. 14132.

Doğan, S. ve Tüzer, M. (2011). Küresel İklim Değişikliği ile Mücadele: Genel Yaklaşımlar ve Uluslararası Çabalar. Istanbul Journal of Sociological Studies, (44), 157-194.

Göçer, T. (2023). Süreklilik Eleştirisi Altında Kurumsal Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik Muhasebesi, Raporlaması ve Denetimi. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Ankara.

Hanbay Kahriman, E. (2020), Küresel İklim Değişikliğinin Olumlu ve Olumsuz Dışsallıkları Üzerine Bir Değerlendirme, Sayıştay Dergisi, 33 (118), 101-131.

IDI (2021). IDI's SDGs Audit Model (ISAM), INTOSAI Development Initiative. https://www.idi.no/work-streams/relevant-sais/auditing-sdgs/audit-sdgs-implementation/isam. Erişim: 20.11.2023.

IFAC (2018). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Standard on Assurance Engagements 3410 Assurance Engagements on Greenhouse Statements, Volume II, https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-2.pdf, New York: International Federation of Accountant.

IFAC (2023). The State of Play: Sustainability Disclosure & Assurance. New York: International Federation of Accountant.

IFRS (2022). Effects of Climate-Related Matters on Financial Statements. England: The International Financial Reporting Standards Foundation.

IIRC (2011). Towards Integrated Reporting: Communication Value in the 21st Century. United Kingdom: International Integrated Reporting Council.

IIRC (2021). International Integrated Reporting Framework. United Kingdom: International Integrated Reporting Council.

INTOSAI (2021). INTOSAI Atlas on SDGs, https://www.intosai.org/system/sdg-atlas, Erişim: 22.10.2023. Austria: International Organization of Supreme Audit Institutions.

IPCC (2007). Climate Change 2007: Impacts, Adaptation and Vulnerability. Contribution of Working Group II to the Fourth Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change, 1st Ed. Cambridge ve New York: Cambridge University Press. Switzerland: Intergovernmental Panel on Climate Change.

IPCC (2013). Summary for Policymakers. Climate Change: The Physical Science Basis. The contribution of Working Group I to the Fifth Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change 3-33), Cambridge, United Kingdom and New York, USA: Cambridge University Press. Switzerland: Intergovernmental Panel on Climate Change.

İğci, T. ve Çobanoğlu, N. (2019). İklim Değişikliğinin ve İklim Değişikliğiyle İlgili Küresel Anlaşmaların Çevre Etiği Bakımından Değerlendirilmesi. Ankara Üniversitesi Çevrebilimleri Dergisi 7(2) 130-146.

Kalkınma Bakanlığı (2018). On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023) Çevre ve Doğal Kaynakların Sürdürülebilir Yönetimi Çalışma Grubu Raporu. https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/04/Cevre_ve_DogalKaynaklarinSurdurulebilirYonetimiCalismaGrubuRaporu.pdf. Erişim: 22.10.2023.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Kararı (2023). Resmi Gazete (Sayı: 32414 (1.M))

KGK (2015). GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, Ankara: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.

KGK (2023a). Soru ve Cevaplarla Sürdürülebilirlik Raporlaması, Ankara: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.

KGK (2023b). TSRS S1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler. Ankara: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.

KGK (2023c). TSRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar. Ankara: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.

Koyuncu, M. (2017) Küresel İklim Değişikliği ve Hayvancılık. Selçuk Tarım ve Gıda Bilimleri Dergisi 31(2), 98-106.

Köse, H. Ö. (2023). Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının Gerçekleştirilmesinde Birleşmiş Milletler ve INTOSAI İş Birliği. Sayıştay Dergisi, 34(130), 497-505.

Meadows, D. H., Meadows, D. L., Randers, J. ve Behrens III W. (1972). The Limits to Growth; A Report for the Club of Rome's Project on the Predicament of Mankind. New York: Universe Books.

Özdemir, A. D., Demirel Yazıcı, D. ve Tahmiscioğlu, M. S. (2013). BM İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi Kapsamında Sürdürülen Müzakere Sürecinin Değerlendirilmesi. II. Türkiye İklim Değişikliği Kongresi. TİKDEK, İstanbul, 1-17.

Saya M. (2016). Küresel İklim Değişikliğinin Sektörel Düzeyde ve Türkiye Tarım Sektörü Üzerindeki Etkilerinin İncelenmesi. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Sayıştay (2020). Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının Gerçekleştirilmesine Yönelik Hazırlık Süreçlerinin Değerlendirilmesi. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, (2018). Resmi Gazete: 30430. https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180524-14.pdf

Tuğaç, Ç. (2022). İklim Değişikliği Krizi ve Şehirler. Çevre, Şehir ve İklim Dergisi (1) 38-60.

Türkeş, M. (2001). Hava, İklim, Şiddetli Hava Olayları ve Küresel Isınma. T.C. Başbakanlık Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü 2000 Yılı Seminerleri, Teknik Sunumlar Seminerler Dizisi (1) 187-205.

Türkeş, M. (2008). Küresel iklim değişikliği nedir? Temel Kavramlar, Nedenleri, Gözlenen ve Öngörülen Değişiklikler. İklim Değişikliği ve Çevre, (1) 26-37.

UN (1987). Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future. England: Oxford University Press. New York: United Nations.

UNDRR ve CRED. (2020). The Human Cost of Disasters: an Overview of the Last 20 Years 2000-2019. https://www.undrr.org/publication/human-cost-disasters-overview-last-20-years-2000-2019#:~:text=In%20the%20period%202000%20to,trillion%20in%20global%20economic%20losses. Switzerland: The United Nations Office for Disaster Risk Reduction, Belgium: Centre for Research on the Epidemiology of Disasters.

UNFCCC (1992). United Nations Framework Convention on Climate Change. http://unfccc.int/resource/docs/convkp/conveng.pdf. Erişim: 22.10.2023.

UNWTO (2003). Climate Change and Tourism, 1st International Conference on Climate Changeand Tourism, Tunisia. Spain: United Nations World Tourism Organization.

Warn, E. ve Adamo, S.B. (2014). The Impact of Climate Change: Migration and Cities in South America. https://public.wmo.int/en/resources/bulletin/impact-of-climate-change-migration-and-cities-south-america#:~:text=Small%20and%20medium%2Dsized%20cities,to%20cities%20in%20South%20America. Erişim: 23.10.2023.

WHO (2023). Climate change. https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/climate-change-and-health. Erişim: 20.11.2023.

WWF (2020). İklim Değişikliği. WWF Turkey, http://www.wwf.org.tr/ne_yapiyoruz/iklim_degisikligi_ve_enerji/iklim_degisikligi/. Erişim Tarihi: 22.10.2023). Switzerland: World Wide Fund for Nature.

Yapıcı F. (2021). Küresel İklim Değişikliğiyle Mücadelede Sübvansiyon Politikaları: Türkiye Enerji Sektörü Üzerine Bir İnceleme. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.

Yıldız, Z. (2009). Küresel Isınma ve Alternatif Turizme Yönelim Üzerine Etkileri. Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, 1 (1), 82.

Zaralı, F. (2021). Sayıştaylar Tarafından Yürütülen BM Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarına İlişkin Denetimler, Sayıştay Dergisi, 32(123), 175-184.

SİYASİ PARTİ MALİ DENETİMİ VE SAYIŞTAYIN ROLÜ

FINANCIAL AUDIT OF POLITICAL PARTIES AND THE ROLE OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Recai AKYEL[1]

Ömer DURSUN[2]

ÖZ

Siyasi partiler, demokrasinin taşıyıcı unsurlarıdır. Bu sebeple siyasi partilerin faaliyetlerini sınırlandıran hukuki düzenlemeler partilerin siyasi faaliyetlerini engellemeyecek şekilde kurgulanmalıdır. Siyasi partilerin mali denetimi de bu kurumların faaliyetlerini minimum düzeyde etkileyecek şekilde yapılmaktadır. Siyasi partilerin zorunlu olarak yerine getirmesi gereken kararların alındığı mali denetim sürecinin de aynı hassasiyetle bağımsız bir uzman kuruluş tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Dünyada siyasi partilerin mali denetimi, partiler için öngörülen diğer düzenlemelerin kontrolünü sağlayan kurumlar tarafından yapılmaktadır. Türkiye'de de siyasi partilere ilişkin düzenlemelerin kontrolü Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmaktadır. Ancak mali denetim konusunda başkaca bir görevi olmayan Anayasa Mahkemesine mali denetim sürecinde, bu alanda uzman bir kurum olan Sayıştay yardım sağlamaktadır. Sayıştay mali denetim sürecinde doğrudan yer almakta, Anayasa Mahkemesinin ilke kararları çerçevesinde siyasi partilerin incelemelerini gerçekleştirmektedir. Bu görevi yerine getirirken mali denetim için gerekli tüm yetkilere sahip olduğu gibi kuruluş Kanununda yer alan denetim yetkilerini de kullanılabilmektedir.

1 Doç. Dr., Anayasa Mahkemesi Üyesi, recai.akyel@anayasa.gov.tr, ORCID: 0000-0003-2872-6017.

2 Anayasa Mahkemesi Raportörü, omer.dursun@anayasa.gov.tr, ORCID: 0009-0003-0984-9414.

ABSTRACT

Political parties are the cornerstone of a democracy. Therefore, legal arrangements limiting the activities of political parties should be made in a way that does not hinder their political activities. Likewise, financial auditing on political parties should be carried out in a way that will least interfere with their operations. The financial audit process, in which the decisions that political parties are required to fulfill are taken, must be carried out by an independent expert organization with appropriate sensitivity. Throughout the world, financial audits of political parties are carried out by institutions that control other regulations regarding these parties. In Türkiye, the regulations regarding political parties are controlled by the Constitutional Court. However, since the Constitutional Court has no other duty in terms of financial auditing, the Turkish Court of Accounts as a public institution specialized in financial auditing assists the Constitutional Court in this financial auditing process. The Turkish Court of Accounts is directly involved in the financial audit process. While the Constitutional Court makes resolutions, the Turkish Court of Accounts carries out the examination of the parties based on these decisions. While performing this duty, the Turkish Court of Accounts enjoys all the powers related to financial auditing, as well as the auditing powers specified in the Law establishing the Turkish Court of Accounts.

Anahtar Kelimeler: Siyasi parti mali denetimi, Sayıştay, Mali denetim

Keywords: Political party financial audit, Turkish Court of Accounts, Financial audit,

GİRİŞ

"*Vox Populi, Vox Dei*" latince deyimi "Halkın sesi, Tanrı'nın sesi" olarak Türkçeye çevrilebilir. Roma devletinde iktidarın kaynağının halktan geldiğini belirtmek için kullanılan bu söz iktidarı meşrulaştırmak için kullanılmıştır. Bu göstermektedir ki iktidarların dayanağı her daim toplum uzlaşısı olmuştur. Arapça kökenli olan Cumhur kelimesi de halk demek olup, Cumhuri ise halka mahsus şey, halka ait olan şey demektir. Cumhuriyet ise halkın devleti demektir.

Düşüncenin altın çağında Atina'da vatandaş, devleti yönetme yetkisini Cumhuriyetle doğrudan kullanmaya başladı. O zamanlar vatandaş sayısı azdı ve şehir devletlerinde doğrudan temsil mümkündü.

Sonrasında Roma'da aynı yetki Senato eliyle kullanıldı. Magna Carta'da kralın yetkilerini aristokratlar sınırlıyordu. Günümüzde ise doğrudan temsil fiilen imkânsız olduğundan vatandaşın devlet idaresindeki yetkilerini vekilleri kullanmaya başladı. Bu ise yönetim ile vatandaş arasında bir vekalet ilişkisinin kurulmasını gerekli kılmıştır. Siyasi partiler de tam bu noktada devreye girmekte ve vatandaş ile yönetim arasında bulunan vekiller konumundadır. Bu haliyle günümüzde siyasi partiler demokrasi ve Cumhuriyetin vazgeçilmez unsurları arasında yer almaktadır.

Siyasi partilerin bu konumları dolayısıyla kurulmasında ve faaliyetlerine devam etmesinde herhangi bir sınırlamaya tabi olmamaları gerekmekle birlikte; vatandaşların kendi düşüncelerine en uygun siyasi partileri seçmesinde; siyasi partilerin şeffaflığını, siyasi faaliyetleri yürütme biçimi gibi hususları bilmesi gerekliliği sebebiyle siyasi partiler ile ilgili yapılması zorunlu olan düzenlemelerin önemi tartışmasızdır.

İşte tam bu sebeple siyasi partilerin siyasi ve yönetimsel faaliyetlerini gerçekleştirirken ihtiyaç duyduğu finansmanın, bu finansmanın ihtiyaçlara dağıtılmasında ve bu ihtiyaçların karşılanmasında bazı sınırlandırmalar yapılması gerekli görülmüştür. Sınırlandırmaların izlenmesi ve düzeltilmesi ise sınırlandırmaların uygulanması ve geçerliliği için gerekli olan aşamalardır. Bu aşamalar hep birlikte denetim aşaması olarak ifade edilebilir.

Siyasi partilerin demokrasi için üstlendikleri konum gereği denetimleri kamu kurumları veya şirketlerin denetimine göre farklılık göstermektedir. Bu denetim, partilerin siyasi faaliyetlerini engellemeyecek şekilde düzenlenmiştir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi bir kararında siyasi partilerin kamu kurumu olarak nitelendirildiği önceki tarihli içtihadını değiştirerek siyasi partileri işlevsel bir kritere göre değerlendirerek, çok sınırlı bir biçimde, gördükleri hizmetin kamu hizmeti sayılabileceğine işaret ettikten sonra; partilerin birer kamu kurumu olarak kabul edilemeyeceklerini belirtmiştir. Karara göre, siyasi partilerin kamu hizmeti niteliğindeki çalışmaları ancak dar çerçeve içinde söz konusu edilebilir.[3]

Tüm bu zorlukları içerisinde barındıran ve özellikli düzenlemeler, siyasi partilerin mali denetiminin uzman ve bağımsız bir kuruluştan destek

3 Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1970/12, K.1971/13, k.t. 2.2.1971, AMKD9, s.287

alınarak yapılmasını zorunlu kılmıştır. Türkiye Cumhuriyeti'nde kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetim, Anayasal bir kurum olan Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılmaktadır. Bu haliyle Türkiye'de bağımsız dış denetim konusunda uzman kuruluşun Sayıştay olduğu konusunda şüphe bulunmamaktadır.

Bu çalışmada; kendine has özellikleri olan siyasi parti mali denetiminin anlamı, kapsamı ve niteliği ile Sayıştayın bu denetim sürecinde ki yeri ve önemi ele alınmaktadır. Demokrasi açısından hassas durumları ve diğer ülke mevzuatlarında düzenleniş biçimleri de dikkate alınarak, siyasi partilerin mali denetimi konusu mukayeseli bir perspektifte ele alınmaktadır.

1. SİYASİ PARTİLERİN MALİ DENETİMİ

1.1. Siyasi Partilerin Mali Denetiminin Anlamı, Kapsamı ve Önemi

Denetim; kurum, dernek, kuruluş, işletme gibi kişi veya mal topluluğu şeklinde bir araya gelmiş oluşumların faaliyetlerinin ve işlemlerinin önceden belirlenen amaçlara ve kurallara uygunluğunun tespit edilmesidir (Bozkurt, 2016: 57). Bir başka tanımda ise denetim, iktisadi faaliyet ve olayların önceden belirlenen kıstaslarla karşılaştırmak suretiyle kanıt toplamak ve değerlendirmede bulunarak tespit edilen hususların raporlanması sürecidir (Cook ve Winkle, 1984'den aktaran: Soyer, 2005: 20; Usul, 2013: 13).

Denetim amacı, kapsamı, sektörü, kimin tarafından yapıldığı ve zamanı bakımından nitelendirildiğinde farklı denetim türleri tanımlanmaktadır. Denetimi, gücünü aldığı anayasal erk bakımından Yasama Denetimi, Yargı Denetimi ve İdari Denetim; denetim yapanın denetlenen oluşuma bağı bakımından iç ve dış denetim (Bozkurt, 2016: 59); denetimin niteliğine göre muhasebe ve hukuka uygunluk denetimi olarak sınıflandırabiliriz.

Siyasi partilerin faaliyetlerinin düzenlemelere uygunluğu genel itibariyle iki farklı başlık altında toplayabileceğimiz denetimler ile yapılmaktadır. Bunlardan ilki 22/4/1983 tarihli ve 2820 sayılı Siyasi

Partiler Kanunu'nda belirtilen durumlarda Anayasa Mahkemesine açılacak davalardır. İkincisi ise Anayasa Mahkemesince yıllık olarak resen yapılan siyasi parti mali denetimidir. Siyasi partilerin mali denetimi, partilerin mali karar ve işlemleri ile bunlara ilişkin kayıtların yürürlükteki mevzuata uygunluğunun denetlenmesi olarak tanımlanabilir (Akyel ve Dursun, 2023: 140).

Anayasa'nın 69. maddesinin üçüncü fıkrasında mali denetim, siyasi partilerin mal edinimleri ile gelir ve giderlerinin kanuna uygunluğunun tespiti olarak tanımlanmaktadır. Mali denetimin yapılma süreci, süreçte yer alan görev ve yetkiler 2820 sayılı Kanun ile belirlenmiştir.

Siyasi Partilerin mal edinimleri ile gelir ve giderlerine ilişkin hükümler 2820 sayılı Kanun'un "*Mali Hükümler*" başlıklı Üçüncü Kısmının birinci ve ikinci bölümünde düzenlenmiştir. Siyasi parti mali denetiminin nasıl yapılacağı ise Kanun'un Üçüncü Kısmının dördüncü bölümünde düzenlenmiştir.

1.2. Siyasi Partilerin Mali Denetiminin Yasal Çerçevesi

Siyasi partilerin mali denetimine ilişkin ilk Anayasal düzenleme 1961 Anayasası'nın 57. maddesinde yapılmıştır. Anılan düzenlemede siyasî partilerin, gelir kaynakları ve giderleri hakkında Anayasa Mahkemesine hesap vereceği, Anayasa Mahkemesine ne suretle hesap verecekleri ve bu mahkemece malî denetimlerinin nasıl yapılacağının demokrasi esaslarına uygun olarak kanunla düzenleneceği ifade edilmiştir. 1973 yılında Anayasada yapılan değişiklik ile partilerin gelir ve giderleri hakkında Anayasa Mahkemesine hesap vereceği ve mali denetimin bu hususu kapsayacağı yönündeki Anayasal ilke kaldırılmış ve bu hususun kanun ile düzenlenmesi öngörülmüştür.

1982 Anayasa'sının ilk halinde siyasi parti mali denetimine ilişkin tek hüküm, denetimin Anayasa Mahkemesince yapılacağına ilişkin hükümdü. 23/7/1995 tarihli ve 4121 sayılı Kanun'la Anayasa'nın 69. maddesinde yapılan değişiklik sonrasında siyasi partilere ilişkin düzenleme güncel halini almıştır. Bu değişikliğe ilişkin Anayasa Komisyonu Raporu'nda teklif metninin, adayların seçim harcamalarının da denetlenmesinin kanuni düzenleme içinde yer almasını gerektiren şekilde düzenlendiği, partilerin gelir ve giderlerinin amaçlarına uygun olmasının bir ilke olarak kabul edilerek Anayasa Mahkemesince

etkili bir biçimde denetim yapılması ve gereken hallerde yaptırım uygulanabilmesinin asgari bazı ölçütlerinin Anayasada ve bu Anayasal esaslara dayanarak kanunda yer alması gerekliliği sebebiyle kabul edildiği ifade edilmiştir (Perdecioğlu ve Yılmazoğlu, 2021: 396).

Anayasa'nın 69. maddesinde siyasi partilere ilişkin genel kurallara yer verilmiştir. Maddenin üçüncü fıkrasında Anayasa Mahkemesinin, bu denetim görevini yerine getirirken Sayıştaydan yardım sağlayacağı belirtilmiştir.

Anayasa'nın 69. maddesine istinaden düzenlenen 2820 sayılı Kanun'un 74. maddesinde mali denetimin kapsamı mal edinimleri ile gelir ve giderlerinin Kanuna uygunluğunun denetlenmesi olarak belirtildikten sonra Kanun'un 75. maddesinde bu denetim sonucunda siyasi partinin gelir ve giderlerinin doğruluğuna ve kanuna uygunluğuna veya kanuna uygun olmayan gelirler ile giderler dolayısıyla da bunların Hazineye gelir kaydedilmesine karar verileceği belirtilmiştir.

2820 sayılı Kanun'da siyasi parti mali denetiminin kapsamı ve verilecek kararlar belirlenmiş olmasına rağmen, siyasi partiler mali denetiminin nasıl gerçekleştirileceği hakkında 75. maddesinin ikinci fıkrasında denetimin evrak üzerinden ve yerinde nasıl yapılacağının belirtilmesi dışında bir hüküm bulunmamaktadır.

6216 sayılı Kanun'un 56. maddesinde mali denetim sonucunda hazırlanan raporlar hakkında siyasi partilerden görüş alınacağı belirtilerek mali denetim sonucunda verilen kararların ilgili siyasi partiye ve siyasi partinin sicil dosyasına konulmak üzere Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına gönderileceği ve Resmî Gazete'de yayımlanacağı hüküm altına alınmıştır.

Mali denetim sürecinin nasıl ilerleyeceği ve bu süreçte kurumların yüklendiği görevler Anayasa'nın 149. maddesinin beşinci fırkası ve 30/03/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 5. maddesine istinaden 12/07/2012 tarihli ve 28351 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 51. ila 52. maddelerinde düzenlenmiştir.

1.3. Siyasi Partilere İlişkin Mali Hükümler ve Denetimin Siyasi Parti Faaliyetlerine Etkisi

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 52. maddesinin (2) numaralı fıkrasında denetimin, siyasi partilerin gelir ve giderlerinin doğru ve kanuna uygun olup olmadığı yönlerinden yapılacağı; doğruluk incelemesinin, kesin hesapların dayanağını oluşturan defter ve belgeler üzerinde yapılan incelemeyi kapsadığı; kanuna uygunluk incelemesinin, gelirlerin ve giderlerin 2820 sayılı Kanun'a uygun olarak yapılıp yapılmadığını tespit etmeye yönelik olduğu belirtilmiştir.

Doğruluk denetimi, kesin hesaplar ve kesin hesapların dayanağını oluşturan belgelerin kayıt sisteminde doğru şekilde kayıt edilmesini, uygunluk denetimi ise partinin gelir ve giderlerinin 2820 sayılı Kanun'a uygun olup olmadığının değerlendirmesini kapsamaktadır.

2820 sayılı Kanun'un "*Mali Hükümler*" başlıklı Üçüncü Kısmının "*Mali Hükümlerin Müeyyideleri*" başlıklı Beşinci Bölümünde siyasi partilerin mali denetiminin müeyyideleri belirlenmiştir. Bu müeyyideler Kanun'un 76. maddesinde açıklanan hazinece irat kaydedilme ile 77. maddesinde açıklanan paraya çevirme olarak belirtilebilir.

Hazinece el koyma müeyyidesi; 2820 sayılı Kanun hükümlerine aykırı olarak bağış kabul ettiği, mal veya gelir edinildiği, kredi ve borç alındığı, tevsik edilmeyen kaynaklardan gelir sağlandığı, belgelendirilmeden harcama yapıldığı durumlarda uygulanmaktadır. Hazinece irat kaydedilme müeyyidesi Kanun'a aykırı olan kredi, borç, bağış ve gelir tutarının hepsi veya Kanun'a aykırı kısmı ile belgelendirilemeyen gelir ve gider tutarı için uygulanır.

Paraya çevirme müeyyidesi ise ikametleri ile amaç ve faaliyetleri için gerekli olanlardan başka taşınmaz mal edinilmesi durumunda bu malların paraya çevrilmesinin zorunlu kılınmasıdır.

Anılan Kanun'un 76. ve 77. maddesinde belirtilen müeyyideler Kanun'un "*Mali Hükümler*" başlıklı Üçüncü Kısmının 1., 2., 3. ve 4. Bölümlerinde belirtilen mali kurallara aykırı fiillerde bulunulması durumunda uygulanmaktadır. Bir başka ifadeyle 76. ve 77. maddesinde belirtilen müeyyideler hukuka uygunluk denetimi sonucunda uygulanabilecek müeyyidelerdir.

Doğruluk denetiminin müeyyidelerine ilişkin 2820 ve 6216 sayılı Kanunlar ile Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nde özel bir hüküm bulunmamaktadır. 2820 sayılı Kanun'un 75. maddesinin dördüncü fıkrasında denetim sonucunda gelir ve giderlerinin doğruluğuna hükmedebileceği ifade edilmiştir. Anayasa Mahkemesi içtihatlarına göre Hazineye irat dışında kesin hesapların doğruluğu kesin hesabın bütünü dikkate alınarak değerlendirilmektedir. [4]

Doğruluk denetiminin esas müeyyidesi kesin hesaplar konusunda olumsuz görüş verilmesidir. Bu siyasi partilerle ilgilenen her bir vatandaşı etkilese de esas itibariyle en büyük paydaş olan parti üyelerini ve genel kurulunu etkilemektedir. Bu ise tamamen bu paydaşların ilgisine bağlı bir durumdur. Bu haliyle doğruluk denetiminin siyasi parti faaliyetlerini engellediğinin söylenmesinin zor olduğu düşünülmektedir.

Siyasi partilerin siyasi faaliyetlerine esas etkinin hukuka uygunluk denetimi sırasında yapıldığı düşünülmektedir. Hukuka uygunluk denetimi kapsamında incelenecek hususlar, siyasi partilerin siyasi faaliyetlerinin engellenmesi sonucunu doğurabilecek hususlardır. Buna en güzel örnek Kanun'un 66. maddesinde yer alan bağışlamaya ilişkin sınırlamalardır. Mezkûr maddede siyasi partilerin bağış alabilecekleri kişiler ve bağış tutarı sınırlandırılmıştır. Madde ile partilerin siyasi faaliyetlerini finanse etmesi ciddi manada sınırlandırılmıştır. Kanun'un 61. maddesi ile gelir kaynakları da tahdidi olarak sayılmış ve 62. ila 64. maddelerinde ise toplayabilecekleri aidatlara üst sınır getirilmiştir. Bu sebeplerle siyasi partiler Kanun'un ek 1. maddesinde belirlenen devlet yardımına bağımlı hale gelmişlerdir (Uzun, 2011: 249). Bunun sonucunda siyasi partiler mümkün olduğunca il teşkilatı kurarak seçimlere girme yoluna gitmişlerdir. Bu durum siyasi partilerin faaliyetlerini üye kaydına yöneltmelerini sağlayarak demokrasiye katkı sağladığı söylenebilse de bu siyasi partilerin vatandaşın haberi olmadan üye kaydına kadar varan demokratik olmaktan uzak kararlar almasına ve gelir ve gideri bulunmayan il teşkilatları kurmalarına[5] neden olmuştur.

Bu duruma bir başka örnek ise Kanun'un 67. ve 68. maddelerinde sırasıyla ticari faaliyette bulunma yasağı ve ikametleri ile amaç ve

4 AYM, E.2020/53, K. 2021/185, 14/7/2021; E.2017/84, K.2021/180, 14/07/2021.

5 AYM, E.2020/16, (Siyasi Parti Mali Denetimi) K.2022/9, 12/05/2022, § 8

faaliyetleri için gerekli olanlardan başka taşınmaz mal edinme yasağı olarak belirtilebilecek düzenlemelerdir. Bu hükümlere istinaden siyasi partiler gelirlerini mülk olarak tutmak yerine sürekli olarak harcamak veya faiz, katılma payı gibi getirilerle nemalandırma yoluna gitmektedirler.[6]

2820 sayılı Kanun'da belirtildiği üzere ticari faaliyette bulunma, borç verme, taşınmaz edinme gibi hususlarda özel düzenlemeler yer alsa da partilere ilişkin en geniş sınırlandırma gelir ve giderleri için belgelendirme koşuludur.

Kanun'un 69. maddesinde siyasi partilerin genel merkezlerinin ve teşkilat kademelerinin gelirlerinin, parti merkez karar ve yönetim kurulunca bastırılan makbuzlar karşılığında alınacağı ve sağlanan gelirin türü ve miktarıyla, gelirin sağlandığı kimsenin adı, soyadı ve adresi, makbuzu düzenleyenin sıfatı, adı, soyadı ve imzasının, makbuzda ve dip koçanlarında yer alacağı ifade edilmiştir.

Kanun'un 74. maddesinin altıncı fıkrasında siyasi partilerin harcamalarını fatura, fatura yerine geçen belgeler ile bu belgelerin temin edilmesinin mümkün olmadığı hallerde harcamanın doğruluğunu gösterecek muhtevaya sahip olmak şartıyla diğer belgelerle tevsik edecekleri belirtilmiştir.

Kanun'un 77. maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkrasında belirtilen bu hükümlere uyulmamasının müeyyidesinin kurallara uyulmadan elde edilen veya harcanan gelir ve gider tutarının Hazineye irat kaydedilmesi olduğu belirtilmiştir. Bu düzenlemeler 2820 sayılı Kanun'un parti finansmanında ve harcamalarında şeffaflığa önem verdiğini göstermektedir.

Partilere şeffaflığın sağlanması amacıyla getirilen gelirlerin belgelendirilmesine aykırı davranışların müeyyidesi ticari faaliyete bulunma, bağış alma, borç verme gibi özellikli sınırlandırmalardan farklı olarak yalnızca Hazineye irattır. Özellikli sınırlandırmalara ilişkin Kanun'un 116. maddesinde ayrıca hapis cezası öngörülmüştür. Harcamaların belgelendirilmesi Kanun'un 74. maddesinde

6 AYM, E.2020/42, (Siyasi Parti Mali Denetimi) K.2022/21, 20/07/2022, § 6; E.2018/34, (Siyasi Parti Mali Denetimi) K.2022/1, 12/05/2022, § 6; E.2017/57, (Siyasi Parti Mali Denetimi) K.2021/39, 14/01/2021, § 6.

düzenlendiğinden bu hükme aykırılık durumunda Kanun'un 111. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ve 4/11/2004 tarihli ve 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 7. maddesi gereği idari para cezası öngörülmüştür.[7]

Kanun'un belirtilen hükümlerinden çıkarılan bir başka sonuç ise harcamalara ilişkin borç verme ve taşınmaz mal edinme dışında bir sınırlandırılma öngörülmemişken, gelirlere ilişkin ticari faaliyette bulunma, bağış alma, kredi kullanma, aidatların türü ve miktarı, gelir sağlanabilecek satış türleri gibi birçok düzenleme öngörüldüğüdür. Buna göre 2820 sayılı Kanun, siyasi partilerin finansmanına ilişkin daha fazla sınırlandırma öngörmüştür. Esas itibariyle bu durum diğer ülke uygulamalarında da görülmektedir.

Yapılan bir araştırmaya göre 53 ülkede yalnızca harcamaların kamuya açıklanmasına ilişkin bir düzenleme yer alırken, 61 ülkede bağış alınabilecek kaynaklarda, 32 ülkede bağış tavanı, 58 ülkede bağışçıyı açıklamaya ilişkin sınırlandırmalar yer almaktadır. Bu ise diğer ülkelerde de siyasi partilerin finansmanına ilişkin daha çok sınırlandırma hükmünün yer aldığını göstermektedir. Bu verilerden çıkan bir başka sonuç ise birçok ülkede Türkiye'dekine benzer şekilde gelir kalemlerinden bağışlamalara ilişkin özellikli hükümler bulunmaktadır (Sönmez, 2009: 187).

2820 sayılı Kanun'un 74. maddesinin ikinci fıkrasında mali denetim sürecinin; siyasi partilerin mali denetim sürecinin partilerin kesin hesapları, edindiği taşınmaz ve değeri binbeşyüz lirayı aşan taşınır malların, menkul kıymetlerin ve her türlü hakların değerleri ile edinim tarihlerini ve şekillerini de belirten listelerinin Anayasa Mahkemesine gönderilmesi ile başlaması öngörülmüştür. 75. maddesinde ise denetim sürecinin nasıl yürütüleceği belirtilerek siyasi partilerin siyasi faaliyetlerinin engellenmesinin önüne geçilmeye çalışılmıştır.

Bununla birlikte 75. maddenin dördüncü fıkrasında mali denetim

7 4/11/2004 tarihli ve 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un "*Hafif hapis ve hafif para cezalarının idari para cezasına dönüştürülmesi*" başlıklı 7. maddesinde kanunlarda hafif hapis cezası ve hafif para cezası olarak öngörülen yaptırımların idari para cezasına dönüştürüldüğü ve idari para cezasına karar vermeye ise mülki idare amirinin yetkili olduğu belirtilmiştir. Bu itibarla 2820 sayılı Kanun'da hafif hapis ve para cezası öngören hükümleri idari para cezası olarak uygulanacaktır.

soncunda o siyasi partinin gelir ve giderlerinin doğruluğuna ve kanuna uygunluğuna veya kanuna uygun olmayan gelirler ile giderler dolayısıyla da bunların Hazineye gelir kaydedilmesine karar verileceği belirtilerek kararların kapsamı belirtilmiştir.

Mali denetim sonunda verilecek kararlar ve mali hükümlerin müeyyideleri incelendiğinde, partilerin siyasi faaliyetini engellemeyecek şekilde belirlendikleri anlaşılmaktadır.

2. SİYASİ PARTİ MALİ DENETİMİNE SAYIŞTAYIN KATILMASINDAKİ HUKUKİ SÜREÇ

Anayasa'nın 69. maddesinin ilk halinde siyasi partilerin mali denetiminin Anayasa Mahkemesi tarafından yapılacağı belirtilmiş, ancak mali denetim sürecinde Sayıştaydan alınacak yardımdan bahsedilmemiştir. Mezkûr madde de 23/7/1995 tarihli ve 4121 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik ile denetim görevini yerine getirirken Sayıştaydan yardım sağlanacağı hüküm altına alınmıştır.

69. maddede 23/7/1995 tarihli ve 4121 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğe ilişkin Kanun Teklifinin ilk halinde; "*Siyasî partilerin malî denetimi Sayıştay Başkanlığının katkısıyla Anayasa Mahkemesince yapılır*" ibareleri mevcuttur. Anayasa Komisyonu Raporunda yer alan "*Teklifte yer alan, Anayasa Mahkemesinin bu denetimi yaparken Sayıştayın yardımını alabilmesi hususu da Komisyonumuzca benimsenmiştir.*" gerekçesiyle hüküm "*… Sayıştaydan yardım sağlar*" şeklinde kabul edilmiştir. Maddenin gerekçesinde bir imkân olarak belirtilmiş olduğu halde, teklif halinde dahil siyasi parti mali denetiminde Sayıştayın katılımını zorunlu kılan bir lafız kullanılması, düzenleyicilerin iradesinin Sayıştayın siyasi parti mali denetimine aktif bir unsur olarak katılımını istediklerini ortaya kaymaktadır.

69. maddede belirtilen değişiklik yürürlüğe girmeden önce de 2820 sayılı Kanun'un 75. maddesinin ikinci fıkrasının ikinci cümlesinde ilk halinde "*Anayasa Mahkemesi denetimim evrak üzerinde yapar. Bu denetimi, Sayıştay denetçileri veya Maliye Bakanlığının uzman elemanları ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarının uzman elemanlarından yararlanarak hazırlatacağı raporlar üzerinden yapabileceği gibi…*" hükümleri mevcuttur. Buna göre Anayasa'da herhangi bir hüküm yer

almasa da Sayıştay denetçilerine hazırlatılacak raporlar üzerinden denetim yapılabilmesinin mümkün olduğu görülmektedir.

Anayasa'nın 69. maddesinde yapılan değişiklikten sonra 2820 sayılı Kanun'un 75. maddesinin ikinci fıkrasının ikinci cümlesinde yapılan değişiklikle yardım alınacak kurumlar sınırlandırılarak yalnızca Sayıştaydan yardım sağlanarak hazırlatacağı raporlar üzerinden yapabileceği belirtilmiştir. Buna istinaden yapılacak denetimde yalnızca Anayasa Mahkemesi ve Sayıştay Başkanlığının katılımının olacağı söylenebilir.

2820 sayılı Kanun'un 75. maddesinin ikinci fıkrasında esas olarak mali denetimin nasıl yapılacağı tarif edilmiştir. Mezkûr fıkrada *"Anayasa Mahkemesi denetimini evrak üzerinde yapar"* ifadesi kullanıldıktan sonra *"Bu denetimi, Sayıştaydan yardım sağlanarak hazırlatacağı raporlar üzerinden yapabileceği gibi, siyasi partilerin genel merkezlerinde ve mahalli teşkilatlarında doğrudan doğruya veya kendi üyeleri arasından görevlendireceği bir naip üye veya mahallin en kıdemli adli veya idari yargı hakimi niyabetinde yaptıracağı inceleme ve araştırmalar üzerinden de yapabilir."* belirtilmiştir. Bu Kanunlaştırma yöntemine göre herhangi bir denetim yöntemi esas olarak belirtilmemiştir. 2820 sayılı Kanun'un 74. maddesinin ikinci fıkrasında ise siyasi parti kesinhesaplarının Anayasa Mahkemesine gönderilmesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu iki düzenleme birlikte değerlendirildiğinde Anayasa Mahkemesinin denetimi evrak üzerinden başlatması gerektiği anlaşılmaktadır. Ancak Mahkeme gerekli görmesi halinde verilen evrakların doğruluğunu yerinde denetim ve incelemeler ile teyit edebilir.

Mezkûr cümlenin yazımından Sayıştaydan yardım alınması ile diğer denetim yollarının farklı tercihler olduğu anlaşılmaktadır. Ancak Sayıştaydan yardım alınan durumda Anayasa Mahkemesinin yetkilerinin Sayıştay tarafından kullanılabilmesi gerekliliği açıktır. Cümlede yapılan değişiklikle de Sayıştay denetçilerinden yararlanarak hazırlatacağı raporlar yerine Sayıştaydan yardım sağlanarak hazırlatacağı raporlar ifadelerine yer vererek denetimin Sayıştay nezdinde yürütülmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. Bu haliyle Sayıştaydan, farklı denetim metodları çerçevesinde bir denetim yapması talep edilebilir. Zira, İçtüzüğün 52. maddesinin (1) numaralı fıkrasının üçüncü cümlesinde *"Yapılacak denetimin esas ve usulleri ile il teşkilatlarının hangilerinin inceleneceği hususu, Mahkeme tarafından aksi kararlaştırılmadıkça Sayıştay Başkanlığınca belirlenir"* ifadelerine yer

verilerek Sayıştaydan yardım alınacak durumlarda denetimin usul ve esaslarının Mahkemece veya Sayıştayca belirleneceği düzenlenmiştir.

Anayasa'nın 69. maddesi ve bu maddenin gerekçesinde, siyasi partilerin mali denetiminde Sayıştaydan yardım sağlanmasının zorunlu bir husus olarak belirtildiği anlaşılmaktadır. 6216 sayılı Kanun'un 55. maddesinin (1) numaralı fıkrasında siyasi parti mali denetiminin Sayıştay ile birlikte yürütülme usulüne ilişkin belirlemeler yapılmıştır. 6216 sayılı Kanun'un 55. maddesinin (1) numaralı fıkrasında siyasi partilerin mal edinimleri ile gelir ve giderlerinin kanuna uygunluğunun denetimi için Sayıştaydan yardım sağlanacağı ifade edilmiştir.

2820 sayılı Kanun'da siyasi parti mali denetimleri için Sayıştaydan yardım alınabileceği ifade edilmişken, 6216 sayılı Kanun'da ve Anayasa'nın 69. maddesinde siyasi parti mali denetimleri için Sayıştaydan yardım alınması zorunlu olarak öngörülmüş ve denetimin birlikte yürütülmesine ilişkin bazı usuller getirilmiştir. Sonraki Kanun olan 6216 sayılı Kanun hükümlerinin 2820 sayılı Kanun hükümlerine aykırı hükümler değil, açıklayıcı hükümler olduğu ve dahası Anayasa'nın 69. maddesinin üçüncü fıkrasının açık hükümleri karşısında siyasi partilerin mali denetimlerinde Sayıştaydan yardım alınmasının zorunlu olduğu düşünülmektedir (Kaplan, 2012: 366). Halihazırda Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nde de mali denetimlerin Sayıştay ile birlikte yürütülmesine ilişkin hükümler mevcuttur. Bununla birlikte literatürde siyasi parti mali denetiminin bu konuda uzman kurum olan Sayıştay tarafından yapılması gerektiği belirtilmektedir (Tacar, 1997'den aktaran: Kaplan, 2012: 372).

Tüm bu açıklamalar ışığında siyasi partilerin mali denetiminde Anayasa ile 2820 ve 6216 sayılı Kanunlarda açıklanan hükümler dikkate alındığında, Sayıştaydan yardım alınmasının zorunlu olduğu, Sayıştayın, denetim usul ve esasları konusunda Anayasa Mahkemesinin yetkilerini her aşamada kullanabileceği değerlendirilmektedir.

3. SİYASİ PARTİ MALİ DENETİMİNDE SAYIŞTAYIN GÖREV VE YETKİLERİ

6216 sayılı Kanun'un 55. maddesinin (2) numaralı fıkrasında 2820 sayılı Kanun'un 74. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Anayasa Mahkemesine gönderilecek belgelerin Sayıştaya gönderileceği

belirtilmiştir. Anılan maddenin (3) numaralı fıkrasında ise Sayıştayca düzenlenen incelemeye ilişkin raporların karara bağlanmak üzere Mahkemeye gönderileceği ifade edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 51. maddesi "*Malî denetimde ilk inceleme*", 52. maddesi "*Malî denetimde esasın incelenmesi*" olarak başlıklandırılmıştır. Madde başlıklarına uygun olarak 51. maddede siyasi parti mali denetiminin ilk inceleme safhası, 52. maddesinde ise esas inceleme safhası anlatılmıştır. 6216 sayılı Kanun'un 56. maddesinin teklif halinde yer alan ancak önerge sonrası halinde yer almayan birçok hükmünün, Anayasa Mahkemesi İç Tüzüğü'nün 51. ve 52. maddelerinde yer aldığı anlaşılmaktadır.

İçtüzük'ün 51. maddesinin (2) numaralı fıkrasında 6216 sayılı Kanun'un 55. maddesinde de belirtildiği gibi ilk inceleme safhasında Anayasa Mahkemesine gönderilen belgelerin Sayıştaya gönderileceği ifade edilmiştir.

İçtüzük'ün 51. maddesinde Sayıştay Başkanlığınca görevlendirilecek denetçiler kendilerine havale edilen kesinhesapları inceleyerek en geç iki ay içinde düzenleyecekleri raporları Anayasa Mahkemesine sunacakları belirtilmiştir. Anılan maddenin (5) numaralı fıkrasında görevlendirilen denetçilerin varsa eksiklik, hata veya tutarsızlıkları ortaya koyarak bunların nasıl giderileceğini belirtecekleri ifade edilmiştir. Fıkrada geçen "*varsa*" ifadesinin; anılan maddenin (3) numaralı fıkrasında kesinhesapların eksiklik, hata veya tutarsızlıkları yönünden incelendiği düşüldüğünde herhangi bir eksiklik, hata veya tutarsızlık tespit edilemediğinde dahi rapor sunulacağı anlamına geldiği anlaşılmaktadır.

Partiler tarafından kesin hesap adı altında herhangi bir belge yollanmaması durumu haricinde, eksik belge yollasalar bile partinin kesin hesapları incelenmek üzere Sayıştay Başkanlığına gönderilmektedir. Partilerin kesin hesaplarının tam veya zamanında verilmemiş olmasına Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılan incelemelerden sonra karar verilmektedir (Akyel ve Dursun, 2023: 147).

İçtüzük'ün 51. maddesinin (6) numaralı fıkrasında Sayıştay raporlarının Anayasa Mahkemesine Mahkeme raportörleri tarafından sunulacağı hüküm altına alınmıştır. Maddenin (8) numaralı fıkrası

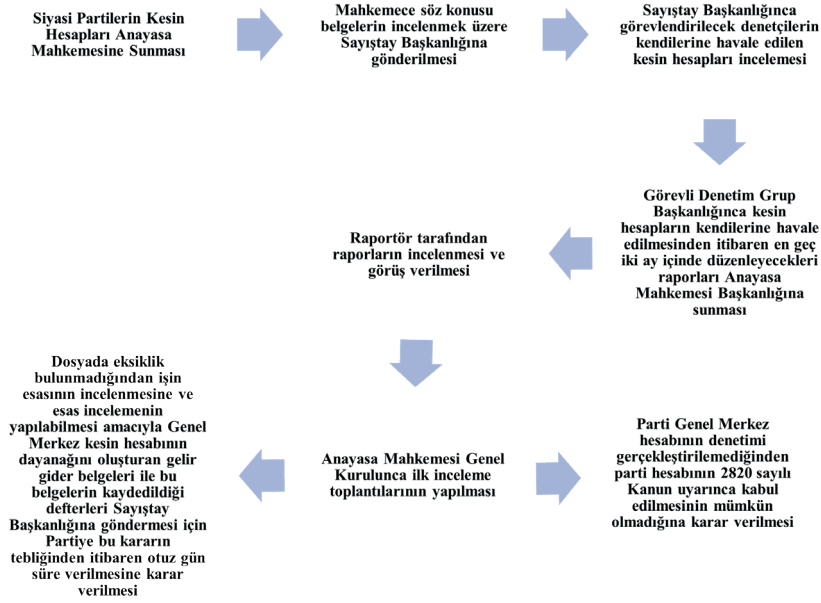
ise ilk inceleme safhasından sonra kesinhesaplarda eksiklik, hata ve tutarsızlık bulunmadığının anlaşılması veya bunların usulünce giderilmesi hâlinde işin esasının incelenmesine karar verileceği ifade edilmiştir.

3.1. İlk İnceleme Aşaması

Sayıştayın ilk inceleme safhasındaki yetkileri ise maddenin (3) numaralı fıkrasında eksiklik, hata veya tutarsızlıklar ile ilgili siyasi partilerin her kademedeki yetkililerinden, bu konular hakkında doğrudan bilgi almak olarak belirtilmiştir. Aynı fıkrada istenilen bilgilerle evrak ve belgelerin geciktirilmeksizin verilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır. Siyasi partilerin bu zorunluluğa uymayarak evrak ve belgeleri vermemesi halinde 2820 sayılı Kanun'un birinci fıkrasının "*75 inci madde gereğince yapılan inceleme ve araştırmaları engelleyen sorumluları ile aynı madde gereğince istenen bilgileri vermeyen sorumluları hakkında altı aydan bir yıla kadar hapis ve altmış milyon liradan az olmamak üzere ağır para cezası,*" şeklindeki (c) bendi hükümlerinin uygulanması gerektiği açıktır. Uygulamada siyasi partilerin istenilen evrak ve belgeleri vermediği durumlarda Sayıştay raporlarında suç duyurusunda bulunulması gerektiği yönünde görüş bildirilmesine müteakip Anayasa Mahkemesince suç duyurusunda bulunulmaktadır (AYM, E.2020/27, (Siyasi Parti Mali Denetimi) K.2023/10, 09/03/2023, § 8).

Siyasi partilerin mali denetiminin ilk inceleme aşaması süreci aşağıda Şekil 1'de izah edilmektedir.

Şekil 1: İlk İnceleme Aşaması



Kaynak: Akyel ve Dursun (2023: 148).

3.2. Esas İnceleme Aşaması

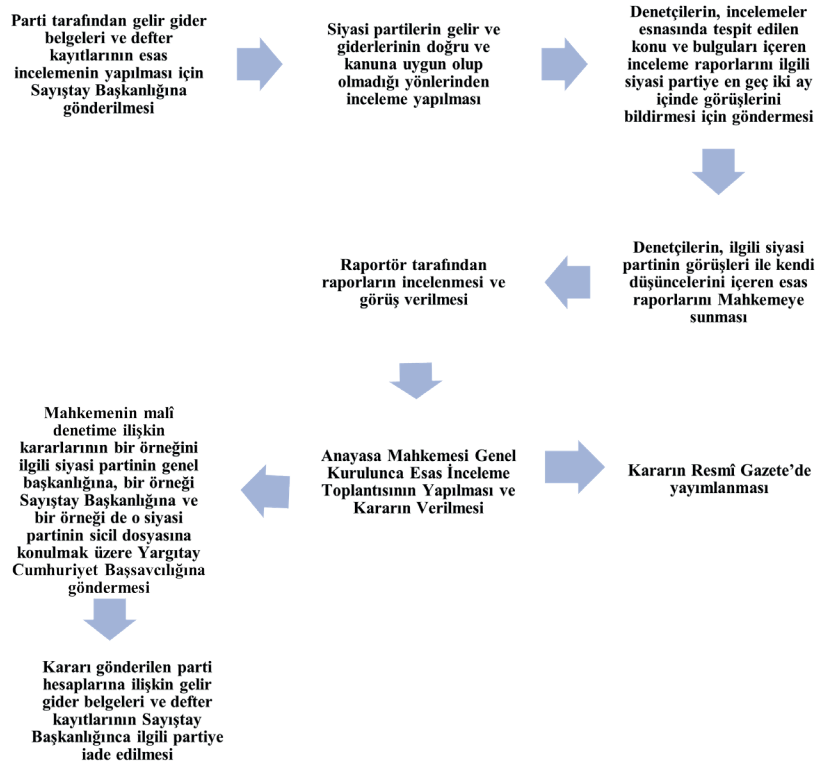
İçtüzük'ün 51. maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre işin esasına geçilmesine karar verilen durumlarda siyasi partilerin gelir gider belgeleri ve defter kayıtlarının Sayıştaya gönderilmesine karar verilmektedir. İçtüzük'ün 52. maddesinin (3) numaralı fıkrası hükümleri gereğince esas inceleme, siyasi partilerin genel merkezleri ile incelenmesi öngörülen il teşkilatlarının parti defterleri, gelir ve gider kayıtları ile bunların dayanağı belgelerin incelenerek kesinhesaplarla karşılaştırılması şeklinde yapılır. İlk inceleme safhasında olduğu gibi parti defterleri, gelir ve gider kayıtları ile bunlara ilişkin belgeler hakkında doğrudan bilgi isteyebilirler. Esas inceleme safhasında bu zorunluluğa uyulmaması durumunda 2820 sayılı birinci fıkrasının (c) bendi hükümlerinin uygulanması gerektiği açıktır.

Esas inceleme safhasında ilk incelemeden farklı olarak siyasi partilerin gelir gider belgeleri ve defter kayıtları doğrudan Sayıştaya gönderilmektedir. Sayıştay tarafından yapılan esas incelemeler sonucunda raporlarda tespit edilen uygunsuzluklarda genel olarak 2820 sayılı Kanun'un "*Mali Hükümlerin Müeyyideleri*" başlıklı Beşinci

Bölümünde Hazinece el koyma ve paraya çevirme şeklindeki iki tür müeyyidelerin uygulanması önerilmektedir. 2820 sayılı Kanun'da ayrıca belirtilen bazı aykırılıkların tespit edilmesi halinde ise bu aykırılıklar için öngörülen ek müeyyidelerin de uygulanması gerektiği Sayıştay tarafından önerilmektedir.

Siyasi partilerin mali denetiminin esas inceleme aşamasında sürecin nasıl işlediği Şekil 2'de izah edilmektedir.

Şekil 2: Esas İnceleme Aşaması



Kaynak: Akyel ve Dursun (2023: 149).

Belirtilen düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere Sayıştay tarafından tespit edilen uygunsuzluklar sonucunda gerekli müeyyidenin uygulanmasına doğrudan Sayıştay tarafından hükmedilmemekte, uygunsuzluk ve bu uygunsuzluk için öngörülen müeyyide raporda belirtilerek Anayasa Mahkemesine sunulmaktadır.

Sayıştay incelemesi, Anayasa Mahkemesince hüküm kurulmasının bir ön safhasıdır. Anayasa Mahkemesince, Sayıştay raporlarında önerilmemiş müeyyidelerin uygulanmasına karar verilebilmekte veya Sayıştay raporundaki öneriler kimi zaman kabul edilirken kimi zaman da kabul edilmeyebilmektedir.

Sayıştayca yapılacak denetimin usul ve esaslarının belirlenmesinde Sayıştaya özgü mevzuat düzenlemelerine de değinmek gerekmektedir. 3/12/2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 5. maddesinde, kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerinin yapılması Sayıştayın görevleri arasında sayılmıştır. Anılan Kanun'un 6. maddesinde ise Sayıştayın, 6085 sayılı Kanunla veya diğer kanunlarla yüklendiği görevlerin yerine getirilmesi sırasında gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları göndereceği mensupları aracılığıyla görmeye, mallar hariç dilediği yere getirtmeye, sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırmaya yetkili olduğu belirtilmiştir. Maddede ayrıca Sayıştay, denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, kamu idareleri ile bankalar dahil diğer gerçek ve tüzel kişilerden isteyebileceği ve kurum dışından uzman görevlendirileceği belirtilmiştir. Bu hükümlere göre Sayıştaya, Anayasa, 6216 ve 2820 sayılı Kanunlarda verilen bir görev olan siyasi parti mali denetiminde Anayasa Mahkemesine yardım etmek sürecinde 6085 sayılı Kanun'un 6. maddesinde yer alan yetkilerden uygun olanların kullanılabileceği değerlendirilmektedir.

3.3. Sayıştay İçi Rapor Hazırlama Süreci

Daha önce belirtildiği üzere siyasi partilerin mali denetim süreci, 2820 sayılı Kanun'un 74. maddesinin ikinci fıkrasına istinaden kesin hesap ve ekli belgeleri Anayasa Mahkemesine sunmaları ile başlamaktadır.

Anayasa Mahkemesine sunulan belgeler üzerinde kesin hesapların hiç sunulmaması durumu hariç Mahkemece bir inceleme yapılmayıp, doğrudan Sayıştay Başkanlığına gönderilmektedir. Kesin hesap ve belgelerin Sayıştay Başkanlığınca siyasi parti mali denetim ekibine havalesi ile fiili olarak denetim süreci başlamaktadır.

Siyasi partilerin Anayasa Mahkemesine gönderdiği kesin hesaplarında herhangi bir eksiklik bulunması durumunda söz konusu eksiklikler Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılacak yazışmalarla tamamlatılır.

Başkanlıkça takibi yapılan yazışmalar sonucunda siyasi partilerin kesin hesaplarındaki eksikliklerin bütünüyle giderilememesi halinde, ilgili denetçiler söz konusu eksikliklere Anayasa Mahkemesine gönderilecek ilk inceleme raporlarında yer verirler (T. C. Sayıştay Başkanlığı, 2015: 12).

Parti tarafından tamamlananlar da dahil Sayıştaya gönderilen kesin hesap ve ekli belgeler; genel başkan imzalı yazı, kesin hesaba ilişkin parti yetkili kurul kararı, genel merkez kesin hesabı, il örgütleri kesin hesapları, birleştirilmiş kesin hesabı, taşınmaz ve taşınır mallar ile menkul kıymet ve hak edinimleri, banka ve kasa mevcuduna ilişkin belgeler açısından incelenir ve 2820, 6216 sayılı Kanunlar ile Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü ve İçtihatlarına göre verilmesi gerektiği düşünülen kararlar belirtilerek Anayasa Mahkemesine gönderilmek üzere Sayıştay Başkanlığına sunulur.

Anayasa Mahkemesinin esasa geçilmesini uygun gördüğü durumlarda esas incelemenin yapılabilmesi için genel merkez kesin hesabının dayanağını oluşturan gelir ve gider belgeleri ile bu belgelerin kaydedildiği defterlerini Sayıştay Başkanlığına göndermesi için siyasi partiye uygun süre verilir (AYM, E.2020/65, (Siyasi Parti Mali Denetimi) K.2023/16, 09/03/2023, § 1).

Esasta incelenecek evraklar siyasi parti tarafından doğrudan Sayıştay Başkanlığına gönderilir. Bu aşamada gelirlerin sağlanmasında usul, gelir kaynakları ve giderlerin yapılmasındaki usul ve giderler açısından inceleme yapılır. Yapılan incelemeler sonucunda 2820 sayılı Kanun'da öngörülen uygunsuzluklar tespit edildiği durumda uygun görülen müeyyide önerileri de belirtilerek esas rapor Anayasa Mahkemesine sunulmak üzere Sayıştay Başkanlığına sunulur.

6085 sayılı 21. maddesinin (5) numaralı fıkrası gereğince denetim ve denetim destek grup başkanlıklarını oluşturmak, meslek mensuplarının görev yerlerini belirlemek, Sayıştay Başkanı'nın yetkisindedir. Buna istinaden her yıl Başkanlık Genelgesiyle siyasi parti mali denetim ekipleri belirlenmektedir.

Anayasa Mahkemesince karara bağlanan siyasi partilerin mali denetim raporları Resmî Gazete'de yayımlandıktan sonra, Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 52'nci maddesinin sekizinci fıkrası gereğince parti

hesaplarına ilişkin gelir ve gider belgeleri ile defter kayıtları Sayıştay Başkanlığınca ilgili partiye iade edilir.

4. DİĞER ÜLKE UYGULAMALARINDA SİYASİ PARTİLERİN MALİ DENETİMİ

Karşılaştırmalı hukukta siyasi partilere ilişkin kuralların yer aldığı hiyerarşik düzeyler farklılık göstermektedir. Siyasi partilerin uyması gereken mali kurallar ve bu kurallara ilişkin denetimlere ilişkin düzenlemelerde genel hiyerarşik düzeyi takip etmektedir. Buna istinaden denetimi yapacak organ veya organlarda bu düzeylere ve tarihi olaylara bağlı olarak farklılık göstermektedir.

İngiltere'de siyasi parti mali denetimini yapan, İngiliz Siyasi Partiler, Seçimler ve Referandumlar Kanunu'nun (Political Parties, Elections and Referendums Act) partilerin muhasebe gerekliliklerinin açıklandığı Üçüncü Bölümünde düzenlenmiştir. Bu bölümün 43. maddesinde siyasi partilerin mali denetiminin usul ve esasları belirlenmiştir[8]. Buna göre Seçim Komisyonunun aksi talebi dışında, brüt gelirleri ya da harcamaları belirli bir tutarı aşarsa parti hesapları denetlenmektedir. Mezkûr Kanun'un 1. maddesinde siyasi parti mali denetimini gerçekleştirecek seçim komisyonunun kurulmasına dair hükümlere yer verilmiştir. Düzenlemeye göre komisyon, seçim komiserleri olarak bilinen üyelerden oluşacaktır.

İngiliz Siyasi Partiler, Seçimler ve Referandumlar Kanunu'nun İkinci Bölümünde siyasi partilerin aday çıkarabilmesi için gerekli şartlar belirtilmiştir. Bu düzenlemeler incelendiğinde siyasi partiler için zorunlu kılınan unsurların kayıt ve bildirmeye ilişkin olduğu görülmektedir. İngiltere'de siyasi partilerin yargısal olarak denetlenmesine ilişkin 1974 tarihli Terörizme Karşı Koruma Yasası'nda (Prevention of Terrorism Act) bazı hükümler bulunmaktadır. Bu kanuna göre siyasi partiler Dışişleri Bakanı tarafından yasa dışı ilan edilebilecektir[9]. Bu hükümler dışında İngiltere'de siyasi partilere ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

8 https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2000/41/contents

9 https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1974/56/enacted

İngiltere'de siyasi partiler mali denetimi dışındaki denetim konusunda çok sınırlı hükümler yer almakta olup, yalnızca terörizmle ilgili fiillerin sınırlandırılması ve müeyyideye bağlanması öngörülmüştür. Bu konuda görevli merci Dışişleri Bakanı olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte mali denetim siyasi bir komisyonca yapılmaktadır. Bu haliyle İngiltere'de siyasi partilerin mali denetimi merci ile diğer sınırlandırmaları inceleyen mercileri arasında bir bağlantı bulunmadığı görülmektedir.

Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası'nın 21. maddesinin (2) numaralı fıkrasında siyasi partilerin maddi kaynakları ve harcamaları ile malvarlıkları hakkında kamu önünde hesap vermek zorunda oldukları ifade edilmiş ve (5) numaralı fıkrasında konunun ayrıntılarının federal yasalarla düzenleneceği belirtilmiştir. Bu hükümlere istinaden 24/07/1967 tarihinde Siyasi Partiler Kanunu (Gesetz über die politischen Parteien) yayınlanmıştır (Bundesministerium der Justiz, 2023). Mezkûr Kanuna göre siyasi parti mali denetimi, parti gelir tutarlarından oluşan hesap raporu vasıtasıyla denetlenmektedir. Mezkûr Kanun'da siyasi partilerin hesap raporlarını Federal Meclise sunacakları, Federal Meclis Başkanının hesap raporlarında şüpheli durumlar tespit etmesi halinde bu raporları bir denetçi ya da denetim firmasına incelettirebileceği hükümleri yer almaktadır (Bundesministerium der Justiz, 2023).

Almanya Anayasa'sının 21. maddesinde (2) numaralı fıkrasında siyasi partilerin Anayasa'ya aykırı olduğuna Federal Anayasa Mahkemesi tarafından karar verileceği belirtilmiştir. Buna göre Türkiye'dekine benzer şekilde siyasi partilerin faaliyetlerinin sınırlandırılması Almanya Anayasa'sında belirlenmiştir.

Almanya'da siyasi partilere ilişkin düzenlemelerin kaynağını ve genel kuralları Anayasa'sında, detay düzenlemeleri siyasi partilere özel bir Kanunla yapılmıştır. Bu hiyerarşik düzen Türkiye'dekine benzerdir. Siyasi partilerin kapatılmasına karar veren merci, Türkiye'dekine benzer şekilde Federal Anayasa Mahkemesi olarak belirlenmiştir. Ancak Almanya'da siyasi parti mali denetimi konusunda farklı bir merci olan Almanya Federal Meclisi Başkanı yetkilendirilmiştir. Esas olarak mali denetim, özel denetim kuruluşları tarafından yerine getirilmektedir.

Fransa'da siyasi partilere ve seçime ilişkin finansal hükümler 1988 tarihli Siyasal Hayatın Finansal Şeffaflığı Kanunu ile düzenlenmiştir. Fransa'da siyasi parti mali denetimleri, Kampanya Hesapları ve Siyasi Finansman Ulusal Komisyonu olarak adlandırılan bağımsız idari otorite tarafından gerçekleştirilmektedir. Komisyon hükümet tarafından atanan dokuz üyeden oluşmaktadır. Bu komisyonun üyeleri Danıştay, Sayıştay ve Yargıtay tarafından önerilmektedir (Kaplan, 2012: 367).

Fransa Anayasa'sının 4. maddesinde siyasi partilerin ulusal egemenlik ve demokrasi ilkelerine saygı göstermek zorunda olduğu belirtilmiştir[10]. Anayasa'nın bu maddesinden önce yürürlüğe giren 1901 sayılı Dernekler Yasası'nın 3. maddesinde bu Kanuna ve ahlak kurallarına aykırı bir amaçla veya yasadışı hedeflerle kurulan ya da ulusal toprak çıkarlarına veya Hükümetin cumhuriyetçi yönetim şekline engel olmayı amaçlayan her türlü dernek geçersiz ve hükümsüz olduğu belirtilmiştir. Siyasi partilerde dernekler için belirtilen bu hükümlere tabidir. Yasa'nın 7. maddesinde siyasi partinin feshinin Yüksek Mahkeme olan Danıştay tarafından ilan edileceği ifade edilmiştir[11]. Buna göre Fransa'da siyasi partilere ilişkin özel bir yargısal denetim usulü öngörülmemiştir.

Fransa'da siyasi parti mali denetimi merci yargı üyeleri tarafından oluşmuştur. Diğer sınırlandırmaları inceleyen merci ise direkt bir Yargı kurumudur. Bu haliyle Fransa'da siyasi partilere ilişkin düzenlemeleri değerlendiren merciler arasında bir yeknesaklık olduğu söylenebilir.

İspanya'da siyasi partilerin finansmanına ilişkin kurallar 2007 tarihli Siyasi Partilerin Finansmanı Kanunu ile düzenlenmiştir. Mali denetim her türlü kaynaktan elde edilen gelirlerin ilgili kanunlara uygunluğuna ilişkin olup, bazı seçim harcamaları dışında Sayıştay tarafından yapılmaktadır[12].

İspanya Anayasası'nın 6. maddesinde "*Siyasi partiler siyasi çoğunluğun ifadesidir, halk iradesinin oluşumu ve ifadesine katkıda bulunurlar ve siyasi katılımın temel araçlarıdırlar. Anayasa ve kanunlara saygı koşuluyla kurulmaları ve faaliyet göstermeleri serbesttir. İçyapılar ve faaliyetleri*

10 https://web2.e-baro.web.tr/uploads/50/dergi/sayi1/14.pdf

11 https://www.siviltoplum.gov.tr/kurumlar/siviltoplum.gov.tr/bilgi-merkezi/ulke-mevzuatlari/FRANSA.doc

12 https://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf ve https://mahmudcelaleddinoktenaihl.meb.k12.tr/meb_iys_dosyalar/44/10/761717/dosyalar/2019_10/13124433_Yspanya_AnayasasY.pdf

demokratik olmalıdır." hükümleri mevcuttur. 27/6/2002 tarihli Siyasi Partiler Yasası'nın 10. maddesine göre siyasi partiler iki grup sebeple kapatılabilirler. Bunlar Ceza Kanunu'na karşı işlenen suçlar ile temel demokrasi ilkelerini sürekli biçimde ihlal etmesi durumudur. Bu durumlarda partinin kapatılmasına İspanya Yüksek Mahkemesi olan Yargıtay karar vermektedir.

İspanya'da siyasi partilerin kapatılması sürecinde Türkiye'den farklı olarak Yargıtay karar alıcı konumdadır. Ancak Türkiye'dekine benzer şekilde Kanun'un 11. maddesine göre süreç Hükümet ve Cumhuriyet Savcılığı talebi ile başlamaktadır. İspanya'da siyasi partilere ilişkin düzenlemeleri değerlendiren kurumlar yüksek yargı organlarıdır. Bu haliyle denetim mercileri arasında bir yeknesaklık olduğu söylenebilir.

İncelenen ülkelerde siyasi parti mali denetimlerinde Anayasa Mahkemelerinin rol aldığına rastlanmamıştır. Ancak mali denetimin Sayıştay tarafından yapılmasına diğer ülke uygulamalarında da rastlanılmaktadır (Kaplan, 2012: 371). Yapılan incelemelerde de görüleceği üzere ülkelerde siyasi partilere ilişkin öngörülen denetim sistemi ülkelerin Kanuni düzenlemelerine göre farklılık göstermektedir. Denetim mercileri bazı ülkelerde birbirleri ile uyumlu olarak belirlenmişken, bazı ülkelerde tamamen birbirinden bağımsız olarak belirlenmiştir.

Demokratik rejimin sürdürülebilmesi için siyasal partilerin Anayasa Mahkemesinin denetimine tabi tutulmasının sakıncalı bir yönünün bulunmadığı gibi bu ayrıcalıklı konum siyasi partilere bir güvence de sağlamaktadır (Akyel, 2018: 136).

Türkiye'de siyasi parti mali denetimi görevinin Anayasa Mahkemesine verilmesinde siyasi partilere ilişkin iş ve işlemlerde yeknesaklığın sağlanmasının amaçlandığı da söylenebilir. Türk hukuk sisteminde siyasi partilere ilişkin kapatma, hukuki varlığın sona erdiği tespiti ve ihtar kararları da Anayasa Mahkemesince verilmektedir. Esas itibariyle siyasi partilere ilişkin bu görev ve yetkilerin Anayasa Mahkemesine verilmesinin, siyasi partilere verilen önemden kaynaklandığı düşünülmektedir. Anayasa koyucu bu önemi ve uzmanlık gerekliliğini de düşünerek mali denetim sürecinde karar verme yetkisini Sayıştaydan yardım almak şartıyla Anayasa Mahkemesine vermiştir.

SONUÇ

Ülkenin yönetimi ile vatandaşlar arasında köprü görevini üstlenen siyasi partilerin bu görevlerini yerine getirirken yürüttüğü siyasi faaliyetlerin sınırlandırılmasının ve faaliyetlerin bu sınırlandırmalara uygunluğunun takibi ve değerlendirilmesi olan denetimin, çok hassas şekilde planlanması gerektiği açıktır. Aksi takdirde siyasi faaliyetlerini yerine getiremeyen partinin, aracılık işlevini yerine getirmesi engellenmiş olacaktır. Partilerin siyasi faaliyetlerini yürütürken yaptıkları her işlemin mali bir karşılığı olduğu söylenebilir. Bu sebeple partilerin uyması gerekli görülen mali sınırlandırmalar partinin tüm faaliyetlerini etkileyebilecektir. Bu hassasiyetin bir sonucu olarak siyasi parti mali denetiminin kapsamı Anayasa'da belirlenmiştir. Anayasaya uygun olarak 2820 sayılı Kanun'da siyasi partilerin belirlenen mali sınırlandırmalara uymamaları durumunda karışılacakları müeyyideler net bir şekilde sayılmıştır. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nde ise mali denetimin nasıl yapılacağı açık bir şekilde ifade edilmiştir.

Bu hassasiyetin zaman içerisinde daha da artış göstermesiyle birlikte 2820 sayılı Kanun'da yer alan mali sınırlamalar da farklılaşmaya başlamıştır. Örneğin Kanun'un 74. maddesine siyasi partilerin amaçlarına ulaşmak için gerekli gördükleri siyasi faaliyetleri kapsamında her türlü harcamayı yapabileceklerine dair bir fıkra eklenmiştir.

Siyasi parti mali denetiminde Sayıştayın devreye girmesine ilişkin Anayasa'da düzenlemeler 1995 yılına kadar yapılmasa da bu tarihten önce 1983 yılında yürürlüğe giren 2820 sayılı Kanun hükümlerine istinaden siyasi parti mali denetiminde Sayıştay fiilen rol üstlenmiştir. Sonrasında Anayasa'nın 69. maddesinde yapılan değişiklik, 6216 sayılı Kanun ve İçtüzük hükümlerine göre siyasi parti mali denetiminde Sayıştaydan yardım alınmasının zorunlu olduğu anlaşılmaktadır.

Siyasi parti mali denetim sürecinde Sayıştayın denetim için gerekli, 2820 sayılı Kanun'da Anayasa Mahkemesine verilen hüküm kurma dışındaki yetkileri kullanabileceği düşünülmektedir. Ayrıca Sayıştay mali denetim sürecinde 6085 sayılı Kanun ile verilen yetkilerden uygun olanları da kullanabilecektir.

Ancak denetimin her türünde olduğu gibi denetim, öngörülen sınırlandırmaların kapsamını aşan bir incelemeye imkân

vermemektedir. 2820 sayılı Kanun'da siyasi partiler için bazı işlemlerin sınırlandırılması öngörülmüş olmakla birlikte, gelirlerin ve harcamaların belgelendirmesinde şeffaflığı sağlamak adına çok dar düzenlemeler yer almaktadır. Mali işlemlerinin özetlerinin göründüğü tabloların tutulması konusunda ise 2820 sayılı Kanun'da neredeyse hiçbir sınırlandırma bulunmamaktadır.

Diğer ülke uygulamaları incelendiğinde mali denetimin seçim kampanyaları sürecinde bağışlar ve harcamalara yoğunlaştığı görülmektedir. Denetim mercileri konusunda bir tekdüzelik olmamakla birlikte, bazı ülkelerde mali denetim ile en önemli yaptırımı partinin kapatılması olan yargı denetimi yapan merci arasında da bir bağlantı bulunmamaktadır. Bağlantının bulunduğu ülkelerde ise denetim mercileri yargısal organlar olarak belirlenmiştir. Ancak mali denetimin Anayasa Mahkemesi tarafından yapıldığı bir ülkeye rastlanmamıştır. Bununla birlikte mali denetimin Sayıştay tarafından yapıldığı örnekler bulunmaktadır.

Türk hukukunda siyasi partilere ilişkin özel düzenlemeler tarihsel süreç ve organik yapıya bağlı olarak Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren yapılmıştır. Bu düzenlemeler gittikçe daha detaylı şekilde Anayasa'da yer almaya başlamıştır. Kanun'da asgari hangi konuların düzenleneceği dahi Anayasa'nın 69. maddesinde yer almaktadır.

Kanaatimizce mali denetimin Sayıştaydan yardım alınarak yapılması zorunluluğu isabetli bir tercihtir. Her ne kadar Anayasa Mahkemesi 1961 yılından itibaren norm denetimi görevini yürütse de mali denetimin usul ve esasları norm denetiminden çok farklı ve ayrı bir uzmanlık gerektirmektedir. Sayıştay mensupları kamu idarelerinin bağımsız denetimlerini yapmakla birlikte uygunluk denetimi olarak adlandıran ve mali hesap ve işlemlerin mevzuat hükümlerine uygunluğunun yapıldığı inceleme sürecini de yürütmektedirler. Bu denetim türlerinin İçtüzük'de açıklanan doğruluk ve kanuna uygunluk denetimine benzerliği düşünüldüğünde siyasi parti mali denetiminin Sayıştaydan yardım alınarak yapılmasının Anayasa Mahkemesine fayda sağlayacağı açıktır. Halihazırda Anayasa Mahkemesinin raportör alımı yaptığı kurumlardan biri de Sayıştaydır. Bu haliyle mali denetimde iki kurum arasındaki eşgüdümün ve terminoloji birliğinin sağlanmasının da kolay olduğu söylenebilir.

Sonuç olarak siyasi parti mali denetim sürecinde Sayıştay çok önemli bir rol üstlenmektedir. Süreçte de Anayasa Mahkemesi kararları ile mali denetime ilişkin ilkeler belirlenmektedir. Belirlenen bu ilkelere uyulup uyulmadığı ise Sayıştay tarafından kontrol edilmektedir. Hem mer'i mevzuat hükümlerine hem de kurumların uzmanlaşmasına göre isabetli bir şekilde Sayıştay mali denetim sürecinde yer almış bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

AYM, (Siyasi Parti Mali Denetimi) E.2020/27, K.2023/10, 09/03/2023.

AYM, (Siyasi Parti Mali Denetimi) E.2020/65, K.2023/16, 09/03/2023.

AYM, E.2017/57, K.2021/39, 14/01/2021.

AYM, E.2018/34, K.2022/1, 12/05/2022.

AYM, E.2017/84, K.2021/180, 14/07/2021.

AYM, E.2020/16, K.2022/9, 12/05/2022.

AYM, E.2020/42, K.2022/21, 20/07/2022.

AYM, E.2020/53, K. 2021/185, 14/7/2021.

Akyel, R. ve Dursun, Ö. (2023). Siyasi Parti Mali Denetimi. Prof. Dr. Hasan Tahsin Fendoğlu'na Armağan. (Ed.) Karasu, R. vd. Ankara: Yetkin Yayınları.

Akyel, R. (2018). Türkiye'de Siyasi Partilerin Hukuksal Konumları ve Denetimleri. Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 12, 115-154.

Bozkurt, P. (2016). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler. Denetişim Dergisi, 12, 56-62.

Bundesministerium der Justiz (2023). Gesetz über die politischen Parteien (Parteiengesetz). https://www.gesetze-im-internet.de/partg/BJNR007730967.html, Erişim: 24.12.2023.

Cook, J. W. ve Winkle, G. M. (1984). Auditing. Boston (USA): Houghton Mifflin Company.

Kaplan, R. (2012) Bazı Yabancı Ülkelerde Siyasi Partilerin Mali Denetimini Yapan Kurumlar ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme. Maliye Dergisi, 162, 363-378.

Perdecioğlu, E. P. ve Yılmazoğlu, E. Y. (2021). Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli). Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.

Soyer, S. (2005). Uluslararası Denetim Standartları (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Sönmez, S. (2009). Ekonomide Saydamlık ve Siyasetin Finansal Yönden Denetimi: Avrupa ve Türkiye. Prof. Dr. Alpaslan Işıklı'ya Armağan. (Ed.) Benli, H. T. vd. Ankara: Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları.

Tacar, P. (1997). Siyasetin Finansmanı. Ankara: Doruk Yayıncılık.

T.C. Sayıştay Başkanlığı (2015). Siyasi Partiler Mali Denetim Rehberi.

Usul, H. (2013). Bağımsız Denetim. Ankara: Detay Yayınevi.

Uzun, C. D. (2011) Anayasa Önerilerinde Siyasi Partilerin Finansmanı ve Yeni Bir Öneri. Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 94, 235-258.

KAMU İŞLETMELERİNDE YÜKSEK DENETİM VE TÜRKİYE UYGULAMASI

SUPREME AUDIT IN STATE-OWNED ENTERPRISES AND THE CASE OF TÜRKİYE

Süleyman AĞMAZ[1]

ÖZ

Ekonomik alanda ticari esaslara göre faaliyet gösteren kuruluşlar olan kamu işletmeleri; Cumhuriyetin ilk yıllarında özel sektörün yetersizliği nedeniyle ekonomik kalkınmayı gerçekleştirmek amacıyla kurulmuş, yıllar itibariyle sayıları ve önemleri giderek artmış, ekonomik gelişme ve sanayileşmenin öncüleri olmuşlardır. Ancak zamanla özel sektörün gelişmesi ve kamu işletmelerinde değişik sebeplerle meydana gelen verimsizlikler nedeniyle, 1980 sonrası süreçte bu işletmelerin bir bölümü özelleştirilmiş, bazıları kapatılmış, diğerlerinin ise kamuya yük getirmeden, kârlı, verimli ve özerk bir yapıda çalışabilmelerini sağlamaya yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Gelinen aşamada, tüm kamu işletmelerinin mali denetim ve hukuka uygunluk denetimlerinin yanı sıra çağdaş işletmecilik anlayışına uygun olarak verimlilik ve karlılık odaklı olarak faaliyet gösterip göstermediklerinin denetlenmesi, kamu kaynaklarının etkin kullanılması açısından artan bir önem kazanmıştır. Sayıştay bu işletmeleri TBMM adına, Anayasanın 160. ve 165. maddeleri kapsamında, yasal düzenlemelerde öngörülen usullere ve uluslararası denetim standartlarına uygun olarak denetlemektedir. Çalışmada, Sayıştayın bu işletmelerde yürüttüğü denetimlerin amacı, işlevi, işleyişi ve ibra süreci incelenmekte; denetimlerin ve ibra mekanizmasının güçlendirilmesine yönelik öneriler getirilmiştir.

1 Dr., Uzman Denetçi, Sayıştay Başkanlığı, suleymanagmaz@sayistay.gov.tr, ORCID: 0009-0002-1772-2141.

ABSTRACT

State-owned enterprises, which are organizations operating in the economic field according to commercial principles, were established in the early years of the Republic in order to realize economic development due to the inadequacy of the private sector. The number and importance of these enterprises have gradually increased over the years, and they have been the pioneers of economic development and industrialization. However, due to the development of the private sector over time and inefficiencies in state-owned enterprises for various reasons, some of these enterprises were privatized, some were closed down, and arrangements were made to ensure that others could operate in a profitable, efficient and autonomous structure without burdening the public sector. At the current stage, in addition to financial audits and audits of compliance with the law, auditing whether all state-owned enterprises operate with a focus on efficiency and profitability in accordance with the modern business management approach has gained increasing importance in terms of efficient use of public resources. The Turkish Court of Accounts audits these enterprises on behalf of the Turkish Grand National Assembly, within the scope of Articles 160 and 165 of the Constitution, in accordance with the procedures stipulated in legal regulations and international auditing standards. This study examines the purpose, function, operation, and release procedure of the TCA's audits of these enterprises, and presents recommendations to strengthen the TCA audits conducted on these enterprises and the release method employed.

Anahtar Kelimeler: Kamu işletmeleri, Kamu iktisadi teşebbüsleri, Yüksek denetim, Parlamento, Etkinlik ve verimlilik

Keywords: State-owned enterprises, Public economic enterprises, Supreme audit, Parliament, Effectiveness and efficiency

GİRİŞ

Ekonomik kalkınmayı sağlamak, gelir dağılımı ve istihdam politikalarının etkinliğini artırarak sosyal devlet ilkesini hayata geçirmek gibi amaçlarla kurulan kamu işletmeleri, hemen her ülkenin ekonomisinde belirli dönemlerde önemli bir büyüklüğe ulaşmıştır. Ekonomik alanda ticari esaslara göre faaliyet gösteren kamu kuruluşları olan bu işletmeler, Türkiye'de de özellikle planlı ekonominin uygulandığı dönemlerde, stratejik sektörlerde ve özel sektörün yetersiz kaldığı alanlarda kalkınma için ihtiyaç duyulan yatırımları hayata geçirmede önemli görevler üstlenmiştir.

Kamu işletmeleri, çeşitli mal ve hizmetler üreterek devletin farklı amaçlarla ekonomik hayata dâhil olmasını sağlarlar. Türkiye'de kamu işletmelerinin bir kısmı "kamu iktisadi teşebbüsleri (KİT)" olarak değerlendirilirken, merkezi yönetimin ve mahalli idarelerin pay sahibi olduğu pek çok kamu işletmesi ise KİT kavramının dışında farklı hukuki düzenlemelere tabi kılınmıştır.

Küreselleşen dünyada rekabetin hızlanması ve ekonomik ve ticari yaşamın artan karmaşıklığı karşısında günümüzde işletmelerin ve bu işletmelerin ürettiği bilgileri kullanan kişilerin sağlıklı kararlar alabilmesi için bağımsız ve profesyonel kuruluşlarca yapılan denetimlere duyulan ihtiyacı artırmıştır. Özellikle işletmeler büyüdükçe, işletme faaliyetlerinin verimliliğini ölçmenin ve işletme yönetiminin etkinliğini belirlemenin zorlaşması (Kiracı, 2003: 68), profesyonel denetimin önemini artırmaktadır. Kamu işletmelerinin esas itibarıyla kamu kaynakları ile kurulmuş olması ve kamunun otoritesini kullanarak faaliyetlerini yürütmesi, halka ve temsilcilerine karşı hesap verebilir olmalarını da zorunlu kılmaktadır. Tarihsel olarak devletlerin mali yönetim çerçevesine dahil işlem ve faaliyetleri ile sonuçlarını denetlemek üzere kurulmuş olan yüksek denetim kurumları (Sayıştaylar), kamu işletmelerinin hesap verebilir bir anlayışla, amaçları ve iyi yönetim ilkeleri doğrultusunda yönetilmeleri ve kurumsal kapasitelerinin güçlendirilmesinde önemli işlevler üstlenmektedir.

Türkiye'de kamu iktisadi teşebbüslerinin farklı yapılarından dolayı denetimlerinin de farklı olması gerektiği düşüncesinden hareketle bu işletmelerin denetim görevi, 1938 yılında Başbakanlık bünyesinde bu amaçla oluşturulan Yüksek Denetleme Kuruluna verilmiştir. TBMM adına yapılan denetimlerde iki ayrı kurumsal yapı modeli, 1961 ve 1982 Anayasalarında da sürdürülmüş; ancak 2010 tarihli 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile bu yapıya son verilmiş ve Sayıştay, TBMM adına denetim yapan tek yüksek denetim kurumu haline getirilmiştir. Bu tarihten itibaren Sayıştay, Anayasa'nın 160. maddesine göre genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve bunlara ait kamu işletmelerini, ayrıca Anayasa'nın 165. maddesine uygun olarak da kamu iktisadi teşebbüsleri ve ilgili düzenlemeler kapsamında yer alan diğer kamu işletmelerini denetlemektedir. Bu durumda farklı hukuki düzenlemelere sahip kamuya ait ticari esaslara göre faaliyetlerde bulunan kamu işletmelerinin yüksek denetimlerinde ve ibralarında temel bazı farklılıklar bulunmaktadır.

Bu çalışmada ilk olarak kamu işletmeciliği kavramı ve Türkiye'deki uygulamaları ana hatlarıyla ele alınacak, ardından Türkiye'deki kamu işletmelerinin yönetim, sorumluluk ve denetim sistemleri incelenecektir. Sayıştayın kamu işletmeleri üzerindeki denetimleri, bütçe hakkı ve anayasal ve yasal temelleri çerçevesinde değerlendirildikten sonra, Sayıştay denetimlerinin kaynağını teşkil eden Anayasa'nın 160. ve 165. maddeleri kapsamında yürütülen denetimlerin mahiyeti, kapsamı ve sonuçları arasındaki farklılıklar analiz edilmeye çalışılacaktır.

1. KAMU İŞLETMECİLİĞİ VE TÜRKİYE UYGULAMALARI

1.1. Kamu İşletmesi Kavramı

Kamu işletmesi kavramı ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte genel olarak, devletin ekonomik hayata dâhil olmasını sağlamak üzere kurulan, kamu kaynaklarını kullanmak suretiyle çeşitli mal ve hizmetler üreterek ekonomik alanda faaliyet gösteren kamu kuruluşlarını ifade etmek üzere kullanılmaktadır (Sayıştay, 2022: 2).

Avrupa Birliği 2006/111/EC sayılı Şeffaflık Direktifine göre kamu işletmeleri, ödenmiş sermayesinin yarısından fazlası kamuya (merkezi veya mahalli idareye) ait olan, oy hakkının yarısından fazlası kamu kontrolünde olan veya yönetim veya denetim kurulu üyelerinin yarısından fazlasını atama hakkı kamuda olan işletmelerdir. Birleşmiş Milletler, kamu işletmelerini kamu birimlerinin kontrolü altındaki şirketler; IMF ise kamu sektörünü genel yönetim ve kamu işletmeleri olarak ikiye ayırarak kamu işletmelerini, genel yönetim birimleri tarafından kontrol edilen şirketler olarak tanımlamakta ve kamu işletmelerini, mali ve mali olmayan kamu işletmeleri olarak tasnif etmektedir (HMB, 2023:10).

Uluslararası kuruluşların kamu işletmesi tanımlarında; kamunun veya kamu idaresinin ya da genel yönetim biriminin şirkette pay sahipliği ve/veya kamunun şirket yönetiminde kontrol durumunun şirketin kamu işletmesi olarak değerlendirilmesinde belirleyici olduğu görülmektedir. Kamu ve özel sektör ayrımına yönelik uluslararası sınıflandırma standartlarında kamu işletmesi; genel yönetim birimlerinin kontrolünde bulunan, tam bir defter tutma sistemine

sahip ve kendi adına borç alıp verebilen, ürünlerinin çoğunu ekonomik olarak anlamlı bir fiyattan satan ve ticari faaliyet gösteren ve bir şirket gibi yönetilen kuruluşlar olarak değerlendirilmektedir (HMB, 2023: 11).

1.2. Türk Hukukunda Kamu İşletmeleri

Türk hukuk sisteminde kamu işletmelerinin bir kısmının "kamu iktisadi teşebbüsleri" kavramı içerisinde değerlendirildiği, merkezi yönetimin ve yerel yönetimlerin pay sahipliği fonksiyonunu üstlendiği pek çok işletme ve iştirakin ise bu kavramın dışında farklı hukuki düzenlemelere tabi olduğu görülmektedir (HMB, 2023:11). Mevzuatta kamu işletmeleri için kamu iktisadi teşebbüsleri (KİT), kamu sermayeli şirket, iktisadi kamu kuruluşları[2], kamu şirketleri gibi farklı kavramlar kullanılmaktadır[3].

Anayasamızın (1982) "*Kamu iktisadî teşebbüslerinin denetimi*" başlıklı 165. maddesinde; "*sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi esasları kanunla düzenlenir*" hükmüne yer verilmekle kamu iktisadi teşebbüsleri; "sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıkları" şeklinde tanımlanmıştır.

233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede ise kamu iktisadi teşebbüsü (teşebbüs) kavramının; *"sermayesinin tamamı devlete ait, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan"* iktisadi devlet teşekkülü (teşekkül/İDT) ile *"sermayesinin tamamı Devlete ait olup tekel niteliğindeki mal ve hizmetleri kamu yararı gözeterek üretmek ve pazarlamak üzere kurulan ve gördüğü bu kamu hizmeti dolayısıyla ürettiği mal ve hizmetler imtiyaz sayılan"* kamu iktisadi kuruluşunun (kuruluş/KİK) ortak adı olduğu belirtilmiştir.

Anayasamızın 165. maddesi ve 233 sayılı KHK'da "devlet" ifadesi kullanılmış olup, Anayasamızın 165. maddesine göre çıkarılan 3346

2 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ise devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve aynı Kanun'da tanımlanan sermaye şirketi ve kooperatifler dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler "iktisadî kamu kuruluşları" olarak tanımlanarak daha geniş kapsamlı bir tanım yapılmıştır.

3 Çalışmada üst kavram olarak en genel anlamda kamu işletmesi kavramı kullanılmıştır.

sayılı Kanun'un kapsamını düzenleyen 2. maddesinde "*Ödenmiş sermayesinin yarısından fazlası kamu tüzel kişilerince sağlanmış olan kurumlar … bu Kanunla konulan denetime tabidirler.*" hükmü kullanılarak 165. maddedeki devlet kavramı daha geniş anlamda, "kamu" anlamında kullanılmış; fakat maddenin devamında "*Mahalli idarelerin ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağladıkları kurumlar ile bu kurumların ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağladıkları kurumlar … bu Kanunla konulan denetime tabi değildirler…*" denilerek kapsam daraltılmış, mahalli idarelere ait kamu işletmeleri kamu iktisadi teşebbüsleri kapsamı dışında bırakılmıştır. Zaman içerisinde çeşitli sebeplerle pek çok KİT, 233 sayılı KHK ve 3346 sayılı Kanun'un kapsamı dışına çıkarılmıştır. Bu kapsamda, her ne kadar pay sahibi kamu olsa da kamu sermayeli bankalar, özelleştirme portföyündeki kuruluşlar, mahalli idare işletmeleri ve TMSF iştirakleri 233 sayılı KHK kapsamında olmayıp bu KHK'da yer alan KİT tanımına girmemektedir (HMB, 2023: 11).

KİT'ler dışındaki kamu işletmelerinin de mali verilerinin toplanabilmesi ve izlenebilmesi için faaliyet alanı sadece KİT'leri kapsayan Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) "Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Müdürlüğü", 2011 yılında 662 sayılı KHK ile "Kamu Sermayeli Kuruluş ve İşletmeler Genel Müdürlüğü"ne dönüştürülerek, Genel Müdürlüğün faaliyet alanı sadece KİT'ler olmaktan çıkarılmış ve görevleri arasına "*Sermayesinin yarısından fazlası, mahallî idareler dâhil kamuya ait olan veya faaliyet alanı itibarıyla ticarî nitelik taşıyıp Sayıştay Başkanlığınca denetlenen ve kapsamı Müsteşarlıkça belirlenecek olan kamu kuruluş ve işletmelerinin mali ve mali olmayan verilerini toplamak, izlemek ve değerlendirmek*" görevi de eklenmiştir (HMB, 2022: 12). HMB tarafından çıkarılan "*Kamu İşletmelerinin Faaliyetlerinin İzlenmesi ve Raporlanmasına Dair Tebliğ*'de ise kamu işletmeleri, sermayesinin yarısından fazlası kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan veya faaliyet alanı itibarıyla ticari nitelik taşıyıp Sayıştay tarafından denetlenen işletmeler olarak tanımlanmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan 2022 Kamu İşletmeleri Raporu'nda ülkemizde mer'î mevzuat uyarınca faaliyet gösteren kamu işletmeleri sınıflandırmasına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir:

Tablo 1: HMB'nin Kamu işletmeleri Sınıflandırması

Merkezî Yönetimle İlgili Olanlar	**233 sayılı KHK Kapsamındaki Kamu İşletmeleri (KİT'LER)**
	- 233 sayılı KHK'ya tabi KİT'ler (İDT'ler ve KİK'ler) ile KİT'lerin Bağlı Ortaklıkları
	233 sayılı KHK Kapsamı Dışındaki Kamu İşletmeleri
	- Çoğunluk sermayesi Devlete ait olan kamu sermayeli bankalar - 233 sayılı KHK'ya tabi olmayan işletmeler (TÜRKSAT, TÜRK TELEKOM, USHAŞ, MKE A.Ş., ASFAT, TRT, AA, PTT, AOÇ ve BİAŞ) - Özelleştirme kapsam ve programında olan ve pay sahipliğini ÖİB'nin yürüttüğü kuruluşlar (Sümer Holding, TDİ, ADÜAŞ)
	Diğer İşletmeler
	- Çoğunluk sermayesi Devlete ait olmamakla birlikte, yönetim kurulunun yarısından fazlasının atama hakkı kamu kuruluşlarında olan şirketler (THY) - Şirket statüsünde olmayıp yaptığı faaliyet itibarıyla kamu işletmesi niteliğini haiz, özel statülü işletmeler (Örnek: Milli Piyango İdaresi, Spor Toto Teşkilatı), TOKİ ve iştirakleri, TMSF iştirakleri, TSKGV şirketleri.
Mahallî İdarelerle İlgili Olanlar	- İl özel idarelerine ait şirketler - Büyükşehir belediyelerine ait şirketler - Belediyelere ait şirketler

Kaynak: HMB (2023: 12)

2022 yılı Kamu İşletmeleri Raporu'nda, KİT'ler ve bağlı ortaklıklarının yanı sıra, uluslararası tanımlama ve sınıflandırmalara göre kamu işletmesi özelliği gösteren, bir başka ifadeyle yönetim kontrolü ve yaptıkları işin türü itibarıyla kamu işletmesi olarak nitelendirilebilen işletmelere de yer verilmiştir. Bu şekilde ülkemizde "kamu işletmesi" tanımı ile uluslararası alandaki kamu işletmesi tanımları arasında bir uyum sağlanması amaçlanmıştır (HMB, 2023: 2). Tabloda da görüldüğü üzere, ülkemizde merkezi yönetimin ve mahalli idarelerin pay sahipliği fonksiyonunu üstlendiği farklı statülerde çok sayıda işletme ve iştirak bulunmaktadır. Dolayısıyla her ne kadar pay sahibi kamu olsa da pek çok farklı şirket türü bulunmakta ve bu şirketler 233

sayılı KHK kapsamında olmayıp bu KHK'da yer alan KİT tanımına girmemektedir (HMB, 2023: 11).

Sermaye piyasalarında araç çeşitliliği ve derinliğine katkı sağlamak, yurtiçinde kamuya ait olan varlıkları ekonomiye kazandırmak, dış kaynak temin etmek, stratejik, büyük ölçekli yatırımlara iştirak etmek stratejik amaçlarıyla 2016 yılında çıkarılan 6741 sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla Türkiye Varlık Fonu (TVF) ve bu fonu yönetmek üzere Cumhurbaşkanlığına bağlı, özel hukuk hükümlerine tabi TVF Yönetimi A.Ş. kurulmuştur. 2017 yılından itibaren değişik oranlarda kamu sermayesine sahip olan bazı kamu sermayeli işletmeler (kamu iktisadi teşebbüsleri, özelleştirme portföyünde bulunan TCDD İzmir Limanı, kamu sermayeli bazı bankalar ile diğer bazı kamu işletmeleri) ve 2 adet Lisans TVF'ye aktarılmıştır. Ayrıca daha sonra TVF tarafından bedeli ödenerek bazı şirketlerde pay sahibi olunmuş ve yeni şirketler de kurulmuştur. Türkiye Varlık Fonu bünyesinde toplam 29 şirket ile 2 lisans hakkı bulunmaktadır (HMB, 2023: 159).

Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı (TSKGV)'nın pay sahibi olduğu şirketler ile Türkiye Varlık Fonu Yönetimi A.Ş ve Fonun bünyesindeki şirketler de uluslararası tanımlama ve sınıflandırmalara göre kamu işletmesi özelliği göstermektedir. Türk Silahlı Kuvvetleri (TSK)'nin güçlendirilmesi ve ihtiyaç duyulan silah, araç ve gereçleri yurt içinde üretecek seviyede bir savunma sanayii kurularak dışa bağımlılığın asgariye indirilmesi amacıyla 1987 yılında 3388 sayılı Kanun uyarınca, Kara, Deniz ve Hava Kuvvetlerini Güçlendirme Vakıflarının birleştirilmesi ile kurulan TSKGV; her biri savunma sanayimizde önemli alanlarda faaliyet gösteren 6 bağlı ortaklığı ile 8 iştiraki olmak üzere toplam 14 şirkette doğrudan pay sahibidir (HMB, 2023: 163).

1.3. Kamu İşletmelerinin Gelişimi

Dünyada günümüzdeki anlamıyla 19. yüzyılın ortasından itibaren görülmeye başlayan (Oktay vd., 2021: 74) kamu işletmeleri, Cumhuriyet sonrası devletçilik politikalarının benimsendiği dönemde özellikle özel sektörün yetersizliği nedeniyle ekonomik kalkınmayı gerçekleştirmek amacıyla en önemli araçlar olarak düşünülmüş ve

kurulmuşlardır. 1960 sonrası planlı dönemde sayıları ve önemi giderek artan bu işletmeler, ekonomik kalkınmanın ve sanayileşmenin öncüsü olarak kabul edilmiştir. Ancak zamanla özel sektörün gelişmesi ve kamu işletmelerinde değişik sebeplerle meydana gelen verimsizlikler nedeniyle 24 Ocak kararları ile başlayan 1980 sonrası süreçte ekonomik istikrar tedbirleri ile KİT politikalarında köklü değişiklikler yapılmıştır. Serbest piyasa ekonomisine geçişi amaçlayan reformlar kapsamında ekonomik değeri olan bazı KİT'ler özelleştirilmiş, bazıları kapatılmış, diğer KİT'lerin ise kamuya yük getirmeden, kârlı, verimli ve özerk bir yapıda çalışabilmelerini sağlamaya yönelik bazı düzenlemeler yapılmıştır. İç denetim, iç kontrol, risk yönetimi, stratejik planlama gibi unsurlarıyla kurumsal yönetişimin güçlendirilmesi (Toprak ve Bayraktar, 2017), sonraki süreçte yapılan reformların amaçları arasında yer almıştır.

Anayasanın 165. maddesine uygun olarak 1984 yılında KİT'leri bugünkü hukuki statüsüne kavuşturan temel yasal düzenleme olan 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, kamu iktisadi teşebbüslerinde denetime ilişkin usul ve esasların belirlenmesine ilişkin olarak da 1987 yılında 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çıkarılarak kamu iktisadi teşebbüsleri ve denetimleri düzenlenmiştir.

233 sayılı KHK ile kamu işletmelerinin özerk bir tarzda ve ekonominin kurallarına uygun olarak yönetilmelerini; iktisadi devlet teşekküllerinin ekonomik gereklere uygun olarak verimlilik ve karlılık ilkeleri doğrultusunda kendi aralarında ve milli ekonomi ile uyum içinde çalışarak sermaye birikimine yardım etmelerini ve bu suretle daha fazla yatırım kaynağı yaratmalarını; kamu iktisadi kuruluşlarının kendilerine verilen görev ve kamu hizmetlerini ekonomik ve sosyal gereklere uygun olarak verimlilik ilkesi doğrultusunda yürütmeleri amaçlanmıştır.

On Birinci Kalkınma Planı'nda; özelleştirmeler yoluyla devletin kamusal fayda taşımayan üretimdeki payının azaltılmasına devam edilmesi, mevcut kamu iktisadi teşebbüslerinin faaliyetlerinin piyasada rekabeti bozucu etkiye neden olmayacak şekilde, etkin ve verimlilik temelli şekilde yürütülmesinin amaçlandığı ifade edilmiştir.

Cumhuriyetin ilk yıllarında kamu iktisadi teşebbüslerinin kurulması ile başlayan kamu işletmelerinin yıllar itibariyle sayıları hızla artmış, farklı düzenlemeler ve farklı kuruluş kanunlarıyla tabi oldukları mevzuatlar da çeşitlenmiştir. Yıllar itibariyle bazı kamu idareleri ile kamu işletmeleri arasındaki ayrım daha da belirsiz bir hale gelmiştir.

Kamu idarelerinin şirketleşmeye gitmesinin kamu mali yönetimi açısından olumlu ve olumsuz pek çok yönü bulunmaktadır. Kamu işletmeciliği ilk dönemlerde gelir ve istihdam sağlama, gelir dağılımını düzenleme, ekonomide istikrarı ve özellikle geri kalmış bölge ve sektörleri kalkındırma, özel sektöre öncülük etme gibi sosyo-ekonomik amaçlarla yürütülmekteydi. Son yıllarda ise farklı amaçlarla, özellikle belediyelere ait kamu işletmeleri (belediye iktisadi teşekkülleri/ BİT) ağırlıklı olmak üzere pek çok kamu işletmesi kurulmaya devam edilmektedir. Son dönemde kamu işletmelerinin kuruluş nedenleri genel olarak; gelir elde etmek, ihale yoluyla özel şirketlere giden kamu idaresi kaynaklarının kurulan şirketler aracılığı ile tekrar kamu idarelerine dönüşünü sağlamak (Çiftçi, 2006: 59-60), kar amacı gütmeksizin sosyal hizmet sunmak, kamu idarelerinin tabi oldukları bürokratik usul ve kurallardan kurtularak özel hukuk hükümlerine tabi esnek ve dinamik bir yapıya sahip olmak, kamu idarelerinin hizmetlerini daha hızlı, dinamik ve etkin olarak sunmak, özel kesimin yararlandığı piyasa şartlarının getirdiği imkânlardan ve tekniklerden faydalanmak, ülkemiz ekonomisi açısından büyük önem arz eden uluslararası faaliyet ve projeleri etkin, verimli ve hızlı bir şekilde yürütmek, kamu personel rejiminin dışına çıkarak esnek istihdam ve esnek ücret politikası uygulama imkânına sahip olmak şeklinde sayılabilir.

Yeni bir kamu şirketinin kurulması Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle veya kanunlar ile yapılmaktadır. Uygulamada prosedürlerinin zorluğu nedeniyle şirket kurulması yerine hibe yoluyla şirketlerin kamu idarelerine devredildiği görülmektedir. Ayrıca kamu idaresine ya da kamu işletmesine ait bir kamu işletmesinin de başka bir şirket kurarken izin alması zorunluluğu da bulunmamaktadır.

233 sayılı KHK'nın 54. maddesinde KİT'lerin amaç ve faaliyet alanlarının Ekonomi Koordinasyon Kurulu tarafından belirleneceği ve KİT'ler, müesseseler ve bağlı ortaklıklarının, kuruluş amaçları dışında faaliyette bulunamayacakları düzenlenmiştir. Mahalli idarelerin ise kendilerine verilen görev ve hizmet alanlarıyla sınırlı olarak kamu

işletmeleri kurabilecekleri düzenlenmiştir. Diğer kamu işletmelerinin kuruluş amaçları ve faaliyet alanlarına ise kuruluş kanunlarında yer verilmektedir.

TTK'ya göre tüzel kişiliğe sahip ortaklıkların kuruluşu sırasında; ana (esas) sözleşmenin düzenlenmiş olması, şirketlerin ana sözleşmelerinde esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde şirketin işletme konusunun yer alması zorunludur. Bir ortaklığın kurulabilmesi için izin ve tescil gibi başka işlemlerin de gerçekleşmesi gereklidir. Emredici kanun hükümlerine uygun bir ana sözleşmenin hazırlanması ve imzalanması, ortaklığın tüzel kişilik kazanabilmesi için kanunda öngörülen kuruluş aşamalarının başlangıcı ve en önemlisidir (Ekin Şahan, 2022).

233 sayılı KHK'ya 2018'de eklenen Ek Madde 2'de, Cumhurbaşkanınca anonim şirket şeklinde kurulan kamu sermayeli şirketlerin; 13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun kuruluş ve tescile ilişkin hükümlerinden muaf tutulacağı, esas sözleşmelerinin imzalanmasını müteakip yapılacak tescil ve ilan ile faaliyete geçeceği, bunlar hakkında 6102 sayılı Kanun'un kuruluşa, ayni ve nakdi sermaye konulmasına ve genel kurula ilişkin hükümlerinin uygulanmayacağı; ayrıca, savunma, güvenlik veya istihbarat alanlarına ilişkin anonim şirket olarak kurulacak teşebbüslerin, 6102 sayılı Kanunun denetim ve şirketler topluluğuna ilişkin hükümlerinden muaf tutulacağı, bu Madde kapsamında kurulan kamu sermayeli şirketlerde kamunun pay sahipliğine dayanan oy, yönetim, temsil, denetim gibi hak ve yetkilerin, Cumhurbaşkanı veya belirleyeceği bakanlık tarafından kullanılacağı ve bunların, bu KHK ile teşebbüslere tanınan tüm hak, istisna ve muafiyetlerden yararlanacağı düzenlenmiştir.

Özellikle belediyelere ait kamu işletmelerinde, kendilerine verilen görev ve hizmet alanlarında şirket kurabilecekleri düzenlenmiş olmasına rağmen uygulamada belediyeler tarafından pek çok farklı alanda şirket kurulduğu, bu şirketlerin verimlilik, kârlılık gibi kriterler olmaksızın faaliyet gösterdiği görülmektedir. Dolayısıyla pek çok kamu hizmeti, hem kamu hukuku düzenlemelerine tabi kamu idareleri hem de özel hukuk düzenlemelerine tabi kamu işletmeleri tarafından farklı kriterlere göre verilmekte olup bu durum; denetim, sorumluluk ve hesap verebilirlik ile kamu mali yönetimi ve kamu hizmeti sunumu açısından çeşitli riskler barındırmaktadır.

2. KAMU İŞLETMELERİNDE YÖNETİM, SORUMLULUK VE DENETİM İLİŞKİSİ

Kamu işletmelerinden, KİT'lerin yönetim ve karar organlarının oluşumu, görev ve sorumlulukları ile faaliyetlerine yön veren temel düzenlemeler; Anayasanın 165. maddesi ve 233 sayılı KHK ile kuruluş kanunları ve ana statüleridir. Özelleştirme kapsamında yer alan kamu işletmeleri için ise ayrıca 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun'da temel düzenlemelerden birisidir.

Genel yönetim kapsamındaki kuruluşlar tarafından kurulan kamu işletmelerinin yönetim ve karar organlarının oluşumu, görev ve sorumlulukları ve faaliyetlerine yön veren düzenlemeler ise bazı kamu işletmeleri için özel kuruluş kanunları iken, diğer pek çok kamu işletmesi için ise tamamen veya belirli hükümlerle sınırlı olarak Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve diğer özel hukuk düzenlemeleridir. Ayrıca söz konusu özel düzenlemelerle birlikte kamu işletmeleri bazı kamu hukuku düzenlemelerine de tabi tutulmaktadırlar (Örneğin 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, Kamu Haznedarlığı Tebliği). Dolayısıyla kamu işletmeleri, birbirinden farklı özelliklere sahip, standart yapıda olmayan kuruluşlardır. Bu kuruluşların tabi oldukları düzenlemeler, denetimlerinin çerçevesini de etkilemektedir.

Aşağıdaki tabloda kamu işletmelerinin denetimine ilişkin temel düzenlemelere yer verilmiştir:

Tablo 2: Kamu İşletmelerinin Yönetim ve Denetimine İlişkin Temel Düzenlemeler

1982 Anayasası Maddeleri	**İlgili Alanı Düzenleyen Temel Kanunlar**	**İlgili Alanda Yüksek Denetimi Düzenleyen Temel Kanunlar**
Anayasa'nın "Sayıştay" başlıklı 160. maddesi.	- 5018 s. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2005) - Kuruluş kanunları, ana statüler - Türk Ticaret Kanunu (TTK) - Diğer Kanunlar (SPK vb.)	- 6085 s. Sayıştay Kanunu (2010) - Diğer kanunlar
Anayasa'nın "Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi" başlıklı 165. maddesi.	- 233 s. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında KHK (1984) - Kuruluş kanunları, ana statüler - 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun - Diğer Kanunlar	- 3346 s. Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun (1987) - 6085 s. Sayıştay Kanunu (2010) - Diğer Kanunlar

Ticaret şirketlerine ilişkin genel hükümler (temel özellikleri ve işleyişleri) ve şirket türleri, 6102 sayılı TTK'da düzenlenmiştir. Anonim şirket, sermayesi belirli paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığı ile sorumlu bulunan şirkettir. Anonim şirketlerin, şirketin karar organı olan genel kurul ve şirketin idaresi ve temsilinden sorumlu olan yönetim kurulu olmak üzere iki adet zorunlu organı bulunmaktadır. Şirketin idaresi ve temsilinden sorumlu olan yönetim kurulunun, karar organı olarak hareket eden genel kuruldan farklı olarak sorumluluğu bulunmaktadır. Yönetim kurulu üyelerinin hukuki ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır. Yönetim kurulu üyelerinin hukuki sorumluluğu, genel sorumluluk halleri ve özel sorumluluk halleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bununla birlikte yönetim kurulu

üyelerinin kamu alacakları bakımından da sorumluluğu söz konusudur (Turgut, 2023: 20). Yönetim kurulu üyelerinin cezai sorumluluğu ise çeşitli (TTK, VUK, SPK, TCK vb.) kanunlarda yer alan fiillerin ortaya çıkması halinde söz konusu olabilmektedir. Örneğin; TTK m.562/8 hükmüne göre ticari defterlere kasıtlı olarak gerçeğe aykırı kayıt yapılması hali hapis cezası gerektiren fiillerden birisi olarak sayılmıştır.

TTK'nın 369. maddesi gereği yönetim kurulu üyeleri; kanun, şirketin esas sözleşmesi, iç yönergesi ve yönetim kurulu kararları doğrultusunda tüm yetki ve görevlerini yerine getirirken tedbirli bir yönetici olarak hareket etmek ve şirketin menfaatlerini gözetmek zorundadır. Yönetim kurulu üyeleri, bu yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal etmeleri halinde şirketin, pay sahiplerinin ve şirket alacaklılarının uğradığı zararlardan sorumlu olurlar. Yönetim kurulu üyelerinin genel hükümler kapsamında sorumluluğuna gidilebilmesi için kusur, zarar, uygun nedensellik bağı şartları mevcut olmalıdır. Yönetim kurulu üyeleri, üzerine düşen dikkat ve özen yükümlülüğünü yerine getirdiklerini kanıtlamaları durumunda kusura dayanan sorumluluktan kurtulurlar (Doğan, 2023:72-74). Yönetim kurulu üyelerinin bu sorumluluğu, karar organı olan genel kurulun ibra kararı ile kaldırılabilmektedir. Şirketin icra organı olmaları bakımından ibra kararı ile kural olarak yönetim kurulu organ olarak değil, yönetim kurulu üyesi sıfatı ile bu organı oluşturan üyelerin sorumluluklarının kaldırılması söz konusu olmaktadır (Turgut, 2023: 20). Yönetim kurulunun işlem ve kararlarında uymaları gereken özen ve sadakat yükümlülüğü ile birlikte Türk Ticaret Kanunu'nda özel olarak şirket menfaatlerine aykırılık teşkil eden somut haller düzenlenmiştir. Ayrıca Anonim şirketlerde ortaklar, ödemeyi taahhüt ettikleri ancak ödemedikleri sermaye payları oranında sorumlu iken yönetim kurulu, şirketin kamu borçlarının tamamından sorumludur. Şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen kamu borçlarından yönetim kurulu tüm şahsi mal varlığı ile sorumlu olmaktadır (Akın, 2019: 171-172).

3. KAMU İŞLETMELERİNDE SAYIŞTAY DENETİMİ

3.1. Bütçe Hakkı ve Kamu İşletmelerinin Parlamento Adına Denetimi

Geleneksel anlamda vatandaşların temsilcileri aracılığıyla yürütme organına verdiği gelir toplama ile gider yapma yetki ve görevlerini içeren, kamu politikalarını tayin ve tespit sürecinde vatandaşların belirleyici olmasını ifade eden "bütçe hakkı" (Bağlı, 2012: 41-74) parlamentoların en önemli ve vazgeçilmez yetkilerinden biridir. Bu hakkın iki yönü bulunmaktadır: Halkın temsilcilerinden oluşan parlamentonun bir kanun ile yürütmeye harcama yetkisi vermesi ve verilen bu yetkinin amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesi.

Parlamentonun kamu mali yönetimi üzerindeki gözetim sorumluluğu, bütçenin planlamasından uygulanması ve sonuçlandırılmasına kadar tüm süreçlerinde parlamentonun etkin ve yeterli düzeyde bilgilendirilmesini zorunlu kılar. Etkin ve yeterli bir bilgilendirme ise mali saydamlığın tam anlamıyla tesis edilmesi ve iyi işleyen bir hesap verme sisteminin kurulması ile mümkündür (Bağlı, 2012: 65-66). Parlamento adına tüm kamu kurum ve kuruluşlarını ve bunların tüm faaliyet, plan, program ve projeleri ve her tür kamu kaynağını denetleyerek sonuçları hakkında parlamentoya bağımsız, objektif, güncel ve güvenilir raporlar sunan Sayıştaylar, kapsamlı bulguları, analizleri ve geleceğe dönük gelişim odaklı önerileri ile parlamentonun yürütme üzerinde bütçe hakkının gereği olarak denetim ve gözetim işlevini icra etmesine önemli katkılar sunarlar (Köse, 2019: 28).

Genel olarak denetim, bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesinin objektif ve sistematik bir biçimde araştırılması ve elde edilen bulguların değerlendirilerek ilgili taraflara iletilmesi süreci olarak tanımlanabilir (Köse, 2007a:8). Yüksek denetim[4] ise, kaynağını Anayasadan alan, meslek mensuplarının anayasal ve yasal teminatlara sahip bulunduğu ve birçok ülkede yargısal

4 Ülkemiz literatüründe ve yasal düzenlemelerde denetimin fonksiyonel ayrımı, daha çok iç denetim ve dış denetim şeklinde yapılmakta ve yüksek denetim kurumlarınca yapılan denetim de dış denetim kapsamında değerlendirilmekte ise de uluslararası literatürde bu denetim türü için "yüksek denetim" (supreme audit) kavramının daha yaygın olarak kullanıldığı görülmektedir. Zira yüksek denetim, çeşitli nitelikleriyle dış denetimden farklılaşmakta ve farklı tanımlanması zorunluluk taşımaktadır (Köse, 2007b: 113).

yetkilerle de donatılmış bulunan bağımsız kuruluşlarca parlamento adına yürütülen denetimleri ifade etmektedir (Köse, 2007b: 113). Anayasal sistemde tek yüksek denetim kurumu olarak konumlandırılan Sayıştay, diğer kamu idareleri gibi kamu işletmelerinin de parlamento adına (yüksek) denetimini gerçekleştirmekle yükümlüdür.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre Sayıştay, kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetlemek ve sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunmakla görevlidir. Sayıştayın görevleri, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetlemek, sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlamak, genel uygunluk bildirimini TBMM'ye sunmak, kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işleri yapmak şeklinde düzenlenmiştir. Sayıştay; üstlendiği denetim, raporlama, yargılama, görüş bildirme ve rehberlik hizmetleriyle kamu mali yönetiminde iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesine yönetimde şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesine katkı sağlamaktadır (Sayıştay, 2023a: 16).

TBMM, Sayıştay denetim raporları aracılığıyla bütçe ve uygulama sonuçları üzerinden yürütmeyi etkin bir şekilde denetleyebilmektedir. Sayıştayların denetim raporları, kamu idarelerinin güçlendirilmesi, verimlilik ve etkinliklerinin artırılması, saydam ve hesap verebilir kılınmalarına yönelik çalışmalarda da parlamentolara önemli bir dayanak teşkil etmektedir (Köse, 2019: 9). Etkin bir Sayıştay, kamu yönetiminin hukuk devletinin gerekleri doğrultusunda, verimli ve etkin bir şekilde işlemesini sağlarken, aynı zamanda adına denetim yaptığı yasamanın yürütme üzerindeki demokratik gözetimini güçlendirmektedir (Köse, 2019: 7).

Farklı yapılarından dolayı denetimlerinin de farklı olması gerektiği düşüncesinden hareketle 1938 yılında KİT'leri idari, mali ve teknik bakımdan sürekli denetlemek ve gözetlemekle görevli Umumi Murakabe Heyetinin (1960 yılında Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu adını alan) kurulması, Sayıştay ile birlikte parlamento adına denetim yapan ikinci bir kurumun ortaya çıkmasına yol açmıştır. Parlamento adına denetim yapmakla birlikte yürütmenin içinde yer

alması nedeniyle uluslararası standartlara uygunluğu eleştiri konusu yapılmasına rağmen, bu ikili yüksek denetim yapısı 1961 ve 1982 Anayasalarında da devam ettirilmiştir. 1982 Anayasası ile devam ettirilen model çerçevesinde, 160. ve 165. maddeleri ile düzenlenen; *"Sayıştay'ın merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek"* ile *"Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi"* işlevleri birbirinden ayrıştırılmıştır.

03.12.2010 tarihinde 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun kabul edilmesi, ülkemizde yüksek denetim adına çok önemli bir dönüm noktası olmuştur. Kanunla YDK'nın tüzel kişiliği sona erdirilerek Sayıştay'a devredilmiş ve tek yüksek denetim kurumu olarak Sayıştay yetki ve görev çerçevesi genişletilmiş ve bağımsızlığı pekiştirilmiştir (Polat, 2012:124). Yeni dönemde Sayıştay, Anayasa'nın 160. maddesine göre genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve bunlara ait kamu işletmelerini, ayrıca Anayasa'nın 165. maddesine uygun olarak da kamu iktisadi teşebbüsleri ve ilgili düzenlemeler kapsamında yer alan diğer kamu işletmelerini denetlemektedir. Bu durumda farklı hukuki düzenlemelere sahip kamuya ait ticari esaslara göre faaliyetlerde bulunan kamu işletmelerinin yüksek denetimlerinde ve ibralarında temel bazı farklılıklar bulunmaktadır.

3.2. Kamu İşletmelerinde Sayıştay Denetiminin Anayasal ve Yasal Çerçevesi

Sayıştay Kanunu'nun Sayıştayın denetim alanını düzenleyen 4. maddesinde, aşağıda yer verilen kamu işletmelerinin Sayıştay denetimi kapsamında oldukları düzenlenmiştir:

- Sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile kurulmuş anonim ortaklıklar (m.4/1.fıkra a bendi),

- Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumları, mahallî idareler ve sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile kurulmuş anonim ortaklıklar ve diğer kamu

idarelerine bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketler (m.4/1.fıkra b bendi),

- Sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile kurulmuş anonim ortaklıklar ile merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumları, mahallî idareler ve sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile kurulmuş anonim ortaklıklar ve diğer kamu idarelerine bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları şirketlerden doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı %50'den az olup ilgili mevzuatı uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketler, iştirakleri ve bağlı ortaklıkları (m.4/1.fıkra ek paragraf),

- 2/4/1987 tarihli ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 2'nci maddesi kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıklar (m.4/3.fıkra).

6085 sayılı Kanun'un 4. maddesi kapsamında yer alan kamu işletmeleri; Anayasamızın 160. ve 165. maddelerinde düzenlenen yüksek denetim yapısına uygun olarak farklı fıkralarda düzenlenmiştir. Sayıştay Kanunu'nun 4. maddesinde yer alan tüm kamu işletmeleri, Sayıştayın denetim alanında olmakla birlikte; Maddenin 1. fıkrasında yer alan kuruluş ve ortaklıkların denetimleri 6085 sayılı Kanun kapsamında, Maddenin 3. fıkrasında yer alan kuruluş ve ortaklıklarının denetimleri ise 6085 ve 3346 sayılı Kanun ve diğer kanunlarda yer alan usul ve esaslara uygun olarak yapılmaktadır.

Sayıştay tarafından 3346 sayılı Kanun kapsamında denetlenen kamu işletmeleri için hazırlanan denetim raporları dışında ayrıca 6085 sayılı Kanun'un 43. maddesi gereğince, 3346 sayılı Kanun kapsamında denetlenen kamu işletmelerinin yıllık faaliyet sonuçları hakkında kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla her yıl kamu işletmeleri yıllık denetim raporlarında yer alan veriler ile raporda yer verilmesi uygun görülen diğer hususlar çerçevesinde "Kamu İşletmeleri Genel Raporu" (Sayıştay, 2022) da hazırlanmaktadır. Söz konusu Genel Rapor'da kamu işletmeleri; hukuki yapıları, nitelikleri ve işleyişleri dikkate

alınarak tasnif edilmekte ve kamu iktisadi teşebbüsleri, özelleştirme kapsam ve programındaki kuruluşlar, finansal kuruluşlar ve diğer kuruluşlar olarak değerlendirilmektedir (Sayıştay, 2022).

Sayıştay denetimi kapsamındaki kamu işletmeleri; Sayıştay Kanunu'nun 4. maddesi ile Sayıştay Kamu İşletmeleri Genel Raporunda kamu işletmeleri tasnifine göre kamu işletmeleri genel olarak aşağıdaki şekilde tasnif edilebilir:

1. (Anayasa m.160) Sadece 6085 s. Kanun Kapsamındaki Denetime Tabi Kamu İşletmeleri (Anonim ortaklıklar, Kamu Şirketleri, Mahalli İdare Şirketleri, Kamu payı %50'den az olup bağımsız denetime tabi olan şirketler)

2. (Anayasa m.165) 3346 ve 6085 s. Kanun Kapsamındaki Denetime Tabi Kamu İşletmeleri (Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Özelleştirme Kapsam ve Programındaki Kuruluşlar, Finansal Kuruluşlar ve Diğer Kuruluşlar)

6085 sayılı Sayıştay Kanun'un 2. maddesinde Sayıştay Kanunu uygulamasında; kamu veya özel hukuk hükümlerine tabi olup olmadığına bakılmaksızın Sayıştay denetimine tabi tüm idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme, bağlı ortaklık ve şirketler, kamu idaresi olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla Sayıştay Kanunu'nun uygulaması açısından, kamu idareleri ile (Anayasa ve 3346 sayılı Kanunla özel olarak denetimi düzenlenmiş olan kamu iktisadi teşekkülleri de dahil olmak üzere) farklı hukuki düzenlemelere tabi olan tüm kamu işletmeleri, genel olarak "kamu idaresi" olarak tanımlanarak aynı ortak düzenlemelere tabi tutulmuşlardır.

Sayıştay'ın 2022 yılı Denetim Programı kapsamında; 39 genel bütçeli idare, 148 özel bütçeli idare, 11 düzenleyici ve denetleyici kurum, 2 sosyal güvenlik kurumu, 11 il özel idaresi, 23 büyükşehir belediyesi, 26 büyükşehir bağlı idaresi, 22 il belediyesi, 116 ilçe belediyesi, 2 mahalli idare birliği ile 41 mahallî idare şirketi, 6 yatırım izleme ve koordinasyon başkanlığı (YİKOB), 6 kalkınma ajansı, 13 diğer kamu idaresi ve 3 diğer kamu şirketi olmak üzere toplam 469 kamu idaresinde düzenlilik denetimi (mali denetim ve uygunluk denetimi) gerçekleştirilerek Sayıştay denetim raporu düzenlenmiş ve kamu zararı tespit edilen hususlara yargılamaya esas raporlarda yer verilmiştir (Sayıştay, 2023b: 5-6).

2022 yılı Denetim Programı kapsamında ayrıca 6085 sayılı Kanun'un 4. maddesinin 3. fıkrası gereğince 109 adet kamu işletmesi (17 adet İDT ile bunlara bağlı 5 adet müessese ve 2 adet bağlı ortaklık ile 2 adet KİK olmak üzere toplam 26 adet KİT, özelleştirme kapsam ve programında olan 5 adet kuruluş, bankalar ve bunların finansal nitelikteki bağlı ortaklıkları olmak üzere toplam 30 adet finansal kuruluş ile 48 adet diğer kuruluş olmak üzere) 3346 sayılı Kanun Kapsamında denetlenerek denetim raporu hazırlanmıştır (Sayıştay, 2022: 9-10).

2022 yılı denetimleri sonucunda; Sayıştay tarafından düzenlenen raporlardan, 198'i merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, 2'si sosyal güvenlik kurumlarına, 13'ü diğer kamu idarelerine, 6'sı kalkınma ajanslarına, 3'ü diğer kamu şirketlerine ve 109'u kamu işletmelerine ait olmak üzere toplam 331 adedi TBMM'ye sunulmuştur. TBMM'ye sunulanlar dışında kalan 247 rapor ise yetkili organlarında görüşülmek ve gereği yapılmak üzere ilgili kamu idarelerine gönderilmiştir (Sayıştay, 2023b: 6).

Aşağıdaki tablo ve grafikte de görülmekte olduğu gibi Sayıştay tarafından denetlenen tüm kamu işletmeleri türlerinin de sayıları yıllar itibariyle artmıştır. Bu artışın en önemli sebebi, yıllar itibarıyla üç şirket türünde de yeni kamu işletmelerinin kurulması, borçları sebebiyle hisseleri kamu bankalarına devredilen ve sermayelerindeki doğrudan veya dolaylı kamu paylarının %50'yi aşan bazı özel şirketler ile bunların bağlı ortaklıklarının Sayıştay denetimi kapsamına girmesidir.

Tablo 3: Yıllar İtibarıyla Sayıştay Kamu İşletmeleri Denetim Raporu Sayıları

			2018	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**
TBMM'ye ve İlgili Kamu İdaresine Sunulan Rapor Sayısı	Anayasa 165	Kamu İşletmeleri	73	81	95	108	109
	Anayasa 160	Diğer Kamu Şirketleri	2	-	1	2	3
Sadece İlgili Kamu İdaresine Sunulan Rapor Sayısı	Anayasa 160	Mahalli İdare Şirketleri	5	22	33	39	41
		Toplam	**80**	**103**	**129**	**149**	**153**

Kaynak: Sayıştay (2023b: 6)'da yer alan Tablo 1'den türetilmiştir.

4. KAMU İŞLETMELERİNİN YÜKSEK DENETİMLERİNDEKİ FARKLILIKLAR

4.1. Uygulanan Denetimin Mahiyeti ve Kapsamı

Anayasanın 160. maddesinde Sayıştayın merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli olduğu ve mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması işlemlerinin de Sayıştay tarafından yapılacağı düzenlenmiştir. 6085 sayılı Kanun'da da Sayıştayın genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetleyeceği, sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlayacağı düzenlenmiştir.

Sayıştaya denetim görevinin yanında ayrıca "sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlama görevi" de verilmiş olup bu görev yargısal bir görevdir. Yargı fonksiyonunun en önemli ayırıcı özelliği, hukuka aykırılık iddialarını kesin olarak çözme, yani kesin hükme bağlama özelliğidir (Geçgel, 2014: 33). Sayıştayın hem Anayasanın 160. hem de 165. maddeleri kapsamında denetimini yaptığı kamu işletmeleri, Sayıştayın Anayasa'nın 160. maddesinde düzenlenen kesin hükme bağlama işlevi kapsamında yer almadığından, yöneticileri veya görevlileri hakkında Sayıştay tarafından yargılama yapılmamaktadır.

Sayıştay, kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetlenmek ve sonuçları hakkında TBMM ile mahalli idare meclislerine doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunmakla görevlidir. Sayıştay, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde gerçekleştirdiği denetim ve incelemeler sonucunda, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilip getirilmediğini raporlarında belirtir. Dolayısıyla Sayıştay'ın kamu işletmeleri denetimleri ile muhataplarının denetlenen kamu işletmelerine ilişkin bilgi edinmelerini amaçlamaktadır.

Sayıştay Kanunu'nun 36. maddesinde Sayıştay denetiminin; uygunluk denetimi, mali denetim ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin

değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilen düzenlilik denetimi ile hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilen performans denetimini kapsadığı düzenlenmiştir.

Anayasamızın 165. maddesi kapsamında kamu iktisadi teşebbüslerinde denetime ilişkin usul ve esasların belirlenmesine ilişkin olarak çıkarılan 3346 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile kamu iktisadi teşebbüslerinin Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesini sağlamak üzere, TBMM tarafından seçilecek 35 milletvekilinden oluşan TBMM KİT Komisyonun kurulması ve Kanun'un 7. maddesinde ise Kanun kapsamındaki kamu işletmeleri ile bu kamu işletmelerinin iştirakiyle kurulan diğer kamu kuruluşlarının ibrası için bu komisyonun uygulayacağı inceleme usulleri düzenlenmiştir. Maddede; TBMM KİT Komisyonu ve alt komisyonlarının, (ilgili bakanlıkların görüşleri ve denetlenen kuruluşların cevaplarını da içeren) her teşebbüsün bilançosu ile netice hesaplarının bulunduğu Sayıştay raporları ile Cumhurbaşkanlığının sevk edeceği diğer raporları ve varsa kendisince tespit edilen konuları; denetleyecekleri kuruluşların durumunu, ulusal ekonomiye faydalı olabilmeleri için özerk bir tarzda, ekonominin kuralları ve ekonomik gerekler dahilinde, verimlilik ve karlılık ilkeleri doğrultusunda yönetilip yönetilmediklerinin, kuruluş amaçlarına ulaşmalarını teminen; faaliyetlerinin mevzuata, uzun vadeli kalkınma planına ve planın uygulama programlarına uygunluğu yönlerinden inceleyeceği düzenlenmiştir. 233 sayılı KHK'nın 39. maddesinde ise teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklıkların, Sayıştay'ın mali, idari ve teknik yönden sürekli denetimine tabi olduğu düzenlenmiştir.

Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 31. maddesinde ise kamu iktisadi teşebbüslerinin; iktisadi, mali, idari, hukuki ve teknik yönlerden sürekli denetime tabi olduğu, bu denetimlerde; denetlenen kuruluşların kanun veya statülerinde belirlenen amaç ve esaslara, kalkınma planı ve programlara uyulup uyulmadığı, işletme bütçelerinin gereklere, işlemlerinin bütçelere; maliyet bilanço ve sonuç hesaplarının dönem faaliyetlerine uygunluğu ve doğruluğu, çağdaş işletmecilik esaslarına uyulup uyulmadığı, işlemlerin hukuka uygunluğu, verimlilik ve kârlılık ilkelerine uyulup uyulmadığı, işletmenin zarara uğratılıp uğratılmadığı hususları araştırılarak raporlanacağı ayrıca 34. maddede raporlama dönemi beklenildiğinde telafisi güç sonuçlar doğacağı düşünülen

hususlarda Sayıştay Başkanlığı Onayı ile denetim ve inceleme yapılabileceği ve Başkanlığın bu raporlarda yer alan hususların teftişi veya soruşturulması için söz konusu raporları ilgili kurumlara ve denetlenen kamu idaresine gönderebileceği düzenlenmiştir.

Sadece 6085 sayılı Kanuna tabi olan kamu işletmelerinde düzenlilik denetimleri kapsamında mali denetim, uygunluk denetimi ile faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi kapsamıyla sınırlı performans denetimi yapılmakta ve düzenlilik denetimi raporu hazırlanmaktayken; 3346 sayılı Kanun'a tabi olan kamu işletmelerinde ise; 6085 sayılı Kanunda yer alan mali denetim ve uygunluk denetiminin yanı sıra denetlenen kuruluşların kanun veya statülerinde belirlenen amaç ve esaslara, kalkınma planı ve programlara uyulup uyulmadığı, işletme bütçelerinin gereklere, işlemlerinin bütçelere; maliyet bilanço ve sonuç hesaplarının dönem faaliyetlerine uygunluğu ve doğruluğu, çağdaş işletmecilik esaslarına uyulup uyulmadığı, işlemlerin hukuka uygunluğu, verimlilik ve kârlılık ilkelerine uyulup uyulmadığı, işletmenin zarara uğratılıp uğratılmadığı hususları da yapılan denetimlerde incelenerek kamu işletmesi denetim raporları hazırlanmaktadır. Dolayısıyla sadece 6085 sayılı Kanuna tabi kamu işletmelerinde herhangi bir verimlilik ve kârlılık değerlendirmesi yapılmamakta, söz konusu kamu işletmelerinde, genel yönetim kapsamındaki diğer kamu kurum ve kuruluşları gibi düzenlilik denetimi yapılmakta ve kamu işletmesinin mali rapor ve tablolarının tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiğine ilişkin denetim görüşü verilmektedir.

TBMM KİT Komisyonunun KİT Denetimine İlişkin Komisyon Raporlarının incelenmesi sonucunda; denetim bulgularının çoğunlukla, özel sektör işletmelerinde uygulanan bağımsız denetimin kamudaki karşılığı olan mali denetimden ziyade, uluslararası yüksek denetim standartlarında tanımlanan performans denetimi ve hukuka uygunluktan daha geniş kapsamlı bir uygunluk denetimine ilişkin olduğu görülmektedir. Bu tespitten hareketle, TBMM KİT Komisyonunca Sayıştay denetim raporlarında daha çok bu mahiyette çıktı üretilmesinin istenildiği/beklenildiği ve buna uygun denetim yöntemlerine daha çok önem verildiği söylenebilecektir.

6102 sayılı TTK'nın 397. maddesine göre çıkarılan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar doğrultusunda bağımsız

denetim kapsamına alınacak, belirli alanlarda faaliyette bulunan sermaye şirketleri ile aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı bakımından belirli ölçütlerden en az ikisinde eşik değerleri sağlayan sermaye şirketleri her yıl belirlenmektedir. Sayıştay Kanununun 4. maddesine, şirketlerden doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı %50'den az olup ilgili mevzuatı uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketler, bunların iştirakleri ve bağlı ortaklıklarının denetiminin, ilgili mevzuatı uyarınca düzenlenen ve Sayıştay'a gönderilecek olan bağımsız denetim raporları esas alınarak yapılacağı ve Sayıştay'ın münhasıran kendisine sunulan bağımsız denetim raporlarını esas alarak hazırlayacağı raporu, TBMM'ye sunacağı hükmü eklenmiştir. Dolayısıyla kamu payı %50'den az olup bağımsız denetime tabi olan şirketler açısından sadece bağımsız denetim yapılacak, bu şirketler için Sayıştay tarafından ayrıca başka bir denetim yapılmaksızın sadece bağımsız denetim raporunu içeren bir Sayıştay raporu hazırlanacaktır. Kamu payı %50'den az olup bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin Sayıştay tarafından nasıl denetleneceğine ilişkin ise bir düzenlenme yapılmamıştır.

Bağımsız denetçinin, işletme faaliyetleri ile işletme yönetiminin başarısını değerlendirmesi ve öneriler sunması, denetimden ziyade yönetim danışmanlığı hizmeti olarak nitelendirilmektedir. İşletme faaliyetlerinin etkin, ekonomik ve verimli şekilde yürütülmesine yardımcı olabilecek danışmanlık çalışması ve yöneticilerin mali ve hukuki hesap verebilirliklerini sağlayabilecek denetimin, diğer kamu kurumları ile birlikte kamu işletmelerini mali, iktisadi ve teknik yönden sürekli bir denetime tabi tutan yüksek denetim kurumları tarafından yapılması daha rasyonel bir tercihtir. Çünkü bu denetçiler, işletmeyi bağımsız denetçiye göre daha iyi tanır, işletmenin özellikleri ve faaliyetlerinin nasıl yürütüldüğü konularında daha fazla bilgi sahibidir (Kiracı, 2003:69). Bu özellikleri nedeniyle, kamu işletmelerinde yüksek denetim, sınırlı bir sürede sunulan bilgi ve belgelere göre mali tabloların doğruluğuna ilişkin denetim görüşünün verildiği bağımsız denetime göre daha yararlı ve etkindir. Kamu işletmelerinde, işletmelerin esas faaliyetlerine odaklanmaksızın denetimin sadece mali tabloların denetimi olarak görülmesi, işletme faaliyetleri ile işletme yönetiminin başarısının belirlenmesine katkı sunmayacaktır. İşletmenin tüm faaliyetlerinin incelenerek yöneticilerinin mali ve hukuki açıdan ibralarının sağlanması, kamu mali yönetiminde etkinliğin ve bütçe hakkının bir gereğidir.

HMB kamu işletmeleri sınıflandırmasında yer alan, şirket statüsünde olmayıp yaptığı faaliyet itibarıyla kamu işletmesi niteliğini haiz, özel statülü işletmelerden Milli Piyango İdaresi, Spor Toto Teşkilatı ile TOKİ ve TMSF de Sayıştay denetimi kapsamındadır. Yönetimi devlet kontrolünde olan ve vakıf statüsünde olan TSKGV, silahlı kuvvetlerin çeşitli askerî harcamalarına yapılan bağışlarla destek olmakta, iştiraklerine kamu bütçesinden bir kaynak aktarılmamaktadır. TSKGV; Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen denetim programı dahilinde denetlenmekte ve TSKGV mali işlemleri her yıl bağımsız denetimden geçmektedir. Bunların dışında ayrıca Vakıf Mütevelli Heyeti'nin lüzum gördüğü haller ile TBMM tarafından talepte bulunulması durumunda Sayıştay, Cumhurbaşkanı'nca gerek görülen durumlarda ise Devlet Denetleme Kurulu tarafından da denetlenebilmektedir (TSKGV, 2023).

TVF ve doğrudan kamu payı bulunan TVF Yönetimi A.Ş. Sayıştay tarafından denetlenmemekle birlikte, TVF portföyünde bulunan şirketlerden Sayıştay denetim alanında bulunanlar, Sayıştay tarafından denetlenmektedir. 6741 sayılı Kanunda göre TVF yönetim şirketi, kurulacak diğer şirketler, TVF ve TVF bünyesinde kurulacak alt fonların bağımsız denetime tabi olduğu, söz konusu şirketler ve fonların bağımsız denetimden geçmiş yıllık mali tabloları ile faaliyetlerinin, Cumhurbaşkanı tarafından görevlendirilecek sermaye piyasaları, finans, ekonomi, maliye, bankacılık, kalkınma alanlarında uzman en az üç merkezi denetim elemanı tarafından bağımsız denetim standartları çerçevesinde denetleneceği ve denetim sonucunda hazırlanacak raporun Cumhurbaşkanına sunulacağı ve ilgili şirket ve fonların bir önceki yıla ait mali tabloları ile faaliyetlerinin Cumhurbaşkanlığı tarafından gönderilen denetim raporları üzerinden, her yıl ekim ayında TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından görüşülerek denetleneceği düzenlenmiştir.

4.2. Denetimlerin Sonuçlandırılması ve İbra

Anayasa'nın 160. maddesi kapsamındaki kamu işletmelerinin denetimi doğrudan Sayıştay tarafından yapılmaktadır. 6085 sayılı Kanun'un 38. maddesinin 5. fıkrasında; kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere kamu idarelerinin sermayesinin doğrudan doğruya veya dolaylı olarak yarısından fazlasına sahip bulundukları kuruluş ve ortaklıklarının denetimi, bu idarelerin denetimi ile birlikte gerçekleştirileceği ve

denetim sonucunda hazırlanan raporların TBMM'ye sunulacağı ve bilgi ve gereği için ilgili kamu idarelerine gönderileceği hükmü düzenlenmiştir. Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 35. maddesinde ise Rapor Değerlendirme Kurulu'nca görüş verilen mahalli idarelere ait denetim raporlarının ilgili mahalli idarelerin meclislerine bilgi ve gereği için gönderileceği ve KİT'ler hariç olmak üzere kamu idarelerinin sermayesinin doğrudan doğruya veya dolaylı olarak yarısından fazlasına sahip bulundukları kuruluş ve ortaklıklarının denetiminin, bu idarelerin denetimi ile birlikte gerçekleştirileceği ve raporlanacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla Anayasanın 160. maddesi kapsamında genel yönetim kapsamındaki kamu işletmelerinin denetim raporları, sermayedarları olan kamu idareleri ile birlikte görüşülmek üzere TBMM'ye (TBMM Plan ve Bütçe Komisyonuna) ve mahalli idarelere ait şirketler için ise mahalli idarelerin meclislerine bilgi ve gereği için gönderilmektedir.

Anayasanın 165. maddesi kapsamındaki kamu işletmelerinin denetimi ise TBMM adına TBMM KİT Komisyonu tarafından 3346 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılmakta, bu denetimlerde 6085 sayılı Kanun hükümlerine göre hazırlanan Sayıştay denetim raporlarından yararlanılmaktadır. 3346 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilen kamu işletmelerinin denetimi sonucunda düzenlenen yıllık denetim raporları; işlem, bilanço, sonuç hesapları ve yönetim kurullarının ibra edilmesi/edilmemesi veya genel görüşmeye sunulmasına esas olacak görüşleri içerecek şekilde, gerekçeli ve karşılaştırmalı olarak hazırlanarak TBMM'nin denetimine esas olmak üzere KİT Komisyonuna sunulmaktadır. Bu kapsamda denetlenen kamu işletmelerinin denetim raporları kamuoyu ile paylaşılmamakla birlikte, kamu işletmelerinin yıllık faaliyet sonuçlarını içeren kamu işletmeleri genel raporu, kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla her yıl yayınlanmaktadır.

TBMM KİT Komisyonu, alt komisyonları eliyle raporları olgunlaştırmakta üst komisyonda ise kuruluşlar hakkında kararlar alınmaktadır. İnceleme ve değerlendirme, esas olarak dosya üzerinden yapılmakta, Komisyonun çalışmaları sırasında denetlenen kuruluşların yöneticileri ve ilgili bulundukları bakanlık temsilcileri ile Strateji Bütçe Başkanlığı, HMB ve Sayıştay yetkilileri hazır bulunmakta ve bu yetkililer gerekli görülürse dinlenmektedir. KİT Komisyonu, alt komisyonların ve raportörlerin raporlarını, Sayıştay raporları ve ilgili kuruluş ve bakanlıkların görüşleriyle birlikte ele alarak, kuruluşların

durumlarını yeniden incelemekte ve bunların bilanço ve netice hesaplarını tasvip ederek yönetim kurullarının ibra edilmesine veya bilanço ve netice hesaplarını tasvip etmeyerek yönetim kurullarının ibra edilmemesine gerekçeli olarak karar vermektedir. Komisyonun, bütün kamu iktisadi teşebbüslerini kapsaması gereken, tasvibe ve genel görüşmeye sunulan raporları basılıp TBMM üyelerine dağıtılır, dağıtım tarihindeki TBMM tutanağına eklenir ve Cumhurbaşkanlığına iletilir. Dağıtılan rapora, dağıtım tarihinden itibaren 15 gün içinde itirazda bulunulmazsa, Komisyon raporu kesinleşir.

Sonuç olarak Sayıştay, Anayasa'nın 160. maddesi uyarınca denetimini yaptığı kamu işletmelerinin raporlarını ilgili mahalli idare meclislerine sadece bilgi ve gereği için sunulmakta, raporlar herhangi bir ibra işlemine aracılık etmemektedir. Anayasa 165. maddesi kapsamında denetimi yapılan kamu işletmelerinde ise ibra kararı için bilanço ve netice hesapları görüşülerek tasvibe sunulmaktadır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Anayasa'nın 160. maddesi genel yönetimin denetimi, 165. maddesi ise kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimini düzenlemiş olup her iki düzenlemenin kapsamında farklı kamu işletmeleri yer almaktadır. Kamu işletmelerinin bir kısmı "kamu iktisadi teşebbüsleri" kavramı içerisinde değerlendirilirken, merkezi yönetimin ve mahalli idarelerin pay sahibi olduğu pek çok kamu işletmesi ve iştiraki ise KİT kavramının dışında farklı hukuki düzenlemelere tabidir. Bu durum farklı hukuki düzenlemelere sahip, benzer faaliyetlerde de bulunabilen kamu işletmelerinin yönetimlerinde, denetimlerinde ve ibralarında bazı farklılıklar ortaya çıkarmıştır.

Kamu kaynaklarını kullanmak suretiyle çeşitli amaçlarla kurularak ekonomik alanda ticari esaslara göre faaliyet gösteren kamu işletmelerinin yıllar itibariyle türleri, sayıları ve kullandıkları kaynakların miktarı artmaktadır. Özellikle belediyelere ait kamu işletmelerinin sayılarının hızla artması, kanunların öngördüğü faaliyet alanı dışında kurulmaları, kanuni kuruluş yollarının atlanarak hibe yoluyla şirketlerin elde edilmesi ya da kamu şirketlerinin şirket kurması ve yeni kurulan kamu işletmeleri için bir takip sisteminin kurulamamış olması, kamu hizmetlerinin etkin sunumu, kamu kaynaklarının doğru kullanılması ve hesap verebilirlik açısından önemli riskler barındırmaktadır.

Söz konusu risklerin azaltılması için öncelikle kamu idarelerinin, kamu işletmesi kurma gerekçeleri detaylı bir şekilde analiz edilerek; hangi kamu hizmetlerinin kamu işletmeleri aracılığıyla hangi statüdeki personelle, hangi kaynaklardan finanse edilerek ve hangi amaçlarla verileceğinin serbest piyasa şartları ve rekabet ilkeleri de göz önüne alınarak belirlenmesi, sonrasında ise kurulacak kamu işletmelerinin kuruluş amaçları ile verimlilik, karlılık, çağdaş işletmecilik anlayışına uygun yönetilmeleri, yetkililerin hukuki ve mali açıdan hesap verebilecekleri, denetim ve ibra süreçlerinin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Kamu işletmesi kurma ve sahip olma koşulları ile faaliyet alanı dışında ve izinsiz şirket kurulmasının yaptırıma bağlanması, HMB'nin her tür kamu payına sahip tüm kamu işletmelerinin kaydını tutması ve bunların istisnasız yüksek denetim alanına alınması gerekmektedir.

Ayrıca kamu payı %50'den az olan ve bağımsız denetime tabi işletmeler için sadece finansal tabloları ve yönetim kurullarının faaliyet raporlarının denetlendiği çok sınırlı bir denetim olan bağımsız denetime tabi olması ve kamu payının %50'den az olduğu ve bağımsız denetime tabi olmayan kamu işletmeleri için herhangi bir denetimin öngörülmemesi kamu kaynaklarının denetiminde önemli bir eksiklik oluşturmaktadır. Dolayısıyla yeni tasarlanacak yapıda yüksek denetim alanına giren ve ekonomik alanda ticari esaslara göre faaliyet gösteren tüm kamu işletmeleri için mali denetim, uygunluk denetimi yanında çağdaş işletmecilik anlayışına uygun faaliyet gösterip göstermediğinin denetlenmesine ve ibrasına yönelik yasal düzenleme yapılması, yüksek denetim ve hesap verebilirlik mekanizmalarının daha aktif olarak kullanılabilmesi için yararlı olacaktır.

2010 yılında çıkarılan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile farklı türlerde kamu işletmeleri de dahil edilerek Sayıştayın denetim alanı (bazı istisnalarla birlikte) tüm kamu kaynaklarını kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Anayasal bir (mali) yargı organı olarak sorumluların hesap ve işlemlerinin denetimi ve yargılamasına ilişkin uzun yıllara dayanan önemli bir bilgi birikimi bulunan Sayıştay için farklı düzenlemelere tabi kamu idarelerinin ve kamu işletmelerinin düzenlilik denetimlerinin yapılması ve mali tablolarının doğruluğuna ilişkin denetim görüşü verilmesi, görece yeni bir alandır. Kamu işletmelerinin denetimlerinin ve ibralarının daha etkin olması için; Sayıştay'ın denetim ve raporlama süreçlerinden TBMM'deki ibra süreçlerine

kadar her alanda ihtisaslaşma ve bu süreçler arasındaki eşgüdüm ve geribildirim mekanizmalarının kurulması, TBMM, kamuoyu ve diğer ilgili tarafların denetim raporlarından azami ölçüde fayda sağlayabilmesi için ilgili paydaşların görüş ve beklentilerinin de göz önünde bulundurularak kamu işletmelerinin verimli ve etkin yönetilmeleri ile yöneticilerin ibralarının (hesap verebilirliğinin) sağlanabilmesi odaklı denetim yaklaşımlarına öncelik verilmesi oldukça önemlidir. Sayıştay, ekonomik alanda ticari esaslara göre faaliyet gösteren farklı türlerdeki hem Anayasa'nın 160. maddesi hem de 165. maddesinde yer alan tüm kamu işletmelerinin kendilerine has ticari, mali ve teknik özelliklerini de dikkate alarak uzmanlaşacak denetim ekipleriyle, kamu işletmelerinin ibrasına yönelik farklı denetimler yürütebilecek dinamik ve nitelikli bir yapıya sahiptir.

Parlementoların bütçe hakkının bir gereği olarak yürütmenin tüm faaliyetlerini etkin olarak denetlemesi, komisyonlarının çalışmalarını etkin bir şekilde yürütebilmeleri ile doğrudan ilgilidir. Gelişmiş demokrasilerde Sayıştayların kurumsal uzmanlığından ve denetim raporlarından daha fazla yararlanılmaktadır. Denetimlerini parlamento adına yürüten Sayıştay ile TBMM ve ihtisas komisyonları arasında daha dinamik, etkileşimli ve sürekli bir ilişki kurulabilmesi için gerekli mekanizmaların oluşturulması meclisin denetim ve ibra süreçlerinin daha etkin olmasını sağlayacaktır (örneğin İsveç Parlamentosu gibi bazı parlamentolarda olduğu gibi ilgili komisyonlarda kıdemli Sayıştay mensuplarının sürekli görevli olarak yönetici, koordinatör gibi görevler yapması gibi). Ayrıca, özellikle son yıllarda sayıları ve kullandıkları kamu kaynakları oldukça artan belediye iktisadi teşekküllerinin yüksek denetimi ve belediye meclislerinde ibrası başta olmak üzere, tüm kamu işletmelerinin yüksek denetim ve ibra süreçlerinin yeniden belirlenecek kriterlere göre yeniden düzenlenmesi ile kamu işletmelerinin TBMM KİT Komisyonu ile mahalli idarelerde bağımsız ve uzman denetim komisyonları tarafından ibra işlemlerinin düzenli ve yıllık olarak yapılması kamu hizmet sunumu ve kamu mali yönetiminin etkinliğini artıracaktır.

KAYNAKÇA

Akın, M. Y. ve Sulu, M. (2019). Yönetim Kurulu Üyelerinin Menfaati ile Şirket Menfaatinin Çatışması Bağlamında Sorumluluk. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 25(1), (169-184).

Bağlı, M. S. (2012). Teorik ve Tarihsel Açıdan Bütçe Hakkı. Yasama Dergisi, 20, 39-77.

Baylan, B. (2007). Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetiminde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin Rolü, TBMM Uzmanlık Tezi, Ankara.

Çiftçi, H. (2006). Büyükşehir Belediyelerinin İdari ve Mali Yapıları (Konya Büyükşehir Belediyesi Örneği), İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul.

Doğan, B. F. ve Yıldırım, R.B. (2023). Yönetim Kurulu Üyelerinin Kusursuz Sorumluluğu. Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 11(1), 67-112.

Ekin Şahan, A. (2022). Şirket ana sözleşmesi nedir, neler içerir? https://www.parasut.com/blog/sirket-ana-sozlemesi-nedir-neler-icerir, Erişim: 11.11.2023.

Geçgel, B. (2014). Sayıştayın Yargı Yetkisi, Yargısal Görevinin Niteliği ve Yargı Kolları Arasındaki Yeri. Sayıştay Dergisi, (93), 31-42.

Gülgeç, Y. B. (2019). Türk Hukukunda Anonim Şirket Esas Sözleşmesinin Normlar Hiyerarşisindeki Yeri. Ankara Barosu Dergisi, 77 (2019), 39-94

HMB (2023). 2022 Kamu İşletmeleri Raporu. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Ankara

Kiracı, M. (2003). Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 4(2), 67-78.

Köse, H. Ö. (2007a). Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, Gözden Geçirilmiş İkinci Basım, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Köse, H. Ö. (2007b). Yüksek Denetimde Çağdaş Gelişmeler ve Sayıştay'ın Konumu. Sayıştay Dergisi, (65), 111-150.

Köse, H. Ö. (2019). Başkanlık Sisteminde Denge ve Denetim: Parlamentonun Yürütmeyi Denetleme İşlevi ve Parlamento Adına Yürütülen Sayıştay Denetiminin Önemi. Sayıştay Dergisi, (114), 7-31

Oktay, E., Yıldırım, S. ve Bilgiç, E. (2021). Dönüşüm Sürecinde Kamu İktisadi Teşebbüsleri Nereye?. Memleket Siyaset Yönetim, 16 (35), 73-96.

Polat, K. (2012). Yüksek Denetimde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin Rolü ve Yeni Bir Model Önerisi: Kamu Hesaplarını İnceleme ve Kesin hesap Komisyonu. Yasama Dergisi, (21), 119-143.

Toprak, M. ve Bayraktar, Y. (2017). Corporate governance practices of Turkey: A critical review. IUP Journal of Corporate Governance, 16(2), 54-72.

Turgut, D. (2023). Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin İbra Edilmesi. TOKKDER Dergisi, (128), 20-24

Sayıştay (2022). 2021 Yılı Kamu İşletmeleri Genel Raporu. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Sayıştay (2023a). 2022 Yılı Faaliyet Raporu. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Sayıştay (2023b). 2022 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

TSKGV (2023). Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı resmî internet sitesi, www.tskgv.org.tr, Erişim: 17.11.2023.

SAI-UN COOPERATION IN AUDITS RELATED TO THE UN 2030 AGENDA AND SDGs: TCA'S EXPERIENCE

BM 2030 GÜNDEMİ VE SKA'LARA İLİŞKİN DENETİMLERDE YDK-BM İŞBİRLİĞİ: SAYIŞTAY DENEYİMİ

Berna ERKAN[1]

Şura Nur DEDEOĞLU[2]

ABSTRACT

Successful implementation of the 2030 Agenda and SDGs relies on a comprehensive, whole-of-society and whole-of-government approach, where partnerships play a vital role. UN Agencies, with their experience and knowledge in the field, emerge as the key stakeholders for SAIs to collaborate.This article gives an overview of the 2030 Agenda and SDGs and focuses on the interconnectedness of SDG implementation and SDG auditing, drawing attention to the criticality of UN-SAI engagement. Close cooperation between SAIs and UN Agencies at country level is set as an essential stage for fostering effectiveness in the implementation of the SDGs, and relevant initiatives of the TCA with UN Türkiye are elaborated. Keeping in mind the significance of preserving SAI independence in this kind of collaboration, ideas for mutual exchange of expertise with UN Agencies as well as possibilities for further cooperation in the SDG-related audit processes are put forth as the main areas for improvement.

1 Uzman Denetçi, Sayıştay Başkanlığı, bernadurusu@sayistay.gov.tr, ORCID: 0009-0007-9466-5490

2 Denetçi, Sayıştay Başkanlığı, suranur.dedeoglu@sayistay.gov.tr, ORCID: 0009-0000-1952-8313.

ÖZ

2030 Gündemi ve SKA'ların başarılı bir şekilde uygulanması, ortaklıkların hayati bir rol oynadığı kapsamlı, bütün-toplum ve bütün-devlet yaklaşımına dayanır. BM Kurumları, bu alandaki deneyim ve bilgi birikimiyle YDK'ların iş birliği yapabileceği temel paydaşlar olarak ortaya çıkmaktadır.Bu makale, 2030 Gündemi ve SKA'lara genel bir bakış sunmakta ve SKA'ların uygulanması ile SKA'ların denetiminin birbirine bağlılığına odaklanarak BM-YDK iş birliğinin önemine dikkat çekmektedir. YDK'lar ile BM Kurumları arasında ülke düzeyinde yakın iş birliği, SKA'ların uygulanmasında etkinliğin artırılması için temel bir aşama olarak belirlenmiş ve Türk Sayıştayının BM Türkiye ile ilgili girişimlerine atıfta bulunulmuştur. Bu tür iş birliklerinde Sayıştay bağımsızlığının korunmasının önemi akılda tutularak, BM Kurumları ile karşılıklı uzmanlık alışverişine yönelik fikirler ve SKA'lar ile ilgili denetim süreçlerinde daha fazla işbirliği yapılmasına yönelik olanaklar, ana iyileştirme alanları olarak ortaya konulmaktadır.

Keywords: Supreme audit institution, United Nations, Sustainable development goals, Audit, stakeholder collaboration

Anahtar Kelimeler: Yüksek denetim kurumu (Sayıştay), Birleşmiş Milletler, Sürdürülebilir kalkınma amaçları, Denetim, Paydaş işbirliği

INTRODUCTION

In 2015, the United Nations (UN) adopted the 2030 Agenda for Sustainable Development, which consists of 17 Sustainable Development Goals (SDGs) and 169 targets. These goals and targets aim to fight against poverty and inequality, promote peace and justice, and protect the environment. These goals emphasize the collective responsibility of governments, citizens, businesses, and civil society, with the aim of addressing global challenges and promoting good governance. However, there is a concerning lack of progress towards these goals, with many SDGs moving too slowly or even regressing. Therefore, it is essential to make a change in commitment, financing, and action.

Countries involved in the 2030 Agenda have pledged to engage in systematic reviews, monitoring, and evaluation processes to guarantee

the efficient execution of the SDGs, and to consistently enhance progress monitoring (Köse, 2022: 503). SDG implementation is a collaborative effort that involves a diverse range of stakeholders, such as governments, civil society, private sector, and even individuals. Therefore, active engagement and coordination among these stakeholders to deal with multifaceted challenges regarding the implementation of the SDGs is vital for success in achieving the targets. At this very point, Supreme Audit Institutions (SAIs), emerged with a potential crucial role in advancing good governance and accountability in support of the 2030 Agenda for the SDGs, and they began conducting audits related to the SDGs. Independent audits of SDG implementation and recommendations provided by SAIs for further improvement would be vital for all the key players and eventually contribute to both national and global efforts.

In their efforts, SAIs need cooperation with related stakeholders as well. In this regard, UN Agencies, with their experience and knowledge in the field, emerge as the key stakeholders for SAIs to collaborate to strengthen transparency, accountability, and effectiveness in SDG implementation, there is a need for SAIs to engage with UN agencies at country-level at different stages of the audit process. For a closer cooperation between SAIs and UN Agencies at country-level, both strategic partners should have a good understanding of each other's functions in support of delivering on the SDGs and their implementation. They have different independent perspectives: on the UN side, deep knowledge about the work actually done in practice in collaboration with government and civil society partners; and on the SAIs side, comprehensive monitoring of the governments in adapting the SDGs to national contexts and in implementing specific SDGs and targets. The partnership between SAIs and the UN in this sense leverages the strengths of both organizations and plays a vital role in ensuring a whole-of-society and whole-of-government approach to commitment to the 2030 Agenda.

The first part of this article starts by exploring the historical context of the 2030 Agenda, recent events regarding the SDGs, and the core principles and dimensions of the Agenda. It continues to debate the path to the SDG audit and how SAIs can be relevant for the achievement of

the Agenda. The article continues with an overview of the expertise of the SAI Community regarding the audit of the SDGs and then focuses on the latest experience of Turkish Court of Accounts (TCA). The last part of the article delves into first the need for country-level partnership between SAI-UN in the achievement of SDGs and then the examples of SAI-UN collaboration on SDG-related issues, presenting the case of the TCA as well as other country initiatives.

1. A CALL TO ACTION: 2030 AGENDA AND SUSTAINABLE DEVELOPMENT GOALS

1.1. Overview

In 2015, all 193 Member States of the UN came together to embrace the 2030 Agenda for Sustainable Development. The agenda is a powerful universal framework that seeks to take action in order to eliminate extreme poverty, fight against inequality, achieve peace, justice, and prosperity, and protect the environment, for now and in the future. At the heart of this agenda, there are the 17 Development Goals (SDGs) and their 169 targets that provide a roadmap to achieve those and also urge every nation to take action (Weiland et al., 2021:91). The goals and the targets also aim to build on the Millennium Development Goals and complete what they did not achieve. The agenda also emphasizes the roles that exist not only for governments but also for citizens, businesses, civil society organizations, and other stakeholders to solve common and global challenges. SAIs can be considered as one of those "other stakeholders" that could play a crucial role for the advancement of good governance and for the accountability of the SDGs for the purpose of supporting the 2030 Agenda (UN, 2015).

The 2030 Agenda calls for action for all countries, regardless of their wealth status, in order to achieve growth while protecting our planet. The growth includes addressing poverty eradication efforts, improving healthcare and education systems, seeking to realize the human rights of all, achieving gender equality, and promoting the well-being of women and girls (Sayıştay Başkanlığı, 2023a).

The importance of the global commitment made by the nations at the 2030 Agenda to prioritize the rights and well-being of every individual and to ensure a sustainable planet has been emphasized at the recent two significant events for the SDGs. Those events were the High-Level Political Forum on Sustainable Development (HLPF) in July 2023 and the SDG Summit in September 2023. However, both events showed us that, despite the shared promise for action, there are still concerning challenges and threats that jeopardize the Agenda's and the SDGs' fulfilment.

The HLPF was established to boost efforts to achieve the goals. It occurs every year in July under the umbrella of the Economic and Social Council. It acts as a platform for governments and stakeholders to discuss and evaluate achievements, address challenges, share successful approaches, and propose further measures in order to fulfil the Agenda and the Sustainable Development Goals. The HLPF in July 2023 was vital in terms of highlighting a decreasing significance attached to SDGs. The key report of the HLPF, *"SDG Progress Report Special Edition: towards a rescue plan for people and planet"* emphasizes that the SDGs are slowly disappearing from view, putting the rights, hopes, and well-being of both current and future generations in risk and danger. The report also mentions that a fundamental shift is needed in commitment, solidarity, financing, and action to put the world on a better path (ECOSOC, 2023: 1, 2, and 27). One of the recommendations for this shift is to strengthen national accountability for progress and transformation by systematically including goals-related implementation efforts in national oversight systems. This would essentially involve more independent evaluations of national implementation, which would provide a comprehensive and unbiased assessment of the progress made (ECOSOC, 2023: 29). This recommendation is highly related to SAIs' involvement with the SDGs and to the benefit of SAIs in providing for the achievement of the 2030 Agenda and the SDGs.

The SDG Summit, which was held under the umbrella of the General Assembly in September 2023, is considered a crucial opportunity to gather political dedication and advancements in order to confront the obstacles that are being encountered. The UN Secretary General

Antonio Guterres also refers to the SDGs Summit's importance by saying that *"The SDG Summit must be a moment of unity to provide a renewed impetus and accelerated actions for reaching the SDGs"*.[3] The political declaration at the summit summarizes the situation regarding the level of achievement of the SDGs. The declaration recognizes that, compared to the starting point in 2015, at the halfway point of the 2030 Agenda, it is alarming that the progress on most of the SDGs is either moving much too slowly or has even gone backwards. Currently, numerous crises are being faced in our world. Sustainable development gains which are the product of years of hard work, are being faced with the danger of being reversed (UN, 2023a: 2). Antonio Guterres' powerful remarks at the Summit: *"The SDGs aren't just a list of goals. They carry the hopes, dreams, rights, and expectations of people everywhere. And they provide the surest path to living up to our obligations under the Universal Declaration of Human Rights, now in its 75th year. Yet today, only 15 percent of the targets are on track. Many are going in reverse. Instead of leaving no one behind, we risk leaving the SDGs behind."* shows that immediate action for the SDGs achievement should be taken (Guterres, 2023).

In conclusion, the Agenda and the SDGs provide a roadmap for global action towards more a sustainable and equitable future. However, the latest HLPF and SDG Summits have shown that progress is off track and immediate action is required. There is an urgent need for a fundamental shift in commitment, solidarity, financing, and action to both rescue and accelerate progress towards these goals. For this purpose, SAIs can be vital for promoting good governance and achieving accountability for the SDGs. This can be achieved with the independent audits of SDG implementation and the SAIs providing recommendations for improvement.

1.2. Key Principles

The 2030 Agenda and Sustainable Development Goals (SDGs) embody five core principles: universality, leaving no one behind, interconnectedness and indivisibility, inclusiveness, and multi-stakeholder partnerships. Moreover, people, prosperity, planet,

3 https://www.un.org/en/conferences/SDGSummit2023

partnership, and peace are five important dimensions of the 2030 Agenda.

Universality means that the 2030 Agenda is universal. In other words, the Agenda includes all countries, irrespective of their income levels and development status, to contribute to sustainable development. It is applicable in all countries, in all contexts, and at all times (Weitz et al., 2023: 1). Leaving no one behind means that the 2030 Agenda seeks to be beneficial to everyone and commits to leaving no one behind. It does that by reaching out to all people in need, including the most vulnerable and disadvantaged people in society, in a way that targets their specific challenges and vulnerabilities (Sayıştay Başkanlığı, 2023a: 6). Interconnectedness and indivisibility are about the 2030 Agenda resting on the interconnected and indivisible nature of its 17 SDGs. It is crucial that all entities are responsible for the implementation of SDGs and to consider them as a whole instead of treating them as a list of individual goals from which to be picked and chosen. In other words, progress on one goal can help to increase progress on other goals. However, if there are setbacks in one area, that can undermine progress in others. The inclusiveness of the 2030 Agenda highlights the importance of involving all segments of society, regardless of their race, ethnicity, gender, and identity, in order to contribute effectively to its implementation. Multi-stakeholder partnership is the last core principle of the 2030 Agenda. It calls for establishing multi-stakeholder partnerships in order to mobilize and share knowledge, expertise, technology, and financial resources, to support the achievement of the SDGs in all nations (UNSSC, 2017: 1).

There are also five critical dimensions of the 2030 Agenda: people, prosperity, planet, partnership and peace, also known as the 5Ps. As for the traditional approach, social inclusion, economic growth, and environmental protection were the core elements of the concept of sustainable development. However, with the help of the 2030 Agenda, the concept of sustainable development is enriched by adding two critical components: partnership and peace. Because the challenges are interconnected, the SDGs can only be achieved through partnerships between governments, the private sector, civil society, and other stakeholders. Genuine sustainability sits at the core of these five

dimensions. Those five dimensions enable and inform the decisions of development policies. Therefore, in order for a development policy to be sustainable, it must take into consideration the social, economic, and environmental consequences it would generate and make conscious choices in terms of the trade-offs it would create (UNSSC, 2017: 1-2).

2. BUILDING A BETTER WORLD: SAIs AND THEIR EVOLVING ROLE FOR THE IMPLEMENTATION OF 2030 AGENDA FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT

2.1. Auditing on SDGs

Adopted by the UN Member States in 2015, halfway to the 2030 Agenda for Sustainable Development to achieve the 17 Goals has already been progressed, and as the reflections at both the HLPF in July 2022 and the following second SDG Summit in September 2023 revealed very clearly the need for the beginning of a new phase of accelerated progress towards the Sustainable Development Goals (ECOSOC, 2022: 32) ensuring that progress is not only made but sustained is crucial to achieving the SDGs by the target date of 2030.

As witnessed, the world has been undergoing dramatic changes that affect our environment, economy, and society considerably. The reversal of progress in achieving the SDGs in recent years, highlighted by the mentioned need for acceleration, is a complex issue influenced by a multitude of factors. Global economic challenges, conflict and political instability, climate change and environmental degradation, inequality and social disparities, the COVID-19 pandemic, and a lack of political will could be shown as contributing elements to this reversal (UN, 2021). Different regions of the world have encountered similar problems to varying degrees, and naturally, most countries consider the 2030 UN Agenda for Sustainable Development a matter of priority. However, it should also be mentioned that the evaluation and internalization of sustainable development is a challenging and multi-dimensional matter since it necessitates comprehending a range of factors linked to economic, environmental, and societal concerns. In this sense, SDGs are increasingly becoming integral elements of

national and sub-national planning and service delivery processes globally. With this, inclusion and participation are more clearly highlighted as key points to successful SDG implementation, fostering partnerships with a diverse range of stakeholders that definitely shed a light on the path to addressing these challenges and achieving success in the remaining seven years.

On this path, assessing progress towards the goals has become a central focus, and there are numerous actors that participate in the evaluation of the SDGs, ranging from governments to international organizations, as well as non-state actors like academia, civil society organizations, etc. At this very point, SAIs emerged with a potential crucial role in advancing good governance and accountability in support of the 2030 Agenda for the SDGs. Indeed, the citizens are also more aware of the current situation, and they have higher expectations, which are oriented toward seeking independent and objective oversight, which SAIs can deliver.

The evolving role of SAIs was first recognized by the UN General Assembly Resolution A/66/209 of December 2011, titled "Promoting the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions", primarily focusing on the follow-up to the Millennium Summit and the implementation of the Millennium Development Goals. It underscores the importance of achieving these goals and acknowledges the need for international cooperation to address global challenges effectively. Its special emphasis on the role of SAIs was made through the statement "Promoting the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions" (UN, 2011: 1).

Shortly before the joint commitment of all UN Members States to the SDGs in September 2015, UN General Assembly Resolution A/69/228 which recalls its Resolution 66/209 of 22 December 2011, was adopted, providing a comprehensive framework for addressing global challenges and setting the path for sustainable global development over the next 15 years until the target year 2030. This Resolution:

- realized "the important role of Supreme Audit Institutions (SAIs) in promoting the efficiency, accountability, effectiveness, and transparency of public administration, which is conducive to the achievement of national development objectives and priorities as well as the internationally agreed development goals" and,

- acknowledged "the role of supreme audit institutions in fostering governmental accountability for the use of resources and their performance in achieving development goals" through also,

- encouraging "relevant UN institutions to continue and to intensify cooperation, including in capacity building, with the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)" (UN, 2014:3).

INTOSAI acknowledged the significance of the UN 2030 Agenda and included SDGs among its cross-cutting priorities in its Strategic Plan 2017-2022 (INTOSAI, 2016a: 8) and Strategic Plan 2023-2028 (INTOSAI, 2022: 6). In its latest plan, INTOSAI focuses on "contributing to the achievement of the 2030 Agenda for Sustainable Development (PRIORITY 2)" as a key priority and integrating them into its operations, encouraging its member SAIs to contribute to audits of the UN Sustainable Development Goals within the context of each nation's specific sustainable development efforts and SAIs' individual mandates (INTOSAI, 2022: 6).

Following the adoption of the 2030 Agenda, relying on this motivation created by the UN Resolutions and INTOSAI's stimulus, the SAIs began conducting audits of SDG preparedness where they can monitor the governments in adapting the SDGs to national contexts, adjusting institutional arrangements, resources, and monitoring frameworks to implement the SDGs. In other words, where they can independently have an eye on the implementation of the 2030 Agenda at the national level.

As a contribution to INTOSAI and SAI efforts, INTOSAI's capacity-building branch, the INTOSAI Development Initiative (IDI), launched a worldwide capacity development programme on "Auditing SDGs" to support SAIs in conducting performance audits of government preparedness to implement the SDGs.

IDI, in progress over time, realized the strong will of SAIs to shift from preparedness audits to SDG implementation audits as well as acknowledged the message of the Moscow Declaration from the 2019 INTOSAI Congress. The Declaration was firmly drawing attention to the future directions for public auditing as depending on the strong commitment by INTOSAI and SAIs to provide independent external oversight on the achievement of nationally agreed targets, including those linked to the SDGs (INTOSAI, 2019a: 2).

IDI, in order to assist SAIs in audits of SDG implementation, then developed the ISAM (IDI's SDGs Audit Model), which can be defined as a practical 'how-to' guidance aimed to supporting SAIs in conducting high-quality audits of SDG implementation based on the International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs) (IDI, 2020: 5). SAIs then accelerate in conducting audits of SDG implementation, where they audit the implementation of specific SDGs and targets, as seen from a whole-of-government perspective.

SAIs have taken this unique responsibility to support their governments in internalizing the sustainability context in their respective policies, both from the perspective of preparedness and implementation. Besides these SDG audits, SAIs may also carry out SDG-related audits where their works' scope and methodology are not specifically designed on a specific SDG or target but produce evaluations about the efficiency and effectiveness of the SDG related actions ultimately (Sayıştay Başkanlığı, 2023a: 7). Even adding an SDG lens into performance audits in terms of audit topic selection and multiyear planning process is recently being argued, and concrete steps to incorporate an SDG focus into performance audits via applying this lens to areas such as potential value-added from the audit, a risk assessment, financial materiality, public interest, and importance to parliamentarians (Shafiq and Leach, 2023: 14).

Bearing in mind that SDGs are global in nature, each country interprets the concept of sustainable development differently, and defines the strategies and priorities individually at national levels. By assessing the capacity of the country to generate a new strategy and the relevance of the current sustainable development documents in terms of their transparency and anticipated benefits, SAIs have a significant role in

enhancing the implementation of sustainable development initiatives through strong cooperation with international institutions. Because the audit of SDG implementation is a strong tool that might add value to the broader universe of policy evaluation at the national level and in terms of its scope in general, auditing at the level of SDG targets positions these audits in between traditional audits (which look at single government programmes) and broader, sector-wide studies done by other stakeholders (UNDESA, 2020b: 20). Audits, in terms of its tools, mechanisms, and methodologies, must evolve in this sense, to catch up with the complexity of the arrangements used by governments to implement the 2030 Agenda (Alagla, 2019: 107). What makes SAIs' SDG-related audits more relevant is progressing further than compliance, and contributing to national efforts to track advancements and identify rooms for improvement across the SDGs, and ultimately enabling the role of the public in keeping track of the SDG implementation.

2.2. General Outlook to the Expertise of SAI Community in the Audit of Sustainable Development Goals

The international experience, lessons learned by other SAIs, practical application of the IDI's SDGs Audit Model, as well as the best practices of other SAIs mean a lot in the field of SDGs, and facilitated reaching out to them is a key tool for the development of SDG audit literature. Platforms for sharing relevant audit reports, guidance, and best practice implementations play a crucial role in the exchange of knowledge among SAIs and ultimately contribute to the involved countries' sustainable development.

In this regard, to have a general outlook about the capacity and expertise of the SAIs around the world, IDI's website[4] and INTOSAI Atlas website on SDGs[5] could be regarded as the main databases on SDG audits within the SAI Community.

On these websites, the number of SAIs conducting preparedness or implementation audits are published with related information in their reports. Although the numbers on these two websites are not matching

4 https://www.idi.no/work-streams/relevant-sais/auditing-sdgs

5 https://www.intosai.org/system/sdg-atlas

perfectly as expected, it can be stated that more than 100 member SAIs have shown concrete interest in carrying out SDG-related audits since 2016. More specifically, 73 SAIs from 7 different regions conducted performance audits of preparedness for the implementation of SDGs[6] and 50 SAIs from 5 different regions conducted audits of individual national targets linked to different SDGs[7]. At the individual level, Goal 5: Gender Equality and Goal 13: Climate Action have been the most popular themes among SAIs.

3. ENHANCING SDG IMPLEMENTATION WITH SAI-UN COLLABORATION AT COUNTRY-LEVEL: EXPERIENCE OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

3.1. The Need for Country-Level Partnership Between SAI-UN in Achievement of SDGs

Achieving the SDGs calls for effective and high-quality multistakeholder partner engagement. The multi-stakeholder partnerships for the SDGs can be defined as an ongoing collaborative relationship among organisations with different stakeholders orienting their interests to a common vision, interconnecting their complementary resources and competencies, and sharing risk to maximise value creation towards the SDGs and deliver benefits to each of the partners (UNDESA, 2020c: 6).

As revealed by the Political Declaration of the HLPF on sustainable development convened under the auspices of the General Assembly in 2023 (UN, 2023a: 4), commitment to advancing global, regional, national, and local partnerships for sustainable development, engaging all relevant stakeholders, including civil society, private sector, academia, and youth, is essential in terms of contributing significantly to the achievement of the 2030 Agenda and the localization of the SDGs.

The system of governance includes the structures and platforms for defining the overall development direction, setting objectives, coordinating actions, establishing regulations, establishing specialized

6 https://www.idi.no/work-streams/relevant-sais/auditing-sdgs/sdgs-preparedness-audit

7 https://www.idi.no/work-streams/relevant-sais/auditing-sdgs/audit-sdgs-implementation

organizations, and facilitating the flow of financial resources at both the national and subnational levels. The Global Sustainable Development Report 2023 (UN, 2023b: 46), in terms of this governance principle, takes attention to the role of parliaments and government auditing agencies in ensuring accountability for updating on advancements and gaining insights from failures. The Report also encourages the close cooperation of government institutions with the private sector, and civil society, providing "safe arenas" for discussions about policies and tools for transformation (UN, 2023b: 46).

At this very point, the importance of coordinated action between all levels and sectors of the government and all stakeholders is highlighted, and UN Agencies, with their experience, information and knowledge as well as their active involvement in the related fields, emerge as the key stakeholders to collaborate for SAIs in their SDG-related audits in this regard. UN Agencies have an independent perspective, and are aware of the work actually done in practice, and have a great understanding of how the services, policies, programmes or all the work is delivered in reality.

In order to justify the need for closer cooperation between SAIs and UN Agencies at country-level, a good understanding of the UN's functioning at country-level in support of delivering on the SDGs should be available. The UN Sustainable Development Cooperation Framework is a vital tool and sits at the centre of the UN reforms for aligning UN development assistance with a host country's national priorities, promoting collaboration, and advancing the global SDGs. It serves as a strategic roadmap for achieving sustainable development and reducing inequalities while leaving no one behind. It is regarded as the most important planning and implementation tool for the UN development activities at the national level, translating the vision of Member States into UN interventions and realizations on the ground (Sayıştay Başkanlığı, 2023a: 9).

Key partners with which the UN system engages at the national and sub-national levels can be categorized as the government, hosting the UN system, government oversight bodies, private sector/business community, academia, think-tanks, civil society, local authorities (i.e., governorates, municipalities, etc.), foundations, media, and the key

actors of the international development coordination system (i.e., UN member states, international finance institutions, multilateral/ regional development banks, etc.). The UN Agencies use various engagement instruments, such as Partnership Agreement, Responsible Party Agreement, Memorandum of Understanding, Declaration of Intent etc. based on the scope of the partnerships and the profiles of the partners. Beyond promises by individual governments and organizations, voluntary commitments through new, multi-stakeholder partnerships have also been observed through the UN development system, which is a fact supported by the realization of the registration of over 7,700 partnerships across the Sustainable Development Goals at the UN partnership platform, representing concrete measures for different groups to work together to achieve the 2030 Agenda (UN, 2023b: 31).

Having an understanding, on one side, the SAI's evolving role to play in national efforts to implement the SDGs and on the other side, the UN specific coordination mechanisms and arrangements in support to implement SDGs can justify the need for country-level partnership between SAI-UN laying down clearly the interconnectedness of SDG implementation and SDG auditing and the criticality of the UN-SAI engagement. In this sense, the close cooperation between SAIs and UN agencies at the country level is essential for fostering transparency, accountability, and effectiveness in the implementation of the SDGs.

3.2. Latest Experience of the TCA in the Audit of Sustainable Development Goals

The TCA published in 2020 the thematic audit report titled "Assessing the Preparation Processes for Implementing SDGs". The audit assessed the preparatory processes for implementing SDGs, in particular; systematically reviewed the preparatory and infrastructure works carried out in Türkiye since 2015 for implementation SDGs as well as the current situation; evaluated the effectiveness of the implementation processes; and aimed to inform all stakeholders, especially the Parliament, to take the necessary measures to ensure success in practice and to increase the awareness of the stakeholders on the importance of SDGs (Sayıştay Başkanlığı, 2020: 23).

The TCA has also conducted audits under SDG 11 with its thematic audits titled Audit of Plastic Waste (Sayıştay Başkanlığı, 2022a: 19) and Flood Risk Management (Sayıştay Başkanlığı, 2022b: 35). SDG 11, as one of the SDGs defined in the UN 2030 Agenda, is to "make cities and human settlements inclusive, safe, resilient, and sustainable". Today, waste management aims not only to dispose wastes but also to benefit from materials and resources that have economic value for as long as possible. In this respect, waste management is accepted as one of the important tools of sustainable development. Under SDG 11, there is also a target to significantly reduce the number of deaths and the number of people affected, and the direct economic losses caused by disasters, including water-related disasters. Within these frameworks, supported also by SDG 11, the TCA has put on its cumulative knowledge on SDG-related issues through participating in these cumulative audits.

Very recently, the TCA also carried out a Project Group on "UN-SAI Collaboration at Country-level on SDG audits" under EUROSAI (European Organisation of Supreme Audit Institutions) Strategic Plan and generated an output that acts as a Toolkit for auditors who deal with SDG-related issues and creates for them a mindset for SAI-UN possible cooperation areas. This project and the related output are elaborated in detail in the following section.

3.3. SAI-UN Collaboration on SDG-Related Issues: Case of the TCA

As explained in the previous sections, UN and SAIs are strong candidates for being strategic partners in contributing to the SDG implementation in a specific country as piloted through various initiatives globally. This partnership leverages the strengths of both entities to ensure that development efforts are well-audited, well-monitored, and aligned with national priorities, ultimately contributing to the successful achievement of the SDGs.

Up until today, the TCA and UN Agencies in Türkiye have actually cooperated in various fields on many occasions. During the preparation of SDG preparedness report, the TCA had a kind of engagement with UN in Türkiye, such as conducting meetings to collect some sort of

information from them. Then, the UN Resident Coordinator Office in Türkiye, with expertise from other strategic partners, organized a series of awareness-raising and training programs on SDGs in 2021 to contribute to the literature for the TCA and other SAIs that are members of EUROSAI Task Force on Municipality Audits. They were generic training sessions on SDGs, then followed by a dedicated session on SDG localization at the municipal level.

The successful results of this cooperation highlighted the fact that, if strategically planned, a partnership between an SAI and country-level UN Agencies can strengthen both parties' work on the SDGs. Based on this, the TCA, as an active member of the EUROSAI Governing Board, has developed a project idea in the framework of the EUROSAI Strategic Plan, focusing on "UN-SAI Collaboration on SDG audits". Its official output is a toolkit titled "UN-SAI Country-Level Collaboration on SDG Audits: Recommendations for Auditors", the details of which are given below. A Joint Declaration of Intent (Sayıştay Başkanlığı, 2023b) between the TCA and the UN Resident Coordinator Office and UNDP Representative Office in Türkiye regarding the "Collaboration on the Implementation of the 2030 Agenda for SDGs in Türkiye" was also signed in 2023, which can be considered a good example of collaboration between an SAI and country-level UN Agencies.

In addition to the SDGs, the TCA also audits the funds provided to public administrations by UNICEF and UNHCR in Türkiye, under the protocols (Sayıştay Başkanlığı, 2017; 2019) signed with these entities. Again, this can be perceived as a good practice in terms of SAI-UN cooperation.

Mentioning these lines of communication and cooperation of the TCA with UN Agencies in Türkiye, EUROSAI Toolkit generated by the TCA on UN-SAI Collaboration on SDG Audits deserves special attention to have a solid grasp of the TCA's approach in this area.

The Toolkit mainly focuses on exploring new channels for the mutual exchange of expertise, experience, and knowledge with the country-level UN Agencies and sets forth the main lines of cooperation areas between the UN and SAIs in the SDG-related audit processes that are reinforced by the developed Possible Interaction Points (PIPs).

13 PIPs generated at the Toolkit (summarized in Table 1 below) are categorized under different stages of an SDG-related audit (such as General Research and Selection of Audit Topics/Subject Matters, Planning, Execution, Reporting, Follow-Up/Monitoring Audit Results) and are intended to help create a mindset for the involved auditor(s) and to ensure multi-dimensional thinking. The fact that the statements and suggestions included in these PIPs are the product of efficient brainstorming carried out by experts in the field is especially emphasized in the Toolkit still leaving room for further development (Sayıştay Başkanlığı, 2023a: 14).

Table 1: Possible Interaction Points (PIPs) Categorized Under Different Stages of an SDG-Related Audit

Phase: General Research and Selection of Audit Topics/Subject Matters	
PIP1	Knowledge-Sharing with regards to Pre-Post Assessment
PIP2	Evaluation of Possible Overlaps/Intersections Among Programs
PIP3	Identification of Barriers to Success
PIP4	Identification of High Importance Issues and Knowledge-Sharing on Good Practices
Phase: Planning	
PIP5	Cooperation on Gathering Information on the Subject Matter
PIP6	Knowledge-Sharing on Problematic/Risky Areas and Collaborative Evaluation of the Risk Assessment
PIP7	Gathering Information and Data from Different Channels to Structure the Audit Questions
PIP8	Brainstorming on Further Possible Audit Criteria
PIP9	Getting Advantage of Focus Group Meetings
Phase: Reporting	
PIP10	Generating Appropriate Audit Evidence from the Collaboration
PIP11	Brainstorming in Advance of the Development of Audit Recommendations by the Auditor
PIP12	Considering All Inputs while Structuring the Report and Executing Quality Review
Phase: Follow-Up/Monitoring Audit Results	
PIP13	Possible Interactions During Follow-Up/Monitoring

Resource: Derived from Sayıştay Başkanlığı (2023a).

Some PIPs are related to the possible interaction opportunities *during the audit topic selection phase*, a phase in which the importance of the subject matter is taken into consideration. Contacting UN Agencies for knowledge-sharing regarding a pre-post assessment about a government programme, or evaluation of possible overlaps and barriers to success in achieving a goal together with UN Agencies or collaboration to identify high importance issues and knowledge-sharing on good practices are presented in the Toolkit as sample lines of a possible engagement at the audit topic selection phase.

Especially during the identification of topics of high social importance, INTOSAI-P 12, formerly known as ISSAI 12, on "The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions" should be referred to in terms of its emphasis on focusing on issues of high social importance and responding to the needs of citizens through audits (INTOSAI, 2019b: 10). Inherently accepting issues directly related to the SDGs as material, UN Agencies can provide guidance on collecting information on the subject as well as good practice examples globally. IDI's SDGs Audit Model (ISAM) also underlines the importance of gathering information by SAIs about national targets from different sources, such as VNRs or data from UN Agencies, among many other sources, as well as consulting internal and external stakeholders in making the topic selection decisions (IDI, 2020: 19).

Some other PIPs in the Toolkit relate to the *audit planning phase*. Collaborative evaluation of the risk assessments, the auditor's gathering information from UN Agencies to structure the audit questions, brainstorming with related UN Agencies on further possible audit criteria, or taking advantage of focus group meetings are the highlighted alternative ways for engagement.

As also supported by the results of the Survey included in the Toolkit, the majority of respondent SAIs agreed with the idea of SAI's engagement with UN Agencies at country-level at the planning phase and even at the contextual analysis phase in order to make the best of scarce audit resources (Sayıştay Başkanlığı, 2023a: 20). Chapter 3 "Designing an audit of SDGs implementation" of IDI's SDGs Audit Model (ISAM) also recommends that the SAI auditor speaks with a few key stakeholders and experts, e.g., officials from the audited entity,

subject matter experts from UN Agencies, academia, and civil society organisations, given the fact that large volumes of information are generally available and auditors have to stay focused (IDI, 2020: 25).

The rest of the PIPs in the Toolkit are related to the reporting and monitoring phases of an audit. Generating appropriate audit evidence from the collaboration in the form of information, documents, and data to be submitted to the SAIs by UN Agencies in support of audit evidence, brainstorming in advance of the development of audit recommendations by the auditor based on some kind of root cause analysis together, as well as possible interactions during follow-up/monitoring phases, can be perceived as possible interaction points with UN at country-level. As also revealed in the EUROSAI regional paper for INCOSAI 2016 for theme I: Sustainable Development Goals, SAIs in Europe and worldwide can individually or collaboratively use their work to review the preparedness of member states for applying the SDGs and, while doing that, to validate the UN-compliant data and analysis, exploring ways of how to strengthen the quality, availability, accessibility, and usability of data for future assessment and reporting (INTOSAI, 2016b: 2).

The fact remains that the drafting of the audit report and the review process can be considered the most conservative stages of the audit and are, in principle, designed to exclude any outside contribution or influence. At this very point, SAI independence was also raised as an issue in relation to the possible contribution of UN Agencies at country-level to some stages of the audit. Concerns sometimes persist about the risk of engaging stakeholders for SAI independence (UNDESA, 2020a: 18). However, the fact is that SDG audits demand wider stakeholder engagement throughout the audit cycle, and SAIs can benefit from engaging with stakeholders to add value to the SDG audits and improve their impact. Therefore, when the partner is the UN, the idea of "taking advantage of" UN Agencies' expertise as well as that of other relevant stakeholders "even indirectly" is put forward as the key point to be followed in some cases where concerns arise (Sayıştay Başkanlığı, 2023a: 49). To speak generally, SAIs should have a better understanding of the roles and responsibilities of multiple stakeholders, go beyond traditional mechanisms for reaching out for

data, and engage with a broader group of stakeholders (UNDESA, 2020a: 19).

3.4. Other Country Examples of UN-SAI Engagement Initiatives

In addition to the TCA's engagement with UN agencies with regards to SDG audits, there are other countries where their SAI's have a country level engagement on SDG audits with UN agencies as well.

SAI Albania and UN Women in Albania signed a MoU in 2021. The purpose of the MoU was to aim for the development of SAI Albania's capacities in regard to gender auditing, with the scope to provide support on mainstreaming gender in the auditing processes. In addition to that, advancing the oversight and accountability for gender equality commitments was another goal for the MoU (Sayıştay Başkanlığı, 2023a: 40).

SAI Bosnia and Herzegovina and UN Women at the country level have agreed to work together to promote gender equality and signed a MoU. Their collaboration involves conducting a regional performance audit to assess the progress of gender equality efforts. Additionally, SAI Bosnia and Herzegovina has partnered with UNDP at the country level to conduct interviews for a performance audit called "Preparedness of the Institutions of Bosnia and Herzegovina to implement the 2030 Agenda." (Sayıştay Başkanlığı, 2023a: 40).

SAI Kosovo had an engagement with UN Women in Kosovo to receive training on gender equality. Moving forward, SAI Kosovo aims to work closely with UN Women on the subject of domestic violence as part of their audit period in 2022/2023 (Sayıştay Başkanlığı, 2023a: 40).

The country-level agreement and signed MoU between SAI North Macedonia and UN Women seek to promote the implementation of gender equality obligations in accordance with national laws, policies, and international commitments. To achieve their goals, a number of workshops were conducted. In collaboration with UN Women experts and logistical assistance, SAO developed guidelines for performing gender audits. During these audits, the expertise of UN Women was utilized. In 2023, SAI of North Macedonia will serve as the coordinator for a regional-level performance audit on gender equality.

Moreover, SAI of North Macedonia signed a two-year MoU with UNDP at the country-level. This agreement outlines various activities to be undertaken, including audits on sustainable development goals, environmental audits, support for institutional and organizational capacity development, enhancing transparency and accountability through digitalization, and more. Additionally, a series of workshops were conducted with the support of UNDP (Sayıştay Başkanlığı, 2023a: 40).

SAI Maldives has cooperation arrangements with the UNDP, aiming to develop roadmaps and strategies to secure resources for the SDG agenda. The UNDP Maldives collaborated with the SDGs Division to organize conferences and seminars focusing on the SDGs. These events prioritized inclusivity and the commitment to not exclude anyone (IDI, 2019: 20).

These are a few examples of SAIs engaging with UN agencies to promote SDG auditing. Emphasizing that SDGs are global in nature once again, the approach of each country to the SDGs interpretation, national strategies and priorities individually defined at national levels, as well as the extension of UN engagement may differ. The key factor in all of this is that these UN-SAI engagements are crucial for making sure that the SDGs are implemented effectively and efficiently.

Having the relevant oversight on the implementing bodies with this SDG perspective is inevitable for SAIs since they have an important and evolving role in enhancing the implementation of sustainable development initiatives. This highlights the importance and criticality of SDG audit processes to assess the performance of the concerned institutions in terms of preparedness for and implementation of SDGs. The effective role of SAIs can also be a contributing factor directly to a country's successful implementation of SDG 16, especially concerning targets around fostering transparent, effective, inclusive, and accountable government institutions (TAP Network, 2018: 59). As claimed by the leaving no one behind principle, if this happens, it will eventually lead to the concept of vulnerability and marginalisation. There could also be several other entry points for SAIs to conduct audits in these marginalised areas, such as the disability and education sector or access to medical facilities, etc. (Lima and IDI, 2023: 84-86).

Therefore, SAIs should also keep an eye on how the SDGs, targets, and indicators relate to the concept of leaving no one behind.

CONCLUSION

The 2030 Agenda and implementation of the SDGs require a whole-of-society and whole-of-government approach, where partnerships at different levels play a critical role. Stakeholder engagement, as one of the key elements for achieving success in SDG implementation, ensures collaboration from diverse perspectives and fosters commitment and accountability among different ownerships. By involving as many stakeholders as possible, the global community and individual states get better equipped to address the complex and interconnected challenges posed by the SDGs and to work together to create a more sustainable future.

Among diverse perspectives, the collaboration between SAIs and the UN Agencies at country level could be set forth as a strong partnership and an innovative approach to ensuring accountability, transparency, and the effective implementation of these global/national objectives. To put it differently, the SAI-UN country-level collaboration serves as a bridge between the global and national levels, ensuring that the goals in the 2030 Agenda are harmonized with the country-specific priorities and subject to the oversight of different parties that are indeed working in harmony.

Therefore, this article focuses on the interconnectedness of SDG implementation and SDG auditing, drawing attention to the criticality of UN-SAI engagement. Especially getting benefit from the outputs of the TCA in the area of audit of SDGs and SAI-UN collaboration on SDG-related issues reveals new channels for the mutual exchange of expertise, experience, and knowledge with the UN Agencies at country-level as well as main lines of cooperation areas between the UN and SAIs in the SDG-related audit processes. Starting from the topic selection, at various stages of the SDG audits and reporting, and even in the follow-up process of these audits, the question of "how should the communication, cooperation, and exchange of information be between SAIs and UN Agencies at country-level and how should the principles of this bilateral cooperation be determined?" provides a room for both sides to explore further possibilities of collaboration.

This kind of collaboration, which paves the way for selecting high-priority topics and defining the scope of audits in a more rational way, could be effective in not only holding governments accountable for their commitments but also in providing valuable insights into the challenges and opportunities in achieving the SDGs and mobilizing the resources more effectively.

Understanding on one side the SAI's evolving role to play in national efforts to implement the SDGs and, on the other side, relevant UN Agencies' functioning at the country-level in support of implementing the SDGs justifies the fact that, if planned strategically, a partnership between the SAI of a country and the UN mutually reinforces the SDG-related work streams of both sides. The partnership between SAIs and the UN leverages the strengths of both organizations, enhancing data collection, analysis, and reporting and ultimately contributing to more sustainable and inclusive development.

To conclude, provided that SAI independence is preserved, there is an emerging need for SAIs to have a better understanding of the position of multiple stakeholders, go beyond traditional mechanisms in their especially SDG-related works, and consult with a wider set of stakeholders on the UN side. As the deadline for the 2030 Agenda approaches, this partnership between SAIs and the UN at country-level is essential to better track progress and assist governments in realizing the ambitious vision of the 2030 Agenda and the SDGs.

REFERENCES

Alagla, S. A. (2019). Governance and Auditing the Implementation of the Sustainable Development Goals (SDGs): Challenges of the Preparedness Phase. International Business Research. 12(4), 98-109.

ECOSOC (2022). Ministerial declaration of the high-level segment of the 2022 session of the Economic and Social Council and the 2022 high-level political forum on sustainable development, convened under the auspices of the Council, on the theme "Building back better from the coronavirus disease (COVID-19) while advancing the full implementation of the 2030 Agenda for Sustainable Development". New York: United Nations Economic and Social Council.

ECOSOC (2023). Ministerial declaration of the high-level segment of the 2023 session of the Economic and Social Council and the 2023 high-level political forum on sustainable development, convened under the auspices of the Council, on the theme "Progress towards the Sustainable Development Goals: towards a rescue plan for people and planet. Report of the Secretary-General (special edition)". New York: United Nations Economic and Social Council.

Guterres Antonio (2023). The Secretary General Remarks to The High-Level Political Forum on Sustainable Development.

IDI (2019). Are Nations prepared for implementation of the 2030 Agenda?. Norway: INTOSAI Development Initiative.

IDI (2020). ISAM IDI's SDGs Audit Model Pilot Version. Norway: INTOSAI Development Initiative.

INTOSAI (2016a). INTOSAI Strategic Plan 2017- 2022. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/Overview/EN_INTOSAI_Strategic_Plan_2017_22.pdf, Retrieved: 27.10.2023.

INTOSAI (2016b). EUROSAI regional paper for INCOSAI, theme I: Sustainable Development Goals Harnessing the potential for SAIs to contribute to the success of the Sustainable Development Goals. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/focus_areas/SDGs_and_SAIs/regions_reports_activities_sdgs/SDGs_act_EUROSAI_paper_INCOSAI_2016_EN.pdf, Retrieved: 27.10.2023.

INTOSAI (2019a). Moscow Declaration at XXIII INCOSAI 2019. Austria: International Organization of Supreme Audit Institutions.

INTOSAI (2019b). INTOSAI-P 12 The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions– making a difference to the lives of citizens. Austria: International Organization of Supreme Audit Institutions.

INTOSAI (2022). INTOSAI Strategic Plan 2023- 2028. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news/2022/10/2023-2028_Strategic_Plan_INTOSAI_ENGLISH_10-05-2022.pdf, Retrieved: 27.10.2023.

Köse, H. Ö. (2022). Çevresel Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının Denetimi ve INTOSAI Rehberliği. Sayıştay Dergisi, 33(126), 501-516.

Lima, M. and IDI (2023). How are governments ensuring that no one is left behind? IDI and UN Women are developing a 'Leave No One Behind' Audit Framework. The International Journal of Government Auditing. 50(3), 84-86.

Sayıştay Başkanlığı (2017). Memorandum of Understanding between the TCA and UNICEF Country Office. https://www.sayistay.gov.tr/files/1787_UNICEF-2017.pdf, Retrieved: 27.10.2023.

Sayıştay Başkanlığı (2019). Letter of Understanding between the TCA and UNHCR in Turkey. https://www.sayistay.gov.tr/files/1800_UNHCR%20MoU%20Eng.pdf, Retrieved: 27.10.2023.

Sayıştay Başkanlığı (2020). Assessment of the Preparation Process for Implementing the Sustainable Development Goals (SDGs) TCA Report. Ankara: Sayıştay Başkanlığı.

Sayıştay Başkanlığı (2022a). Plastik Atık Yönetimi Sayıştay Raporu. Ankara: Sayıştay Başkanlığı.

Sayıştay Başkanlığı (2022b). Taşkın Risk Yönetimi Sayıştay Raporu. Ankara: Sayıştay Başkanlığı.

Sayıştay Başkanlığı (2023a). UN-SAI Country-Level Collaboration on SDG Audits: Recommendations for Auditors, issued by EUROSAI Project Group led by the Turkish Court of Accounts in Collaboration with UN RCO and UNDP Türkiye. Ankara: Sayıştay Başkanlığı.

Sayıştay Başkanlığı (2023b). Joint Declaration of Intent. https://www.sayistay.gov.tr/files/2806_BM_1_merged%20(1).pdf, Retrieved: 27.10.2023.

Shafiq, S., Leach, K. (2023). Incorporating a Sustainable Development Goal Lens in Performance Audits. The International Journal of Government Auditing "Audit Methodologies for Impact". Vol. 50, No. 3, 8-14.TAP Network (2018). SDG Accountability Handbook A Practical Guide for Civil Society. New York: The Transparency, Accountability & Participation (TAP) Network.

UN (2011). Resolution adopted by the General Assembly, 66/209 Promoting the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public

administration by strengthening supreme audit institutions. New York: United Nations General Assembly.

UN (2014). Resolution adopted by the General Assembly on 19 December 2014, 69/228 Promoting and fostering the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions. New York: United Nations General Assembly.

UN (2015). Resolution adopted by the General Assembly on 25 September 2015, 70/1 Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development. New York: United Nations General Assembly.

UN (2021). Sustainable Development Goals Report 2021. New York: United Nations.

UN (2023a). Political declaration of the high-level political forum on sustainable development convened under the auspices of the General Assembly in September 2023. New York: United Nations General Assembly.

UN (2023b). Global Sustainable Development Report 2023. New York: United Nations.

UNDESA (2020a). DESA Working Paper No. 157, The role of external audits in enhancing transparency and accountability for the Sustainable Development Goals. New York: United Nations Department of Economic and Social Affairs.

UNDESA (2020b). DESA Working Paper No. 166, Some considerations on external audits of SDG implementation. New York: United Nations Department of Economic and Social Affairs.

UNDESA (2020c). The SDG Partnership Guidebook: A practical guide to building high impact multi-stakeholder partnerships for the Sustainable Development Goals, Darian Stibbe and Dave Prescott, The Partnering Initiative and UNDESA 2020. New York: United Nations Department of Economic and Social Affairs.

UNSSC (2017). Knowledge Centre for Sustainable Development. The 2030 Agenda for Sustainable Development.

Weiland, S., Hickmann, T., Lederer, M., Marquardt, J. and Schwindenhammer, S. (2021). The 2030 agenda for sustainable development: transformative change through the sustainable development goals?. Politics and Governance, 9(1), 90-95.

Weitz, N., Carlsen, H., Bennich, T., Nilsson, M., Persson, A. (2023). Returning to core principles to advance the 2030 Agenda. Nature Sustainability. https://doi.org/10.1038/s41893-023-01212-7

Mali raporlamanın kalitesi ve beklentilere cevap verme düzeyi, tüm dünyada giderek artan bir önem kazanmaktadır. Özel sektör kuruluşlarında olduğu gibi kamu kurumları için de etkinlik ve hesap verebilirliğin temel bir aracı haline gelmesi, mali denetimin güçlü bir kamu yönetimi için yükselen bir değer haline gelmesini sağlamıştır. Mali denetim kamu kurumlarının mali tablo ve raporlarında yer alan beyanların güvenilirliğine ve doğruluğuna olan güveni artırdığı gibi finansal işlemlerle ilgili hataları mali yıl bitmeden tespit etme ve sorumluluğu bulunan kişilere gerekli düzeltmeleri yapma fırsatı sunmakta, hile ve yolsuzluk kaynaklı işlemlerin önüne geçerek iyi yönetişim anlayışının kamu kurumlarında yerleşmesine yardımcı olmaktadır. Mali denetim kapsamında, kamu kurumlarının iç kontrol süreçlerine ilişkin yapılan değerlendirmeler, kontrol süreçlerindeki zayıflıkların tespitinde ve finansal risklerin belirlenmesinde de kurum yönetimlerine önemli katkılar sağlamaktadır.

Kamu mali yönetiminin güçlendirilmesi ve hesap verebilirliğinin artırılmasında önemli işlevleri olan mali denetimi kuramsal, metodolojik ve pratik çerçevesi ile okuyucularına aktarmayı hedefleyen “Kamu Yönetiminde Mali Denetim” başlıklı bu eser, mali denetimi hem kavramsal ve teorik temelleriyle hem de uygulamaya dönük boyutlarıyla geniş bir perspektifte ele almakta, mali denetimin kamu sektöründe uygulanmasında kullanılabilecek yöntem ve araçları analiz etmektedir.

ISBN: 978-975-7590-54-5

İnönü Bulvarı (Eskişehir Yolu) No: 45
06520 Balgat Çankaya / ANKARA

Tel: (+90) 312 295 30 00
sayistay@sayistay.gov.tr