

-SÖYLEŞİ-

SAYIŞTAY, ETKİN DENETİM VE BAĞIMSIZLIK

Doç. Dr. Murat İnce İle Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi ve Denetim Mesleğinin Küresel Sorunları Üzerine Söyleşi*

Ahmet ÖZKAN¹

Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

E-mail: ahmet.ozkan24@ogr.deu.edu.tr

Orcid ID: 0000-0001-5343-7917

Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümü’nden 1998 yılında mezun olan İnce, yüksek lisans ve doktora çalışmalarını sırasıyla 2008 ve 2012 yıllarında Gazi Üniversitesi Kamu Yönetimi Anabilim Dalında (Siyaset ve Sosyal Bilimler) tamamlamıştır. Yüksek lisans tezini liberal ve marksist özgürlük anlayışlarının karşılaştırılması üzerine, doktora tezini ise post-marksist bir düşünce akımı olan “agonistik politika” üzerine yazmıştır. 18.08.2022 tarihinde Kamu Yönetimi Bilim alanında Doçent unvanını kazanmıştır. Küreselleşme, demokratik teori, çağdaş siyasi akımlar, özgürlük, kamu yönetimi ve denetim teorisi gibi çeşitli konular ile ilgilenen İnce’nin bu konularla ilgili ulusal ve uluslararası yayınları bulunmaktadır. Halen Sayıştay Başkanlığında Uzman Denetçi olarak çalışmaktadır.

Ahmet Özkan: İdeal bir yüksek denetim kurumunun vazgeçilmez özellikleri nelerdir? Bir yüksek denetim kurumu olarak Sayıştay’ın iyi yönetime katkı araçları hakkında bilgi verebilir misiniz?

Murat İnce: Kamu gelirlerinin ve harcamalarının dış denetiminden sorumlu ulusal kuruluşlar olarak Yüksek Denetim Kurumları (YDK’lar), kamu mali yönetiminin iyileştirilmesinde, kamu kaynaklarının değer ve fayda yaratacak şekilde kullanılmasında ve giderek hesap verebilirlik ve şeffaflık bilincinin geliştirilmesinde çok önemli görev ve fonksiyonlara sahiptir. Vatandaşların

* Bu çalışmada bilimsel araştırma ve yayın etiği ilkelerine uyulmuştur.

¹ **Sorumlu Yazar:** ahmet.ozkan24@ogr.deu.edu.tr

Atıf (APA): Özkan, A., (2025), Sayıştay, Etkin Denetim ve Bağımsızlık -Doç.Dr. Murat İnce ile Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi ve Denetim Mesleğinin Küresel Sorunları üzerine Söyleşi-, Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, 17 (1): 164-181.

yaşamında sahici anlamda fark yaratacak ideal bir yüksek denetim kurumu mutlaka bağımsızlık ve tarafsızlık ilkeleri dahilinde faaliyet göstermelidir. Dolayısıyla bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerinin YDK'ların en başta gelen vazgeçilmez özellikleri olduğunu ifade etmek gerekir. Başka bir ifadeyle, bağımsızlık ve tarafsızlık, YDK'ların uyması gereken kurumsal gereklilik mimarisinin ana zeminini oluşturmaktadır. Bu ana zemin üzerinde yükselen diğer bazı ilkeleri; şeffaflık, erişilebilirlik, yansızlık, etik değerlere bağlılık, dürüstlük, liyakat ve hesap sorma yetki ve sorumluluğu şeklinde sıralayabiliriz. Sayılan bu ilkeleri aynı zamanda iyi yönetim ve iyi denetim ilkeleri olarak nitelendirmek de mümkündür.

Sayıştay'ın iyi yönetime en önemli katkı araçları uyguladığı denetim usulleridir diyebiliriz. Tabi burada Sayıştay tarafından gerçekleştirilen rehberlik ve danışmanlık faaliyetlerini de unutmamak gerekir. Bununla birlikte denetim faaliyetlerinin rehberlik ve danışmanlık faaliyetlerine göre çok daha somut ve sistematik sonuçlarının olduğunu özellikle belirtmek gerekir.

Gerek 5018 sayılı Kanun'da gerekse de 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütüleceği hükme bağlanmıştır. 6085 sayılı Kanun'a göre, Sayıştay denetimi, düzenlilik ve performans denetimini ifade etmekte, düzenlilik denetimi de mali denetim ve uygunluk denetimini içermektedir. Buna göre, özel mevzuatında öngörüldüğü hâliyle Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetim bağlamında üç farklı denetim metodundan söz edildiği görülmektedir: mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi. Bu denetimlerden mali denetim ve uygunluk denetimi düzenlilik denetimini oluşturmaktadır.

Sayıştay Kanunu'nda yer alan bu denetim usullerini bir bütün olarak Sayıştayın iyi yönetime katkı araçları olarak ele almak mümkündür. Kanun'da yer alan tanımlar ve pratik uygulama itibarıyla Sayıştay tarafından gerçekleştirilen mali denetim ve uygunluk denetimleri, uluslararası standartlarda yer alan tanım ve gerekliliklerle büyük ölçüde paralellik içindedir. Bununla birlikte gerek INTOSAI denetim standartlarında gerekse de uluslararası literatürde "ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik denetimi" (diğer adıyla 3e denetimi -economy, efficiency, effectiveness) olarak da bilinen performans denetimi ile Sayıştay Kanunu'nda "Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi" olarak tanımlanan performans denetimi (aslında bu Sayıştay uygulamasında performans bilgisinin denetimi olarak adlandırılmaktadır) tanım ve mahiyet itibarıyla birbirinden oldukça farklıdır. İlkinde ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkelerine dayalı dinamik bir değerlendirme yapılması

amaçlanırken, ikincisinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile faaliyet sonuçları arasında yalın bir karşılaştırma yapılmaktadır.

Ahmet Özkan: Yüksek denetim kurumlarının günümüzde karşılaştığı temel sorunlar nelerdir ve bu sorunların çözümü için hangi öneriler getirilebilir?

Murat İnce: Kuşkusuz, bağımsızlık ve tarafsızlığa ilişkin tehditleri yüksek denetim kurumlarının karşılaştığı en temel sorun olarak nitelendirmek mümkündür. Ancak ülke bağlamına göre büyük farklılıklar sergileyen bu tür politik/kurumsal risklerin evrensel bir geçerlilik taşıdığını öne sürmek çok da doğru değildir. Kanaatimce bağımsızlık ve tarafsızlık sorunları bir yana günümüzde yüksek denetim kurumlarının karşı karşıya kaldığı en temel ve yaygın sorun, kamu sektörü denetim pratiği ve söyleminin özel sektör norm, standart ve pratiklerinin baskın ağırlığı altında biçimlenmekte olmasıdır.

Tüm dünyada yeni kamu yönetimi anlayışı, kamu kurumlarını örgütsel yapı, işleyiş yöntemi ve yönetim biçimleri itibarıyla özel sektör kuruluşları gibi faaliyet göstermeye sevk etmektedir. Bu yönelimin bir sonucu olarak, günümüz kamu ve özel sektör denetim teknikleri arasında da ciddi bir benzerlik ve yönelim ortaklığı açığa çıkmış durumdadır. Özellikle, IFAC/mali denetim standartlarının 2010 yılında INTOSAI denetim külliyatının doğrudan bir parçası hâline getirilmesi, bu gelişmenin en çarpıcı göstergelerinden biridir. Ancak yine de kamu sektörü denetimi ile özel sektör denetimi arasındaki yapısal farklılıklar güncelliğini korumaktadır. Her şeyden önce özel sektörde dış denetim, özel mülkiyet ve kârlılığa dayalı şirket yönetimine ilişkin geniş kapsamlı düzenlemelerin bir parçası olarak varlığını sürdürmektedir. Hâlbuki kamu sektöründe dış denetimin temel varlık nedeni, devletin ve kamusal faaliyetlerin anayasal düzenin vazgeçilmez bir unsuru olarak parlamento ve vatandaşlara hesap verebilir hâle getirilmesinin sağlanmasıdır. Kuşkusuz bu yapısal farklılık, kamu ve özel sektör denetim deneyimlerinin karşılıklı olarak birbirini besleyen, paralel bir gelişim sergilemesine engel değildir. Bununla birlikte kamu sektörü denetiminin anayasal önemini vurgulayan kurucu ilkelerin her zaman göz önünde bulundurulması gerekir.

Konunun birçok boyutu var ancak özellikle mali denetim standartları bağlamında şu hususa dikkat çekmek gerekir: IFAC bünyesinde geliştirilen Uluslararası Denetim Standartlarının (ISA'lar) kamu sektörü denetiminde uygulanabilirliği birçok bakımdan tartışmalıdır. Uluslararası Denetim Standartlarının (ISA'lar) INTOSAI mali denetim standartlarına dâhil edilmesi işlemi, aslında bir yeniden kodifikasyon ya da uyarlama şeklinde gerçekleşmemiştir. Bu itibarıyla ki, kamu sektörüne özgü bir mali denetim standardı kodifikasyonu INTOSAI camiasının ivedi gündem maddelerinden biri olmalıdır.

Ahmet Özkan: Yüksek denetim kurumlarında bağımsızlık, kamu yönetim ve denetim süreçleri açısından neden kritik bir öneme sahiptir? Sayıştay’ın bağımsızlık ve tarafsızlık durumu, INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı) standartlarına ne ölçüde uymaktadır?

Murat İnce: Daha önce de ifade ettiğim üzere; bağımsızlık, yüksek denetim kurumunun asgari varlık şartıdır, ya da buna Fransızların deyiimiyle *raison d'être*’dir (varlık nedeni) diyelim. YDK’lar görev ve fonksiyonlarını yerine getirebilmek için mutlaka bağımsızlık ve tarafsızlık ilkeleri dahilinde çalışmalıdırlar. Bu itibarla, YDK’ların iç ve dış bağımsızlığının, operasyonel ve fonksiyonel bağımsızlığının anayasal ve yasal düzeyde güvence altına alınması fevkalade önem taşımaktadır. Yüksek denetim kurumlarının anayasal sistemdeki konumuyla ilgili en çarpıcı hususlardan biri, bu kurumların dar anlamda yürütme erkinin normatif hiyerarşisi içinde yer almayan ve doğrudan halk ya da parlamento adına gözetim ve denetim rolü üstlenen özellikli bir yapıya sahip olmalarıdır. Bu nitelikleriyle yüksek denetim kurumları aslında modern devletin asli işlevleri olarak yasama, yürütme ve yargı erkleri arasındaki kaçınılmaz erk bölünmesini demokratik açıdan telafi eden erkler arası *sui generis* bir konuma sahiptir. Yüksek denetim kurumlarının bu özellikli konumu aynı zamanda modern temsili demokrasilerin yapısal bir sorun alanı olarak demokrasi açığının/temsili krizinin olumsuz etkilerinin giderilmesinde de son derece etkili bir kurumsal çözüm sistematığı barındırmaktadır.

Ülkemizde Sayıştay’ın bağımsızlık ve tarafsızlığına ilişkin normatif kural çerçevesi değerlendirildiğinde; Sayıştay’ın bağımsızlık ve tarafsızlığını güvence altına alan anayasal/yasal düzeyde yetkin bir çerçevenin bulunduğunu ancak bu çerçevenin hem *de jure* hem de *de facto* bazı eksikliklere sahip olduğunu ifade etmemiz gerekir. İlk olarak meclis adına denetim yapma yetkisine sahip olan anayasal bir kuruluş olarak Sayıştay’ın bağımsızlığına ve tarafsızlığına dair özel bir ifade maalesef anayasa içerisinde yazılı değildir. Bu *de jure* anlamda ciddi bir eksikliktir. Hâlbuki anayasa içerisinde Sayıştay’ın bağımsızlığı ve tarafsızlığını yoruma açık olmayacak biçimde tanımlayacak bir ifadeye ve bunun da ötesinde somut bir kurala ve usule mutlaka ihtiyaç bulunmaktadır. Bu konuda dikkat çeken başka bir zafiyet de, Sayıştay meslek mensuplarının bağımsızlığını güvence altına alacak özel bir düzenlemeye Anayasa’da yer verilmemiş olmasıdır. Bu durum yüksek denetim kurumlarının işleyişine ilişkin olarak INTOSAI camiasında benimsenmiş olan temel ilke ve standartlara açıkça aykırılık taşımaktadır. Her ne kadar Sayıştay meslek mensuplarının 2802 ve 6085 sayılı özel kanunlardan gelen hâkim ve savcı statüleri nedeniyle anayasal düzeyde özel bir teminat ve hakka sahip oldukları öne sürülebilirse de Anayasa’da yer alan mevcut düzenlemeler Lima Deklarasyonu’nda

vurgulanan anayasal teminat gereğini tam anlamıyla karşılamamaktadır. Son olarak bağımsız, tarafsız ve etkin bir yüksek denetim kurumunun varlığı bakımından hayati önem taşıyan bir hususa da ayrıca değinmek gerekir. Bu husus, yüksek denetim kurumları tarafından hazırlanan raporların meclis içinde yer alan özel bir ihtisas komisyonunda görüşülerek sonuçlandırılmasıyla ilgilidir. Ülkemizde bu amaçla teşkil edilmiş özel bir ihtisas komisyonu ya da Sayıştay komisyonu maalesef bulunmamaktadır.

Ahmet Özkan: Dünyada yüksek denetim kurumlarının örgütlenmesinde ne gibi modeller uygulanmaktadır? Bu modellerin yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığına etkileri hakkında neler söylenebilir? Konuyu Türk Sayıştayının örgütlenme yapısı açısından değerlendirebilir misiniz?

Murat İnce: Hesap verebilirlik ve şeffaflığın önemli aktörleri olarak YDK'lar, tüm dünyada kabaca üç farklı model altında faaliyetlerini sürdürmektedir. Dünyada oldukça yaygın olarak görülen ve Westminster modeli olarak adlandırılan ilk modelde, bir parlamento komisyonuna (genellikle Kamu Hesapları Komisyonu) denetim raporları sunan, bağımsız bir Yüksek Denetim Kurumu Başkanı veya eşdeğeri tarafından yönetilen bir Ulusal Denetim Ofisi bulunmaktadır. Anglo-Saxon modeli ya da Parlamento modeli yüksek denetim kurumu olarak da bilinen bu model, başta Birleşik Krallık olmak üzere çoğu İngiliz Milletler Topluluğu bünyesinde yer alan ülkelerde kullanılmaktadır. Yüksek denetim kurumlarının örgütlenmesinde yaygın olarak görülen ikinci model, Napolyon modeli (Napoleonic model) ya da yargı modeli (judicial model) Sayıştay olarak da bilinmektedir. Bu model başta Fransa olmak üzere, Avrupa'daki birçok Latin ülkesi, Türkiye, Afrika ve Asya'daki frankofon ülkeler ile Brezilya ve Kolombiya dahil bazı Latin Amerika ülkeleri tarafından kullanılmaktadır. Bu modelde, genellikle Sayıştay veya Hesap Mahkemesi olarak adlandırılan bir yüksek denetim kurumu yer almakta ve yargı sisteminin bir parçasını oluşturan bu tip kurumlar, kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin olarak sorumlu ve yetkili kılınan kamu görevlileri hakkında yargısal ve/veya idari yaptırım kararları almaktadır. Yüksek denetim kurumlarının örgütlenmesinde görülen üçüncü bir model, Kurul tipi (board model / collegiate model) örgütlenmedir. Başta Endonezya, Japonya ve Kore Cumhuriyeti olmak üzere birçok Asya ülkesi ve Almanya, Hollanda gibi bazı Avrupa ülkeleri tarafından kullanılan bu model, denetim raporlarının bir Denetim Kurulu tarafından üretilerek parlamentoya sunulması dışında Westminster modeline oldukça benzer bir işleyiş sergilemektedir. Napolyon modelinin aksine Ofis tipi ve Kurul tipi örgüt yapısına sahip olan yüksek denetim kurumlarının yargı yetkisi bulunmamaktadır.

YDK modelleri arasındaki en belirgin ayrım aslında Westminster modeli ile Napolyon modeli arasındadır. Westminster modeli ile Napolyon modeli arasındaki en dikkat çekici fark ise ikinci model kapsamındaki bir yüksek denetim kurumunun aynı zamanda yargısal bir fonksiyon üstlenmesi ve sorumlu kişiler veya kuruluşlar hakkında mali yaptırım uygulama yetkisine sahip olmasıdır. Öte yandan yüksek denetim faaliyetinin en üst düzeyde parlamento tarafından belirli bir süre için atanan bir Kurul aracılığıyla yerine getirilmesi ve kurumun eşitler arasında birinci olan bir başkan tarafından yönetilmesi dışında Kurul modeline dayalı YDK'ların aslında Westminster modelinden belirgin bir farklılığı bulunmamaktadır. Westminster modelini ya da Kurul modelini uygulayan YDK'larda dikkat çekici bir başka özellik ise bu kapsamdaki kurumların yürütme organından bağımsız olmaları ve parlamentonun gözetim yapmasına yardımcı olan bir işleyişe sahip olmalarıdır. Buna karşılık Napolyon modelinde yasama ve yürütme organlarından eş düzeyde bağımsızlık görece bir önem taşımaktadır. Westminster ya da Kurul modelinde yasama organından bağımsızlığa özel bir vurgu yapılmamasının temel nedeni, bu model kapsamındaki ülkelerde yüksek denetim faaliyetinin yasama organıyla çok daha iç içe bir kompozisyonda icra edilmekte olmasıdır.

Ülkemizde, meclis adına denetim yapma yetkisine sahip olan anayasal bir kuruluş olarak Sayıştay, yüksek denetim örgütlenmesinde Napolyon modeline uygun olarak yapılandırılmış, yargısal ve idari yetkilere sahip olan *sui generis* bir kurumdur. Sayıştayın anayasal statüsü ve yargı organı olup olmadığı konusunda Türk hukukunda uzun süredir devam etmekte olan tartışmalar, Anayasa Mahkemesi'nin en son yaptığı içtihat değişiklikleri doğrultusunda nihai bir çözüme kavuşarak Sayıştay'ın "yargısal sonuçlu kararlar veren bir hesap mahkemesi" ve ayrıca Sayıştay yargı dairelerinin somut norm denetimi bağlamında "bir davaya bakmakta olan mahkeme" niteliğinde olduğu tereddütten uzak bir biçimde ortaya konmuştur. Nitekim Sayıştay yargı kararlarının kesin hüküm niteliğinde olduğu Anayasa'da vurgulanmış ve 6085 Sayıştay Kanunu'nun 78'inci maddesinde de; adli, idari ve askeri mahkemelerce verilen hükümlerin, Sayıştay'ın denetim yapmasına ve hükme bağlamasına engel teşkil etmeyeceği açık bir biçimde düzenlenmiştir.

Ahmet Özkan: Yüksek denetim kurumlarındaki başkan ve üyelerin seçim, atama ve azil süreçlerinde yürütme ve yasamanın etki ve/veya yetkisi ne durumda olmalıdır?

Murat İnce: Yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığı açısından en tartışmalı meselelerden biri bu kurumların, kendi başkan ve üyelerini nihai olarak belirleyen yasama ve yürütme organlarından ne şekilde ve ne ölçüde bağımsız olmaları gerektiğiyle ilgilidir. Bazı yazarlar, YDK'ların yetki veren asli organlar olarak

yasama ve yürütme organlarından bağımsızlığı meselesini abartılı ve/veya tartışmalı bulmakta ve YDK'ların anayasal sistem içinde adeta boşlukta konumlanan kurum ya da ajanlar olarak görölmelerini son derece sakıncalı görmektedirler. Buna karşın YDK'ların asli yetkilerini doğrudan anayasadan alan demokratik ajanlar olduğu yönündeki baskın görüş, YDK'ların gerek anayasal sistem gerekse de geniş anlamda toplumsal/siyasal sistem içindeki kritik rolünü gözler önüne sermektedir. Kanaatimizce, ideal bir YDK bağımsızlığı sadece dar anlamda yürütme organından bağımsızlığı değil aynı zamanda yasama organından bağımsızlığı da güvence altına alan çok daha zengin bir anlam ve pratik içermelidir. Konuya bu açıdan bakıldığında; YDK başkan ve üyelerinin seçim, atama ve azil süreçlerinde sadece yürütme organının değil yasama organının da son derece sınırlı bir etki ya da yetkiye sahip olması gerektiğini öne sürmek mümkündür. Esasen bağımsızlık vurgusunun hayati nitelik taşıdığı yüksek yargı organları ve yüksek denetim kurumları gibi özerk kurumlarda başkan ve üyelerin seçiminde ideal (optimal) bir usul bulmak sanıldığı kadar kolay değildir ve bu konu literatürde de oldukça tartışmalıdır. Bununla birlikte gerçek anlamda bir bağımsızlık ve tarafsızlık sağlanabilmesi için yüksek denetim kurumlarının ve özerk kurumların başkan ve üyelerinin liyakat ilkesine dayalı olarak kura ile seçilmesi ve ayrıca bu görev ve makamlarda bulunanların görev süresi sınırlaması, dönem sınırlaması gibi rotasyon kurallarına tabi olması üzerinde ciddiyle düşünülmesi gereken makul önerilerden biri olarak görülmelidir.

Ahmet Özkan: Episto-Kleros modeli, yüksek denetim kurumlarındaki başkan ve üyeleri için iyi bir seçim alternatifi olabilir mi? Bu modelin teorik dayanakları ve uygulanabilirliği hakkındaki fikriniz nedir?

Murat İnce: Episto-Kleros kavramı, sayın Prof. Dr. Coşkun Can Aktan tarafından literatüre kazandırılmış olan son derece özgün bir kavramdır. Kavram, eski Yunanca iki kelimenin birleştirilmesiyle oluşturulmuş olup “episto”, “epistémē”; bilgi anlamına gelmekte ve “klêros” ise şans ya da kura ile belirlenen şey anlamına gelmektedir. Episto-Kleros, devlet yönetiminde seçilmiş siyasi liderlerin, temsilcilerin ve bazı üst düzey yöneticilerin liyakat ilkesi esas alınarak kura ile seçilmesini ve atandıkları makamda görev süresi sınırlaması ve dönem sınırlamasına tabi olmalarını öngören bir yönetim sistemidir. “Episto-Kleros” üç sacayağından oluşan bir yönetim sistemini ifade eder. Bu sacayaklarının ilki liyakat (epistokrasi/meritokrasi), ikincisi kura ile rastgele seçim usulü (sortisyon), üçüncüsü ise görev süresi ve dönem sınırlaması (rotasyon) kuralıdır.

Bu modelin YDK başkan ve üyelerinin seçim ve atama süreçlerinde son derece faydalı olabilecek alternatif bir seçim usulü olduğunu düşünüyorum. Konu

YDK'ların bağımsızlık ve tarafsızlığını güvence altına alacak ideal bir seçim/atama mekanizmasının kurgulanması bakımından da son derece önem taşımaktadır. Episto-kleros sistemi sayesinde, yasama ve yürütmenin yüksek yargı ve denetim organları üzerindeki hâkimiyet, baskı ve yönlendirmelerinin büyük ölçüde ortadan kalkacağını söylemek mümkündür. Bu modelin YDK başkan ve üyelerinin seçim/atama süreçlerine uyarlanması farklı tasarımlar akla gelebilir. Örneğin YDK başkan ve üyelerinin Meclis Genel Kurulu nezdinde yapılacak kura ile belirlenmesi alternatif bir modelken yine kuraya dayalı bu seçim sürecinin YDK üyelerinin kendi içinde (YDK'nın Genel Kurulu nezdinde vb.) gerçekleştirilebilmesi de mümkündür. Hangi tasarım uygulanırsa uygulansın modelin temel öncüllerinde radikal bir değişim olmamaktadır. Tabi burada olası bir *jüristokrasi* ya da *jüdokrasi* riskini her zaman dikkate almak gerekir.

Ülkemizde Sayıştay başkan ve üyelerinin seçiminde dikkati çeken önemli zafiyetlerden biri, görev süresi sınırlaması ve dönem sınırlaması ile alakalıdır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda Sayıştay Başkanlığı için beş yıllık bir görev süresi ve bir kimsenin en fazla iki defa Sayıştay Başkanı seçilebilmesi şartı öngörülerek belirli bir rotasyon kuralı getirilmiştir. Bununla birlikte görev süresi sona eren Başkanın boş kadro şartı aranmaksızın Sayıştay üyesi olarak görevine devam etme olanağına sahip olması ve Sayıştay üyeliği için de kanunda belirli bir görev süresinin öngörülmemiş olması bu rotasyon kuralının hukuki açıdan son derece sakınca arz eden bir istisnasını oluşturmaktadır. Nitekim Sayıştay Kanunu'nda Sayıştay başkanının, (yargılama) daire başkanlarının ve üyelerinin azlolunamayacakları ve kendileri istemedikçe 65 yaşından önce emekliye sevk edilemeyecekleri hükme bağlanmış ancak Sayıştay üyeliği için belirli bir görev süresi öngörülmemiştir. Esasen Türkiye'de her biri yüksek hâkim/savcı statüsüne karşılık gelen Anayasa Mahkemesi üyeliği, Yargıtay üyeliği ve de Danıştay üyeliği için belirli bir görev süresi (her üç üyelik için de ilgili kanunlarında belirlenen görev süresi on iki yıldır) öngörülmüşken Sayıştay üyeliği için herhangi bir rotasyon kuralına yer verilmemiş olması kanun önünde eşitlik, hakkaniyet ve liyakat ilkelerine aykırı bir durum oluşturmaktadır.

Dünyada halihazırda hiçbir ülkenin yüksek denetim kurumunda Episto-Kleros modeli benzeri bir model uygulanmamaktadır. Buna karşın temsili demokrasilere güvenin giderek eksilmesi üzerine demokrasiye alternatif bir Demarşi rejimi ve bunun bir uygulama aracı olan Episto-Kleros sistemi üzerine devasa bir akademik ve entelektüel literatürün ortaya çıktığını ve bu alanda çok önemli gelişmeler olduğunu önemle vurgulamak gerekir.

Ahmet Özkan: Özel sektör denetim standartlarının ya da kısaca mali denetimin kamu sektöründe uygulanması konusunda ne gibi güçlük ya da sorunlardan söz edilebilir? Konu hakkında genel bir değerlendirme yapabilir misiniz?

Murat İnce: Bugün mali denetimin popülaritesi o kadar yüksek bir seviyeye ulaşmıştır ki, bu denetim, kamu sektörü denetim uygulamalarının vazgeçilmez bir bileşeni haline gelmiş ve bu gelişmenin çarpıcı bir göstergesi olarak IFAC tarafından yayımlanan mali denetim standartları, 2019 yılında INTOSAI tarafından alınan kritik bir kararla, kamu sektörü denetim külliyatının, herhangi bir ekleme ve çıkarma olmaksın, asli bir parçası olarak resmen benimsenmiştir. Kanaatimizce, IFAC bünyesinde geliştirilen ISA'ların kamu sektörü denetim uygulamalarında uygulanabilirliği birçok açıdan tartışmalıdır. Nitekim özel sektördeki mali denetimin amaçları ile kamu sektöründeki mali denetimin amaçları birbiriyle tam anlamıyla örtüşmemektedir.

ISA'lara uygun olarak gerçekleştirilen mali denetimlerin temel amacı, kullanıcıların mali tablolara olan güvenini artırmaktır. Öte yandan, kamu sektöründeki mali denetimlerin güven oluşturma perspektifinden çok daha geniş hesap verebilirlik mekanizmalarını dikkate alması gerektiği açıktır. Bilindiği üzere, ISA'lara uygun olarak gerçekleştirilen mali denetimlerin sonunda; hissedarlar, yatırımcılar, borç verenler, alacaklılar veya paydaşlar gibi birçok mali tablo kullanıcısının karar alma süreçlerini etkileyen nihai bir görüş verilmektedir. Bununla birlikte, mali tablo güvenliliğine ilişkin yalın bir görüş formatının kamu sektörü denetimleri için ne ölçüde anlamlı sonuçlar doğuracağı mutlaka sorgulanması gereken bir husustur. Gerçekten de, denetimin yöneticilerin karar alma süreçleri üzerindeki uzun vadeli ve stratejik etkileri dikkate alındığında, kamu sektörü denetimi bağlamında üretilen denetim çıktılarının mali tabloların tasdik edilmesinden çok daha zengin sonuçlar ortaya koyması beklenir. Mali tabloların tasdik edilmesiyle sınırlı bir denetim yaklaşımının, kamusal hesap verebilirlik ve iyi yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesi bakımından tek başına yeterli bir denetim yaklaşımı ortaya koyamayacağı açıktır.

Ahmet Özkan: Muhasebe skandallarının önlenmesinde mali denetim tek başına yeterli bir araç olarak değerlendirilebilir mi? Örneğin, bankacılık sektöründe BDDK, SPK ve Merkez Bankası gibi dış denetim otoritelerinin yanı sıra iç kontrol ve teftiş gibi iç denetim mekanizmalarının bu tür skandalların engellenmesindeki rolü hakkında ne düşünüyorsunuz?

Murat İnce: Bir önceki soruya özellikle mali denetim standartlarının kamu sektörü denetimlerinde uygulanması bakımından bir yanıt vermeye çalıştım. Ancak

konunun bundan daha az önemli olmayan bir başka boyutu da mali denetim metodolojisinin bizzat özel sektör içindeki yetkinliği ile ilgilidir. Dünyada Enron skandalından beri yaşanmakta olan gelişmeler, muhasebe skandallarının önlenmesi konusunda mali denetimin ne denli yetersiz bir araç olduğunu gözler önüne sermiştir.

Muhasebe skandallarının önlenmesindeki başarısızlıkta kabaca iki temel nedenin rol oynadığını söyleyebiliriz. İyi bilinen ilk neden, denetim endüstrisinin dört büyük denetim firması tarafından hakimiyet altında tutulması ve dolayısıyla bu denetim firmalarının muhasebe skandallarının önlenemiyor olmasında baskın imtiyaz ve çıkarlara sahip olmalarıdır. Daha az bilinen ve dolayısıyla daha az tartışılan ikinci neden ise, mali denetim metodolojisinin mevcut tanım ve uygulama çerçevesinin muhasebe skandallarını ortaya çıkarmak konusundaki yapısal/teknik elverişsizliğidir. İlk neden, denetim endüstrisinin ekonomi politığının tartışılmasını gerekli kılar, ancak bundan kesinlikle daha az önemli olmayan ikinci neden, mali denetim tekniğinin kendi varsayım ve öncüllerinin içeriden yapılacak eleştirel bir analizini gerektirir. Kanaatimizce, mali denetimin mevcut tanım ve uygulama çerçevesinin teknik çıkmazları ile denetim endüstrisindeki oligopolistik yapılanma arasında hiç de masum olmayan derin bir ilişki vardır. Bu ilişkinin ortaya konulması, denetim endüstrisindeki asimetrik güç dağılımının çözümlenmesinde atılması gereken ilk adımlardan biridir. Ve bu bağlamda denetim endüstrisinin gerçekçi bir eleştirel incelemesi, işe öncelikle mali denetimin tarafsız ve tamamen bilimsel olduğu düşünülen teknik öncüllerinin sorgulanmasıyla başlamalıdır.

Muhasebe ve denetim skandallarının önlenmesi amacıyla çıkarılan en önemli yasal düzenlemelerden biri Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası'dır. 2000'li yılların başında ortaya çıkan skandallar, yatırımcıların ve çalışanların önemli ölçüde zarar görmesine neden olmuş ve bu tür skandalların gelecekte tekrarlanmasını önlemek ve sermaye piyasalarına olan kamu güvenini yeniden tesis etmek amacıyla yeni düzenlemelerin hayata geçirilmesi gerekli hale gelmiştir. Bu amaçla 30 Temmuz 2002 tarihinde Amerika Birleşik Devletleri'nde Sarbanes-Oxley Yasası yürürlüğe girmiştir. Sağlıklı mali raporlama, bağımsız dış denetim, hesap verebilirlik ve etkin şirket yönetimi gibi bir dizi kilit konuyu ele alan bu yasa, birçok ülkedeki benzer düzenlemeler için önemli bir model oluşturmuştur. Nitekim bu gelişmelere paralel olarak Türkiye'de de, daha etkin bir denetim ve kamu gözetimi sisteminin sağlanması amacıyla “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” (KGK) kurulmuştur.

Kamu Gözetimi Kurumu'nun kurulmasını öngören yasa ile Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) gibi Türkiye'de işletmelerin kamu gözetimini yapma yetkisine sahip

kuruluşlar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve Maliye Bakanlığı'nın bağımsız muhasebe ve denetim standartları belirlemeye ilişkin yetkileri KGK'ya devredilmiştir. SOX Yasası ile getirilen düzenlemelere benzer şekilde, bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetim hizmeti verdikleri şirketler için defter tutmaları, mali bilgi sistemi tasarlamaları ve diğer iç kontrol ve danışmanlık hizmetleri vermeleri yasaklanmıştır. Amerika Birleşik Devletleri'nde bağımsız denetim firmaları için uygulanan beş yıllık rotasyon şartına paralel olarak, Türkiye'de de bağımsız denetim firmaları için beş yıllık rotasyon şartı getirilmiştir. Denetçilerin, denetçilik görevlerinden ayrılmasının üzerinden iki yıl geçmedikçe, son iki yıl içinde denetledikleri şirketlerde ve bağlı ortaklıklarda yönetici olarak görev yapmaları da yasaklanmıştır. Mali tablo ve raporların doğruluğundan şirket yönetim kurulu sorumlu tutulmuş, mali tabloların bağımsız denetimden geçmiş olmasının şirket yönetim kurulunun sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı hüküm altına alınmıştır. Yine SOX Yasası ile getirilen denetim komitesine paralel olarak, Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) düzenlemeleriyle, borsaya kote tüm şirketlerde, şirketin denetim ve muhasebe sisteminden, mali bilgilerin kamuya açıklanmasından, bağımsız denetiminden ve şirketin iç kontrol ve iç denetim sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetiminden sorumlu bağımsız üyelerden oluşan bir denetim komitesi kurulması zorunlu tutulmuştur.

Muhasebe skandallarını hedef alan tüm bu iyileştirme veya yeniden düzenleme çabaları son derece önemli adımlar olmakla birlikte, bu adımların hiçbirinin bağımsız denetimin bir bütün olarak güçlendirilmesi ve etkili denetim standartlarının geliştirilmesi kadar kalıcı sonuçlar doğurmayacağı özellikle belirtilmelidir. Gerçekten de kurumsal yönetim ve finansal performans, bağımsız ve etkin bir denetimle çok yakından ilişkili olan kavramlardır. Bununla birlikte, mali raporlama çerçeveleri ve ilgili denetim standartları ne kadar yetkin bir şekilde düzenlenirse düzenlensin, özellikle insan faktörü nedeniyle muhasebe ve denetim sektöründe hileli işlemlerin varlığında dramatik bir azalmanın garanti edilemeyeceği de bir vakiydir. Stratejik yönetim, risk değerlendirmesi ve mali performansın iyileştirilmesi gibi büyüme ve verimlilik odaklı perspektifler, modern işletme yönetiminde muhasebe ve mali raporlamanın önemini giderek daha fazla ön plana çıkarmaktadır. Ancak, muhasebe ve mali raporlamanın önemi arttıkça, muhasebe işlemlerindeki hileli uygulamalar çok daha karmaşık hale gelebilmekte ve tüm bu usulsüzlükleri tespit etmeye yönelik denetim yöntem ve prosedürleri de kaçınılmaz olarak çok daha karmaşık hale gelmektedir.

Skandalların ardından getirilen SOX Yasası gibi temel düzenlemeler; şirket yönetiminin etkinleştirilmesi, kamuya açıklanan mali tabloların doğruluğuna ilişkin

güvenin tesis edilmesi, bağımsız ve etkili bir dış denetimin oluşturulması ve iç kontrol sistemlerinin iyileştirilmesi gibi amaçlar doğrultusunda şekillendirilmiştir. Bu düzenlemeler sonucunda; olası skandallar kısmen önlenmiş, yatırımcıların şirketlere olan güveni, mali tabloların kamuya açıklanması ve denetimi gibi kritik konularda nisbi bir iyileşme sağlanmış ve mali piyasaların istikrarı için bazı önemli önlemler uygulamaya konulmuştur. Skandalların ardından getirilen düzenlemelerin, muhasebe ve denetim mesleğinin küresel gelişiminde önemli bir rol oynadığı açıktır. Ancak, mali tablo ve muhasebe usulsüzlüklerinin önlenmesine yönelik etkili gözetim ve izleme stratejilerinin geliştirilmesinde önemli mesafeler kat edilmiş olmasına rağmen, günümüz denetim sektörünün oligopolistik yapısı nedeniyle yürürlüğe konulan düzenlemelerin önemli bir bölümünün işlevsiz kaldığı bir gerçektir.

Ahmet Özkan: “Denetim Sorgu Altında: Mali Denetimin Eleştirel Bir İncelemesi” adlı kitabınızda mali denetimin teknik açıdan bazı içsel tutarsızlıklarından söz ediyorsunuz. Bu tutarsızlıklar hakkında kısaca bilgi verebilir misiniz? Denetim sektörünün küresel ölçekteki durumuyla ilgili genel bir değerlendirme yapabilir misiniz?

Murat İnce: Denetim sektöründe söz sahibi olan önemli bir kesim, mali denetimin mevcut raporlama dili ve metodolojisi ile son derece işlevsel ve yetkin bir denetim metodolojisi olduğunu düşünmekte ve mali tablolar hakkında görüş vermekle sınırlı mevcut metodolojinin hileli muhasebe işlemlerini önlemede çok daha etkin bir yöntem olduğunu savunmaktadır. Kanaatimizce, hileli muhasebe işlemlerinden tamamen mali denetim metodolojisinin sınırlı jargonu sorumlu tutulmasa da, muhasebe skandallarını önlemede mali denetimin mevcut tanım ve uygulamalarından çok daha etkili olabilecek bir denetim metodolojisi arayışına girilmesi kesinlikle anlamsız değildir. Aslında böylesi bir arayış, mali denetimin teori ve pratiğine ilişkin güncel tartışmalarda oldukça önemli bir yere sahiptir.

Mali denetimin teknik/içsel tutarsızlıklarına kısaca değinmek gerekirse; ilk olarak mali denetimin yinelenebilirlik aksiyomu ile etkinlik savı arasında bir çelişki olduğunu ifade etmek gerekir. Yinelenebilirlik, bir yandan mali denetime dinamizm katan ve dolayısıyla daha doğru denetim sonuçlarına ulaşılmasını güvence altına alan son derece önemli metodolojik bir ilke olarak işlev görürken diğer yandan ise revizyon gerekliliğinin zaman ve kaynak bakımından neden olduğu ilave maliyetler denetimin etkinliğini azaltan bir olgu olarak açığa çıkar. İkinci olarak, denetlenen kurumun mali işlemler bütününe ilişkin olarak yetkin bir biçimde yapılması gereken hesap alanları sınıflandırmasında önemli bir belirsizlik vardır. Bu sınıflandırmanın muhasebe temelli olarak yapılması mali tabloların özüne son

derece uygun bir yöntem olmakla birlikte muhasebe temelli hesap alanları taksonomisi ile mali tabloların özünü oluşturan çift kayıtlı muhasebe sistemi arasında bir çelişki vardır. Üçüncü olarak, denetim kanıtlarının elde edilmesinden nihai denetim görüşüne kadar uzanan kritik yol ayrımında deyim yerindeyse mali denetim teorisinin Gordion düğümüyle karşı karşıya kalırız. Denetçiler, mali tablolar hakkındaki nihai görüşlerine, uyguladıkları denetim prosedürleri sonucunda elde ettikleri somut denetim kanıtları üzerinden ulaşırlar. Ancak çoğunluğu nicel verilerden oluşan denetim kanıtlarının değerlendirilmesi ve dolayısıyla mali tablolar hakkındaki nihai görüşün biçimlendirilmesi özünde nitel bir değerlendirmedir. Denetçiler tam da bu düğüm noktasında mesleki yargılarının kılavuzluğunda kritik bir soyutlamaya girişirler. İstatistiksel açıdan homojen nicel verilerden hareketle nicel analiz sonuçları elde etmemizde pek az tartışmalı bir yan olduğu bilimsel bir gerçek olmakla birlikte mali denetimin istatistik biliminin basit bir uygulamasından ibaret olmadığıнын özellikle vurgulanması gerekir. Dördüncü olarak, mali denetim teorisinde denetim riskinin hesaplanmasında bir muamma ile karşı karşıyayız. Literatürde yer alan denetim risk formülü, belirli ve ayrıştırılabilir risk unsurları arasında anlamlı ilişkiler kumamızda son derece elverişli bir analitik araç olarak işlev görebilir, ne var ki böylesi bir formülden elde edeceğimiz çıkarımların ancak formüldeki bilinmeyen risk unsurlarının eş bilinirlik ya da eş bilinmezlik özelliği sergilemeleri durumunda doğru bir çıkarım olacağını hatırla tutmamız gerekir. Öte yandan risk unsurları arasındaki kesişmeleri dikkate almayan bir denetim riski formülasyonunun da yanıltıcı olacağını kabul etmemiz gerekir. Zira riskler arasında indirgeme işlemi yapılmaksızın ya da riskler arasındaki kesişmeleri gidermeksizin risk unsurları arasında anlamlı bir ilişki kurulabilmesi mümkün değildir. Ve son olarak, mali denetim teorisinde önemli bir açılım olarak ortaya çıkan kilit denetim konularının mali denetim raporlamasına dâhil edilmesi ile mali denetim metodolojisinin genel yapısı arasında bir uyumsuzluk vardır. Her ne kadar kilit denetim konularının mali denetim raporlama sürecine dâhil edilmesi, mali denetimin geliştirilmesi ya da zenginleştirilmesi bağlamında son derece olumlu bir gelişme olarak kabul edilebilirse de mali denetim raporlamasının görüş odaklı yapısı ile kilit denetim konularının bildirilmesindeki temel amaçlar tam anlamıyla örtüşmemektedir. Belki de mali denetimi bilinen anlamda mali denetim olmaktan çıkartan radikal bir dönüşümün eşiğindeyiz.

Denetim sektörünün küresel ölçekteki durumuyla ilgili olarak da şu hususların önemle altını çizmek gerekir. Bilindiği üzere, dört büyük muhasebe/denetim firması günümüz küresel ekonomisinde/finansal sisteminde denetim hakimiyeti (tekeli) bakımından son derece ayrıcalıklı bir konuma sahip bulunmaktadır. Büyük Dörtlü; Deloitte, PricewaterhouseCoopers (PwC), Ernst & Young (EY) ve KPMG'den

oluşmaktadır. Bu firmalar, gelirlerine göre ölçüldüğünde dünya çapında en büyük dört muhasebe ve denetim firması konumundadır. Bu firmaların pazar paylarının zaman içinde istikrarlı bir şekilde artış gösterdiği gözlemlenmektedir. Halihazırda Büyük Dörtlü, muhasebe ve denetim alanlarında küresel pazar payının %99,7'sini elinde bulundurmaktadır. Aslında dört büyük muhasebe ve denetim firmasının hakimiyeti, sadece pazar payı üstünlüğü meselesi değildir. Piyasadaki açık hakimiyetlerinin yanı sıra bu firmalar, kamu sektörü denetimlerinde de giderek daha fazla söz sahibi olmaya başlamışlar ve hem sektördeki hakimiyetleri hem de kendi aralarında kurdukları son derece karmaşık ağlar sayesinde küresel sermaye hareketleri üzerinde çok güçlü bir siyasi etki yaratmaya başlamışlardır. İşin özünde, kamu otoriteleri tarafından doğrudan denetlenmesi gereken dört büyük organizasyonun devlet kurumlarına sızmış olduğu son derece etkili bir tahakküm sistemiyle karşı karşıya bulunmaktayız.

Denetim sektöründeki yüksek yoğunlaşma, yaygın endişelere yol açmaya devam etmekte ve küresel ve ulusal rekabetin sağlanması için Büyük Dörtlü'nün parçalanması gerektiği yönünde çeşitli öneri ve talepleri de gündeme getirmektedir. Bu alanda güncelliğini koruyan önemli bir gelişme, Birleşik Krallık'ta Rekabet ve Piyasalar Otoritesi (CMA) tarafından başlatılan girişimdir. Bu kapsamda CMA, Ekim 2018'de Büyük Dörtlü'nün denetim sektöründeki hâkimiyetine ilişkin detaylı bir çalışma başlattığını duyurmuştur. Bunu takiben, Temmuz 2020'de Birleşik Krallık Finansal Raporlama Konseyi (FRC) de, Büyük Dörtlü'ye 2024 yılına kadar denetim ve danışmanlık faaliyetlerini ayırma planlarını Ekim 2020 itibarıyla sunmaları gerektiğini bildirmiştir.

Modern denetim felsefesinin halen baskın yöntemi olan mali denetim, algoritmik mimarisindeki tüm karmaşıklık ve zenginliğe rağmen, günümüz muhasebe skandallarının nedenlerini bütünüyle ortadan kaldırmaktan son derece uzak görünmektedir. Bu noktada, denetim standartlarının algoritmik karmaşıklığı ile hileli muhasebe uygulamaları arasında beklenmedik bir korelasyon varmış gibi görünmektedir. Denetim sektöründeki kullanıcı ve uygulayıcıların çoğunluğunun, adeta yerleşik normlara herhangi bir alternatifi düşünmediği zihinsel bir paralaksa tutulmuş gibi görünmeleri oldukça manidardır. Aslında, dört büyük muhasebe/denetim firmasının başını çektiği baskın çoğunluk, denetçilerin sorumluluklarını (ve dolayısıyla denetim firmalarının sorumluluklarını) artıracak ve denetim ve güvence hizmetleri sağlamanın alışılmış kalıplarının ötesinde ek yükümlülüklerle olanak tanıyacak herhangi bir değişim potansiyeline kapılarını sıkıca kapatmış vaziyettedir. Denetim sektörünün mevcut durumu hakkında giderek artan sıklıkta ve yoğunlukta dile getirilen eleştiri ve görüşler, özellikle çok uluslu

büyük şirketler ile bu denetim firmaları arasındaki çıkar ortaklığına dikkat çekmekte ve denetimin aslında hiç de bağımsız olmadığını vurgulamaktadır.

Esasında, küresel denetim endüstrisinin mevcut yapısı göz önüne alındığında, denetimin gerçekten bağımsız olarak yürütüldüğüne inanmak için çok az neden bulunmaktadır. Konuyla ilgili yayınlanan birçok araştırma raporu ve akademik çalışma bu olguyu önemli ölçüde destekleyen kritik sonuçlara ulaşmış durumdadır. Asıl dikkat çekici olan, dört büyük denetim firmasının küresel çıkar ve ayrıcalıklarıyla son derece uyumlu bir denetim yöntemi olan mali denetim uygulamasında ısrar etme eğiliminde olmaları ve küresel skandalları çok daha etkili bir şekilde önleme kapasitesi sunabilecek, ancak aynı zamanda bu firmaları ek yasal yükümlülüklerle de maruz bırakabilecek alternatif yöntem ve önerilere şiddetle karşı çıkmalarıdır. Bu bağlamda, denetimin bağımsız olmaması olgusu ile mali denetimin muhafazakâr savunusu arasında birbirini mükemmel bir şekilde tamamlayan örtük bir ilişki olduğu gözden kaçırılmamalıdır.

Ahmet Özkan: Son zamanlarda özellikle Amerikan Muhasebe Gözetim Kurulu (PCOAB) öncülüğünde mali denetimin kapsam ve uygulamasıyla ilgili radikal önerilerin gündeme getirildiğine tanıklık etmekteyiz. Bu gelişmeleri nasıl değerlendiriyorsunuz?

Murat İnce: 2023 yılında Amerikan Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB), bir denetçinin bir denetimin yürütülmesi sırasında bir şirketin hile de dâhil olmak üzere “yasa ve düzenlemelere uygunsuzluk hallerini” dikkate alması gereğine ilişkin olarak denetim standartlarında gerekli değişikliklerin yapılmasını önermiştir. Kısaca NOCLAR (Non-Compliance With Laws And Regulations) olarak anılan öneriye göre; denetçiler, bilgilendirici, doğru ve bağımsız denetçi raporlarının hazırlanması ve yayınlanması suretiyle yatırımcıları korumak için temel bir yükümlülüğe sahiptir. Dolayısıyla bu yükümlülük, hile dâhil olmak üzere yasa ve düzenlemelere uygunsuzluğun gerçekleştiğini veya gerçekleşmiş olabileceğini gösteren bilgileri tespit etme ve değerlendirme ve bu tür bilgiler hakkında yönetime ve denetim komitesine uygun bildirimlerde bulunma sorumluluğunu da içermektedir.

PCAOB’nin önerisinde, mevcut mali denetim standartlarının özellikle uygunluk boyutları açısından güçlendirilmesi gerekliliği vurgulanmaktadır. PCAOB tarafından yürürlüğe konulan mevcut standartlara göre denetçi, bir şirketin mali tablolarının hata veya hile kaynaklı önemli yanlış bildirim içermediğine dair makul güvence elde etmek amacıyla bir denetimi planlamak ve yürütmekten sorumludur. Bu köklü bir sorumluluk olmakla birlikte, PCAOB denetçinin uygunsuzluk sorunlarını tespit etme ve raporlama sorumluluğunun daha da genişletilmesi

gerektiğine inanmaktadır. Buna göre, denetçi, uygunsuzluğun gerçekleştiğini veya gerçekleşmiş olabileceğini gösteren bir bilgiyi tespit ettiğinde veya başka bir şekilde bunun farkına vardığında, uygunsuzluğun gerçekleşmiş olma ihtimalinin olup olmadığını ve gerçekleşmişse bunun mali tablolar üzerindeki olası etkilerini ve bu olası uygunsuzluğun denetimin diğer yönleri üzerindeki etkilerini değerlendirmelidir.

PCAOB'nin önerisinin mevcut mali denetim standartlarının yetersizliğine ilişkin yaygın eleştirilere dayandığını önemle belirtmek gerekir. Mevcut muhasebe/denetim ortamında, geçerli denetim standartları, denetçilerin potansiyel olarak yasadışı davranışlar görseler bile yönetimle yüzleşmekten kaçınmalarına imkân tanımaktadır. Gerçekten de, mevcut denetim standartları, sadece mali tabloların doğruluğunu doğrudan etkileyen uygunsuzluk hallerinin tespit edilmesini ve raporlanmasını gerektirmektedir. PCAOB'nin önerisinin uygulamaya konulması halinde ise, mali tabloları dolaylı olarak etkileyebilecek davranışların da düzenlenmesi mümkün hale gelecektir. PCAOB'nin önerisinin denetim firmaları açısından en önemli sonucu ise, yeni kuralların denetim firmalarını önemli para cezaları riskiyle karşı karşıya bırakacak olmasıdır.

PCAOB'nin mevcut mali denetim uygulamalarını uygunluk denetimi unsurlarına doğru genişletme girişimi, özellikle dört büyük muhasebe ve denetim firması cephesinden olmak üzere, önemli bir kesim tarafından yoğun bir biçimde eleştirilmiş ve itiraza konu edilmiştir. Yürütülen tartışmalar, denetim camiasının neredeyse oy birliği halinde mevcut uygulama çerçevesi ve mali denetim tanımına bağlı kalmaya kararlı olduğunu ortaya koymaktadır. NOCLAR önerisine yönelik itirazların en çarpıcı yönü, muhasebe firmaları ve muhasebe meslek kuruluşlarının öneriye tam bir ittifak halinde karşı çıkmaları ve serdettikleri itirazlarda neredeyse aynı gerekçeleri paylaşmalarıdır. Buna göre, muhasebe firmaları ve muhasebe meslek kuruluşları genel olarak, PCAOB önerisinin denetimin kapsamını makul olmayan bir şekilde genişletmekte olduğunu, mali tablo denetiminin temel amaçlarıyla kesinlikle uyumlu olmadığını ve makul güvence sağlama kavramının oldukça ötesine geçen bir yaklaşımı yansıttığını öne sürmektedir.

Eleştirilerin ortak söylemi ve yoğunluğu dikkate alındığında, mevcut denetim yaklaşımının, yani bir güvence görevi niteliğindeki görüş odaklı mali denetim metodolojisinin muhafazası için ciddi bir çaba sergilendiği ortaya çıkmaktadır. Nitekim bu yaklaşım, hâlihazırda denetim sektörüne hâkim olan genel zihniyeti yansıtmaktadır. Bu bağlamda, denetim sektörü, beş yüzden fazla gereklilik içeren oldukça ayrıntılı bir algoritmik yapıya dayanan mevcut mali denetim yaklaşımını, kullanıcıların mali tablolara olan güvenini artırmanın en etkili yöntemi olarak

görmektedir. Sektörün PCAOB'nin önerisine yönelik bazı itirazlarının haklı nedenleri bulunsa da, bu durum, kullanıcıların ve uygulayıcıların mali denetim metodolojisinin sınırlılıklarına ilişkin eleştirel bir kavrayış geliştirmelerini engellememelidir. Mali denetimin uygunluk denetimiyle birlikte yürütülebildiği kamu sektörü denetimlerinde bu tür birleşik denetim uygulamalarının hiç de olağandışı görülmediği ortadayken, kullanıcıların/uygulayıcıların benzer bir birleşik denetim yaklaşımını özel sektör bağlamında öngörmek konusunda neden bu derece zorluk çektikleri son derece şaşırtıcıdır.

Denetim sektöründeki kullanıcı ve uygulayıcıların çoğunluğunun, adeta yerleşik normlara herhangi bir alternatifin düşünülmediği zihinsel bir paralaksa tutulmuş gibi görünmeleri oldukça manidardır. Aslında, dört büyük muhasebe/denetim firmasının başını çektiği hâkim çoğunluk, denetçilerin (ve buna bağlı olarak denetim firmalarının) sorumluluklarını artıracak ve denetim ve güvence hizmetleri sağlamanın alışılmış kalıplarının ötesinde ek yükümlülükler olanak tanıyacak her türlü değişim potansiyeline kapılarını sıkı sıkıya kapatmış durumdadır. Değişime karşı bu kapalı tutumun sadece dar görüşlülükle açıklanamayacak çok daha derin nedenleri bulunmaktadır. Bu itibarla, PCAOB önerisine karşı özellikle dört büyük denetim firması tarafından dile getirilen şiddetli itirazların, bu alanda ortaya çıkabilecek ilave risklerden kaçınma ve alışılmış kalıplar çerçevesinde ve en az çabayla gerçekleştirilen denetim ve güvence hizmetlerinden elde edilmekte olan yüksek kârlılık oranlarını muhafaza etme arzusundan kaynaklandığını kabul etmek gerekir.

Aslında, mevcut mali denetim metodolojisinin yetersizliğine dikkat çekme ve dolayısıyla mali denetimi çok daha işlevsel ve etkin bir yönetime dönüştürme arayışları NOCLAR önerisi ile başlamış değildir. Bu konudaki ilk işaret fişeginin 2015 yılında kilit denetim konuları standardının (ISA 701, Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi) IFAC külliyatına dahil edilmesiyle atıldığını belirtmek gerekir. Mali denetimin yalın görüş formatının denetlenen şirketlerin gerçek mali performansı hakkında çok az fikir verdiğinin farkına varılması, kilit denetim konularının denetim raporlarında ayrıca ele alınması yoluyla bu alanda daha fazla şeffaflığın sağlanmasının önemini ortaya çıkarmıştır. Nitekim, hem kilit denetim konuları standardı hem de NOCLAR önerisi, mali denetimin mevcut tanım ve uygulama çerçevesini tüm tarafların yararına olacak şekilde zenginleştirme çabasının somut tezahürleri olarak görülmelidir. Bu gelişmeler, mali denetimi işlevsiz kılmaya çalışan veya denetimin maliyetini gereksiz yere artıran eğilimler olarak görülmemeli; aksine, finans dünyasının gerçek ihtiyacı olan etkin bir denetim yaklaşımının geliştirilmesine yönelik somut arayışlar olarak algılanmalıdır. Mevcut mali denetim metodolojisinin, karmaşık

algoritmik mimarisi ve oldukça kapsamlı külliyyatı ile muhasebe ve finans sektörlerinin gerçek ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kaldığı gayet açıktır. Sonuç olarak, dört büyük muhasebe/denetim firmasının NOCLAR ve benzeri önerilere şiddetle karşı çıkmaları, aslında statükoyu muhafaza etme eğilimlerinin somut bir göstergesi olarak kavranmalıdır.

Ahmet Özkan: Değerli katkılarınız ve ayırdığınız vakit için çok teşekkür ederim.