



SAYIŞTAY DERGİSİ

JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

ISSN: 1300-1981 eISSN: 2651-351X

Sayı/Issue: 136 - Mart/March 2025

- **Strategic Cooperation of Supreme Audit Institutions of Thailand and Türkiye for Digital Transformation and Innovation in Public Sector Auditing**
Kamu Sektörü Denetiminde Dijital Dönüşüm ve İnovasyon için Tayland ve Türkiye Sayıştaylarının Stratejik İş Birliği
- **Bağımsız Denetimde Yeni Paradigma: Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi**
New Paradigm in Independent Audit Sustainability Assurance Audit
- **Türk Kamu Yönetiminde 360 Derece Performans Değerlendirme Sistemine Yönelik Tutumlar: Osmangazi Belediyesi Örneği**
Attitudes Towards 360 Degree Performance Appraisal System in Turkish Public Administration: The Case of Osmangazi Municipality
- **Global Soft Law Instruments in Public Auditing: The Role of INTOSAI and JURISAI in Shaping Supreme Audit Institutions**
Kamu Denetiminde Küresel Yumuşak Hukuk Araçları INTOSAI ve JURISAI'nin Yüksek Denetim Kurumlarının Şekillendirilmesindeki Rolü
- **Examination Of Professional Ethics of Independent Auditors in the Light Of Immanuel Kant's Ethical Principles**
Kant'ın Etik İlkeleri Işığında Bağımsız Denetçilerin Etik İlkelerinin İncelenmesi
- **ASOSAI Kapasite Geliştirme Programı: Denetimde Yolsuzluk ve Sahtecilikle Mücadele**
ASOSAI Capacity Development Program Combating Fraud and Corruption During Audit
- **Sayıştay Kararları**
Decisions of Turkish Court of Accounts



SAYIŞTAY DERGİSİ

JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Cilt/Volume: 36 | Sayı/Issue: 136 | Mart/March 2025

ISSN: 1300-1981 | eISSN: 2651-351X

Sahibi/Owner

T.C. Sayıştay Başkanlığı adına (on behalf of the TCA)

Ahmet TEZCAN (Başkan Yardımcısı/Vice President) - atezcan@sayistay.gov.tr

Baş Editör/Editor in Chief

Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE (Bölüm Başkanı/Director General) - omerkose@sayistay.gov.tr

Editör/Editor

Murat AKKAYA (Bölüm Başkanı/Director General) - muratakaya@sayistay.gov.tr

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/Responsible Manager

Kübra TULUN (VHK İşletmeni/Data Control Operator) - kubra.tulun@sayistay.gov.tr

Yayın Kurulu/Editorial Board

Prof. Dr. Murat ÖNDER (Boğaziçi Üniversitesi) - murat.onder1@boun.edu.tr

Prof. Dr. Metin TOPRAK (İstanbul Sabahattin Zaim Üniversitesi) - metin.toprak@izu.edu.tr

Prof. Dr. Abdulkerim ÇALIŞKAN (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi) - abdulkerim.caliskan@hbv.edu.tr

Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE (Bölüm Başkanı/Director General) - omerkose@sayistay.gov.tr

Murat AKKAYA (Bölüm Başkanı/Director General) - muratakaya@sayistay.gov.tr

Doç. Dr. Ahmet TANER (Denetim Planlama ve Raporlama Grup Başkanı/Head of Audit Planning and Reporting Dept.) - ataner@sayistay.gov.tr

Dr. Nihal OKUR (Uzman Denetçi/Principal Auditor) - nihalokur@sayistay.gov.tr

Ertan ERÜZ (Savcı/Prosecutor) - ertan.eruz@sayistay.gov.tr

Çeviri Editörleri/English Language Editors

Barbara İNAN - Vildan TAŞTEMEL

Dizgi ve Grafik Tasarım/Typesetting and Graphic Designer by

Nadir ARSLANTÜRK

Yayın Türü ve Periyodu/Type and Period of Publication

Üç ayda bir yayımlanan yaygın süreli, açık erişimli, uluslararası ve hakemli bir dergidir.
The Journal is a double-blind peer-reviewed, open-access, international journal published quarterly.

Yayın Dili/Language

Türkçe ve İngilizce / Turkish and English

Baskı/Printed by

Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü/TCA Publishing Department

Baskı Tarihi/Print Date: Nisan/April 2025

Yönetim Yeri ve İletişim Bilgileri/Correspondence

Sayıştay Dergisi Editörlüğü - 06520 Balgat-ANKARA/TÜRKİYE

Tel: +90 (312) 295 27 75 **Fax:** +90 (312) 295 40 93

E-mail: dergi@sayistay.gov.tr

Web

<http://dergi.sayistay.gov.tr>

<http://dergi.sayistay.gov.tr/en>

Tarandığı Index ve Veri Tabanları/Indexes and Databases

EBSCOhost, ERIH PLUS, ASCI, TÜBİTAK ULAKBİM TR Dizin



BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/SCIENTIFIC ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Tekin AKDEMİR	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye tekinakdemir@hotmail.com
Prof. Dr. Adnan AKIN	Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale, Türkiye akin-adnan@hotmail.com
Prof. Dr. Mehmet Alpertunga AVCI	Atatürk Üniversitesi, Erzurum, Türkiye maavci@atauni.edu.tr
Doç. Dr. Mahabat BAIMYRZAEVA	Monterey Institute of International Studies, California, USA mbaimyrz@miis.edu
Prof. Dr. H. Kent BAKER	American University, Washington, DC, USA kbaker@american.edu
Prof. Dr. Yüksel BAYRAKTAR	Ankara Üniversitesi, Ankara, Türkiye yuksel.bayraktar@ankara.edu.tr
Prof. Dr. Gonca BAYRAKTAR DURGUN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye gonca.durgun@hbv.edu.tr
Prof. Dr. Sabri BOUBAKER	EM Normandie Business School, Paris, France sabri.boubaker@gmail.com
Doç. Dr. Sezer BOZKUŞ KAHYAĞLU	Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi, Bişkek, Kırgızistan kahyaoglu@manas.edu.kg
Prof. Dr. Nihat BULUT	İstanbul Medipol Üniversitesi, İstanbul, Türkiye nihat.bulut@medipol.edu.tr
Prof. Dr. Ramazan ÇAĞLAYAN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye ramazan.caglayan@hbv.edu.tr
Prof. Dr. Abdulkerim ÇALIŞKAN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye abdulkerim.caliskan@hbv.edu.tr
Prof. Dr. Adnan ÇELİK	Selçuk Üniversitesi, Konya, Türkiye adnancelik@selcuk.edu.tr
Prof. Dr. Ali ÇELİK KAYA	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir, Türkiye acelikka@ogu.edu.tr
Prof. Dr. Dilek DEMİRBAŞ	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye dilek.demirbas@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ	Uludağ Üniversitesi, Bursa, Türkiye tolga@uludag.edu.tr
Prof. Dr. Wolfgang DRECHSLER	Tallinn University of Technology, Tallinn, Estonia w.drechsler@ucl.ac.uk
Prof. Dr. Halis Yunus ERSÖZ	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye halis.ersoz@istanbul.edu.tr

BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/SCIENTIFIC ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Cemal FEDAYİ	Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale, Türkiye fedai67@yahoo.com
Doç. Dr. Gonca GÜNGÖR GÖKSU	Sakarya Üniversitesi, Sakarya, Türkiye ggungor@sakarya.edu.tr
Prof. Dr. Ferda HALICIOĞLU	University of Lincoln, Lincoln, United Kingdom fhalicioglu@lincoln.ac.uk
Doç. Dr. Murteza HASANOV	Azerbaycan Devlet İdarecilik Akademisi - Bakü, Azerbaycan m_hasanoglu@yahoo.com.tr
Prof. Dr. Farouk HEMICI	Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne - Paris, France farouk.hemici@univ-paris1.fr
Doç. Dr. Hakan KARABACAK	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, Türkiye hakan.karabacak@asbu.edu.tr
Prof. Dr. Halit KESKİN	Yıldız Teknik Üniversitesi, İstanbul, Türkiye hkeskin@yildiz.edu.tr
Doç. Dr. Halis KIRAL	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, Türkiye halis.kiral@asbu.edu.tr
Prof. Dr. Ali Cengiz KÖSEOĞLU	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye ackoseoglu@ybu.edu.tr
Prof. Dr. Ali M. KUTAN	Southern Illinois University, Edwardsville, USA akutan@siue.edu
Prof. Dr. Bruce MCDONALD	Old Dominion University, Norfolk, Virginia, USA bmcdonal@odu.edu
Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye hodabas@ybu.edu.tr
Prof. Dr. Murat ÖNDER	Boğaziçi Üniversitesi, İstanbul, Türkiye murat.onder1@boun.edu.tr
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Ankara Medipol Üniversitesi, Ankara, Türkiye abuzer.pinar@ankamedipol.edu.tr
Prof. Dr. Şakir SAKARYA	Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir, Türkiye sakarya@balikesir.edu.tr
Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye naci.saruc@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN	Sakarya Üniversitesi, Sakarya, Türkiye fsavasan@sakarya.edu.tr
Prof. Dr. Muhammad SHAHBAZ	Beijing Institute of Technology, Beijing, China Muhdshahbaz77@gmail.com

BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/SCIENTIFIC ADVISORY BOARD

Prof. Dr. İbrahim SİRKECİ	Edinburgh Napier Üniversitesi, Edinburgh, Birleşik Krallık i.sirkeci@napier.ac.uk
Prof. Dr. Nazan SUSAM	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye nsusam@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. Adriana TIRON TUDOR	Babeş-Bolyai University - Cluj-Napoca, Romania adriana.tiron@econ.uubcluj.ro
Prof. Dr. Metin TOPRAK	İstanbul Sabahattin Zaim Üniversitesi, İstanbul, Türkiye metin.toprak@izu.edu.tr
Prof. Dr. Gökhan TUNCEL	İnönü Üniversitesi, Malatya, Türkiye gokhan.tuncel@inonu.edu.tr
Doç. Dr. Hadeel YASEEN	University of Jordan, Amman, Jordan h.yaseen@ju.edu.jo
Prof. Dr. Sayim YORĞUN	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye sayim.yorgun@istanbul.edu.tr

İÇİNDEKİLER/CONTENTS

MAKALELER/ARTICLES

Strategic Cooperation of Supreme Audit Institutions of Thailand and Türkiye for Digital Transformation and Innovation in Public Sector Auditing

Kamu Sektörü Denetiminde Dijital Dönüşüm ve İnovasyon için Tayland ve Türkiye Sayıştaylarının Stratejik İş Birliği

Metin YENER, Monthien Charoenpol, Dr. Sutthi SUNTHARANURAK, Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE.....9-34

Bağımsız Denetimde Yeni Paradigma: Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi

New Paradigm in Independent Audit Sustainability Assurance Audit

Dr. Nezriye Gözde BİRCAN.....35-66

Türk Kamu Yönetiminde 360 Derece Performans Değerlendirme Sistemine Yönelik Tutumlar: Osmangazi Belediyesi Örneği

Attitudes Towards 360 Degree Performance Appraisal System in Turkish Public Administration: The Case of Osmangazi Municipality

Prof. Dr. Bekir PARLAK, Melisa SUMEL67-96

Global Soft Law Instruments in Public Auditing: The Role of INTOSAI and JURISAI in Shaping Supreme Audit Institutions

Kamu Denetiminde Küresel Yumuşak Hukuk Araçları INTOSAI ve JURISAI'nin Yüksek Denetim Kurumlarının Şekillendirilmesindeki Rolü

Ass. Prof. ASM Mahmudul HASAN97-124

Examination Of Professional Ethics of Independent Auditors in the Light Of Immanuel Kant's Ethical Principles

Kant'ın Etik İlkeleri Işığında Bağımsız Denetçilerin Etik İlkelerinin İncelenmesi

Dr. İlkay Ejder ERTURAN125-144

ASOSAI Kapasite Geliştirme Programı: Denetimde Yolsuzluk ve Sahtecilikle Mücadele

ASOSAI Capacity Development Program Combating Fraud and Corruption During Audit

A. Ömer KARAMOLLAOĞLU147-152

SAYIŞTAY KARARLARI / DECISIONS OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Temyiz Kurulu Kararları - *Decisions of Board of Appeal*.....155-176



STRATEGIC COOPERATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS OF THAILAND AND TÜRKİYE FOR DIGITAL TRANSFORMATION AND INNOVATION IN PUBLIC SECTOR AUDITING

KAMU SEKTÖRÜ DENETİMİNDE DİJİTAL DÖNÜŞÜM VE İNOVASYON İÇİN TAYLAND VE TÜRKİYE SAYIŞTAYLARININ STRATEJİK İŞ BİRLİĞİ

Metin YENER¹

Monthien CHAROENPOL²

Sutthi SUNTHARANURAK³

Hacı Ömer KÖSE⁴

ABSTRACT

Accelerating digital transformation has become a key priority for supreme audit institutions (SAIs) in order to increase their institutional capacity and to contribute more to the institutions they audit, the parliament and the public by strengthening their democratic functions. Effectively benefiting from the transformative effects of new

1- President of Turkish Court of Accounts, sayistay@sayistay.gov.tr.

2- Auditor General of State Audit Office of the Kingdom of Thailand, Monthien_C@oag.go.th.

3- Dr., Advisor, State Audit Office of the Kingdom of Thailand, sutthisun@gmail.com

4- Assoc. Prof., Director General of Turkish Court of Accounts, kosehomer@gmail.com, ORCID: 0000-0003-3528-8596.

Submitted/Gönderim Tarihi: 05.11.2024

Revision Requested/Revizyon Talebi: 04.01.2025

Last Revision Received/Son Revizyon Tarihi: 11.03.2025

Accepted/ Kabul Tarihi: 11.03.2025

Corresponding Author/Sorumlu Yazar: Köse, H.Ö.

To Cite/Atf: Charoenpol, M., Suntharanurak, S. and Köse, H.Ö. (2025). Strategic Cooperation of Supreme Audit Institutions of Thailand and Türkiye for Digital Transformation and Innovation in Public Sector Auditing. TCA Journal/Sayıştay Dergisi, 36 (136): 9-34. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1633666>.

digital technologies is a strategic priority for both the State Audit Office of Thailand (SAO) and the Turkish Court of Accounts (TCA), and they stand out among their peers with the unique systems they have developed. Also, both SAIs attach special importance to strategic cooperation to continuously improve their digital competencies and to effectively benefit from the opportunities offered by new technologies, especially big data analytics and artificial intelligence, in auditing. The study examines the successes achieved by the SAIs of Türkiye and Thailand in the field of innovation and digital transformation and the potential benefits of strategic cooperation to further advance these successes. This study is distinctive in its focus on the enhanced efficiency resulting from increased cooperation and joint action capacity among SAIs, which are responsible for promoting digital transformation and innovation not only within their own organizations but also in the institutions they audit.

ÖZ

Sayıştayların kurumsal etkinliklerini artırmak ve demokratik işlevlerini güçlendirerek denetledikleri kurumlara, parlamentoya ve kamuoyuna daha fazla katkı sağlamak için dijital dönüşümlerini hızlandırmaları temel bir öncelik haline gelmiştir. Yeni dijital teknolojilerin dönüştürücü etkisinden yararlanmak Tayland ve Türkiye Sayıştaylarının stratejik önceliği olup, geliştirdikleri özgün sistemlerle benzerleri arasında ön plana çıkmaktadır. Dijital yetkinliklerini sürekli geliştirmek, özellikle büyük veri analitiği ve yapay zeka gibi yeni teknolojilerin denetimde sunduğu fırsatlardan etkin şekilde yararlanmak için her iki Sayıştay, stratejik iş birliğine özel önem vermektedir. Bu çalışma, Türkiye ve Tayland Sayıştaylarının inovasyon ve dijital dönüşüm alanında sağladıkları başarıları ve bu başarıları daha ileriye taşımak için stratejik iş birliğinin potansiyel faydalarını incelemektedir. Dijital dönüşümü ve inovasyonu sadece kendi bünyelerinde değil, aynı zamanda denetledikleri kurumlarda teşvik etmekle yükümlü olan Sayıştaylar arasında iş birliği ve ortak hareket kabiliyetinin artmasının sağlayacağı etkinlik artışını ele alması, bu çalışmayı özgün kılmaktadır.

Keywords: Auditing, Digital transformation, Supreme Audit Institutions, SAO of Thailand, Turkish Court of Accounts.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Dijital dönüşüm, Yüksek Denetim Kurumları, Tayland Devlet Denetim Ofisi, Sayıştay.

INTRODUCTION

Today, we are faced with a rapid digitalization process in almost every field, from social and political life to economic and commercial relations, from science and art to justice and security services. This process, which forces all institutions and systems to change in order to maintain their existence, makes a comprehensive digital transformation inevitable, and requires reshaping all business processes, organizational structures, and roles and responsibilities with a holistic approach, beyond using new technologies.

The audit profession and audit institutions are also greatly affected by the developments of the digital age. The methodologies, standards and principles, as well as tools and processes related to auditing, are being renewed to a great extent and continuously in the light of these developments. SAIs are also turning to new strategies to respond to the new risks and opportunities brought about by digital transformation. Many SAIs, including the SAIs of Türkiye and Thailand, are making efforts to effectively implement modern approaches driven by new digital technologies.

The fact that the new Auditor General of State Audit Office (SAO) of Kingdom of Thailand, who assumed office in June 2024, made his first international visit to the Turkish Court of Accounts (TCA) and prioritized strategic cooperation with TCA in the areas of institutional capacity development, reform and digital transformation demonstrates the will for a comprehensive joint work that can also serve as a model for other supreme audit institutions (SAIs). The study visit, which was carried out between 19-23 August 2024 within the scope of the "Executive Development Program", was an important milestone in achieving these goals. The visit, which included intensive and mutual sharing of information and experience in a wide range, was not only an indication of Thailand's determination to strengthen bilateral ties with Türkiye, but also an opportunity to showcase the vision of transforming the SAO of Thailand into a leading digital organization.

The vision for both TCA and SAO in the coming period is innovation and modernization driven by the integration of new digital technologies in audit processes, methods and approaches. SAO's aim is to usher in a new era of efficiency, transparency and accountability in Thailand's public sector in line with global trends in digital governance. The main strategic objective of the TCA is to strengthen the value-added impact of audits by increasing institutional capacity through digital transformation and widespread use of new technologies, thereby generating common benefits at national and international levels.

SAO's commitment to leverage digital platforms such as the Government Online Control Program (GOCP) and the Financial and Financial Disciplinary Assessment (FFDA) in the upcoming period reflects a broader strategy to position SAO as a pioneer in digital public auditing. The visit to TCA was not only an opportunity to learn from Türkiye's experiences but also a chance to

share Thailand's innovative approaches in public auditing, with the objective of establishing a mutually beneficial partnership between the two countries. The digital transformation efforts that form the core of TCA's information sharing, the data analysis system (VERA), the audit management system (SayCAP and its new version DYS), ongoing studies in the field of artificial intelligence, innovative approaches for auditing of high-tech mega projects, especially those implemented through PPPs, in particular, constitute the basic framework of the strategic cooperation vision between the two institutions.

This study aims to analyze the developments achieved by TCA and SAO in the field of innovation and transformation, to reveal the importance of digital transformation in terms of their strategic visions and to present a strategic perspective on the development projections of both SAIs within the framework of their comprehensive cooperation efforts. First, the study will address digital transformation and its impact on SAIs within a theoretical framework and the relevant literature. Then, the developments achieved by SAO in the field of digital transformation will be analyzed within the framework of exemplary practices such as FFDA and GOCP, and subsequently, the innovative practices of TCA aimed at digital transformation will be evaluated through systems such as VERA and DYS. Finally, the future perspectives of TCA and SAO will be discussed in the context of their shared visions, based on the importance of the innovative roles of SAIs in the digital transformation of auditing and the importance of international cooperation in making this role effective.

1. THE AGE OF DIGITAL TRANSFORMATION AND ITS IMPACT ON SAIS

1.1. Digital Transformation and Its Impact on Auditing

Technological developments are accelerating to respond to increasing societal needs and economic challenges, also leading to substantial transformations in business practices and the structures of institutions. Embracing digitalization and digital transformation has therefore become essential for organizations seeking to effectively navigate the complexities of today's environment (Erasmus and Bozkuş Kahyaoğlu, 2025; Damar et al., 2024a; Bozkuş Kahyaoğlu and Tecim, 2024; Damar et al., 2024b; Di Giulio and Vecchi, 2023). As to the public sector, it is also experiencing a significant shift toward digitalizing services, a trend that is gaining momentum globally

and is transforming the structure of public administration in most countries. This evolution is driving a shift toward more interactive governance, with strengthened decision-making processes and increased transparency and accountability. The need for better performance and higher efficiency in the public sector is increasingly being met through digital transformation, which aims to deliver higher-quality services faster and more effectively (Damar et al., 2024a).

While digital transformation changes the structure and processes of institutions and the way they provide services, it also necessitates that the audit function be carried out with new approaches. Efforts are gaining momentum to benefit from the opportunities offered by new technologies, especially big data analytics, artificial intelligence, blockchain, and the internet of things, and to benefit from them in the most effective way in the audit sector.

Technological advancements and evolving socio-economic conditions have rendered traditional audit methods insufficient to meet expectations, necessitating a shift towards more system-based and risk-based modern audit practices. Utilizing new digital technologies has become an important requirement for such audits that can be carried out more effectively, cost-effectively, and continuously. Thanks to new technologies, audits carried out in a high-quality, fast, comprehensive, and cost-effective manner, with a proactive and future-oriented approach, make significant contributions to effectively meeting the needs of audit stakeholders on time (Topsakal, 2024: 186).

In order to keep up with the developments in the digital age, it is essential for audit institutions to develop a comprehensive strategy for digital transformation and strengthen their technology infrastructure. For ideal big data management, it is important to establish an infrastructure that can accommodate structured and unstructured data stacks, support the big data ecosystem, ensure data governance and integration, and have the capacity to visualize the results achieved by detecting patterns (Damar and Özen, 2023: 248). Intelligent audit systems that combine big data and data analytics will be able to effectively convey the meaning of the data to the auditor by subjecting the data to a fast and holistic analysis and ultimately producing visualized analysis results (Yeşilçelebi, 2022: 388).

1.2. The Impact of Digital Transformation on Supreme Audit Institutions

Technology is changing traditional approaches and business habits in almost every field by encouraging change and innovation in society. In this era, different professions are making great efforts to rediscover their roles and adapt themselves to the technological advancements shaping the future. The auditing profession and auditing institutions cannot be immune to these effects. Therefore, SAIs must keep up with the rapid and disruptive progress in science and technology in order to protect their *raison d'être* or maintain their legitimacy. For this purpose, the integration of new digital technologies such as blockchain, robotic process automation, artificial intelligence and machine learning, which have great potential for future change, into auditing practices is accelerating day by day. These technologies provide significant savings in time, manpower and other inputs in auditing, while making great contributions to audit quality and the production of effective results. SAIs also use technologies such as Audit Management Information Systems to improve workflow, increase quality and efficiency and reduce costs.

SAIs that implement digital transformation gain significant advantages in audits and can also demonstrate a higher capacity to meet stakeholder expectations. Using new technologies and tools, SAIs can now analyse existing risks in public administration with higher probabilities of success; prioritize interventions in the riskiest processes; use operational capacity more efficiently; and achieve better results in preventing, detecting and sanctioning acts of misconduct and corruption (Köse and Polat, 2021; Yalta, 2020).

The standardization and transparency that new digital technologies provide in management processes will increase further as SAIs integrate these technologies into their auditing processes, and thus SAIs will be able to make significant contributions to improving the quality of governance and accountability in the public sector. Among these technologies, artificial intelligence is used to produce audit algorithms that mimic the collective wisdom of an army of audit experts, allowing for deeper analysis and insights into the behavioral basis of large, complex, and multi-source data sets (Amimi, 2020: 5). Blockchain technology offers a secure and transparent way to record transactions, which has profound implications for auditing. It introduces immutable transaction records ensuring data integrity and provides auditors with real-time access to financial transactions. It verifies the authenticity

of transactions and improve accountability (Dai and Vasarhelyi, 2021; Bozdoğanoglu, 2023: 367). Robotic process automation reduces manual workload by automating repetitive processes, such as data validation and reporting, thus enabling auditors to focus on higher-value tasks. Artificial intelligence and machine learning are perhaps the two areas of science and technology with the greatest potential to determine the direction and future of the audit profession. Digitization of information and documents and qualitative analysis of data using natural language processing (NLP) tools, which include analyzing, understanding and interpreting language with cognitive technologies, can increase the quality of the audit (Avundukluoglu, 2024: 208; Özcan and Doğan, 2022: 3163). In order to keep pace with this transformation enabled by science and technology and positioning themselves for future governance models, SAIs must develop their capacities and competencies accordingly.

It is expected that technological tools will largely take over repetitive auditing tasks in the near future and offer exciting opportunities for more effective auditing by going beyond them. However, in such a case, robot auditors will not replace human auditors, as auditor judgment and professional skepticism will remain important. However, it can be said that traditional methods and approaches will be less effective in auditing and auditors who fail to innovate will be in less demand. What is expected from the public auditor of the future is to carry out more creative and intelligent work that goes beyond transaction auditing and financial statement certification.

2. SAO'S DIGITAL TRANSFORMATION GOAL AND ITS TOOLS

The aim of the digital transformation journey initiated by SAO is to use AI to improve audit performance and create a data-driven culture in the institution (Suntharanurak, 2023). The main initiatives introduced by SAO for this purpose are The Fiscal and Financial Discipline Assessment (FFDA) and Government Online Checking Program (GOCP).

2.1. FFDA and Vision of Digital Transformation

FFDA is a groundbreaking initiative introduced by SAO. This initiative underscores a commitment to enhancing fiscal discipline within local governments through innovative approaches that blend traditional auditing with modern, digital solutions.

2.1.1. The Rationale Behind FFDA

FFDA was developed in response to the growing need for a systematic approach to ensure that local governments adhere to the principles of fiscal responsibility as outlined in the 2018 Fiscal and Financial Discipline Act. This tool serves as a positive measure to promote and support the rigorous maintenance of fiscal discipline across all levels of local government.

Aligned with the strategic goals of SAO for 2019-2025, and in compliance with the broader national strategy of Thailand (2018-2037), FFDA also reflects the constitutional mandates outlined in the 2017 Constitution of the Kingdom of Thailand. SAO's vision is to create a culture of accountability and transparency in the management of public finances, which is critical for the sustainable development of the country.

The FFDA is a self-assessment tool designed specifically for local governments. It allows them to evaluate their own financial practices against established benchmarks. The assessment covers key areas such as income management, expenditure control, procurement processes, and financial reporting. By using FFDA, local governments can identify potential weaknesses in their financial discipline and take corrective actions proactively.

This initiative represents a shift towards a more constructive and supportive role for the SAO, moving beyond traditional audit practices to include advisory and capacity-building functions. The FFDA is a part of the broader "Non-Audit Products" approach, which is recognized internationally as a best practice for SAIs in promoting good governance and effective public financial management.

2.1.2. How Does FFDA Work?

The FFDA process involves several steps:

1. **Self-Assessment by Local Governments:** Local government entities are invited to conduct a self-assessment using a digital template provided by the SAO. This template is based on the principles of Governance, Risk Management, and Compliance (GRC).

2. **Data Submission and Review:** The data collected from the self-assessment is submitted online to the SAO, where it is reviewed for accuracy and completeness.

3. Analysis and Reporting: The SAO analyzes the results of the self-assessments and compiles a comprehensive FFDA report. This report not only highlights areas of concern but also provides constructive feedback and recommendations for improvement.

4. Feedback and Continuous Improvement: The feedback loop created by the FFDA allows local governments to continuously improve their fiscal practices, with ongoing support and guidance from the SAO.

The leadership vision at SAO plays a central role in the success of the FFDA initiative. The senior management approach is characterized by a deep understanding of the challenges local governments face in maintaining fiscal discipline and a commitment to providing the tools and support they need to overcome these challenges.

2.1.3. Contribution of FFDA to Fiscal Governance

The introduction of FFDA marks a significant contribution to the field of fiscal governance in Thailand. It empowers local governments to take control of their financial management practices, promotes transparency, and fosters a culture of accountability. Moreover, by providing a framework for continuous improvement, FFDA ensures that fiscal discipline is not just a one-time achievement but a sustained practice across all levels of local government.

In conclusion, the Fiscal and Financial Discipline Assessment (FFDA) is more than just a tool; it is a reflection of the commitment to transforming the SAO into a modern, digital organization. Through initiatives like FFDA, he is setting new standards for fiscal governance in Thailand, ensuring that public resources are managed with the utmost integrity and effectiveness.

2.2. GOCP: A Web Application for Digital Innovation

In an era where digital innovation is transforming public administration, the Government Online Checking Program (GOCP) stands out as a flagship initiative. This web application is a testament to SAO's commitment to leveraging technology to enhance fiscal and financial discipline within local governments across Thailand.

2.2.1. The Vision Behind GOCP

The GOCP is a product of SAO's vision of a more transparent, accountable, and efficient public sector. Recognizing the challenges that local governments

face in maintaining compliance with fiscal regulations, SAO spearheaded the development of this digital platform to provide a systematic approach to auditing and governance. GOCP is not just a tool; it is an embodiment of a broader strategy to position the SAO as a leader in digital governance. Its goal is to create a digital organization within SAO, where cutting-edge technologies are integrated into every aspect of public auditing. The GOCP is a significant step towards this vision, offering a user-friendly platform that facilitates the auditing process while promoting good governance practices.

GOCP is a web-based application designed to assist local governments in Thailand with compliance auditing. The program focuses on two critical areas: the procurement of human resources (HR) training and the organization of sports events. These activities, which often involve substantial public funds, require meticulous oversight to ensure they are conducted in accordance with legal and regulatory frameworks. The GOCP provides a structured approach for local governments to self-assess their compliance with these regulations, ensuring that their activities are transparent, efficient, and aligned with governance standards. The program is designed to be intuitive, allowing users to easily navigate through various auditing processes and generate reports that highlight areas of strength and those needing improvement.

2.2.2. How GOCP Works

The GOCP process is straightforward yet comprehensive:

1. **Self-Assessment:** Local government entities use the GOCP platform to conduct self-assessments. They input data related to HR training procurement and sports event organization, which the system then evaluates against a set of predefined criteria.

2. **Compliance Check:** The platform checks the input data for compliance with relevant laws and regulations, focusing on good governance practices. This ensures that all processes are legally sound and conducted with integrity.

3. **Reporting:** Upon completion of the self-assessment, the GOCP generates detailed reports that local governments can use to identify areas of improvement. These reports are also submitted to SAO for further analysis and oversight.

4. Continuous Improvement: The feedback provided by GOCP allows local governments to continuously refine their processes, ensuring ongoing compliance and improved governance standards.

2.2.3. The Impact of GOCP

The implementation of GOCP has already begun to yield positive results. By providing a standardized approach to auditing, the program ensures consistency and fairness across all local governments. It reduces the burden on auditors while expanding the scope of audits, allowing for more thorough oversight of public funds. Moreover, the data collected through GOCP is invaluable for identifying trends, risks, and areas where local governments can improve their fiscal management practices.

This data driven approach enables SAO to take a proactive role in ensuring the effective use of public resources. By focusing on compliance auditing in critical areas like HR training procurement and sports event organization, GOCP ensures that local governments in Thailand adhere to the highest standards of governance. As SAO continues to evolve into a digital organization, the legacy of GOCP will be a cornerstone of this transformation, setting a new standard for public sector accountability and efficiency.

The GOCP also represents a non-audit product created by SAO to strengthen local governance in line with the requirements of INTOSAI P-12 and within the framework of Chapter 2 of the Bangkok Declaration (SAI Thailand, 2022). It is a model that other countries can look to as they navigate their own digital transformations.

2.3. Strategies to Realize SAO's Vision of Becoming a Digital Organization

SAO's new vision is to become a digital organization where innovative tools such as FFDA and GOCP are an integral part of the auditing process. SAO management aims to increase the efficiency, effectiveness and impact of public audits in Thailand by integrating digital technologies into SAO's core functions.

One of the strategies it follows to realize this vision is to effectively utilize the existing knowledge and experience initiatives in similar institutions around the world.

SAO is pursuing its vision of becoming a digital organization by strategically embedding innovative digital tools into its auditing processes, guided by the comprehensive FUTURE Model (Suntharanurak, 2024). In this model, each letter represents a key element of the digital transformation journey: F stands for *Foundation*, which emphasizes building robust digital infrastructures and ensuring fundamental digital literacy among auditors; U denotes *Understanding*, urging a deep grasp of emerging technologies and their relevance to modern audit practices; T represents *Technology transformation*, reflecting the re-engineering of traditional audit processes to integrate digital capabilities; the subsequent U implies *upgrading digital foundation*, focusing on the effective deployment of innovative digital tools and data analytics; R stands for *Resilience through cybersecurity*, which is about developing agile and secure processes that can withstand technological disruptions; and finally, E signifies *Efficiency for Excellence*, underscoring a commitment to continuous improvement and high-performance standards in public sector auditing.

Complementing this internal capacity-building strategy, the SAO also leverages global best practices by learning from the experiences of other SAIs around the world. This dual approach -internal transformation via the FUTURE Model and external benchmarking- aims to significantly enhance the efficiency, effectiveness, and impact of public audits in Thailand. By aligning its digital transformation efforts with international standards and innovative practices, the SAO not only strengthens public accountability but also ensures that digital transformation becomes an integral, enduring aspect of its organizational identity. This strategic roadmap (Suntharanurak, 2024) provides a clear and forward-looking framework for driving the future of public sector auditing in Thailand.

3. THE DIGITAL TRANSFORMATION OF THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS

3.1. The Roots of Digitalization in the Turkish Court of Accounts and Its Current Outlook

The efforts of TCA, one of Türkiye's leading institutions in the field of digitalization, to incorporate digital technologies into business processes have a long history and have made significant progress to date. Having started using computer assisted audit techniques in certain areas, primarily in endorsement and preliminary approval (visa) procedures (pre-audit activities), since the 1940s, TCA began to use these techniques more widely with the establishment of the Computer Assisted Audit Department in the 1990s. The use of big data analytics in auditing was carried out until 2017 by processing and analyzing raw data through programs such as ACL or Access.

TCA aimed to use techniques such as machine learning, pattern recognition, and data visualization to ensure the use of big data analysis in auditing with the work it initiated in 2016. For this purpose, a dedicated data analysis unit was established in 2017. As the first project of this unit, named the Data Analysis Group, computer-aided audit scenarios enabling the analysis of data in the e-payroll system of public administrations were created in 2017 (TCA, 2018: 21). With this project, the very rapid detection of errors and risks increased the effectiveness of the audit and made significant contributions to the permanent rehabilitation of the system.

In 2018, the data analysis system VERA was established. Within VERA, the necessary technological and institutional infrastructure was created in order to collect the data of the audited institutions in a single center, store them securely, and process them in a way that can be analyzed and used in audits. Studies that started in 2018 with the analysis of accounting data and personnel expenditures of public administrations within the scope of central government and accounting data of municipalities were expanded to cover all administrations within the audit scope of TCA in the following years. The system was also enriched with sampling modules and other analysis studies (TCA, 2019: 23; 2024: 27).

Through VERA, TCA has created a platform that integrates auditors and audit procedures to carry out intensive and systematic big data auditing on a

larger scale (INTOSAI, 2022a: 8). VERA, which was continuously developed in the following process, has become one of the most important elements of the digital transformation efforts in TCA.

3.2. TCA's Data Analysis System: VERA

VERA (TCA Data Analysis System) is a tool designed by the TCA to obtain, preserve, process and analyze big data from the institutions within its audit scope. It is an integrated data management and data analysis system that manages and processes rich data obtained from different sources and in different formats by blending them in the data warehouse infrastructure and processing them with data modeling. VERA, a business intelligence software based on computer-assisted audit methodologies, was designed as a platform that includes rule-based anomaly detection and technology-supported risk assessment techniques (Polat, 2021). VERA, where various analysis scenarios regarding the risks related to the accounting data of all audited public administrations are developed, also includes tools such as audit management, archiving, classification, statistical and mathematical analysis.

VERA offers auditors pre-designed static analyses in line with various scenarios and allows them to detect possible deviations, errors or risks through these analyses. It also allows auditors to detail these analyses if they deem necessary or to create new analysis algorithms inspired by these analyses. In addition, auditors can make original analyses on different subjects without having coding knowledge (TCA, 2023: 10). VERA, a continuously developing system, provides significant convenience to auditors in areas such as data verification, risk analysis, testing of accounting and recording systems, and cross-checking of complex payment systems with new data sets and analyses that are enriched every day. It also produces practical solutions for sample selection and calculations and analyses needed at every stage of the audit. For example, in analysis scenarios for journal entries; summary tables are created by detecting erroneous transactions in accounting records, and in addition to fraudulent or erroneous transactions, records that contain risks due to the nature of the transaction are also listed (Polat, 2021).

The necessary information systems have also been developed to assist in the effective operation of the VERA system. While the data and other financial information of the administrations within the scope of the

central administration are received electronically through the Unified Public Financial Management System (BKMYS); the data of the local administrations are transmitted to VERA through the Unified Data Retrieval System (BVAS). BVAS was developed in order to transfer the data requested from the public administrations to TCA electronically within the framework of the relevant legal regulations (TCA, 2020: 5). Although BVAS was initially a system in which only data from municipalities was transferred, over time, the scope of the institution expanded to include public administrations within the scope of the central government, social security institutions, public enterprises, state enterprises and companies affiliated with other public administrations (TCA, 2021: 22). After the information regarding the tables, documents and data sent by the public administrations to TCA is tested for accuracy and deficiency, it is subjected to a re-check with cross-checks and detailed analyses. In this way, periodic or instant error and risk checks are carried out on the data of the public administrations and it is aimed to ensure automation and standardization in the audit.

In an audit universe where audit objects are rapidly turning into data; revealing and analyzing the relationships and patterns between data, documents and accounting records (Aktan, 2018: 11), creating algorithms in accordance with the requirements of the legislation, and determining whether financial transactions are carried out in accordance with the legislation are only possible with big data analytics (Topsakal, 2024: 193). It is known that the outputs to be obtained as a result of collecting and analyzing high volume, high variety and speed of data produced in order to increase efficiency and effectiveness in auditing have a high value-added potential (Köse, 2024: 32). Indeed, the inclusion of data from different sources into the system and the analysis of these data through big data analytics enable TCA to conduct audits more effectively and at lower costs; and enables it to direct a portion of the existing workforce to areas that will produce higher added value.

As a result of the analyses conducted through VERA, standardization in auditing has improved, and with the time and resources saved, it has become possible to expand the scope of audits. The ability to determine risks in advance has enabled audit programs to be prepared in a risk-focused manner. The more effective application of the sampling technique through the sampling modules created on VERA has also increased optimization in resource use.

Providing remote access to the basic data of audited institutions, this system has provided important opportunities for auditors, especially during the COVID-19 pandemic. As a response to the challenges of the pandemic, the legislation regarding the books, financial statements, documents and information that must be submitted to the TCA by public institutions has been updated, and they have been sent electronically via the web portal. In the report published by INTOSAI (2022b), the TCA is shown among the few SAIs that use multiple big data technologies in all stages of the audit, increase the quality of the data used in the audit, establish a big data audit platform that greatly expands the scope of the audit, and enrich the auditor competencies with the training it provides.

3.3. Audit Management Systems: SayCAP and DYS

TCA Audit Management Program (SayCAP) is one of the tools developed by the TCA and made available to all auditors for use in order to integrate auditing with new digital technology. SayCAP was designed to ensure that audit processes are planned, executed, documented and managed in accordance with international standards and audit manuals, and has been in operation for 12 years now. SayCAP was designed to manage the audit processes of public administrations, as well as to meet the needs such as risk-based planning, documenting evidence, recording processes, operating the approval mechanism, providing control and supervision, reporting, as well as access to information sources, archiving, communication and guidance. SayCAP has been continuously updated in line with the evolving reporting needs, changes in international audit standards and manuals, user demands, and current developments (TCA, 2024: 12).

SayCAP has made a significant contribution to data-driven auditing and reporting activities by providing access to data sources and effective documentation, archiving, transmission and integration of data into auditing processes. Over time, communication between VERA and SayCAP has been strengthened, compatibility between these systems has been increased, and efforts to use big data technology in auditing have been further developed each year. However, due to factors such as reliance on external resources and lack of a web-based platform, an alternative solution was sought, and the Audit Management System (DYS) was developed to replace SayCAP.

DYS, which was put into practice in 2024, is a web-based application developed by the TCA with its own resources. This program, which includes many important innovations along with the SayCAP experience, continues to be developed in line with the experiences in the implementation process and the opportunities provided by the newly developing technologies.

4. THE ROLE OF SAIS IN DIGITAL TRANSFORMATION AND THE COMMON VISION OF TCA AND SAO

4.1. The Role of SAIs in the Digital Transformation of Auditing and the Audit of Digital Transformation

The digital transformation driven by new technologies, supported by artificial intelligence and new tools such as big data analysis, makes accountability an important issue due to the potential risks associated with the algorithms resulting in the data solutions that ensure this transformation. These algorithms can bring risks such as threatening justice and equality, national interests, personal rights and freedoms, national interests and democracy. Such concerns underscore the importance of auditing the activities that enable digital transformation. The institutions that stand out in this process are the SAIs, which are independent and competent audit institutions acting on behalf of the parliament.

On the other hand, the exponentially expanding data ecosystem and big data technology (Martins et al., 2020: 38) are radically transforming the functioning of public administration and service delivery methods. Big data technology enables the processing of unstructured data originating from activities such as public tenders, procurement and aid packages (Otia and Bracci, 2022: 254), and also provides continuous auditing instead of traditional audits conducted once a year (Köse and Polat, 2021: 13), paving the way for more timely contributions to management. This situation increases the expectations for SAIs to conduct more qualified and effective audits with new competencies and to assume additional roles (Otia and Bracci, 2022: 253-254). With the effective use of new digital technologies, significant developments are expected in both audits and corporate governance. Audits are gaining great importance not only for the good management and direction of the large investments required by these technologies, but also for shaping them in line

with the vision, mission and goals of the organization, and also for ensuring the security and reliability of strategic information to be best guaranteed and managed (Naim et al., 2022: 735).

The processing, visualization and functionalization of big data, which includes financial and non-financial data in different formats such as numbers, texts, images and videos produced in high volume, high speed and real time (Köse and Polat, 2021: 16), will increase the impact of auditing in improving public management (Daidj, 2023: 143). Big data analysis, which represents a new evolutionary stage in auditing (Lazarevska et al., 2022: 201), has the potential to significantly increase the performance of decision-making and implementation processes in particular. This is because of the fact that auditors will be able to easily obtain information about structures, relationships and models with big data analysis, easily visualize data and discover extensive information, thus contributing more to the structured audit procedure and risk assessment (INTOSAI, 2022b: 29). The development of positive externalities that big data analysis will provide in the audit function will also be an important trigger for the search for reforms in public administration to adapt to the digital age (Kurban et al., 2023: 40).

SAIs are making an ever-increasing effort to ensure digital transformation in auditing. Some SAIs are particularly focusing on studies on the effective use of artificial intelligence tools in auditing. For example, the US, Dutch and Norwegian SAIs conduct their work in this area through systems called "Innovation Lab", the European Court of Auditors (ECA) ECALab, the Belgian SAI DataLab, and the Brazilian SAI coLAB-I. The tendency to use AI-supported digital tools in certain areas of auditing is also increasing day by day. Examples of such tools used especially in the field of tender auditing include the Brazilian SAI's ALICE, ADELE, and MONICA; and the Ukrainian SAI's Prozorro Platform (Uysal and Aydemir, 2023: 206-207; Pleşa et al., 2023; Kurban et al., 2023).

Both SAOs and TCAs are seeking to carry out comprehensive transformations in their auditing capacity and approaches in order to increase their contributions to the parliament and relevant actors in combating the rising risks due to the increasing digitalization and to meet the increasing expectations of the public. In this context, they are trying to mobilize all possibilities to develop their technological infrastructure, auditing methodologies, auditor competencies and, accordingly, their institutional cultures in line with the new

conditions. The aim of mutual cooperation is to join forces to implement these goals in the most effective way and to mobilize their potential in line with the interests of both institutions.

Both SAIs, which closely follow the developments in the auditing field in the world and strive to adapt to them, have also demonstrated a strong will to direct change and take a leading role in the necessary areas. The future vision of TCA and SAO is to actively implement the digital transformation, in which new technologies and artificial intelligence play an active role, both in their own auditing and management processes and to lead the healthy and strong spread of this transformation in public administrations. In this context, they strive to increase the integration of existing applications with each other, increase their capacity and impact, and develop and implement innovative additional tools and systems. The ultimate goal of these works is to provide more effective services to the citizens, parliament and all stakeholders, including global ones.

4.2. Future Perspective and Common Vision of TCA and SAO on Digital Transformation and Cooperation

Acting with the belief that their future success will be driven and strengthened by innovations in science and technology, SAO and TCA see it as a strategic priority to closely monitor how new digital technologies, in particular, can interact with public sector auditing efforts. Acting with dedication to ensure that the continuous developments in science and technology contribute more to the quality of national governance in their countries and to eliminate potential risks, SAO and TCA also aim to better fulfill their regional and global roles and ultimately contribute to the quality of global governance.

The vision of SAO is to evolve into a digital organization, where innovative tools like FFDA and GOCP are integral to the audit process. By integrating digital technologies into its core functions, SAO aims to enhance the effectiveness, efficiency, and impact of public audits in Thailand.

TCA also focuses on further developing its systems such as VERA and DYS, which form the basis of digital transformation in auditing, by increasing their integration with artificial intelligence. It also aims to widely use new artificial intelligence tools such as SayBot and Murakip, which are currently in the trial phase, in audits in the near future. Each innovation will pave the way for significant developments and capacity increases in other relevant

areas. For example, when the data collected via BVAS and DYS is integrated in a common data warehouse with the integration to be provided between VERA and DYS, a suitable environment will be created for the more effective use of big data analytics. TCA is aware that the fundamental guarantee for accelerating these steps and making the development sustainable is to realize a total digital transformation in its own corporate governance architecture.

The aim of both SAIs is to expand the knowledge and understanding of global developments and innovations in public sector auditing driven by new scientific research and technology, and to build the capacity to manage the future by effectively implementing change management. They believe that cooperation is the most effective means of strengthening institutions, developing common values and sharing knowledge. And cooperation between SAIs is key to performing their functions proactively and in line with evolving conditions; addressing global challenges and developing the capacity they need to achieve common goals. In order to achieve their goals and to ensure the development of strategic and technical capabilities, especially in handling audits in complex areas such as SDGs, digital transformation and mega projects, they place emphasis on increasing direct exchange of views and experiences and developing long-term professional relationships.

CONCLUSION

Rapid developments in science and technology, as well as unforeseen crises such as the COVID-19 pandemic, have made digital transformation an indispensable reality for almost all institutions. It is clear that digital transformation is of great importance for SAIs to increase their institutional effectiveness and contribute more to the institutions they audit, the parliament and the public. SAO and TCA see digital transformation as the basic condition for being among the leading institutions of the future in line with the same vision and have implemented important projects in line with this goal. Both institutions wish to operate their joint cooperation as an effective tool in order to further advance their achievements in this field with a continuous development approach.

In a period when audit objects are transformed into data, being aware of technologies that have the potential to affect the future of auditing and being prepared for the transformative effects of these technologies are essential for

a successful digital transformation. Based on this reality, it is seen that TCA and SAO have achieved significant success in areas such as big data analytics, digital management of auditing, and improving the digital transformation performance of public institutions. The studies initiated by both SAIs to ensure digital transformation and effectively use big data analysis show that there are strong foundations for increasing efficiency, accountability, and transparency in public administration through auditing.

To establish audit systems supported by new technologies in the public sector, a comprehensive framework that prioritizes not only the technical implementation but also the ethical, legal and operational aspects of digital transformation is required. Ensuring data security, interoperability and transparency are fundamental to fostering trust and improving data-driven decision-making. This transformation requires significant investment in infrastructure, workforce training and the development of regulatory frameworks that align with the rapidly evolving technological landscape.

The most effective strategy to increase efficiency in terms of time and resources is for SAIs to act together and join forces in this area. It is key for SAIs to strengthen their cooperation with each other and with international organizations, especially to effectively leverage innovative solutions such as blockchain, machine learning and big data analytics. The common strategies developed through this collaboration can enable public sector auditing to effectively leverage the potential of digital transformation to meet the increasing demands of modern governance. Ultimately, proactive audits carried out with innovative methods will add more value to audited institutions and public administration in general, and will contribute significantly to improving the quality of corporate governance in the public sector.

We believe that the cooperation between TCA and SAO will provide significant gains in creating cloud-based audit platforms for SAIs, developing artificial intelligence audit robots, enhancing the competencies of human resources in line with these technologies, and carrying out audits more effectively at regional and global levels, ultimately adding more value to the lives of citizens. This mutual cooperation will enable the benefits of economies of scale and help SAIs achieve the increased efficiency and effectiveness they strive for public institutions on an international scale.

In the upcoming period, transforming the systems developed by both SAIs into stronger and more effective tools through joint cooperation and by benefiting from the good practices of other audit institutions will provide an important example of capacity building in the field of public auditing. SAO and TCA, both dedicated to ensuring that advancements in science and technology contribute more to the strengthening of auditing and that strengthened auditing contributes more to the quality of national governance, aim to contribute to the quality of global governance by assuming more effective roles at regional and global levels.

REFERENCES

- Aktan, E. (2018). Büyük Veri: Uygulama Alanları, Analitiği ve Güvenlik Boyutu. *Bilgi Yönetimi Dergisi*, 1(1), 1-22.
- Amimi, H. S. (2020). The Future of Public Sector Auditing: Living in Times of Change. Opportunities to Build Capacity, Enhance Oversight. *International Journal of Government Auditing*, 47(2), 4-5.
- Avundukluoğlu, P. (2024). Yapay Zeka Teknolojilerinin Mali Denetimde Kullanılması. Ed. Köse, H. Ö. and Taner, A., *Kamu Yönetiminde Mali Denetim*, pp. 201-231. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Bozdoğanöğlü, B. (2023). Blokzincir Teknolojisi ve Kamu İdarelerinde Kullanılabilirliği: Ülke Örnekleri ve Türkiye Değerlendirmesi. *Sayıştay Dergisi*, 34(130), 355-385.
- Bozkuş Kahyaoğlu, S. and Tecim, V. (2024). Exploring Blockchain Applications: Management Perspectives. CRC Press, Oxon.
- Dai, J. and Vasarhelyi, M. (2021). Toward Blockchain-Based Accounting and Assurance. *Journal of Information Systems*, 35(2), 5-21.
- Daidj, N. (2023). The digital transformation of auditing and the evolution of the internal audit. New York: Routledge.
- Damar, M., Köse, H. Ö., Cagle, M. N. and Özen, A. (2024a). Mapping the Digital Frontier: Bibliometric and Machine Learning Insights into Public Administration Transformation. *TCA Journal / Sayıştay Dergisi*, 35(132), 9-41.
- Damar, M., Aydın, Ö., Özoğuz, E., Aydın, Ü. and Özen, A. (2024b). Turkish Court of Accounts: Analyzing Financial Audit, Digitalization, AI Impact. *EDPACS*, 69(9), 16-40.
- Damar, M. and Özen, A. (2023). Sayıştay Denetiminde Akıllı Raporlama: Büyük Veri ve İş Zekâsı Teknolojisi. Ed. Önder, M. and Köse, H.Ö., *Kamu Yönetiminin Denetimi: Temel Paradigmalar, Değişim ve Yeni Yönelişler*, pp. 247-270. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

- Di Giulio, M. and Vecchi, G. (2023). How "Institutionalization" Can Work? Structuring Governance for Digital Transformation in Italy. *Review of Policy Research*, 40(3), 406-432.
- Erasmus, L. J. and Bozkuş Kahyaoğlu, S. (2025). An Assessment of the Prospects of Digital Transformation in Public Sector Internal Auditing: How Far Will Artificial Intelligence Go? Eds. Erasmus, L. J. and Bozkuş Kahyaoğlu, S., *Continuous Auditing with AI in the Public Sector*, 1-12. CRC Press, Oxon.
- INTOSAI (2022a). Development overview of big data audits performed by supreme audit institutions from 2016 to 2021. <https://www.audit.gov.cn/WGBD/n1525/c10296921/part/10296937.pdf> (Retrieved: 13.08.2024).
- INTOSAI (2022b). Guidance on conducting audit activities with data analytics. <https://www.audit.gov.cn/WGBD/n1525/c10296921/part/10299823.pdf>. Retrieved: 22.08.2024.
- Köse, H. Ö. and Polat, N. (2021). Dijital Dönüşüm ve Denetimin Geleceğine Etkisi. *Sayıştay Dergisi*, 32(123), 9-41.
- Köse, H. Ö. (2023) Kamu Yönetiminde Denetimin İşlevleri, Dinamikleri ve Geleceği. Ed. Önder, M. and Köse, H. Ö., *Kamu Yönetiminde Denetim: Temel Paradigmalar, Değişim ve Yeni Yönelişler*, pp. 37-68. T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Köse, H. Ö. (2024). Mali Yönetimin Denetimi: Tarihsel ve Teorik Perspektif. Ed. Köse, H. Ö. and Taner, A., *Kamu Yönetiminde Mali Denetim*, pp. 7-37. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Kurban, S., Çiğman, M. Z. and Pekel, A. (2023). The Digitalized Audits Conducted by Turkish Court of Accounts in The Era of Big Data. *Denetişim*, 14 (28), 39-52.
- Lazarevska, Z. B., Tocev, T. and Dionisijev, I. (2022). How to Improve Performance in Public Sector Auditing Through the Power of Big Data and Data Analytics? -The Case of The Republic of North Macedonia. *Journal of Accounting Finance and Auditing Studies*, 8(3), 187-209.
- Martins, A., Silva, A. P. and Fontes, A. (2020). A paradigm shift in accounting and auditing in the era of big data. Ed. Melo, P.N. and Machado, C., *Business intelligence and analytics in small and medium enterprises*, 37-52. New York: CRS Press.
- Naim, A.B., Wibawa, A.S., Yude, A.K., Akbar, B.K., Rahmadani, V.S., Shihab, M.R. and Ranti, B. (2022). Changes in IT governance and its impact on organizational business process: Case study at Indonesia Supreme Audit Institution (BPK). *Procedia Computer Science*, 197 (2022), 734-742.
- Otia, J. E. and Bracci, E. (2022). Digital transformation and the public sector auditing: The SAI's perspective. *Financial Accountability & Management*, 38(2), 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.
- Pleşa, T. L., Popescu, C. ve Pleşa, I. T. (2023). From Digitization to Artificial Intelligence in External Public Audit. Valahian Journal of Economic Studies, 14(1), 47-59.
- Polat, N. (2021). Role of Data Analysis Activities in Auditing and Coping with The Pandemic. EUROSAI Magazine, 26: 126-128.
- SAI Thailand (2022). Government Online Checklist Program (GOCP). <https://www.asosaithailand.com/news-academic-article/gocp> (18.12.2024).
- Suntharanurak, S. (2024). FUTURE Model: Steering Thailand's State Audit Office into the Future under the Leadership of the Current Auditor General. <https://medium.com/@sutthisun/future-model-steering-thailands-state-audit-office-into-the-future-under-the-leadership-of-the-fb16008c1bed> (11.12.2024).
- Suntharanurak, S. (2023). Leveraging AI in Performance Auditing: A Feasibility Study for the State Audit Office of Thailand. International Journal of Government Auditing, 50(2), 26-30.
- TCA (2019). 2018 Yılı İdare Faaliyet Raporu. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- TCA (2020). Birleşik Veri Aktarım Sistemi (BVAS) Kullanım Kılavuzu. https://bvam.sayistay.gov.tr/bvam/Dosya/BVAS_Kullanım_Kılavuzu.pdf (07.11.2024).
- TCA (2021). 2020 Yılı İdare Faaliyet Raporu. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- TCA (2023). 2022 Yılı İdare Faaliyet Raporu. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- TCA (2024). 2023 Yılı İdare Faaliyet Raporu. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Topsakal, S. (2024). Dijital Dünyada Denetim ve Büyük Veri Analitiği: Türk Sayıştay Uygulaması. Ed. Köse, H. Ö. and Taner, A., Kamu Yönetiminde Mali Denetim, pp. 171-200. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Ankara.
- Uysal, T.U. and Aldemir, C. (2023). Kamu Yönetimi ve Denetiminde Verimliliğin Artırılması: Kamu Sektörü Veri Analitiğinde Yapay Zekanın Rolünün İncelenmesi. Ed. Önder, M. and Köse, H.Ö., Kamu Yönetiminde Denetim: Temel Paradigmalar, Değişim ve Yeni Yönelişler, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, pp. 189-216.
- Yalta, N. S. (2020). Technology: Opportunities to Build Capacity, Enhance Oversight. International Journal of Government Auditing, 46(1), 18-21.
- Yeşilçelebi, G. (2022). Denetimde Dijital Dönüşüm: Bilimetric Bir İnceleme. TCA Journal / Sayıştay Dergisi, 33(126), 381-408.

KAMU SEKTÖRÜ DENETİMİNDE DİJİTAL DÖNÜŞÜM VE İNOVASYON İÇİN TAYLAND VE TÜRKİYE SAYIŞTAYLARININ STRATEJİK İŞ BİRLİĞİ

Metin YENER
Monthien CHAROENPOL
Sutthi SUNTHARANURAK
Hacı Ömer KÖSE

GENİŞLETİLMİŞ ÖZET

Sayıştayların kurumsal etkinliklerini artırmak ve denetledikleri kurumlara, parlamentoya ve kamuoyuna daha fazla katkı sağlamak için dijital dönüşümlerini hızlandırmaları büyük önem kazanmıştır. Yeni dijital teknolojilerin dönüştürücü etkisinden etkili şekilde yararlanma hedefi doğrultusunda Tayland ve Türkiye Sayıştayları, geliştirdikleri özgün sistemlerle benzerleri arasında ön plana çıkmakta ve stratejik iş birliği yoluyla bu sistemleri geliştirerek dijital dünyanın öncü kurumları olmaya çaba harcamaktadır.

Türkiye ve Tayland Sayıştaylarının ortak vizyonu, denetim süreçlerinde, yöntemlerinde ve yaklaşımlarında yeni dijital teknolojilerin entegrasyonu ile yönlendirilen inovasyonu ve modernizasyonu hızlandırmaktır. SAO'nun amacı, dijital yönetimdeki küresel eğilimlerle uyumlu olarak Tayland'ın kamu sektöründe verimlilik, şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından yeni bir çağ başlatmaktır. Sayıştayın temel stratejik amacı ise dijital dönüşüm ve yeni teknolojilerin yaygın kullanımı yoluyla kurumsal kapasitesini güçlendirerek denetimlerin katma değerini artırmak ve bu yolla ulusal ve uluslararası düzeyde ortak faydalar sağlamaktır.

SAO'nun önümüzdeki dönemde Hükümet Çevrimiçi Kontrol Programı (GOCP) ve Mali ve Finansal Disiplin Değerlendirmesi (FFDA) gibi dijital platformlardan yararlanma girişimleri, bu kurumun dijital kamu denetiminde öncü rol oynamasını sağlayacak daha geniş bir stratejiyi yansıtmaktadır. Sayıştay'ın dijital dönüşüm çalışmaları, özellikle veri aktarım, yönetim ve analiz sistemi olan VERA, uzun yıllardır kullanılan SayCAP'in yerini almak üzere geliştirilen denetim yönetim sistemi olan DYS, yapay zeka alanında yürütülen çalışmalar ve özellikle yüksek teknoloji içeren mega projelerin denetimindeki deneyim, gelecek vizyonunu şekillendiren temel çerçevevi oluşturmaktadır.

Günümüzde uluslararası iş birliği, kurumsal gelişimin, ortak değerleri geliştirmenin ve bilgi paylaşımının en etkili aracıdır. YDK'lar arasındaki iş birliği, işlevlerini proaktif bir yaklaşımla ve gelişen koşullarla uyumlu olarak ifa etmelerinde, küresel zorlukları ele almalarında ve ortak hedeflere ulaşmak için ihtiyaç duydukları kapasiteyi geliştirmelerinde kilit öneme sahiptir. Bu anlayışla hareket eden her iki Sayıştay arasında geliştirilecek iş birliği; bulut denetim platformları oluşturma, yapay zeka denetim robotları geliştirme, insan kaynaklarının yetkinliklerini bu teknolojilere uygun şekilde geliştirme ve bölgesel ve küresel düzeyde denetimleri daha etkili bir şekilde yürütme gibi farklılaşan alanlarda önemli kazanımlar sağlayacak ve nihayetinde bu kurumların vatandaşların yaşamlarına daha fazla değer katmasını sağlayacaktır.

Tayland ve Türkiye Sayıştayları tarafından geliştirilen sistemlerin, aralarındaki yakın iş birliği aracılığı ile daha güçlü ve daha etkili araçlara dönüştürülmesi, kamu denetimi alanında kapasite oluşturma'nın önemli bir örneğini oluşturacaktır. Bu modelin daha yaygın uygulamalarıyla denetimin güçlendirilmesi, Sayıştayların ulusal yönetim kalitesine daha fazla katkı sunmasını sağlamakla kalmayacak, küresel yönetişimin güçlenmesine de hizmet edecektir.



BAĞIMSIZ DENETİMDE YENİ PARADİGMA: SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMİ

NEW PARADIGM IN INDEPENDENT AUDIT: SUSTAINABILITY ASSURANCE AUDIT

Nezriye Gözde BİRCAN¹

ÖZ

Sürdürülebilirlik kavramı tarihsel süreç içerisinde pek çok bilim alanını yakından etkilemiştir. Bu bilim alanlarından biri de denetimdir. Sürdürülebilirlik kavramı ile birlikte denetim biliminde güvence kavramının tanımı ve anlamı değişmiştir. Bu durum denetim biliminde “sürdürülebilirlik güvence denetimi” adı altında yeni bir alt denetim türünü ortaya çıkarmıştır. Sürdürülebilirlik açıklamalarına yönelik güvence sağlanmasını amaçlayan sürdürülebilirlik güvence denetimi, denetimde bir paradigma değişimine yol açmış ve denetimin odak noktasını değiştirmiştir. Uygulamada bağımsız denetçiler tarafından geleneksel ve modern denetim prosedürleri kapsamında yürütülen sürdürülebilirlik güvence denetimi çalışmaları giderek artmaktadır. Bununla birlikte sürdürülebilirlik güvence denetiminin bağımsız denetimin mevcut paradigmaları içerisinde yürütülmesinin yaratabileceği çeşitli tehditler ve zorluklar bulunmaktadır. Çalışmada, sürdürülebilirlik güvence denetiminin denetim çalışmalarında yaratabileceği tehditler ve zorlukların klasik bağımsız denetim metodolojisi özelinde ortaya konması ve konuyla ilgili çözüm önerilerinin sunulması amaçlanmıştır. Çalışmanın sonuçları, sürdürülebilirlik güvence denetiminin bağımsız denetimde ciddi metodoloji değişikliklerine işaret etmiş ve yeni denetim prosedürleri ile tekniklerine ihtiyaç olacağını göstermiştir.

1- Dr. Öğretim Üyesi, İstanbul Kültür Üniversitesi, İİBF İşletme (İngilizce) Bölümü, g.bircan@iku.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0217-6339

Gönderim Tarihi/Submitted: 04.01.2025

Revizyon Talebi/Revision Requested: 12.01.2025

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 19.01.2025

Kabul Tarihi/Accepted: 07.02.2025

Atıf/To Cite: Bircan, N. G. (2025). Bağımsız Denetimde Yeni Paradigma: Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi. Sayıştay Dergisi, 36 (136), 35-66. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1613378>.

ABSTRACT

Throughout history, sustainability has had a significant impact on numerous disciplines. One of these disciplines is auditing. The main mission of auditing is to provide reasonable assurance to the related parties by expressing an opinion on the financial statements. With the concept of sustainability, the definition and meaning of the concept of assurance in auditing science has changed. This situation has led to the emergence of a new sub-type of audit under the name of "sustainability assurance audit". Sustainability assurance audit, which aims to provide assurance on sustainability disclosures, has led to a paradigm shift in auditing and changed the focus of the audit. In practice, sustainability assurance audits conducted by independent auditors within the scope of traditional and modern audit procedures are increasing. However, there are various threats and challenges that may arise from conducting sustainability assurance audit within the existing paradigms of independent auditing. This study aims to outline the threats and challenges that sustainability assurance audit may pose to audit work in terms of the classical independent audit methodology and to offer solutions. The results of the study indicate that sustainability assurance auditing will lead to significant methodological changes in independent auditing and that new audit procedures and techniques will be needed.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Finansal Tablolar, Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi, Sürdürülebilirlik Raporları.

Keywords: Independent Audit, Financial Statements, Sustainability Assurance Audit, Sustainability Reports.

1. GİRİŞ

Sürdürülebilirlik; çevresel, sosyal, yönetim (ÇSY) ile ilgili faktörleri içeren karmaşık bir kavram olarak tüm işletmeleri yakından ilgilendirmektedir. ÇSY faktörleri işletmelerin finansal olmayan bilgilerini temsil etmekte, küresel nitelikteki riskleri ve fırsatları içermektedir (Doğan, 2024: 103). Söz konusu riskler ve fırsatlar işletmelerin geleceğe dair stratejilerini şekillendirme sürecinde ciddi etkiler yaratmakta ve başarısını önemli ölçüde etkilemektedir. Diğer yandan ilgili paydaşların işletmeler hakkında alacakları kararlar kapsamında bu işletmelerin ÇSY risk ve fırsatlarına yönelik sunmuş oldukları açıklamalara ilişkin güvenilir bilgiye ulaşma talepleri de her geçen gün artmaktadır. Bu durum, işletmelerin sürdürülebilirlik açıklamalarına ilişkin güvence sağlanması ihtiyacını açığa çıkarmış ve bu durum denetim mesleğinde yeni bir trend olarak *sürdürülebilirlik güvence denetimi* yaklaşımının geliştirilmesine yol açmıştır.

Sürdürülebilirlik güvencesi, sürdürülebilirlik açıklamalarının doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla işletmelerin sürdürülebilirlik yönetimi tekniklerinin ve sürdürülebilirlikle ilgili nihai açıklamalarının objektif şekilde

bağımsız denetimini kapsamaktadır (Alabdullah, 2023: 671). Sürdürülebilirlik güvence denetimleri objektif incelemeye öncelik vererek temelde aşağıda belirtilen konularda işletmelere yardımcı olmayı amaçlamaktadır (Oltenau vd., 2024: 689):

- i) Sürdürülebilirlik faaliyetlerinin kontrol edilmesi,
- ii) Kurumsal sürdürülebilirlik politikalarına bağlılığının sağlanması,
- iii) Çevresel mevzuatlara uyumun sağlanması.

Kavramsal açıdan sürdürülebilirlik güvence denetimi, denetim biliminin genel kabul görmüş tanımındaki mevcut paradigmaları değiştirmektedir. Nitekim denetim bilimindeki güvence kavramı, sürdürülebilirlik güvence denetimi kavramının ortaya çıkışı ile birlikte boyut değiştirmiştir. Sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde sağlanan güvence, finansal raporlardaki finansal bilgilerin doğruluk ve uygunluğuna yönelik sağlanan güvenceden farklı olarak finansal nitelikte olmayan sürdürülebilirlik açıklamalarına yönelik sağlanan güvenceyi içermektedir. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik güvence denetimi, denetçilerin özellikle de bağımsız ve iç denetçilerin görev ve sorumluluklarını daha ileri ve farklı bir boyuta taşımaktadır.

İç denetçiler, sürdürülebilirlik güvence denetiminde hem güvence hem de danışmanlık rolüne sahip bulunan denetçilerdir. Bu doğrultuda iç denetçilerin işletme içi uzmanlık ve öngörülerini sürdürülebilirlik raporlamasının içeriğine ve kalitesine büyük oranda etki edebilmektedir (Özçelik ve Öztürk, 2019: 125). Bağımsız denetçiler ise KGG tarafından belirlenen şartlar dahilinde, sürdürülebilirlik güvence denetimi yapmak üzere resmî olarak yetkilendirilmiş denetçilerdir. Sürdürülebilirlik açıklamalarına yönelik güvence denetimi hizmeti yasal olarak bağımsız denetçiler tarafından verilebilmektedir. Ancak, sürdürülebilirlik güvence denetimi yaklaşımı ile birlikte değişen ve yeniden şekillenen denetçi görev ve sorumluluklarının denetim biliminin klasik paradigmalarına bağlı olarak yerine getirilmesi veya beklentileri tam olarak karşılaması gerçekte mümkün olamamaktadır. Bu durum uygulamada yürütülen denetim çalışmalarının kalitesiyle ilgili bazı soru işaretleri oluşturabilmekte ve çeşitli tartışmaları beraberinde getirebilmektedir.

Bu çalışmanın ana odak noktasını, sürdürülebilirlik güvence denetiminin denetim fonksiyonunda yaratabileceği tehditler ve zorlukların bağımsız denetim özelinde metodolojik olarak değerlendirilmesi oluşturmaktadır.

Özellikle ulusal literatürde bu konudaki eksikliklerin bulunması çalışmanın temel motivasyonunu oluşturmuştur. Çalışmada ilk olarak konuyla ilgili teorik bilgiler paylaşılmıştır. Sonrasında ilgili literatür incelemesine yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise sürdürülebilirlik güvence denetimi, bağımsız denetim özelinde metodolojik açıdan değerlendirilmiş ve konuyla ilgili çeşitli çözüm önerileri sunulmuştur.

2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMİNİN TEORİSİ

Günümüz dünyasının değişen dinamikleri doğrultusunda, denetim biliminin kapsamı genişlemekte ve farklı denetim yaklaşımları ortaya çıkabilmektedir. Bu durum, denetim çalışmalarını yürüten denetçilerin ve denetim şirketlerinin konfor alanlarından çıkarak farklı denetim alanlarına yönelmelerini, farklı denetim yaklaşımlarını veya tekniklerini benimsemelerini ve mesleki yargılarını farklı odak noktaları üzerinde yoğunlaştırmalarını gerektirmektedir. Sürdürülebilirlik güvence denetiminin bu anlamda denetim paradigmasında önemli bir değişimi içerdiği söylenebilir. Çalışmanın bu bölümünde; *sürdürülebilirlik güvence denetimi kavramı, gelişimi ve kısa tarihçesi, sürdürülebilirlik raporları ve endeksleri ile sürdürülebilirlik güvence denetimi standartları* konularına yönelik teorik bilgiler paylaşılmıştır.

2.1. Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Kavramı

Sürdürülebilirlik; birçok alanda olduğu gibi denetim alanında da yapısal bir değişim ve dönüşüme neden olarak mevcut dinamikleri değiştirmiştir. ÇSY boyutlarıyla sürdürülebilirlik, tüm işletmeleri etkileyerek işletmelerin sürdürülebilirlik açıklamalarının güvenilirliğinin sağlanması konusundaki ticari ve sosyal baskıları arttırmıştır. Söz konusu ticari ve sosyal baskılar denetçileri ve denetim şirketlerini yeni bir denetim alanı olarak sürdürülebilirlik güvence denetimine yönlendirmiştir (Boiral vd., 2020: 327).

Sürdürülebilirlik güvence denetimi, sürdürülebilirlik kavramının etkisiyle denetime konu yeni içeriklerin oluşması sonucunda ortaya çıkmış bir denetim yaklaşımıdır. Denetim biliminin genel kabul görmüş tanımından hareketle sürdürülebilirlik güvence denetimi; sürdürülebilirlik raporlarındaki sürdürülebilirlik açıklamalarının sürdürülebilirlik raporlama standartlarına uygunluğu konusunda makul veya sınırlı düzeyde güvence sağlamak ve bu konuda bir görüş oluşturmak amacıyla yeterli, uygun denetim kanıtı toplanması

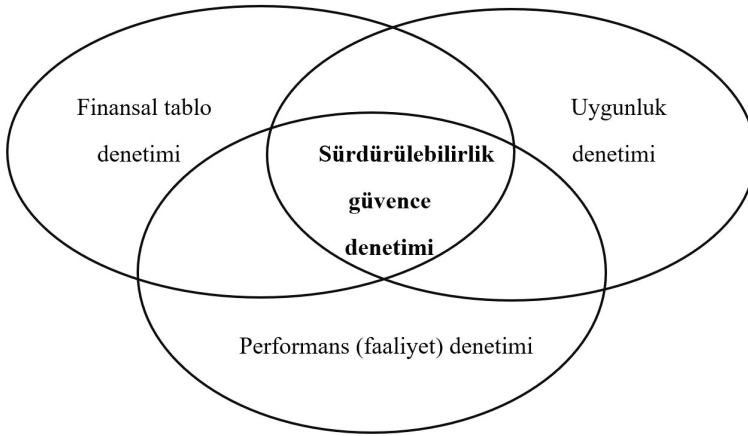
ve objektif şekilde değerlendirilmesi süreci olarak tanımlanabilir. Modern denetim biliminin en güncel yaklaşımlarından biri olan sürdürülebilirlik güvence denetiminin temel konusunu, işletmelerin sürdürülebilirlik açıklamalarının doğruluğu ve uygunluğu konusunda makul veya sınırlı güvence sağlanması oluşturmaktadır. Bu yüzden sürdürülebilirlik güvence denetimi, işletmelerin sürdürülebilirlikle ilgili konularda hesap verilebilirliğinin ve şeffaflığının sağlanması için etkin bir çözüm yolu olarak görülmektedir (Talbot ve Boiral, 2023: 2304). Sürdürülebilirlik güvence denetiminin temel amacı, işletmelerin ÇSY amaçlarına ulaşma düzeyinin yani performansının değerlendirilmesidir. ÇSY konuları, paydaşların ve yönetim organlarının talepleriyle hareket eden işletmeler için en yüksek öncelikli konuları oluşturmaktadır. Nitekim ÇSY ile ilgili konular ve finansal nitelikte olmayan diğer konular finansal dışı parametreler çerçevesinde işletmelerin performansına yön verebilmekte (IIA, 2022: 7) ve bu nedenle sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde öncelik, işletmelerin ÇSY amaçlarının incelenmesine verilmektedir.

Uluslararası literatürde, *üç boyutlu denetim*, *çevresel denetim* ve *kurumsal sosyal sorumluluk denetimi* gibi isimlerle de anılan sürdürülebilirlik güvence denetimi diğer denetim türlerinden farklı bir karakteristiğe ve daha kompleks bir yapıya sahiptir. İşletmelerin performansının alışlagelmişin dışında finansal ölçütlere göre değil finansal nitelikte olmayan sürdürülebilirlik faaliyetlerine göre ölçülmesi ve değerlendirilmesi, sürdürülebilirlik güvence denetimini diğer denetim türlerinden farklı kılmaktadır. Öte yandan bir sürdürülebilirlik güvence denetiminin kapsamı, işletmelerin karbon ayak izi ölçümünden su tüketimine, enerji tüketim miktarından atık çıkarma miktarına, sosyal sorumluluk faaliyetlerine ve daha fazlasına yönelik tüm iç ve dış faktörlerin analizini kapsayacak şekilde genişleyebilmektedir (ACCA, 2020). Dolayısıyla ÇSY ile ilgili birbirinden farklı pek çok faktör sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin kapsamı içerisinde yer alabilmektedir.

Konusuna göre bir sürdürülebilirlik güvence denetiminin aynı anda hem performans denetimi hem uygunluk denetimi hem de finansal tablo denetimi niteliğinde olabileceği sonucuna varılabilir. Sürdürülebilirlik güvence denetimi çalışmaları temelde işletmelerin çevresel performansının ölçülüp değerlendirilmesini, bu performans ile diğer kriterler arasında ilişki kurulmasını içermektedir (Appiah vd., 2024: 5) Bu özelliği ile sürdürülebilirlik güvence denetimi, aynı zamanda bir performans denetimidir. İşletmelerin

sürdürülebilirlikle ilgili amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi işletme üst yönetimi ve devlet tarafından konulmuş sürdürülebilirlik politika ve hedeflerine uyumu gerektirmektedir. Sürdürülebilirlik güvence denetimi kapsamında bu uyumun ölçümü ise uygunluk denetimi olarak değerlendirilebilir. Ayrıca işletmelerin sürdürülebilirlik bilgilerinin çeşitli finansal bilgilerle ilişkisinin bulunması durumunda bu bilgilerin finansal tablolar üzerindeki rakamsal etkisinin yine sürdürülebilirlik güvence denetimi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu yönüyle sürdürülebilirlik güvence denetimleri finansal tablo denetimlerini de içerebilmektedir. Sürdürülebilirlik güvence denetiminin konusuna göre diğer denetimlerle olan ilişkisi Şekil 1'de şematik olarak gösterilmiştir.

Şekil 1: Konusuna Göre Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde öncelik, işletmelerin sürdürülebilirlikle ilgili amaçlarına ulaşma düzeyinin yani sürdürülebilirlik performansının incelenmesine verilmektedir (Oltenau vd., 2024: 689). Bir başka ifadeyle sürdürülebilirlik güvence denetimi, bir işletmenin performansının sistematik olarak ölçülmesi ve değerlendirilmesi için oluşturulmuş standart bir mekanizmadır. Bu standardın sağlanmasında sürdürülebilirlik güvence denetiminin aşağıda belirtilen üç temel özelliği ön plana çıkmaktadır (Appiah vd., 2024: 5):

i. İşletmelerin çevresel performansının ölçülebilir kriterlere göre değerlendirilmesi,

ii. İşletmelerin çevresel performansının ölçümünde kullanılan kriterler ve diğer kriterler (sosyal kriterler, yönetim kriterleri, ilişkili finansal kriterler) arasında ilişki kurulması,

iii. Nitelikli bir denetim ekibi ile çalışılması ve işletmelerin sürdürülebilirlikle ilgili örgütsel süreçlerinin iç denetçiler, bağımsız denetçiler veya her ikisi tarafından raporlanması.

Yukarıda belirtilen açıklamalar incelendiğinde sürdürülebilirlik güvence denetiminin yalnızca finansal performansa odaklanan finansal tablo denetiminin oldukça ötesinde, birden fazla odak noktası bulunan sosyal-ekolojik bir denetim yaklaşımına sahip olduğu görülmektedir.

2.2. Sürdürülebilirlik Güvence Denetiminin Kısa Tarihçesi ve Gelişimi

Sürdürülebilirlik güvence denetimi, sürdürülebilirlik raporlarının şeffaflık ve güvenilirliğinin sağlanması dolayısıyla bir bütün olarak sürdürülebilirlik raporlarının kalitesinin artırılması ihtiyacından ortaya çıkmış bir kavramdır. Bu bağlamda sürdürülebilirlik güvence denetimi kavramının doğuşu temelde sürdürülebilirlik raporlamasında yaşanan güncel gelişmelerin bir yansıması olarak nitelendirilebilir. Sürdürülebilirlik raporlarının tarihsel gelişimi incelendiğinde, dünyada sürdürülebilirlik raporları ilk defa 1997 yılında Finlandiya’da zorunlu bir rapor uygulamasına dönüştürülmüştür (Güngör, 2019: 25). Finlandiya’yı takiben AB üye ülkeleri 2023 yılında yürürlüğe giren “Sürdürülebilirlik Raporlama Yönergesi” kapsamında bazı işletmelerin 2024 yılı itibarıyla sürdürülebilirlik raporu hazırlamalarını zorunlu hale getirmiştir (Akdoğan, 2024: 226). Bu kapsamda Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB- International Sustainability Standards Board), 28.06.2023 tarihinde sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında dikkate alınacak uluslararası sürdürülebilirlik raporlama standartlarını yayınlamıştır. Bu karara paralel şekilde Türkiye’de de KGK tarafından 2023 yılında sürdürülebilirlik raporlaması standartları yayınlanmış ve 05.01.2024 tarihli karar ile belli işletmelerin sürdürülebilirlik raporu hazırlamaları zorunlu hale getirilmiştir. Zorunlu sürdürülebilirlik raporlamasına geçiş ile birlikte sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence denetimleri de zorunlu bir uygulamaya dönüşmüştür (KGK, 2024a: 1).

2.3. Sürdürülebilirlik Raporları ve Endeksleri

Sürdürülebilirlik raporları en yalın tanımıyla işletmelerin sürdürülebilirlikle ilgili bilgilerinin sunulduğu raporlardır. Sürdürülebilirlik raporlaması ise işletmelerin faaliyetlerini sürdürülebilir hale getirebilmeleri için hedefler belirlemelerine, finansal olmayan performanslarını ölçebilmelerine ve değişimi yönetmelerine yardımcı olan bir raporlama türünü ifade etmektedir (Sultankhanova vd., 2019: 28). Uygulamada sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında kullanılan birbirinden farklı birçok raporlama çerçevesi söz konusudur. Bunlardan ilki 2013 yılında Küresel Raporlama Girişimi (GRI-Global Reporting Initiative) tarafından "G4 Sürdürülebilirlik Raporlama İlkeleri" adı altında yayınlanan sürdürülebilirlik ilkeleridir (Akdoğan, 2024: 226). Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi İmzacı İşletmelerin İlerleme Raporu İlkeleri (COP- Conference of the Parties to the United Nations Framework Convention on Climate Change), Karbon Saydamlık Projesi Raporlama İlkeleri (CDP- Carbon Disclosure Project) ve Entegre Raporlama İlkeleri (IR- Integrated Reporting) ise sürdürülebilirlik raporlarında kullanılan diğer raporlama çerçevelerine örnektir.

Sürdürülebilirlik raporları temelde çevresel, sosyal ve yönetimle ilgili olmak üzere üç farklı performans göstergesini içerebilmektedir. Söz konusu performans göstergelerinin ölçümünde dünyada ve Türkiye'de çeşitli sürdürülebilirlik endeksleri kullanılmaktadır. Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksi (DJSI- Dow Jones Sustainability Index), FTSE4Good Endeksi, Çevresel Sürdürülebilirlik Endeksi (ESI- Environmental Sustainability Index) dünyada sürdürülebilirlik raporlaması performans ölçümünde yaygın olarak kullanılan endekslere örnek olarak verilebilir (Dönmez ve Taşkın, 2023: 224). Bu endekslerden DSJI, dünyadaki ilk sürdürülebilirlik endeksidir ve 1999 yılında uygulamaya geçmiştir. DSJI Endeksini takiben 2000 yılında uygulamaya konulan FTSE4Good Endeksi, ağırlıklı olarak işletmelerin ÇSY alanlarındaki performanslarını ölçümleyen bir endekstir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 66). Dünya Ekonomik Forumu tarafından oluşturulan ESI Endeksi ise 148 ülke için belirlenmiş 68 göstergeden türetilmiş bir endekstir. Endekse ait göstergeler; çevre sistemleri, çevresel streslerin azaltılması, insan savunmasızlığının azaltılması, sosyal ve kurumsal kapasite, küresel yönetim olmak üzere 5 farklı bileşeni içermektedir (Gedik, 2020: 204). Türkiye'de ise dünyadaki uygulamalara benzer biçimde 2014 yılında BIST Sürdürülebilirlik Endeksi oluşturulmuştur. Bu Endeks, hisseleri Borsa İstanbul'da işlem gören kurumsal şirketler arasında sürdürülebilirlik performansı yüksek olan şirketlerin sıralandığı bir endekstir.

2.4. Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Standartları

Dünyada 2008 yılında Sosyal ve Etik Hesap Verilebilirlik Enstitüsü tarafından yayınlanan "AA1000AS Hesap Verilebilirlik Güvence Standardı" ile 2013 yılında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB- International Auditing and Assurance Standards Board) tarafından yayınlanan "IASE3000 Güvence Denetimi Standardı", sürdürülebilirlik güvencesi de dahil olmak üzere tüm güvence denetimlerinde kullanılan iki temel Standardı oluşturmaktadır (Simnett vd., 2022: 247). Türkiye'de ise güvence denetimi çalışmalarına yönelik KGK tarafından resmî olarak onaylanmış beş farklı güvence standardı bulunmaktadır. Bu standartlar aşağıdakilerden oluşmaktadır:

- i) GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri,
- ii) GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi,
- iii) GDS 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları,
- iv) GDS 3410 Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri,
- v) GDS 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri.

Belirtilen standartlardan GDS 3400, 3402 ve 3420 finansal bilgi ve açıklamaların güvence denetimi çalışmalarıyla ilgilidir. GDS 3000 ve 3410 ise sürdürülebilirlik açıklamaları da dahil olmak üzere finansal nitelikte olmayan açıklamaların güvence denetimlerinde kullanılabilir. Bununla birlikte sürdürülebilirlik açıklamalarının denetimi özelinde oluşturulmuş tek bir güvence standardı bulunmaktadır. İlgili Standart, IAASB tarafından 20 Eylül 2024 tarihinde onaylanan SGDS (ISSA- International Standard on Sustainability Assurance) 5000 Sürdürülebilirlik Güvencesi Uluslararası (Taslak) Standardıdır. Bu Standardın nihai halinin 2025 yılı içerisinde yayınlanması öngörülmektedir. Standart kapsamında güvence denetimine konu olacak sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin raporlama döneminin ise 15 Aralık 2026 ve sonrasını kapsayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla işletmelerin 2026 raporlama dönemine ait sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimlerinde SGDS 5000 en erken 2027 yılı içerisinde aktif olarak kullanılabilir. Bu yüzden uygulamada sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimi çalışmaları, 2027 yılına kadar KGK'nın 5 Eylül 2024 tarihli duyurusunda da belirttiği üzere GDS 3000 ve 3410'a göre yürütülecektir (KGK, 2024a: 2).

GDS 3000, işletmelerin finansal bilgilerinin bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetimi dışındaki güvence denetimi hizmetleri ile ilgili genel hükümleri içermektedir (KGK, 2024b: 5). Bu Standart, tüm güvence denetim standartlarının anayasası niteliğindedir ve herhangi bir güvence denetimi hizmeti için genel çerçeve oluşturan bir rehber olarak değerlendirilmelidir (Ural ve Yanık, 2022: 509). GDS 3000, SGDS 5000 (Taslak) ile karşılaştırıldığında GDS 3000'nin genel bir güvence, SGDS 5000'in ise sürdürülebilirlik güvence denetimlerine özel tasarlanmış spesifik bir güvence standardı niteliğinde olduğu görülmektedir (IAASB, 2024: 7). SGDS 5000, bu niteliği ile diğer tüm güvence denetimi standartları arasında ayrı bir konuma sahip bulunmaktadır. GDS 3410 ise spesifik olarak işletmelerin sera gazı açıklamalarına ilişkin güvence verilmesi ile ilgili hükümleri içermektedir. Standardın amacı işletmelerin sera gazı açıklamalarının önemli bir hata veya hile içerip içermediğine yönelik makul veya sınırlı güvence verilmesidir (KGK, 2023: 1).

3. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Bu bölümde ulusal ve uluslararası literatürde sürdürülebilirlik, sürdürülebilirlik raporları ve/veya güvence denetimi adı yayınlanmış olan akademik makaleler incelenmiştir. Literatür incelemesi, çalışmanın zaman ve kapsam kısıtları ile konuyla ilgili en güncel standartların yürürlüğe girişi tarihleri de dikkate alınarak son beş yıl (2020-2024) ile sınırlandırılmıştır. Literatür incelemesinin sonuçları, genel itibarıyla sürdürülebilirlik raporlamasının henüz tatmin edici düzeyde sağlanmadığını ve bu alandaki denetimlerin yeterli olgunluğa ulaşmadığını göstermektedir.

Amoaka vd. (2023), Gana'daki üretim işletmelerinde anket veri toplama yöntemi ile yaptıkları araştırmada sürdürülebilirlik denetimi çalışmalarında iç denetim etkinliği, risk yönetim süreci ve sürdürülebilirlik farkındalığı arasında pozitif ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Dönmez ve Taşkın (2023), ilaç endüstrisinde gönüllü olarak GRI Standartları kapsamında sürdürülebilirlik raporu yayınlanan 15 farklı işletmenin sürdürülebilirlik raporlarını içerik analizi yöntemi ile inceleyerek bu işletmelerin çevresel etkilere karşı duyarlılıklarının sürdürülebilirlik raporlarına yansımaya düzeyini ölçmüştür. Araştırmanın sonuçları, işletmelerin çevresel duyarlılıklarının sürdürülebilirlik raporlarına yansımaya şekli ve düzeyi konusunda herhangi bir standardizasyonun sağlanmadığını göstermiştir.

Sayar ve Özdemir (2022), sürdürülebilirlik raporlamasını genişletilmiş dış raporlama ve güvencesi açısından ele almış ve sürdürülebilirlik raporları ile finansal raporların yakınsamasında genişletilmiş dış raporlama ve güvencesi yaklaşımını bir çözüm önerisi olarak sunmuştur. Tanç ve Ekinler (2022), araştırmalarında işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarında açıklanan sera gaz salımı düzeyleri ve bunun sürdürülebilirliğe olan katkısını incelemiştir. Araştırma sonucunda işletmelerin sera gaz salımı düzeyini azaltmasının işletmelerin sürdürülebilirliğini bunun da tüm dünyanın sürdürülebilirliğini olumlu yönde etkileyeceği vurgulanmıştır. Temiz vd. (2022) ise işletmelerin sürdürülebilirlik raporu yayımlama ve bu raporlara ilişkin bağımsız güvence hizmeti alma kararlarında etkili olan faktörleri birden fazla istatistikî yöntem kullanarak incelemiştir. İnceleme sonucunda işletmelerin sürdürülebilirlik raporu yayımlama olasılıklarını en fazla artıran faktörler; işletme büyüklüğü, kaldırma ve kârlılık oranları, yönetim kurulu büyüklüğü, kadın üye oranı ve sürdürülebilirlik performansı olarak belirlenmiştir.

Sultankhanova ve Yanık (2021a), işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliği üzerinde güvence denetimi çalışmalarının gerekliliğini, anket ve yüz yüze görüşme yöntemlerini kullanarak değerlendirmişlerdir. Ulaşılan sonuçlar çalışmaya katılan farklı kesimlerin ağırlıklı olarak sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminden geçmesi gerektiği görüşünü desteklediğini göstermiştir. Çalışmada katılımcıların güvence denetim hizmeti gerekliliğini destekleyen görüşü açısından sürdürülebilirlik raporlarında en çok hangi sürdürülebilirlik konusuna ağırlık verdiği de ortaya çıkarılmıştır. Sultankhanova ve Yanık (2021b), aynı yıl içerisinde kaleme aldıkları bir başka çalışmada finansal bilgi kullanıcılarının sürdürülebilirlik raporunun önemi konusundaki görüşlerini ve güvence denetiminin gerekliliği konusundaki algılarını anket yöntemi ile ölçmüştür. Çalışmada sürdürülebilirlik ve güvence denetimi raporlarının önemi konusunda finansal bilgi kullanıcılarının görüşlerinin alınmasının önemi vurgulanmıştır.

DeSimone vd. (2020), araştırmalarında risk değerlendirme süreci, iç denetim fonksiyonu, sürdürülebilirlik raporları ve sürdürülebilirlik denetimi arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Araştırma sonucunda iç denetçiler tarafından yürütülen risk değerlendirme süreci ve sürdürülebilirlik denetimi arasında pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca araştırmanın sonuçları, çevresel hassasiyetleri olan, büyük ölçekli ve sürdürülebilirlik raporu yayınlanan

işletmelerin Anglo-Sakson ülkelerine kıyasla çok daha yüksek oranda iç denetim fonksiyonunu sürdürülebilirlik denetimi çalışmalarına entegre ettiğini göstermiştir. Celayir (2020) çalışmasında, BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan ve sürdürülebilirlik raporu yayınlanan işletmelerden sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin bağımsız güvence denetimi hizmeti alan işletmelerin ağırlığını incelemiştir. Çalışma ile araştırmaya konu işletmelerin ağırlıklı kısmının sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin bağımsız güvence denetimi almadığı tespit edilmiştir. Yeşilçelebi (2020), denetlenen işletmelerin sürdürülebilirlik raporları yerine işletmeleri denetleyen bağımsız denetim şirketlerinin kendi sürdürülebilirlik raporlarına ne derece önem verdiğini ortaya koymak amacıyla içerik analizi çalışması uygulamıştır. Analiz sonucunda Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin sürdürülebilirlik konusuna düşük düzeyde ilgi gösterdiği tespit edilmiştir.

Literatür incelemesinin sonuçları, akademik çalışmalarda genel olarak sürdürülebilirlik güvence denetiminin bağımsız denetimin mevcut paradigmaları içerisinde yürütülmesinin yaratabileceği tehditlerin ve zorlukların ihmal edildiğini göstermiştir. Mevcut literatürde; sürdürülebilirlik güvence denetiminde bağımsız ve iç denetim etkinliği, sürdürülebilirlik güvence denetiminin faydaları ve önemi, işletmeleri sürdürülebilirlik güvence denetimine yönelten sebepler ve bu konudaki farkındalık düzeyleri gibi konulara odaklanıldığı görülmektedir. Bu çalışmada mevcut literatürdeki genel eğilimin aksine sürdürülebilirlik güvence denetiminin bağımsız denetim fonksiyonunda yaratabileceği çeşitli tehditler ve zorluklar metodolojik olarak değerlendirilmiştir. Çalışma bu yönüyle diğer çalışmalardan farklı olarak sürdürülebilirlik güvence denetimi konusu ile ilgili farklı bir odak noktasına işaret etmekte ve konuyu farklı bir perspektif üzerinden ele almaktadır.

4. BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINDA SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMİ

4.1. Bağımsız Denetim ve Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi İlişkisi

Genel kabul görmüş tanımıyla bağımsız denetim; işletmelerin finansal bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla finansal tabloların ve açıklamaların Uluslararası Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartlarına (TFRS ve TMS) uygunluğu konusunda makul veya sınırlı düzeyde bir görüş

vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir. Sürdürülebilirlik güvence denetimi ise işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarının Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarına (TSRS'lere) uygunluğu ve doğruluğu konusunda makul veya sınırlı güvence sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplanması amacıyla gerekli denetim tekniklerinin uygulanarak değerlendirilmesi ve rapora bağlanması olarak ifade edilmektedir (KGK, 2024c: 1). Bağımsız ve sürdürülebilirlik güvence denetimi faaliyetleri karşılaştırıldığında sürdürülebilirlik güvence denetiminin bağımsız denetimden çok daha geniş bir kapsama sahip olduğu görülmektedir. Bağımsız denetim ve sürdürülebilirlik güvence denetiminin teorik tanımlarından ve temel özelliklerinden hareketle çeşitli kriterler açısından yapılan karşılaştırma Tablo 1'de özet olarak sunulmuştur. Tablonun hazırlanmasında daha önce Dinç ve Atabay (2016: 1534)'in bağımsız denetim ve güvence denetimi karşılaştırmasına benzer bir yaklaşım izlenmiştir.

Tablo 1: Bağımsız Denetim ve Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Karşılaştırması

Karşılaştırma Kriteri	Bağımsız Denetim	Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi
1) Denetlenen bilginin türü	Finansal bilgiler (finansal raporlar)	Sürdürülebilirlik ile ilgili bilgiler (sürdürülebilirlik raporları)
2) Denetlenen verinin niteliği	Daha somut ve nicel	Daha soyut ve nitel
3) Denetim ölçütü	TFRS/ TMS	TSRS
4) Denetçi türü	Bağımsız denetçi	Sürdürülebilirlik denetçisi
5) Denetim raporu türü	Bağımsız denetim raporu	Sürdürülebilirlik denetim raporu
6) Rapor hedef ana kitlesi	Yatırımcılar	Sınırlanmamış
7) Önemlilik tespiti	Finansal önemlilik	Finansal ve çifte önemlilik
8) Güvence türü	Makul veya sınırlı güvence	Sınırlı güvence ²

Kaynak: Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Sürdürülebilirlik güvence denetimleri, sürdürülebilirlik denetçileri tarafından yürütülebilmektedir. Önceki yıllarda bağımsız denetim ve danışmanlık şirketleri, mühendislik şirketleri veya sertifikalı sürdürülebilirlik uzmanları tarafından yerine getirilebilen sürdürülebilirlik denetçiliği yetkisi, Avrupa'daki

2- Güvence denetimi çalışmaları sonucunda "makul" veya "sınırlı" düzeyde güvence sağlanabilmektedir. Bununla birlikte mevcut uygulamada sürdürülebilirlik raporlarının denetimine ilişkin verilen güvencelerin sadece sınırlı güvence şeklinde olması, henüz makul düzeyde bir güvenceye geçilememiş olması ve KGK tarafından da bu denetimlerin sınırlı güvence ile başlayacak olmasının ilan edilmesi sebebiyle sürdürülebilirlik güvence denetimlerindeki güvence türü diğer güvence denetimlerinden farklı olarak Tablo 1'de sadece "sınırlı güvence" olarak dikkate alınmıştır.

düzenlemelere paralel olarak Türkiye’de de 2024 yılı itibarıyla sınırlandırılmıştır. KGK tarafından hazırlanarak görüşe sunulan Sürdürülebilirlik Denetimi Taslak Yönetmeliği’ne göre, sürdürülebilirlik alanında güvence denetimi dolayısıyla sürdürülebilirlik denetçiliği yapmaya yetkili kişiler sadece KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçilerle sınırlandırılmıştır (KGK, 2024c: 2). Dolayısıyla sürdürülebilirlik denetçileri aynı zamanda bağımsız denetçi sertifikasına sahip kişiler olarak karşımıza çıkmaktadır. KGK tarafından 5 Eylül 2024 tarihli 32563 sayılı Resmî Gazete’de ilan edilen karar ise sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimini zorunlu hale getirmiştir (KGK, 2024a: 1). Bu düzenleme bağımsız denetçileri, sürdürülebilirlik güvence denetiminin yasal olarak yetkili tek denetçileri pozisyonuna getirmiştir. Böylelikle sürdürülebilirlik güvence denetiminin farklı uzmanlığa sahip kişiler tarafından yerine getirilmesinin, sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin kalitesi üzerinde de farklılaşma yaratabileceğine yönelik endişeler ortadan kalkmıştır. Ayrıca yapılan değişiklik ve düzenlemeler bir bütün olarak bağımsız denetimi sürdürülebilirlik güvence denetimine yakınsamıştır.

Uygulamada müşteri işletmelerin, bağımsız ve sürdürülebilirlik güvence denetim hizmetlerini aynı bağımsız denetim şirketinden alması olumlu yönde bir yayılma etkisi yaratabilmekte ve sürdürülebilirlik güvence denetiminin kalitesine olumlu katkı sağlayabilmektedir. Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim faaliyetlerini yürütürken müşteri işletme hakkında edindiği önemli derecede belirli ve sektöre özgü nitelikteki bilgiler, sürdürülebilirlik güvence denetimleriyle yakından ilişkili olabilmektedir. Bu bilgiler, sürdürülebilirlik güvence denetimi sözleşmesine entegre edilebilmekte ve sürdürülebilirlik güvence denetimi faaliyetlerinde de kullanılabilir. Sonuç olarak aynı müşteri işletmeye ait bağımsız denetim ve sürdürülebilirlik güvence denetimi sözleşmelerinin birleştirilmesi, müşteri işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili önemli bilgilerinin daha iyi anlaşılmasına olanak sağlamakta ve sürdürülebilirlik güvence denetimi raporlarında açıklanan güvencenin kalitesini yükseltmektedir (Barbadillo ve Ferrero, 2022: 461).

Kapsamı ve önemi itibarıyla bağımsız denetim, sürdürülebilirlik güvence denetiminin kalitesine olumlu yönde etki edebilmektedir. Bununla birlikte bağımsız denetimin sürdürülebilirlik güvence denetimi alanında olumlu yönde yayılma etkisi yaratabilmesi kolay bir süreç değildir. Sürdürülebilirlik güvence denetiminin aşağıdaki başlık altında ayrıntılı olarak yer verilmiş olan kendine özgü yapısal kısıtları ve zorlukları bu süreci güçleştirebilmektedir.

4.2. Sürdürülebilirlik Güvence Denetiminin Bağımsız Denetim Metodolojisinde Yaratabileceği Tehditler ve Zorluklar

Sürdürülebilirlik güvence denetimi bağımsız denetçiler için yeni ve bilinmeyen bir denetim alanı oluşturmaktadır. Bağımsız denetimin sürdürülebilirlik güvence denetimine yakınsaması, bağımsız denetçilerin konfor alanlarından çıkarak farklı bir alana geçmelerini gerektirmektedir. Bunun temel sebebi; sürdürülebilirlik güvence denetiminde ve bağımsız denetimde denetime konu olguların farklılık göstermesidir. Sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde denetimin konusunu oluşturan sürdürülebilirlik raporları ÇSY boyutlarıyla bağımsız denetimin konusunu oluşturan finansal raporlardan oldukça kapsamlı, karmaşık ve karşılaştırılması zor nitelikteki bilgi ve verileri içermektedir. Sürdürülebilirlik raporlarının kendine özgü yapısal kısıtları, bağımsız denetçilerin işlerini zorlaştırmaktadır. Söz konusu yapısal kısıtlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Ducsai, 2020: 46-47):

- Sürdürülebilirlik raporlarının ortalama düzeyde bilgiye sahip, herhangi bir sektörde spesifik bir uzmanlığı bulunmayan okuyucu için anlaşılması zor ve karmaşık birden fazla sayıda faaliyet göstergesini içermesi,
- Sürdürülebilirlik raporlarında karşılaştırma veya kıyaslama yapılacak metriklerin belirsiz olması ve işletmeler tarafından belirtilen metriklerin düşük ya da yüksek olduğuna yönelik soru işaretlerinin bulunması,
- Sürdürülebilirlik raporlarının sayfa sayılarının ve hacminin yorum yapma, önemli noktaları yakalama ve değerlendirme açısından kullanışsız olması,
- Sürdürülebilirlik raporlarının hedef ana kitesinin ve bu raporların hangi bilgiyi sağladığının kesin olarak belli olmaması,
- Sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliğinin, kredibilitésinin ve raporlarda açıklanan görüşlerin subjektif nitelik taşıması ve raporların hazırlanmasında kullanılan prosedürlerin güvenilirliğinin tartışmalı olması,
- İşletmelerin sürdürülebilirlik raporlarını tamamen kendi istedikleri şekilde biçimlendirebilmesi ve raporların kamuoyuna açık versiyonlarını kendi isteklerine göre filtreledikten sonra erişime sunabilmesi.

Yukarıda belirtilen yasal kısıtlardan son ikisi, sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili standart koyucu organlar tarafından belirlenen sürdürülebilirlik raporlaması standartları ve raporlama çerçevesi ile sınırlandırılabilir. Benzer şekilde ikinci kısıtın etkisinin de özellikle SGDS 5000'in uygulanmaya başlamasıyla birlikte kademeli olarak azaltılabileceği söylenebilir. Nitekim SGDS 5000'e kadar gelen süreçte işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarında kullanacakları metrikleri tamamen kendilerinin seçmesi ve belirlemesine yönelik tanınan serbestlik, bu Standart ile ortadan kalkmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlarının doğasından kaynaklanan diğer yapısal kısıtlar ise mevcut dış denetim metodolojisi ile henüz aşılabilecek düzeyde değildir.

Öte yandan sürdürülebilirlik raporlarına güvence verilmesine ilişkin bağımsız denetçiler üzerindeki baskılar her geçen gün artmaktadır. Bağımsız denetçiler, söz konusu yapısal kısıtları ve baskıları aşmak adına geleneksel ve modern bağımsız denetimdeki alışılmış prosedürleri ve teknikleri uygulama eğilimi gösterebilmektedir. Nitekim Buica vd. (2021: 708), sürdürülebilirlik güvence denetiminde kullanılan bağımsız denetim tekniklerinin finansal tabloların denetimine ilişkin herhangi bir bağımsız denetimde kullanılan tekniklere çok benzer olduğunu tespit etmiştir. Bununla birlikte bu durum her iki denetim türü arasında metodolojik açıdan çeşitli tehditleri ve zorlukları açığa çıkarabilmektedir. Söz konusu tehditler ve zorluklar; metodolojik uygulanabilirlik zorlukları, sosyal arzular ile ekonomik gerçekliklerin zıtlığına ilişkin zorluklar, görünüşte güvence yanılması tehdidi, bağımsız denetçi kaynaklı tehditler, müşteri işletme kaynaklı tehditler ve etik tehditler olmak üzere altı farklı başlık altında özetlenmiştir.

4.2.1. Metodolojik Uygulanabilirlik Zorlukları

Metodolojik uygulanabilirlik ile ilgili zorluklar denetime konu verilerin niteliği ve kapsamı ile önemlilik düzeyinin tespitine ilişkin kısıtlardan kaynaklanmaktadır.

Sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde nitel verilerin çokluğu ve bu verilerin finansal verilerin denetiminde kullanılan bağımsız denetim tekniklerine uygun olmaması metodolojik bir kısıt olarak karşımıza çıkmaktadır (Odwyer, 2011: 1259). Sürdürülebilirlik raporlarındaki pek çok veri bağımsız denetimdeki verilerin aksine çift taraflı kayıt sistemindeki muhasebe kayıtlarına dayanmamaktadır. Bu yüzden sürdürülebilirlik güvence denetimindeki veriler farklı türdeki önemli yanlışlık risklerine sebep olabilmektedir (Canning vd., 2019: 2).

Bilindiği üzere klasik bağımsız denetim metodolojisi; somut kanıtlara, doğrulanabilir işlemlere ve verilere dayanmaktadır. Örneğin, bağımsız denetçiler işletmelerin sürekliliği ile ilgili varsayımlarını tahmini risk modellerini kullanarak değerlendirebilmekte ve kanıt toplayabilmektedir. Geleceğe yönelik belirsizliğin yüksek olduğu, uzun vadeli iklim projeksiyonları gibi sürdürülebilirlik konularında ise bağımsız denetçilerin bugünü ve yakın geleceği somut verilere ve kanıtlara dayalı olarak basitçe tahmin etmesi uygulamada oldukça zorlaşmaktadır. Bu durum temelde kanıtların sübjektifliğinden ve verilerin karmaşıklığından kaynaklanmaktadır. Sürdürülebilirlik güvence denetimi metodolojisi, bağımsız denetim metodolojisinin aksine daha soyut ve nitel veriler üzerine kuruludur. Bu doğrultuda bağımsız denetçilerin somut ve nicel verilerin aksine büyük ölçüde soyut ve belirsiz olan nitel verilerle (biyolojik çeşitlilik riskleri, itibar riskleri gibi) ilgilenmesini gerektirmektedir (Harrer ve Lehner, 2024: 2). Ayrıca sürdürülebilirlik açıklamalarının şeffaflık ve karşılaştırmasının sağlanması da bağımsız denetime kıyasla oldukça güçtür (Talbot ve Boiral, 2023: 2303). Sürdürülebilirlik verileri, finansal verilerin aksine çok fazla çeşitlilik ve değişkenlik gösterebilmektedir. Bu yüzden sürdürülebilirlik ile ilgili karmaşık nitelikteki verilerin standardizasyonunun sağlanması ve denetlenmesi bağımsız denetimde olduğu kadar kolay değildir (Harrer ve Lehner, 2024: 2).

Sürdürülebilirlik güvence denetimi sözleşmeleri teorik olarak bağımsız denetim sözleşmeleri ile benzer özellikler taşıyabilmektedir. Bununla birlikte sözleşme kapsamında sağlanan güvence görüşünün şekli iki denetim türü arasındaki kapsam farklılığını açıkça ortaya koymaktadır. Buna göre bağımsız denetimde bağımsız denetçiler makul düzey gibi yüksek oranda bir güvence sağlayabilirken sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde güvence düzeyinin sınırlı güvence şeklinde olduğu ve daha düşük bir güvence düzeyini temsil ettiği görülmektedir (Carrington, 2019: 157-158). Ayrıca sürdürülebilirlik güvence denetimi ve bağımsız denetim çalışmalarındaki önemlilik düzeyi de kapsam açısından farklılık göstermektedir.

Sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde önemlilik düzeyi değerlendirmesi sadece denetlenen işletmenin sürdürülebilirlik konularıyla sınırlı değildir. İlgili önemlilik düzeyinin tespiti denetçilerin, işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili konu ve problemlerinin işletme ilgili tüm taraflar üzerindeki etkisinin değerlendirmesini de içermelidir (Canning vd., 2019: 7). Bu noktada bağımsız denetimde geçerli olan finansal önemlilik kavramının sürdürülebilirlik

güvence denetimlerinde “finansal önemlilik ve çifte önemlilik” kavramına dönüştüğü ve önemlilik düzeyi değerlendirmesinin kapsamının genişlediği sonucuna ulaşılabilir. Önemlilik düzeyinin tespiti tüm denetimlerde olduğu gibi sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde de kritik bir rol oynamaktadır. Bununla birlikte sürdürülebilirlik güvence denetimlerindeki nitel unsurların denetçilerin önemlilik düzeyi tespitini nasıl etkilediğine yönelik olarak literatürde oldukça sınırlı araştırma yer almaktadır.

Moroney ve Trotman (2016: 571)’in araştırmasına göre sürdürülebilirlik güvence denetiminde önemlilik tespitine etki eden iki temel faktör bulunmaktadır. Bunlar; denetim sözleşmesi ihlalleri ve toplumsal etkilerdir. Araştırma sonuçlarına göre bağımsız denetçiler genel olarak bağımsız denetimlerdeki finansal önemlilik düzeyini sürdürülebilirlik güvence denetimlerindeki finansal önemlilik düzeyinden yüksek tutmaktadır. Özellikle denetim sözleşmesinde herhangi bir sözleşme ihlalinin bulunmadığı durumlarda iki denetim çalışmasındaki önemlilik düzeyi arasındaki fark artmaktadır. Bununla birlikte işletmenin faaliyette bulunduğu ülkedeki sürdürülebilirliğin teşviki ile ilgili toplumsal etkilerin arttığı durumlarda bu fark azalmaktadır. Tüm bu bilgiler doğrultusunda sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde önemlilik düzeyinin tespiti konusunun, bağımsız denetçiler tarafından klasik bağımsız denetim metodolojisinden daha farklı ve kapsamlı şekilde ele alınması gerektiği görülmektedir.

4.2.2. Sosyal Talepler ile Ekonomik Gerçekliklerin Zıtlığına İlişkin Zorluklar

Yatırımcılar ve işletme ilgili paydaşlar uzun vadeli iklim etkileri gibi sürdürülebilirlikle ilgili sosyal talepleri doğrultusunda bağımsız denetçilerden netlik beklemektedir. Bağımsız denetçilerin oldukça belirsiz nitelikteki sürdürülebilir gelecek senaryolarına yönelik net bir öngörü sunması ise gerçekçi olamamaktadır. Bu noktada sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde bağımsız denetçilerin güvence incelemelerinin içeriği ile mesleki uzmanlıkları tartışmaya açık iki konu olarak karşımıza çıkmaktadır (Harrer ve Lehner, 2024: 2-3). Ayrıca bağımsız denetçiler sürdürülebilirlik güvence denetimleri sırasında sürdürülebilirlik hakkında hiçbir şey bilmeyen, sürdürülebilirlik politikaları oldukça yetersiz işletmeler ile karşı karşıya kalabilmektedir. Söz konusu işletmelerin ekonomik hedefleri sürdürülebilirlik hedefleriyle çelişebilmektedir. Bu bağlamda sosyal ve ekonomik taleplere aynı anda ulaşılmasının mümkün olmaması sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde çelişkili durumları açığı çıkarmaktadır. Söz konusu çelişkiler arasında denge kurma ihtiyacı, denetçileri

mesleki uygulamalarını, işletme ile ilgili paydaşların ve müşteri işletmelerin taleplerine uygun hale dönüştürmeye hatta gerekli hallerde mesleki profesyonelliğinden ödün vermeye yönlendirebilmektedir (Gaudy ve Malsch, 2023: 271-273). Tüm bunların bir bütün olarak sürdürülebilirlik güvence görüşlerinin güvenilirliğini olumsuz etkileyebileceği söylenebilir.

4.2.3. Görünüşte Güvence Yanılsaması Tehdidi

Görünüşte güvence yanılsaması tehdidi, uluslararası literatürde hipergerçeklik (hyperreality), yüzeysel doğrulama (superficiality of verification), yeşil aklama (greenwashing) ve yeşil sessizlik (green-hushing) kavramları ile ilişkilendirilmektedir. Sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin bağımsız denetçiler tarafından mevcut denetim tekniklerine sıkı sıkıya bağlı kalınarak yürütülmesi güvence ile ilgili önemli bir riski açığa çıkarmaktadır. Sürdürülebilirliğe özgü metriklerin derinliği ve farklı karakteristiği dikkate alınmadan yürütülen bir denetim çalışması gerçekte olmayan, sadece görünüşte mevcut olan yüzeysel bir güvence yanılsamasına hatta yeşil aklamaya sebep olabilmektedir. Nitekim üretim, tüketim ve yatırım kararlarının şekillenmesinde çevresel hassasiyetlerin etkili rol oynadığı bir dönemde, işletmelerin ve ürünlerinin çevresel performansına ilişkin aldatıcı izlenim verme çabalarında da artış gözlemlenmektedir (Sapmaz Veral, 2022: 101). Bu tür bir güvence yanılsaması, işletmelerle ilgili tüm paydaşları yanlış yönlendirerek bir bütün olarak denetim sektörünün itibarını olumsuz etkileyecek ciddi risklere sebep olabilecektir.

Sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde görünüşte güvence yanılsamasına neden olan beş temel faktör bulunmaktadır. Bu faktörler; denetçilerin yetkinlikleri, mesleki izomorfizm, müşteri işletmenin güvence sürecindeki hakimiyeti, doğrulama sürecinde kullanılan sembolik teknikler ve güvence görüşü açıklamalarının netlik durumundan oluşmaktadır (Boiral ve Saizarbitoria, 2020: 4). Sürdürülebilirlik güvence denetimleri bağımsız denetçilerin temel yetkinliklerinin ötesinde spesifik uzmanlıklar gerektirmektedir. Denetçilerin mesleki izomorfizmin etkisiyle sürdürülebilirlikle ilgili kompleks faktörleri dikkate almadan genel denetim prosedürlerini uygulaması çeşitli bilgi yanılsamalarına sebep olabilecektir. Diğer yandan müşteri işletmenin güvence denetimi sürecindeki aşırı hakimiyeti, denetçilerin bağımsızlığını olumsuz etkileyebilecektir. Böyle bir ortamda ticari kaygılar sebebiyle denetim şirketlerinin sunduğu güvence denetimi ve danışmanlığı hizmetleri de iç içe geçebilecektir (Boiral ve Saizarbitoria, 2020: 5).

Sürdürülebilirlik güvence denetimi yapısı gereği geniş kapsamlı ve değişken konseptlere oldukça çok açık bir alandır. Bağımsız denetçilerin işletmelerin belirttiği sürdürülebilirlik açıklamalarının ötesinde sürdürülebilirlik çalışmaları ve işletmelerin sürdürülebilirliğinin değerlendirilmesinde direk olarak rol alması gerekmektedir. Bununla birlikte bazı durumlarda bu faktörlerden bağımsız olarak sürdürülebilirlik güvence denetiminin kendisi yeşil aklama ve hatta yeşil sessizlik tehdidi içerebilmektedir. Buna göre işletmelerin hiçbir güvence düzeyinin ne yatırımcı taleplerini ne de toplumun beklentilerini karşılama muhtemel olmadığını düşündüğü durumlarda yeşil aklama, sürdürülebilirlikle ilgili planlarını, hedeflerini yeşil aklayıcı olarak etiketlenme riskinden kaçınmak için kamuoyu ile paylaşmaya gönüllü olmadığı, sakladığı durumlarda ise yeşil sessizlik riski artmaktadır (Free vd., 2024: 17).

Sürdürülebilirlik güvence denetiminin bağımsız denetimin alt bir alanı olarak görüldüğü ve sadece işletmelerin belirttiği ÇSY açıklamalarına denetçiler tarafından güvence görüşü verildiği sembolik denetim teknikleri gerçek anlamda bir sürdürülebilirlik güvencesi için yetersiz kalabilmektedir. Etimolojik ve eleştirel açıdan uygulamadaki sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin her zaman gerçek anlamda olması gereken bir sürdürülebilirlik güvence denetiminden en az bir adım geride olacağı söylenebilir (Carrington, 2019: 171-173).

4.2.4. Müşteri İşletme Kaynaklı Tehditler

Metodolojik uygulanabilirlikle ilgili kısıtlarda belirtildiği üzere sürdürülebilirlik güvence denetimine konu oluşturan sürdürülebilirlik açıklamalarının şeffaf ve karşılaştırılabilir olması oldukça zordur. Talbot ve Boiral (2023: 2303)'a göre bunun en temel sebebi bazı işletmelerin özellikle de kamu işletmelerinin sürdürülebilirlik performansı göstergeleri hakkında çok az bilgi veya açıklamaya yer vermesidir. Bazı işletmelerin ise sürdürülebilirlik performansı ile ilgili ütopyik veya idealize edilmiş bir perspektif çizme eğilimi göstermesi bu duruma sebep olmaktadır. Benzer şekilde işletmelerin faaliyetlerinin dünyadaki diğer işletmeler üzerindeki etkisini düşünme, başka işletmelere katkı sağlayabilme konusundaki hassasiyetleri ve sürdürülebilir kalkınma konusundaki yaklaşımları da birbirinden farklı olabilmektedir (Pizzi vd., 2024: 5).

İşletmelerin sürdürülebilirlik raporu hazırlama konusundaki farkındalığı ile personelin bilgi düzeyi ve yetkinliği de müşteri işletme kaynaklı kısıtlar kapsamında değerlendirilebilir. Bağımsız denetçilerin güvence incelemelerinin

içeriği ve kullanacakları iş modeli sürdürülebilirlik güvence denetiminden geçecek işletmeler tarafından hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarının kalitesine bağlı bulunmaktadır. Nitekim bu konuda yapılan araştırmalar bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetimlerindeki odak seviyesi ve müşteri işletmenin sürdürülebilirlik raporlaması konusundaki farkındalık seviyesi arasında pozitif bir korelasyon olduğunu göstermiştir (Liu vd., 2023: 1).

Müşteri işletme kaynaklı tehditler ve zorluklar açısından dikkat çekici bir diğer nokta ise müşteri işletmeden kaynaklanabilecek nispeten dolaylı kısıtlardır. Feijoo vd. (2018: 221)'ne göre işletmelerin sürdürülebilirlik açıklamalarının yeterliliği sürdürülebilirlik güvence denetçisi seçimine ve faaliyette bulunduğu ülkeye göre değişkenlik gösterebilmektedir. Buna göre denetçinin dört büyük denetim şirketinden biri ve faaliyette bulunan ülkenin sürdürülebilirlikle uygulamalarını teşvik eden bir ülke olduğu durumlarda bu durum müşteri işletmenin sürdürülebilirlik açıklamalarının yeterliliğini de olumlu etkilemektedir.

4.2.5. Bağımsız Denetçi Kaynaklı Tehditler

Bağımsız denetçi kaynaklı tehditlerin başında bağımsız denetçilerin bağımsızlığını zedeleyebilecek tutum veya davranışları gelmektedir. Sürdürülebilirlik raporlarının yapısal özellikleri denetim çalışmalarında nitel verilerin subjektif olarak yorumlanmasını gerektirmektedir. Ayrıca denetlenecek müşteri işletmeler de sürdürülebilirlik konularında bağımsız denetçilerin tavsiyelerine ihtiyaç duymakta ve bu konuda baskı yapmaktadır. Bu durum bağımsız denetçileri sürdürülebilirlik güvence denetimi çalışmalarında danışman gibi hareket etmeye yönlendirebilmektedir (Almeida ve Araujo, 2018:28). Bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetimi çalışmalarında danışman gibi hareket etmesi bağımsızlığı zedeleyerek sürdürülebilirlik güvence denetimi raporlarının güvenilirliğine ilişkin soru işaretleri oluşturabilmektedir. Ayrıca bağımsız denetçilerin etik tehditler bölümünde belirtilen etik dışı davranış veya tutumlar göstermesi de sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin kalitesini olumsuz yönde etkileyebilecektir.

Bağımsızlık ve etik dışı davranışlara ek olarak bağımsız denetçilerin mesleki uzmanlık ve yetkinliklerinin yeterlilik seviyesi sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin kalitesi için tehdit oluşturabilmektedir. Sürdürülebilirlik açıklamalarının belirsiz niteliğinden ötürü bağımsız denetçilerin özellikle mesleki şüphecilik ve muhakeme yeteneklerinin her zamankinden daha iyi olması

gerekmektedir. Ayrıca bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlikle ilgili denetim konularında yapay zeka gibi teknolojik araçların kullanımına yönelik yeni yetkinlikler kazanması yeşil aklama gibi problemlerle mücadelede denetçilere yardımcı olabilecek ve sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin kalitesini arttıracaktır (Khan vd., 2024: 20). Bu yüzden bağımsız denetçi kaynaklı tehditlerin azaltılmasında sürdürülebilirlik güvence denetimi alanındaki spesifik uzmanlık ve yetkinliklerin geliştirilmesine yönelik eğitimlerin düzenlenmesine ihtiyaç olduğu söylenebilir.

4.2.6. Etik Tehditler

Bağımsız denetimde olduğu gibi sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde de denetçilerin denetim çalışmalarını etik kurallara uygun olarak yerine getirmesi beklenmektedir. Bununla birlikte denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde etik kurallara uyumunu etkileyen çeşitli tehditler bulunmaktadır. Söz konusu tehditler aşağıdaki gibi özetlenebilir (Boiral vd., 2018: 1116);

- i. Denetçiler üzerindeki ticari baskılar (denetimin kapsamı ve kalitesine ilişkin pazarlık etme, işletme yönetiminin kontrolü ele geçirmesi, mesleki şüphecilikten uzak aşırı iyimser tutum vb.)
- ii. Denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin iç içe girmesi (denetim sözleşmesi süresince müşteri işletmeye danışmanlık tavsiyelerinin verilmesi, bağımsız denetim hizmetinin danışmanlık hizmetleri için bir vitrin olarak kullanılması, görevlerin ayrılığı ilkesine aykırılıklar vb.)
- iii. Yüzeysel doğrulama süreci (sembolik güvence görüşü verilmesi, düşük güvence düzeyi fikrinin baskınlığı, güvence denetimi raporlarında teknik ve hukuksal dilin gizleme aracı olarak kullanılması vb.)
- iv. Müşteri işletme ile aşırı yakınlık (müşteri işletme ile uzun süreli ilişkiler kurulması, mesleki şüphecilik yaklaşımından uzaklaşma, rotasyon sürelerine uyulmaması vb.)
- v. Duruma bağlı diğer dış etkenler (bölgesel ve kültürel farklılıklar, denetim şirketlerinin ticari olarak belli işletmelere bağımlı olması, denetçilerin profesyonellik düzeyinin farklılığı vb.)

Boiral vd. (2018: 1120)'nin araştırma sonuçlarına göre denetçiler üzerindeki ticari baskılar ve yüzeysel doğrulama süreci tehdidi, sürdürülebilirlik güvence denetimlerindeki en büyük etik sorunu oluşturmaktadır. Bilindiği üzere sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde denetçilerin uyması gereken etik

kurallara yönelik düzenlemeler henüz hazırlık aşamasındadır. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik güvence denetimlerine özgü etik tehditler de dikkate alınarak hazırlanacak etik kurallar setinin sürece değer katabileceği sonucuna varılabilir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Kurumsal yatırımcıların sürdürülebilirlikle ilgili yatırımlarının çoğalması ve sürdürülebilir finans pazarının giderek büyümesi sonucunda sürdürülebilirlik raporu yayınlanan işletmelerin sayısı da her geçen gün artmaktadır. Yatırımcılar, kredi kuruluşları, diğer işletme ilgilileri ve bir bütün olarak sürdürülebilir finans pazarının yanlış yönlendirilmemesi için sürdürülebilirlik raporlarında yer verilen sürdürülebilirlik açıklamalarının güvenilirliğinin bağımsız bir uzman tarafından onaylanması, en öncelikli konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada bağımsız denetçilere önemli görev, rol ve sorumluluklar düşmektedir. Mevcut bağımsız denetim metodolojisi ve bağımsız denetçilerin deneyimleri, sürdürülebilirlik güvence denetimi için sistematik bir temel oluşturulmasına önemli faydalar sağlayabilmektedir. Ayrıca bağımsız denetim sözleşmesi süresince bağımsız denetçilerin müşteri işletme ve faaliyette bulunduğu sektör özelinde edinmiş olduğu bilgi, beceri ve tecrübeler, aynı müşteri işletmenin sürdürülebilirlik güvence denetimi çalışmalarına da aktararak, sürdürülebilirlik güvence denetimi sürecine değer katabilmektedir. Bununla birlikte bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetiminde yaratabileceği katma değer, klasik bağımsız denetim metodolojisinin sınırları içerisinde yalnızca belli bir noktaya kadar ilerleyebilmektedir.

Sürdürülebilirlik güvence denetiminin bağımsız denetim kapsamında uygulanması sırasında bağımsız denetçilerin karşılaşılabileceği çeşitli tehditler ve zorluklar, bağımsız denetimde ciddi metodoloji değişikliklerine gidilmesi ihtiyacını açığa çıkarmaktadır. Buna göre müşteri işletmenin kabulü, bağımsız denetimin planlanması, yürütülmesi (test edilmesi), kanıtların toplanması ve değerlendirilmesinden oluşan bağımsız denetim sürecinde uygulanan tüm bağımsız denetim prosedürlerinin sürdürülebilirlikle ilgili bilgilere özgü karakteristikler dikkate alınarak yeniden tasarlanması ve odak noktalarının değiştirilmesi gerekmektedir. Bu da bağımsız denetçilerin uzun süredir esas uzmanlık alanı olan finansal tablo denetimlerindeki bilgi, beceri ve tecrübelerini dönüşümünü zorunlu kılmaktadır.

Sürdürülebilirlik güvence denetimi, diğer meslek profesyonelleri için olduğu kadar bağımsız denetçiler için de yeni ve bilinmeyen bir denetim alanıdır. Sürdürülebilirlikle ilgili bilgilere yönelik güvence verilmesi konusunda bağımsız denetçilerin rehber alabileceği tek bir standart bulunmamaktadır. Bağımsız denetçiler sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde birbirinden farklı sayıda ve içerikte pek çok standart ile karşı karşıya kalabilmektedir. Mevcut standartlar ise genel çerçevede bir güvence denetimine yönelik ilkeleri belirlemektedir. Dolayısıyla SGDS 5000 uygulanmaya başlayınca kadar bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde mesleki muhakeme ve öngörü yeteneklerini her zamankinden daha çok kullanmak zorunda kalacağı açıktır. Benzer şekilde bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde mesleki olarak karşılaşılabilecekleri çeşitli tehditler ve zorluklar ile ilgili olarak dikkate alabileceği bir etik kurallar rehberi de henüz bulunmamaktadır. Verilerin karmaşıklığı, kanıtların subjektifliği, çifte önemlilik değerlendirmesi, denetime konu metriklerin çokluğu, denetim kanıtlarının daha soyut ve nitel özellikte olması vb. gibi yapısal kısıtlar bağımsız denetçiler üzerindeki iş yükünü artırmakta, bağımsız denetçilerin her zamankinden daha fazla sorumluluk almasını gerektirmekte ve bir bütün olarak denetim sürecini zorlaştırmaktadır.

Sürdürülebilirlik güvence denetimi hem bağımsız denetim mesleğinin hem de bağımsız denetçilerin dönüşümünü zorunlu kılan karmaşık ve zor bir süreçtir. Bu sürecin başarılı bir şekilde sonuçlandırılması, sürdürülebilirlik güvence denetimi ve bağımsız denetim hizmeti arasında tam ve etkin bir entegrasyonun sağlanması ile mümkün olabilecektir. Söz konusu entegrasyonun sağlanabilmesi için bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilecek sürdürülebilirlik güvence denetimi çalışmalarında aşağıda belirtilen hususlara dikkat edilmesi önerilebilir;

- Sürdürülebilirlik güvence denetiminin bağımsız denetim ve güvence hizmetlerinin özel bir alanı olarak dikkate alınması ve değerlendirilmesi,
- Denetlenen işletmenin sürdürülebilirlik performansı ve finansal performansı arasında entegre yaklaşım ile bağlantı kurulması,
- Bağlantı raporlaması aracılığıyla kombine bir bağımsız denetim ve sürdürülebilirlik güvence denetimi sisteminin geliştirilmesi,
- Bağımsız denetim kapsamında incelenen finansal raporlarda geçerli olan varsayımların ve öngörülerin sürdürülebilirlik raporlarının denetiminde de dikkate alınması ve değerlendirilmesi,

- Bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde danışmanlık fonksiyonunun bulunmaması sebebiyle işletme içi ÇSY riskleri konusunda eğer varsa müşteri işletmenin iç denetçileriyle etkin bir bilgi alışverişinde bulunması,
- Bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlikle ilgili belirsiz konulardaki bilgi, beceri ve yetkinlikleri kapsamında özellikle mesleki muhakeme ve öngörü yeteneklerini geliştirmeye ve daha aktif şekilde kullanmaya odaklanmaları,
- Sürdürülebilirlik güvence denetiminin yapısal kısıtları dikkate alınarak klasik bağımsız denetim metodolojisinde değişikliklere gidilmesi,
- Bağımsız denetçiler tarafından sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde kullanılan denetim prosedürlerinin bağımsız denetimde kullanılan alışagelmış prosedürler ve teknikler ile sınırlandırılmaması,
- Bağımsız denetçiler tarafından sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde önemlilik tespiti ve değerlendirilmesi yapılırken finansal önemliliğin ötesinde çifte önemlilik kavramının dikkate alınması,
- Bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde bağımsız denetime kıyasla denetimin süresini, kapsamını genişletmeleri ve daha fazla ayrıntıya girmeleri,
- Bağımsız denetim şirketleri tarafından bağımsız denetçilere sürdürülebilirlik güvence denetimi ile ilgili eğitim verilmesi, araştırma olanağı sağlanması ve bir bütün olarak bağımsız denetçilerin uzmanlıklarının artırılmasına ve gelişimine daha fazla yatırım yapılması,
- Sürdürülebilirlik güvence denetiminin yapısı gereği multidisipliner uzmanlığa sahip denetim ekipleri gerektirmesi sebebiyle bağımsız denetçilerin hem finansal raporların hem de sürdürülebilirlik raporlarının denetimini yürütebilecek yetkinliğe sahip olması,
- Sürdürülebilirlikle ilgili ÇSY risklerinin çoğunlukla sektör-spesifik ve müşteri işletme-spesifik riskler niteliğinde olması sebebiyle bağımsız denetçilerin müşteri işletme ve sektör bazlı niş uzmanlık alanlarının oluşturulması ve sürdürülebilirlik güvence denetimi sözleşmelerinde bu alt uzmanlık alanlarına göre görevlendirilmeleri,
- Sürdürülebilirlik raporlarına ve bu raporların denetimine verilen önem konusunda müşteri işletmelerin ve bağımsız denetim şirketlerinin farkındalık düzeylerinin artırılması.

Salt bağımsız denetim metodolojisi ile sürdürülebilirliğe yönelik gerçek anlamda bir güvence sağlanması pratikte mümkün gözükmemektedir. Sürdürülebilirlik güvence denetiminin yapısal kısıtları sebebiyle bağımsız denetimde ciddi metodoloji değişikliklerine sebep olacağı, yeni denetim prosedürlerinin ve tekniklerinin kullanılmasını gerektireceği; denetimde bir tür paradigma değişikliğine işaret eden sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin etkili şekilde yürütülmesinin bu nedenlerle zaman alacağı açık bir gerçektir. Ancak bu paradigma değişimine uygun bir kapasitenin zaman kaybetmeksizin oluşturulması, hem üretim, ticaret, tüketim ve diğer sosyo-ekonomik etkinliklerin dünyanın geleceğini tehdit etmeyecek yöntem ve yaklaşımlarla gerçekleştirilmesi hem de denetim faaliyetinin bu alanlara değer katma potansiyelinin artırılması için büyük önem taşımaktadır.

Sürdürülebilirlik güvence denetimi, literatürde ve uygulamada sınırlı düzeyde bilginin bulunduğu, yeni ve gelişime açık bir alandır. Çalışma kapsamında dikkat çekilen hususlar, bağımsız denetimin metodolojik açıdan uygun şekilde sürdürülebilirlik güvence denetimine entegrasyonunun sağlanması için dikkate alınabilecek teorik öneriler niteliğindedir. Bununla birlikte daha somut verilere dayalı çıkarımlarda bulunabilmek için akademisyenler ve güvence uygulayıcıları olarak bağımsız denetçiler arasında etkin bir bilgi alışverişinde bulunulmasına ihtiyaç vardır. Bu noktada gelecekteki araştırmalarda özellikle SGDS 5000'in aktif olarak kullanılacağı 2026 raporlama dönemine ait sürdürülebilirlik güvence denetimi raporlarındaki veriler, SGDS 5000'e göre sürdürülebilirlik güvence denetimlerini ilk defa gerçekleştirecek bağımsız denetçilerden elde edilebilecek bilgilerle birlikte incelenerek değerlendirilebilir.

KAYNAKÇA

- ACCA (2020). The Assurance of Social, Environmental and Sustainability Information. <https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-articles/sustainability.html>, Erişim: 24.01.2025.
- Akdoğan, M.U. (2024). Sürdürülebilirlik Bilgilerinin Raporlanmasında Kullanılan Raporlama Çerçevelerine Toplu Bakış ve Tek Raporlama Çerçevesinde Duyulan İhtiyaç-Güncel Gelişmeler. Muhasebe ve Denetime Bakış, 72, 217-238.
- Alabdullah, T.T.Y. (2023). How Do Sustainability Assurance, Internal Control and Audit Failures Influence Auditing Practices?. Journal of Management, Accounting, General Finance and International Economic Issues, 2(3), 671-688.
- Almeida, J.B. ve Araujo, W.G. (2018). Threats to Independence in Assurance of Sustainability Reports. Journal of Tourism and Hospitality Management, 6(1), 28-37.
- Amoaka, G.K., Bawuah, J., Adjei, E.A. ve Ayimbire, C. (2023). Internal Audit Functions and Sustainability Audits: Insights from Manufacturing Firms. Cogent Business & Management, 10, 1-21.
- Appiah, M.K., Dordaah, J.N., Sam, A., Yeboah, S.A. ve Amaning, N. (2024). Modeling The Influence of Internal Audit Efficacy on Energy Saving Behavior: The Role of Sustainability Audit. SAGE Journals, 14(2), 1-14.
- Barbadillo, E.R. ve Ferrero, J.M. (2022). The Choice of Incumbent Financial Auditors to Provide Sustainability Assurance and Audit Services from A Legitimacy Perspective. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 13(2), 459-493.
- Boiral, O., Saizarbitoria, I.H., Brotherton, M.C. ve Bernard, J. (2018). Ethical Issues in the Assurance of Sustainability Reports: Perspectives from Assurance Providers. Journal of Business Ethics, 159, 1111-1125.
- Boiral, O., Saizarbitoria, I.H. ve Brotherton, M.C. (2020). Professionalizing The Assurance of Sustainability Reports: The Auditor's Perspective. Accounting, Auditing and Accountability Journal, 33(2), 309-334.
- Boiral, O., Saizarbitoria, I.H. (2020). Sustainability Reporting Assurance: Creating Stakeholder Accountability Through Hyperreality? Journal of Cleaner Production, 243, 1-17.
- Buica, N.D., Avram, M. ve Mihami, M. (2021). Financial Audit Procedures Employed in Sustainability Assurance. Economic Sciences Series, 21(1), 703-709.
- Canning, M., Odwyer, B. ve Georgakopoulos, G. (2019). Processes of Auditability in Sustainability Assurance- The Case of Materiality Construction. Accounting and Business Research, 49(1), 1-27.

- Carrington, T. (2019). A Critical Perspective on Sustainability Assurance. Challenges Managing Sustainable Business-Reporting, Taxation, Ethics and Governance (Ed). Arvidsson, S., Cham, Springer Nature Switzerland AG.
- Celayir, D. (2020). Kurumsal Yönetim Açısından Sürdürülebilirlik Raporlarının Güvencesi ve Borsa İstanbul (BIST) Sürdürülebilirlik Endeksi Üzerinde Bir İnceleme. *Business & Management Studies: An International Journal*, 8(1), 20-44.
- Diñç, 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
- Doğan, S. (2024). İşletmeler Perspektifinden Çevresel, Sosyal ve Yönetişim (ÇSY) Uygulamalarının Önemi. *Scientific Journal of Finance and Financial Law Studies*, 4(2), 103-113.
- Dönmez, N. ve Taşkın, T. (2023). İşletmelerin Çevresel Duyarlılıklarının Sürdürülebilirlik Raporlarına Yansımaya Düzeyi: İlaç Endüstrisinde Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlarının İçerik Analizi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 75, 221-243.
- Ducsai, A.R. (2020). Conference Proceedings. Nordsci Conference. Sofya: University of National and Word Economy.
- Feijoo, B.F. (2018). Financial Auditor and Sustainability Reporting: Does It Matter? *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25, 209-224.
- Free, C., Jones, S. ve Tremblay, M.S. (2024). Greenwashing and Sustainability Assurance: A Review and Call for Future Research. *Journal of Accounting Literature*, 1-26.
- Gaudy, C. Ve Malsch, B. (2023). Auditor's Search for Meaningfulness in Sustainability Assurance Work. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 20(2), 257-277.
- Gedik, Y. (2020). Sosyal, Ekonomik ve Çevresel Boyutlarıyla Sürdürülebilirlik ve Sürdürülebilir Kalkınma. *International Journal of Economics, Politics, Humanities & Social Sciences*, 3(3), 196-215.
- Güngör, N. (2019). Sürdürülebilirlik Raporlarında Güvence Beyanı: OECD Ülkelerinde Bir Araştırma, 5. Uluslararası Sosyal, Beşeri ve Eğitim Bilimleri Kongresi, İstanbul, Türkiye, 24-33.
- Harrer, T. ve Lehner, O.M. (2024). Assuring The Unknowable: A Reflection on the Evolving Landscape of Sustainability Assurance for Financial Auditors. *Current Opinion in Environmental Sustainability*, 67, 1-5.

- IAASB (2024). ISSA 5000 General Requirements for Sustainability Assurance. <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-11/IAASB-International-Standard-on-Sustainability-Assurance-ISSA-5000.pdf>, Erişim: 05.01.2025.
- IIA (2022). Küresel Bakış Açıları ve Anlayışlar- ÇSY Risk Ortamı. https://www.theiia.org/globalassets/site/content/articles/global-perspectives-and-insights/2022/gpi_the_esg_risk_landscape_turkish.pdf, (Erişim: 24.01.2025)
- KGK (2023). GDS 3410 Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimlerinin Yayımlanması Hakkında Duyuru. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/gds-3410.pdf>, Erişim: 12.12.2024
- KGK (2024a). Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlarına Yönelik Zorunlu Güvence Denetimlerine İlişkin Duyuru. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Surdurulebilirlik/Duyuru/KurumsalSurdurulebilirlikRaporlarınaYonelikZorunluGuvenceDenetimlerinelliskinDuyuru.pdf>, Erişim: 12.12.2024
- KGK (2024b). TDS 2024 Seti Güvence Denetimi Standartları. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2024_Seti/GDS_3000_kys_degisiklikleri.pdf, Erişim: 16.12.2024.
- KGK(2024c).SürdürülebilirlikDenetimiYönetmeliğiTaslağı.<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Surdurulebilirlik/S%C3%BCrd%C3%BCr%C3%BClebilirlik%20Denetimi%20Y%C3%B6netmeli%C4%9Fi%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf>, Erişim: 16.12.2024.
- Khan, M.K., Huo, C., Zahid, R.M.A. ve Maqsood, U.S. (2024). The Automated Sustainability Auditor: Does Artificial Intelligence Curtail Greenwashing Behavior in Chinese Firms? *Business Strategy and Environment*, 1-25.
- Liu, M., Tang, J., Walton, S., Zhang, Y. ve Zhao, X. (2023). Auditor Sustainability Focus and Client Sustainability Reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 113, 1-27.
- Moroney, R. ve Trotman, K.T. (2016). Differences in Auditor's Materiality Assessments When Auditinf Financial Statements and Sustainability Reports. *Contemporary Accounting Research*, 33(2), 551-575.
- Odwyer, B. (2011). The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1230-1266.
- Oltenu, A.L., Ionasçu, A.E. ve Lipara, D. (2024). Incorporating Sustianability into Indirect Procurement: The Audit Approach. *Ovidius University Annals Economic Science Series*, 24(1), 687-693.
- Özçelik, H. ve Öztürk, M.S. (2019). Entegre Raporlamada İç Denetimin Güvence ve Danışmanlık Roller. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(1), 125-140.

- Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2018). Sürdürülebilirlik Raporu Kapsamında Çevresel Bilgilerin Raporlanması ve Güvence Denetimi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 53, 55-76.
- Pizzi, S., Venturelli, A. ve Caputo, F. (2024). Restoring Trust in Sustainability Reporting: The Enabling Role of The External Assurance. *Curent Opinion on Enviromental Sustainability*, 68, 1-6.
- Sapmaz Veral, E. (2022). Yeşil Yıkama ile Mücadele: Avrupa Birliği'nde Yeşil İddiaların Doğrulanması Girişimi. *Sayıştay Dergisi*, 33(124), 101-109.
- Sayar, A.R.Z. ve Özdemir, B. (2022). Sürdürülebilirlik Raporlamasına Yeni Bir Bakış: Genişletilmiş Dış Raporlama ve Güvencesi. *TİDE Academia Research*, 4, 13-34.
- Simnett, R., Zhou, S. ve Hoang, H. (2022). The History and Future of Sustainability Assurance. *Handbook of Accounting and Sustainability* (Ed). Adams, C., Sidney: Edward Elgar Publishing Ltd.
- Sultankhanova, G. ve Yanık, S.S. (2021a). Güvence Denetiminin Sürdürülebilirlik Raporlarının Güvenilirliği Üzerindeki Etkisinin Araştırılması. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 1253-1278.
- Sultankhanova, G. ve Yanık, S.S. (2021b). Finansal Bilgi Kullanıcılarının Sürdürülebilirlik Raporu ile Güvence Denetimi Konusundaki Algıları ve Farkındalıkları. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 62(20), 41-58.
- Sultankhanova, G., Yanık, S.S. ve Ayanoğlu, Y. (2019). Sürdürülebilirlik Raporlarına Verilen Güvence Beyanlarının İçerik Analizi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 58, 25-50.
- Talbot, D. and Boiral, O. (2023). Integrating Recommendations from Sustainability Performance Audits: Moving from Words to Action. *Public Management Review*, 25(12), 2300-2322.
- Tanç, A. ve Ekinler, F. (2022). Sürdürülebilirlik Raporları Kapsamında İşletmelerin Sera Gazı Salımı: BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde Bir Araştırma. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(3), 2149-3871.
- Temiz, H., Şeker, Y. ve Özdemir, F.S. (2022). Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Bağımsız Güvence Kararlarının Belirleyicileri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 17(3), 862-892.
- Ural, N. ve Yanık, Z. (2022). Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı (GDS 3000) ve Bir Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(3), 505-531.
- Yeşilçelebi, G. (2020). Türkiye'de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sürdürülebilirlik Açıklamaları: Sürdürülebilirlik Raporlarının İçerik Analizi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 11, 229-244.

NEW PARADIGM IN INDEPENDENT AUDIT: SUSTAINABILITY ASSURANCE AUDIT

Nezriye Gözde BİRCAN

EXTENDED ABSTRACT

Throughout history, sustainability has had a significant impact on numerous disciplines. One of these disciplines is auditing. Over the last two decades, the most basic mission of auditing has been to provide an acceptable level of assurance for the financial information being audited. With the emergence of sustainability, the definition, and meaning of assurance in auditing have changed. This situation has revealed a new type of sub-audit called "sustainability assurance audit" in the audit profession.

Sustainability assurance audit is one of the most relevant, and relatively new modern audit approaches that has emerged due to the formation of new content subject to audit with the effect of the concept of sustainability. It is also known as "triple bottom line audit", "environmental audit", and "corporate social responsibility audit" in the international literature. Based on the generally accepted definition of the audit profession, sustainability assurance audit can be defined as the process of collecting and objectively evaluating sufficient and appropriate audit evidence to provide reasonable or limited assurance about the compliance of the sustainability-related disclosures of the enterprises specified in their sustainability reports with the sustainability reporting standards and to form an opinion on this issue. Regarding the definition, it has a different characteristic and a more complex structure than other types of audits. Measuring and evaluating the performance of enterprises according to non-financial sustainability activities rather than according to unconventional financial criteria, and establishing a relationship between various financial and non-financial activities, makes sustainability assurance audit different from other types of audits. The main issue of a sustainability assurance audit is to provide reasonable or limited assurance about the accuracy and appropriateness of enterprises' non-financial sustainability-related disclosures.

Sustainability assurance audits have destroyed the existing paradigms within auditing, especially independent audits, and have changed their focal points. The main focus of the study is to reflect on the challenging effects of

sustainability assurance audits on the classical paradigms of the independent audit function, and the problems that these effects may cause. The study aims to theoretically evaluate and reveal the issues that sustainability assurance audits may create in independent audit studies and their effect on the duties, roles, and responsibilities of independent auditors. In this context, firstly the literature search on the subject was presented. After the literature search, a conceptual framework for sustainability assurance audit was shared, and the relationship between sustainability assurance audit and independent audit was discussed. In the last part of the study, the challenging points that sustainability assurance audits may create in the independent audit paradigm were methodologically evaluated, and relevant recommendations were presented.

A sustainability assurance audit is an audit field open to improvement where there is a limited level of information available both in the literature and practice. The recommendations included in the study are the only points to be considered to ensure the integration of independent audits into sustainability assurance audits in a methodologically appropriate manner. The paper has revealed the potential challenging points of sustainability assurance audits performed by independent auditors. These challenging points are mainly summarized in terms of methodological feasibility, social ambition versus economic reality, and the illusion of false assurance including other limitations such as double impact materiality assessment, the complexity of audit data, various numbers of audit metrics, unique characteristics of audit evidence, etc. In conclusion, the paper emphasized that there is a methodological gap between independent audits and sustainability assurance audits because of the structural limitations of sustainability assurance audits. Moreover, the paper considers that transforming independent audit methodology to sustainability assurance audit methodology and performing it desirably by stakeholders of enterprises will probably take a long time regarding sustainability assurance audits in a real sense.



TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE 360 DERECE PERFORMANS DEĞERLENDİRME SİSTEMİNE YÖNELİK TUTUMLAR: OSMANGAZİ BELEDİYESİ ÖRNEĞİ

ATTITUDES TOWARDS 360 DEGREE PERFORMANCE APPRAISAL SYSTEM IN TURKISH PUBLIC ADMINISTRATION: THE CASE OF OSMANGAZİ MUNICIPALITY

Bekir PARLAK¹

Melisa SUMEL²

ÖZ

360 derece değerlendirme, farklı değerlendiricilerin katılımıyla objektif geri bildirimler sunan modern bir değerlendirme tekniğidir. Bu teknik, sadece yöneticiler tarafından değil, personelin temas ettiği herkesin kişiyi değerlendirmesine imkân tanımaktadır. Osmangazi Belediyesi'nde gerçekleştirilen bu çalışmada, 360 derece performans değerlendirme sisteminin Türk kamu yönetiminde uygulanabilirliği incelenmektedir. Bu kapsamda belediye personeline uygulanan anket sonuçları belediye personelinin sistemi, genellikle olumlu karşıladığını ancak uygulamaya yönelik iş yükü ve maliyet konularında endişelerinin var olduğunu göstermektedir. Katılımcılar, değerlendirme sonuçlarının kişisel gelişimlerine katkı sağlayacağını düşünse de değerlendirmenin anonimliği ve adil yapılması konusunda bazı çekinceleri bulunmaktadır. Araştırma, objektiflik ve anonimliğin sağlanması halinde 360 derece değerlendirme sisteminin başarılı bir şekilde uygulanabileceğini ortaya koymaktadır.

1- Prof. Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi, bepar@uludag.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9173-7563.

2- Doktora Öğrencisi, Bursa Uludağ Üniversitesi, melisasumel116@gmail.com, ORCID: 0000-0003-1022-2881.

Gönderim Tarihi/Submitted: 10.02.2025

Revizyon Talebi/Revision Requested: 26.02.2025

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 09.03.2025

Kabul Tarihi/Accepted: 16.03.2025

Atıf/To Cite: Parlak, B. ve Sumel, M. (2025). Türk Kamu Yönetiminde 360 Derece Performans Değerlendirme Sistemine Yönelik Tutumlar: Osmangazi Belediyesi Örneği. Sayıştay Dergisi, 36 (136), 67-96. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1637114>.

ABSTRACT

360-degree appraisal is a modern appraisal technique that provides objective feedback with the participation of different appraisers. This technique allows not only managers but also everyone with whom the employee comes into contact to evaluate the person. In this study conducted in Osmangazi Municipality, the applicability of 360-degree performance appraisal system in Turkish public administration is examined. In this context, the results of the questionnaire administered to the municipal staff show that the municipal staff generally welcomed the system but had concerns about the workload and cost of implementation. Although the participants think that the evaluation results will contribute to their personal development, they have some reservations about the anonymity and fairness of the evaluation. The research shows that if objectivity and anonymity are ensured, 360-degree evaluation

Anahtar Kelimeler: Performans Değerlendirme, 360 Derece Performans Değerlendirme, Türk Kamu Yönetiminde Performans Değerlendirme, Osmangazi Belediyesi.

Keywords: Performance Evaluation, 360 Degree Performance Evaluation, Performance Evaluation in Turkish Public Administration, Osmangazi Municipality.

GİRİŞ

Performans değerlendirme, günümüzde pek çok sektör tarafından başarıyı destekleyen bir sistem olarak tercih edilmektedir. Bu sistem, belirlenen hedeflere ulaşma düzeyini ölçerek yöneticilere iş süreçlerinin niteliği ve niceliği hakkında veri sunmaktadır. Geleneksel performans değerlendirme yöntemlerinin tek yönlü olması nedeniyle geliştirilen 360 derece performans değerlendirme yöntemi, kapsamlı bir geri bildirim mekanizması sunmaktadır. Bu yöntem, yalnızca yöneticilerin değerlendirmeleriyle sınırlı kalmayıp iş arkadaşları, astlar, hizmet alan vatandaşlar/müşteriler ve bireyin kendi değerlendirmesini de içermektedir. Böylece farklı değerlendiriciler sayesinde daha objektif ve adil sonuçlar elde edilerek hem bireyin hem de kurumun başarılı ve geliştirilmesi gereken yönleri belirlenmektedir.

360 derece performans değerlendirme, özel sektör başta olmak üzere, dünya genelinde yaygın olarak kullanılan bir sistemdir. Bu sistemle ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde, London ve Beatty (1995), sistemin çok yönlü geri bildirim sağlayarak çalışanların performansını artırmada etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Benzer şekilde, Edwards ve Ewen (1996), 360 derece geri bildirim sisteminin çalışanların kişisel gelişimlerini desteklediğini ve kurumsal başarıya önemli katkılar sağladığını vurgulamaktadır. Ancak, sistemin avantajlarının

yanı sıra bazı sınırlılıkları da bulunmaktadır. Van der Heijden ve Nijhof (2004), bu sistemin öznel değerlendirmelere yol açabileceğini ve anonimliğin sağlanamadığı durumlarda tarafsızlığın zedelenebileceğini belirtmektedir. Greguras ve Robie (1998) ise, değerlendiricilerin konularına bağlı olarak geri bildirim güvenilirliğinin değişkenlik gösterebileceğini, özellikle doğrudan astların en az güvenilir değerlendiriciler arasında yer aldığını tespit etmektedir. Coben (2024) tarafından yapılan çalışmada ise, 360 derece performans değerlendirme süreçlerinin ofis politikaları ve manipülasyonlarla olumsuz etkilenebileceği, çalışanların değerlendirme sürecini kendi lehlerine çevirmek için stratejiler geliştirebileceği ifade edilmektedir.

Türk kamu yönetimi de son yıllarda etkinlik ve verimliliği artırmak amacıyla çeşitli reformlar ve yenilikçi uygulamalara odaklanmış durumdadır. Bu çerçevede, çok yönlü performans değerlendirme çalışmaları 2000'li yıllardan itibaren gündeme getirilmiş olmakla birlikte, uygulamada bazı zorluklarla karşılaşmıştır. 2005 yılında, 360 derece performans değerlendirme modeline dayalı bir yönetmelik taslağı hazırlanmış ancak sendikalar ve memurların eleştirileri nedeniyle hayata geçirilememiştir. 2017 yılında ise öğretmenlerin geniş kapsamlı değerlendirilmesini içeren "Ulusal Öğretmen Strateji Belgesi" oluşturulmuştur. Her ne kadar 360 derece performans değerlendirme sistemine yönelik iki resmi çalışma yapılmış olsa da günümüzde yalnızca "Ulusal Öğretmen Strateji Belgesi" uygulanmaktadır. Bu durum, kamudaki performans değerlendirmelerinin büyük ölçüde tek yönlü olduğunu göstermektedir.

Kamu yönetiminin kendine özgü yapısı ve işleyiş dinamikleri, 360 derece performans değerlendirme modelinin uygulanabilirliğini tartışmalı hale getirse de çeşitli araştırmalar bu sistemin belirli alanlarda kullanılabileceğini ortaya koymuştur. Literatürde yapılan çalışmalar, modelin kamu kurumlarında denenmiş olduğunu ve bazı alanlarda olumlu sonuçlar verdiğini göstermektedir. Örneğin, Murat ve Bağrıaçık (2011) tarafından Zonguldak Karaelmas Üniversitesi'nde yapılan çalışmada, ikinci derece amirlerin bir yıllık performansı 360 derece yöntemiyle analiz edilmiş ve katılımcılar arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Camgöz ve Alpten (2006), bir üniversitenin medikososyal merkezinde yöneticilik yeterliliklerini değerlendirmiş ve yöneticilerin kendilerini daha yüksek puanlama eğiliminde olduğunu belirlemiştir. Görün ve arkadaşları (2018), Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi'ndeki daire başkanlarını 360 derece performans değerlendirme yöntemiyle analiz etmiş ve bunun,

eğitim politikalarına katkı sağladığını ortaya koymuştur. Antalya'daki kamu kurumlarında yapılan bir araştırmada (Erkiş, 2014), kamu çalışanlarının çok yönlü performans değerlendirme sisteminin uygulanmasını desteklediği görülmüştür. Kılıç (2019) ise Kırıkkale Belediyesi personelinin performansa dayalı değerlendirme ve ücretlendirme sistemine temkinli yaklaştığını, ancak öz değerlendirme ve eşitler arası değerlendirme konusunda olumlu görüşlere sahip olduğunu belirlemiştir.

Bu çalışma, Türk kamu yönetiminde 360 derece performans değerlendirme sistemi üzerine yapılan sınırlı sayıdaki araştırmaları genişletmeyi ve sistemin uygulanabilirliğini bilimsel yöntemlerle tartışmayı amaçlamaktadır. Modern değerlendirme yöntemlerinin etkinlik ve şeffaflık gibi hedefler doğrultusunda yerel yönetim düzeyinde nasıl uygulanabileceğini ampirik verilerle destekleyerek akademik literatüre katkı sunmayı hedeflemektedir. Araştırma, Osmangazi Belediyesi örneği üzerinden 360 derece performans değerlendirme sistemine yönelik tutumları hem nicel hem de nitel yöntemler ile derinlemesine analiz etmektedir. Bu kapsamlı analiz, çalışmanın özgünlüğünü ve bilimsel katkısını artırmaktadır. Çalışmada anket tekniği ve doküman analizi yöntemleri kullanılmıştır. Temel amaç, Osmangazi Belediyesi özelinde 360 derece performans değerlendirme sisteminin Türk kamu yönetiminde uygulanabilirliğini incelemek ve bu yöntemin avantajlarını, dezavantajlarını ve potansiyel etkilerini bilimsel çerçevede değerlendirmektir. Bu doğrultuda, çalışmanın ilk bölümlerinde performans değerlendirme kavramı ve 360 derece performans değerlendirme yöntemi detaylandırılacak, ardından Türk kamu yönetiminde bu alanda yapılan araştırmalar ele alınacak ve son olarak Osmangazi Belediyesi personeline uygulanan anket sonuçları değerlendirilecektir.

1. PERFORMANS DEĞERLENDİRME SİSTEMİ

Günümüzde artan rekabet ve örgütlerin büyüüp karmaşıklaşması, kurumların ve kuruluşların insan kaynakları hizmetlerine daha fazla önem vermesini gerekli kılmıştır. Başarı için en kritik kaynak olarak kabul edilen insanın performansı ve yönetimi oldukça önemlidir. Çalışan sayısı, niteliği, görevleri ve tanımları; kurumun, kuruluşun ve işletmenin başarısını doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle, kaynakların etkili bir şekilde kullanılmasını sağlayan ve insanların aktif katılımıyla gerçekleşen performans yönetimi, başarılı organizasyonlar için büyük bir nimettir.

Fransızcadan dilimize gelen performans kavramı, Türk Dil Kurumu'nun tanımına göre "başarım" anlamına gelmektedir. Başarım ise "bir durumu çözme gücü ve isteği, elde edilen başarı, bireyin veya kurumun gerçekleştirebileceği en iyi derece, bir oyunu, işi veya görevi yaparken sarf edilen çaba sonucunda ortaya çıkan başarı" şeklinde tanımlanmaktadır (TDK, www.sozluk.gov.tr).

Yönetimsel anlamda ise performans, bir işletmenin veya kurumun, bir veya birden fazla kişiyle belirlenen hedeflerine ulaşmak için gösterdiği niteliksel ve niceliksel çaba anlamına gelmektedir. (Akal, 2000: 1). Başka bir tanıma göre, bir süreç içerisinde gerçekleştirilen görev ve faaliyetler sonucunda, önceden belirlenen hedefleri karşılayacak şekilde ortaya konulan mal veya hizmet miktarı ile hedefleri gerçekleştirme oranıdır (Torrington ve Hall, 1995: 316). Performans değerlendirme kavramı ise, personelin performanslarını gözlemleyerek değerlendiren, sonuçları kaydeden ve kaydedilen bu sonuçlarla geri bildirim sunan bir süreçtir (Daft, 1991: 93).

Performans yönetimi temelde, mevcut performansı daha üst seviyeye taşımayı hedefleyerek hem bireysel hem de ekip performansını iyileştirmeyi amaçlamaktadır. Bireysel performans yönetimi, bireylerin etkinliğini ve verimliliğini artırmayı amaçlayan bir yönetim türüken ekip performans yönetimi, ekibi oluşturan bireylerin performansından bağımsız olarak, ekibin bütünsel performansını yönetmeye odaklanmaktadır (Parlak ve Doğan, 2021: 158).

Performans değerlendirme sisteminin kullanılmasının üç temel nedeni bulunmaktadır. Birincisi, çoğu kuruluşun işten çıkarma, terfi ve diğer idari kararları haklı çıkarmak için performans değerlendirmesine ihtiyaç duymasıdır. İkincisi, kurum ve kuruluşların performans değerlendirmesini, çalışanın performansı üzerinde bir tür kontrol ve gelecekteki performansını iyileştirmek için geri bildirim sağlayan bir yol olarak kullanmayı arzu etmesidir. Üçüncüsü ve sonuncusu ise çalışanların nerede durduklarını ve kurumlarında nasıl görüldükleri hakkında bilgi sahibi olmak istemesidir (Milliman ve McFadden, 2018: 45).

Kurumların hedeflerine ulaşmak amacıyla, mevcut durumu anlamak ve hedeflenen başarıya ulaşma sürecini kolaylaştırmak için çalışanlarının bireysel performanslarını ölçmeleri büyük önem taşımaktadır (Levine, 2010: 41). Performans değerlendirmenin amacı, yapılan bu ölçümler sayesinde personele

geri bildirimde bulunmak ve eksiklikleri mesleki eğitimlerle tamamlayarak üretkenliği artırmaktır (Pocket, 2009: 13). Performans değerlendirmesi, hedeflere ve misyona ulaşılmasını sağlamaktadır. Ayrıca, yönetici ve personel arasında sağlıklı bir iletişimin kurulmasına olanak tanımaktadır (Uygur ve Sarıgül, 2015: 191). Tüm bu faydalarının yanında, temelde değerlendirilen unsurun insan olmasından kaynaklı yanılma payı her zaman mevcuttur. Adil değerlendirilmeme olanağı, elde edilen değerlendirilmelerin kullanılmayacağı düşüncesi, uzun periyodik dönemlerde yapılan değerlendirmelerin yararlı ve doğru olamayacağı, kişisel önyargılar, ikili ilişkiler ve rütbe derecesi değerlendirmeleri olumsuz etkileyebilmektedir (Canman, 1993: 10). Bu nedenle ilerleyen dönemlerde modern değerlendirme teknikleri geliştirilmiştir.

2. 360 DERECE PERFORMANS DEĞERLENDİRME SİSTEMİ

Modern bir performans değerlendirme yöntemi olan 360 derece değerlendirme yöntemi daha kapsamlı ve doğru geri bildirimde bulunma ihtiyacı sonucunda ortaya çıkmıştır (London ve Beatty 1995: 213). 360 derece performans değerlendirme, geleneksel değerlendirme yöntemlerinin dezavantajlarını aşmaya çalışan ve bu yöntemlere alternatif olarak geliştirilmiş bir yöntemdir. Bu doğrultuda, çalışanların üstlerinin değil aynı zamanda akranlarının, iç, dış paydaşlarının ve kendileri tarafından da değerlendirilmesini amaçlamaktadır (Jones ve Bearly, 1996: 9, Waldman, vd., 1998: 86, Yukl ve Lepsinger, 1995: 46). 360 derece performans değerlendirme, tam daire değerlendirme, çoklu değerlendirici geri bildirim, çok kaynaklı geri bildirim, yukarı doğru geri bildirim, grup performans değerlendirmesi, 360 derece değerlendirme, 540 derece geri bildirim, çok yönlü geri bildirim ve eş düzey değerlendirme olarak da bilinmektedir (Ward, 1997: 3).

Tablo 1: Geleneksel Değerlendirme ile 360 Derece Performans Değerlendirme Yönteminin Karşılaştırılması

KRİTERLER	GELENEKSEL PERFORMANS DEĞERLENDİRME	360 DERECE PERFORMANS DEĞERLENDİRME
Değerlendirici	Bir değerlendirici sonucunda elden edilen verdiler	Birden fazla değerlendirici sonucunda ulaşılan veriler
Kaynak	Sadece yönetici değerlendirmesi	Ast-Üst-Meslektaş-Kişisel değerlendirmeler
Değerlendirenin Bilinirliği	Bilinen bir kişi yöneticidir	Anonimdir
Değerlendirme Yöntemi	Niceliksel ve Niteliksel	Niceliksel
Uygulama Amacı	Personelin geçmiş performansının değerlendirilmesi esas olmalıdır.	Geri besleme ile iyileşme ve geliştirme esas olmalıdır.
Süre	Dönem sonu	Önceden belirlenmiş dönemlerle sürekli izleme

Kaynak: Mccarty, A. ve Garavan, T. (2001: 10).

360 derece performans değerlendirme sisteminde yöneticiler, değerlendirme için en yetkili kişiler olarak görülse de performansla yönelik farklı bilgilerin elde edilmesi için yöneticiye ek olarak astların, iş arkadaşların, kişinin kendisinin ve müşterinin-vatandaşın da değerlendirilmesi gerekli görülmektedir. Bu sistemin temeldeki amacı, personelin güçlü ve zayıf yönlerini tespit ederek onlara geri bildirim sağlamaktır (Gürbüz, 2017: 219). 360 derece performans değerlendirme sisteminde objektifliğin sağlanması için değerlendiricilerin kimliği gizli tutulmaktadır. Böylece personelin örgüte karşı güvenle yaklaşması sağlanmaktadır. 360 derece performans değerlendirme sistemi, kapsamlı, adil, güvenilir ve samimi sonuçlar sunduğu için hem özel sektörde hem de kamu alanında tercih edilmektedir (Edwards ve Ewen, 1996: 9). Bu yöntem, eğitim ihtiyaçları, kişisel gelişim için gerekli olan düzenlemeler, ekip oluşturma, ücretlendirme ve stratejik gelişim için kullanılmaktadır (Plunkett ve Attner, 1992: 317).

360 derece performans değerlendirmesi, birden fazla değerlendiriciye fırsat tanınması nedeniyle daha gerçekçi sonuçlar ortaya koymaktadır (Van Der Heijden ve Nijhof, 2004: 494). Ekip arasındaki iletişimi güçlendirmekte ve başarı hedeflerinin ne olduğunun belirlenmesine yardımcı olmaktadır (Bayraktaroğlu, 2015: 118). Biçimsel ve biçimsel olmayan geri besleme olanağını artırmaktadır. Müşterilerin ve vatandaşların değerlendirme sürecine katılmasıyla hizmet ve ürün kalitesi artış göstermektedir. Çok yönlü değerlendirmeden dolayı geleneksel değerlendirmeye oranla hata oranı en aza inmektedir (Gürbüz, 2017: 220). Bu yöntemin dezavantajlarından

bahsetmek gerekirse, hedef belirleme ve değerlendirme süreçleri zaman alıcı ve idari açıdan karmaşıktır. 360 derece performans değerlendirme sistemi, hedef belirleme ve değerlendirme süreçlerine birden fazla kaynağı dahil etmek için ek zaman ve çaba gerektirmektedir. Bu nedenden dolayı bazı kurumlar, 360 derece performans değerlendirme sürecinin başlangıçta çok fazla zaman aldığını ve çalışanların kafasını karıştırdığını belirtmiştir. Temelde bu sorunun üstesinden gelmek için derecelendirme formlarının ve sisteminin basit tutulması gerekmektedir. Kaç değerlendiricinin dahil edileceği ve 360 derece geri bildirim formuna kaç soru ekleneceği önceden planlanmalıdır (Milliman ve McFadden, 2018: 45). Bu olumsuzluklara ek olarak, 360 derece geri bildirim yazılımının satın alınması, performansları kontrol etmek, formları tasarlamak oldukça maliyetlidir (Armstrong, 2009: 119). Bu nedenle birçok kuruluş, 360 anket formlarını şirket e-postası veya internet sistemleri aracılığıyla doldurarak kullanım kolaylığı sağlamaktadır (Gürbüz, 2017: 220).

3. TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE 360 DERECE PERFORMANS DEĞERLENDİRME SİSTEMİ ÇALIŞMALARI

Kamu yönetiminde vatandaşa sunulan hizmetin kalitesi oldukça önemli bir konudur. Vatandaş, hizmetin kendisine kaliteli, verimli ve optimum maliyetle sunulmasını arzulamaktadır. Postmodern yaklaşımlar ve gelişmelerle birlikte, örgütlerin ve personelin performans değerlendirmesi yapması, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması için gerekli bir olgu olarak görülmeye başlanmıştır.

Dünyadaki gelişmelere paralel bir şekilde Türkiye’de de kamu yönetimi alanında 360 derece performans değerlendirme sistemine yönelik planlamalar seyredilmiştir. 2005 yılının Ekim ayında Devlet Personel Başkanlığı tarafından yapılan çalışmalar neticesinde “Kamu Personelinin Başarılarının Değerlendirilmesine İlişkin Genel Yönetmelik Taslağı” hazırlanmış ve kamuoyuna sunulmuştur. Sendikaların ve kamu çalışanlarının yoğun eleştirileri sonucunda yönetmelik taslak olarak kalmış ve uygulamaya geçirilmemiştir (Sayan ve Demirci, 2018: 682). Bu taslak 360 derece performans değerlendirme yöntemi kapsamında hazırlanmış ilk temel resmi kaynaktır. Çünkü bu yönetmelikte tek değerlendirici amir değildir. Amirin yanı sıra astlar, iş arkadaşları, kendisi ve hizmet alan vatandaşlar da personeli değerlendirmektedir (Kamu Personelinin Başarılarının Değerlendirilmesine İlişkin Genel Yönetmelik Taslağı, 2005:

7. madde). Vatandaşlar personelin bireysel performansını değil kurumu bir bütün olarak değerlendirmektedir (Kamu Personelinin Başarılarının Değerlendirilmesine İlişkin Genel Yönetmelik Taslağı, 2005: 14. madde). Bu taslakta performans kelimesinin yerine başarı kelimesinin kullanılması da oldukça dikkat çekicidir. Bunun temel sebebi performans kelimesinin özel sektörü, rekabeti çağrıştırması ve iş güvencesinin önüne set koyacağı düşüncesidir (Kılıç, 2019: 54). 360 performans değerlendirmesinde oldukça önemli olan geri besleme süreci de taslakta belirtilmiş, amirin en az bir olağan geri bildirimde bulunması gerekli görülmüştür (Kamu Personelinin Başarılarının Değerlendirilmesine İlişkin Genel Yönetmelik Taslağı, 2005: 18. Madde).

Millî Eğitim Bakanlığı tarafından yürütülen “Millî Eğitimi Geliştirme Projesi” de 360 derece performans değerlendirmesi için önemli bir çalışmadır (Övgün, vd., 2018: 83). Bakanlığın bu araştırma çerçevesinde en önemli olarak görülen projesi Ulusal Öğretmen Strateji Belgesi'dir. Hazırlanan bu belgenin amacı öğretmenlerin mesleki gelişim için gerekli olan ihtiyaçlarını belirlemek, bunun içinde bir performans değerlendirme sistemini faaliyete geçirmektir (Ulusal Öğretmen Strateji Belgesi, 2017: 10). Strateji belgesinde öğretmenlerin meslekteş, okul müdürü, veli ve öğrenciler tarafından çoklu değerlendirmeye tabi tutulması gerektiği belirtilmektedir (Ulusal Öğretmen Strateji Belgesi, 2017: 16). Yine bu değerlendirme yöntemi de 360 derece performans değerlendirmesinde olduğu gibi çok yönlü bir değerlendirmedir ve öğretmene objektif geri bildirimde bulunmayı amaçlamaktadır.

4. OSMANGAZİ BELEDİYESİ'NDE 360 DERECE PERFORMANS DEĞERLENDİRMESİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ: AMPİRİK BİR ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Tanımı, Amacı ve Kapsamı

360 derece performans değerlendirme sistemi, yeni kamu yönetimi anlayışının bir parçası olarak ortaya çıkmıştır (Morgan vd., 2005: 664). Bu sistem, değerlendirme sürecini adil, güvenilir ve kapsamlı bir şekilde yürütebilme yeteneğine sahip olduğundan, günümüzde kamu yönetimi alanında da kullanılmasının yaygınlaştırılması gerekmektedir. Bu nedenle yürütülen bu çalışmada Osmangazi Belediyesi'nin 360 derece performans değerlendirme sistemi hakkındaki fikirleri ve uygulanmasına yönelik tutumları değerlendirilmiştir.

Araştırmanın amacı, Osmangazi Belediyesi İnsan Kaynakları ve Eğitim Müdürlüğü'nde görev yapan personelin cinsiyet, eğitim düzeyi ve hizmet yılları gibi demografik değişkenler ile 360 derece performans değerlendirme sistemine yönelik tutumları arasındaki ilişkiyi incelemektir. Çalışma, bağımsız değişkenler olan demografik faktörlerle, personelin bu sistemi nasıl algıladığını, bu sisteme yönelik görüşlerin algılar üzerinde nasıl bir etki yarattığını belirlemeyi hedefleyen bağımlı değişkenler arasındaki ilişkiyi incelemektedir. Bu sayede, performans değerlendirme süreçlerine yönelik tutumların hangi değişkenlerle anlamlı bir ilişki içinde olduğu belirlenmeye çalışılmaktadır.

Araştırmanın evrenini Osmangazi Belediyesi'nin İnsan Kaynakları ve Eğitim Müdürlüğü personeli oluşturmaktadır. İnsan Kaynakları ve Eğitim Müdürlüğü'nün seçilmesinin temel nedeni bu hizmet biriminin personelin performans gelişimi konusunda kurumsal kademedeki tüm çalışanlara yönelik planlar geliştirmeden, yönlendirmeden, ödüllendirmeden ve değerlendirmeden sorumlu olmasıdır. Araştırma kapsamında müdürlükte çalışan 15 kişiye anket yapılmıştır. Anket soruları personelin mevcut değerlendirme sistemine yönelik memnuniyet düzeyi, çalışanların kendi performanslarının üstleri, astları ve kendileri tarafından değerlendirilmesine ilişkin talepleri, bu değerlendirmelerin objektif olacağına dair inançları, performansa dayalı ücretlendirme beklentileri, bu ücretlendirmenin çalışma ortamına etkisi ve değerlendirme sisteminin maliyetine ilişkin görüşlerini açığa çıkaracak şekilde hazırlanmıştır. Elde edilen veriler, beşli Likert ölçeği kullanılarak analiz edilmiştir.³

Anket çalışmasına katılan personele 360 derece performans değerlendirmesi hakkında kısa bir bilgi verilmiş, yapılan araştırmanın bilimsel amaç için yapılacağı, kimliklerinin gizli kalacağı belirtilerek, gerçek düşüncelerini yansıtan cevapları işaretlemeleri istenmiştir.

Araştırmada elde edilen veriler "IBM SPSS 30.0" programına işlenerek istatistiki analizler yapılmıştır. Araştırmanın güvenilirliğini değerlendirmek içinse Cronbach Alpha testinden yararlanılmıştır.

3- 1= Hiç Katılmıyorum
2= Katılmıyorum
3= Kararsızım
4= Katılıyorum
5= Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 2: Güvenilirlik Sonucu

Cronbach's Alpha Katsayısı	Standartlaştırılmış Cronbach's Alpha Katsayısı
,827	,818

Cronbach Alfa Katsayısı yorumlanırken, α değerinin 0,9'dan büyükse mükemmel, 0,8'in üzerindeyse iyi, 0,7'yi aşıyorsa kabul edilebilir, 0,6 seviyelerinde ise tartışmaya açık, 0,5'in üstündeysen zayıf ve 0,5'in altındaysa kabul edilemez olarak değerlendirildiği belirtilmektedir (George ve Mallery, 2002: 231). Bu kapsamda yapılan anketin güvenilirlik katsayısının 0,827 olması yüksek derecede güvenilir olduğunu kanıtlamaktadır.

4. 2. Bulguların Analizi ve Değerlendirmesi

Katılımcıların demografik özellikleri analiz edildiğinde katılımcıların %33,3'ünün erkek, %66,7'sinin de kadın olduğu belirlenmiştir. Katılımcıların %33,3'ü ön lisans mezunu, %46,7'si lisans mezunu ve %20'si lisansüstü eğitimi almış kişilerdir. Katılımcıların %20'si (3 kişi) 5 yıl, %6,7'si (1 kişi) 11-15 yıl, %6,7'si (1 kişi) 16-20 yıl ve %60'ı (9 kişi) 20 yıl ve üzeri hizmet süresine sahiptir. Toplamda 15 katılımcı olmasına rağmen 14 katılımcının hizmet yılı verisinin bulunduğu ve 1 katılımcının verisinin eksik olduğu bilinmektedir. Bu durum, veri analizinin kapsamını etkileyecek kadar önemli değildir ancak katılımcı sayısının tam olmadığına dikkat edilmelidir. Genel olarak, katılımcıların büyük çoğunluğunun uzun yıllar hizmet tecrübesine sahip olduğu, bu nedenle araştırma sonuçlarının deneyim açısından zengin bir perspektife sahip olabileceğini söylemek mümkündür.

Tablo 3: Belediyedeki performans değerlendirme sisteminin yeterliliği

			Katılımcı Sayısı	Oran	
Değerler	Hiç Katılmıyorum			1	6,65
	Kadın	Lisans	20 yıl üstü		
	Katılmıyorum			3	20,0
	Erkek	Lisans	5 yıl		
	Kadın	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Erkek	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Kararsızım			6	40,0
	Kadın	Lisansüstü	11-15 yıl		
	Kadın	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Erkek	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Erkek	Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisans	5 yıl		
	Katılıyorum			4	26,7
	Erkek	Lisansüstü	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisansüstü	20 yıl üstü		
	Kadın	Ön Lisans	5 yıl		
Kadın	Lisans	20 yıl üstü			
Kesinlikle Katılıyorum			1	6,65	
Kadın	Lisans	-			

Tabloyu değerlendirmek gerekirse kararsızlar (%40), performans değerlendirme sisteminin en büyük yüzdelik oranını oluşturmaktadır. Bu ise sistemin açıkça bir belirsizlik yarattığını veya çalışanlar arasında tam anlamıyla anlaşılmadığını göstermektedir. Olumsuz (%26,7) görüş bildiren (Hiç Katılmıyorum ve Katılmıyorum diyenler) grubun çoğunluğu uzun yıllar deneyime sahip kişilerden oluşmaktadır. Bu da deneyimli çalışanların sistemi yeterli bulmadıklarını veya performans değerlendirme sistemine güven duymadıklarını işaret etmektedir. Tablo genel olarak belediyedeki performans değerlendirme sisteminin çalışanlar arasında karışık bir izlenim bıraktığını göstermektedir. Katılımcıların büyük bir kısmı ya kararsız ya da sistemi olumsuz değerlendirmektedir. Bu nedenle sistemin gözden geçirilmesi, daha adil, şeffaf ve anlaşılır hale getirilmesi gerekmektedir.

Tablo 4: Personelin objektif bir şekilde değerlendirildiği performans sisteminin uygulanmasına yönelik talebi

				Katılımcı Sayısı	Yüzdelik Oranı
Değerler	Hiç Katılmıyorum			1	6,4
	Erkek	Lisans	20 yıl üstü		
	Kararsızım			3	20,0
	Kadın	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Erkek	Ön Lisans	20 yıl üstü	3	20,3
	Katılıyorum				
	Kadın	Lisansüstü	11-15 yıl		
	Erkek	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisans	20 yıl üstü	8	53,3
	Kadın	Lisans	5 yıl		
	Kesinlikle Katılıyorum				
	Kadın	Lisans	-		
	Erkek	Lisans	5 yıl		
	Erkek	Lisansüstü	20 yıl üstü		
Kadın	Lisansüstü	20 yıl üstü			
Kadın	Ön Lisans	5 yıl			
Erkek	Ön Lisans	20 yıl üstü			
Kadın	Lisans	20 yıl üstü			
Kadın	Lisans	20 yıl üstü			

Tablo 4'e göre, katılımcıların %73,6'sı (katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum) objektif bir değerlendirme sisteminin gerekliliğini savunmaktadır. Katılımcıların %20'sinin ise bu konuda kararsız olduğu görülmektedir. Bu oran dikkat çekicidir; özellikle uzun süre görev yapmış kadın personelin performans değerlendirme sisteminin yeterliliği konusundaki kararsızlıkları, mevcut değerlendirme sistemine ilişkin potansiyel sorunlara işaret etmektedir.

Tablo 5: Personelin değerlendirilme talebi

Değerler	Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Meslektaşının Kendi Performansını Değerlendirmesi	1 (6,6%)	1 (6,6%)	1 (6,6%)	6 (40,0%)	6 (40,0%)
Yöneticinin Kendi Performansını Değerlendirmesi	-	-	3 (20,0%)	5 (33,3%)	7 (46,7%)
Kendi Performansını Değerlendirmesi	1 (6,7%)	-	4 (26,7%)	5 (33,3%)	5 (33,3%)

Tablo 5, hem meslektaşlarının hem de yöneticilerin performansını değerlendirmesine dair olumlu görüşlerin belirgin bir şekilde öne çıktığını göstermektedir. Yöneticinin performansı, daha fazla güven ve kabul görmektedir. Çalışanların kendi performanslarına olan bakış açıları ise kararsız bir dağılım göstermektedir. Bu çalışanların öz yeterliklerini sorguladıklarını ve kendi performanslarını değerlendirme konusunda isteksiz oldukları anlamına gelmektedir. Yöneticilerin performansları hakkında yüksek memnuniyet varken, kendi performanslarını değerlendirme konusunda daha fazla destek ve eğitim sağlanması gerekmektedir.

Tablo 6: Personelin objektif değerlendirilmeye yönelik tutumu

Değerler	Hiç Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Meslektaşının Kendi Performansını Objektif Değerlendireceğine İnanıcı	1 (6,7%)	3 (20,0%)	9 (60,0%)	2 (13,3%)
Yöneticinin Kendi Performansını Objektif Değerlendireceğine İnanıcı	1 (6,6%)	4 (26,7%)	6 (40,0%)	4 (26,7%)

Tablo 6'daki verilere göre, katılımcıların meslektaşlarının performanslarını objektif bir şekilde değerlendirme talebine ilişkin algıları büyük ölçüde olumludur. Katılımcıların %60'ı bu ifadeye katılmakta olup, %46,7'si "Katılıyorum" ve %13,3'ü "Kesinlikle Katılıyorum" seçeneğini işaretlemiştir. Buna karşın, sadece %6,7'lik bir kesim bu ifadeye tamamen karşı çıkmış ("Hiç Katılmıyorum"), %20'lik bir kesim ise kararsız kalmıştır. Yöneticilerin performansı objektif bir şekilde değerlendirme kabiliyeti konusunda da katılımcıların büyük bir kısmı olumlu bir tutum sergilemiştir. Katılımcıların %40'ı "Katılıyorum" ve %26,7'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabını vermiştir. Bununla birlikte, bu konuda kararsız olanların oranı %26,7 olup, olumsuz görüş bildirenlerin oranı %6,6'da kalmıştır. Bu bulgular, genel olarak hem meslektaşların hem de yöneticilerin performansı objektif olarak değerlendirme kapasitesine güven duyulduğunu göstermektedir. Ancak yöneticilere dair olumlu görüşlerin daha yüksek bir oranda olduğu dikkat çekmektedir. Ayrıca her iki değerlendirme kategorisinde de kararsız katılımcı oranının yüksek olması, değerlendirme süreçlerine ilişkin belirsizliklerin veya güven eksikliğinin varlığına işaret edebilecek niteliktedir.

Tablo 7: Personelin diğerlerinin performansını objektif değerlendirme tutumu

Değerler	Hiç Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<i>Personelin Yöneticinin Performansını Objektif Değerlendirmesi</i>	-	-	10 (66,7%)	5 (33,3%)
<i>Personelin Meslektaşının Performansını Objektif Değerlendirmesi</i>	1 (6,7%)	1 (6,7%)	7 (46,7%)	6 (40,0%)
<i>Kendi Performansını Objektif Değerlendirmesi</i>	1 (6,7%)	3 (20,0%)	5 (33,3%)	6 (40,0%)

Personelin yöneticisinin performansını objektif değerlendirme eğilimi oldukça olumlu olup, katılımcıların %66,7'si "Katılıyorum" ve %33,3'ü "Kesinlikle Katılıyorum" seçeneğini işaretlemiştir. Bu bağlamda, yöneticilerin performansını değerlendirme konusunda olumsuz veya kararsız bir görüş bildirilmemiştir. Personelin meslektaşlarının performansını objektif değerlendirme kapasitesine ilişkin bulgulara göre, katılımcıların %46,7'si "Katılıyorum" ve %40,0'ı "Kesinlikle Katılıyorum" ifadesini belirtmiştir. Kişinin kendi performansını objektif değerlendirme kapasitesine yönelik algılar ise, %33,3 "Katılıyorum" ve %40,0 "Kesinlikle Katılıyorum" olmak üzere genel anlamda olumlu bir tutum sergilemiştir. Bu bulgular, katılımcıların diğerlerinin performansını objektif olarak değerlendirme konusunda genel bir güven taşıdıklarını, özellikle yöneticilerinin performansını değerlendirirken çok daha yüksek bir olumlu tutum sergilediklerini göstermektedir. Ancak meslektaş ve kendi performansını değerlendirme konusunda belirli bir düzeyde kararsızlık ve sınırlı ölçüde olumsuz algı mevcuttur, bu da değerlendirme süreçlerine dair bazı tereddütlerin var olabileceğine işaret etmektedir.

Tablo 8: 360 derece performans değerlendirme sisteminin personelin geliştirilmesi gereken yönlerin tespit etmeye ve bu yönde gerekli eğitimleri almaya olanak tanıyacağına yönelik tutumlar

				Katılımcı Sayısı	Oran
Değerler	Katılmıyorum			1	6,6
	Kadın	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Kararsızım			4	26,7
	Erkek	Lisansüstü	5 yıl		
	Kadın	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Erkek	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisans	5 yıl		
	Katılıyorum			4	26,7
	Erkek	Lisansüstü	20 yıl üstü		
	Kadın	Ön Lisans	5 yıl		
	Erkek	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisans	20 yıl üstü		
	Kesinlikle Katılıyorum			6	40,0
	Kadın	Lisans	-		
	Kadın	Lisansüstü	11-15 yıl		
	Kadın	Lisansüstü	20 yıl üstü		
	Erkek	Lisans	20 yıl üstü		
Kadın	Lisans	20 yıl üstü			
Kadın	Lisans	20 yıl üstü			

360 derece performans değerlendirme sisteminin geliştirilmesine yönelik olumlu görüşler, özellikle lisansüstü eğitim almış ve uzun yıllara dayanan iş deneyimine sahip katılımcılar arasında daha belirgin şekilde öne çıkmaktadır. Cinsiyetin etkisi nispeten daha az belirgin olmakla birlikte, kadın katılımcıların daha olumlu geri bildirimlerde bulunduğu dikkat çekmektedir. 360 derece performans değerlendirme sisteminin geliştirilmesi gereken alanların tespiti ve bu doğrultuda gerekli eğitimlerin sağlanmasına ilişkin inanç ise genel olarak yüksek düzeydedir.

Tablo 9: 360 derece performans değerlendirme sisteminin iş yükünü arttıracığı düşüncesi

			Katılımcı Sayısı	Oran	
Değerler	Hiç Katılmıyorum			2	12,6
	Kadın	Lisans	20 yıl üstü		
	Erkek	Lisans	20 yıl üstü		
	Katılmıyorum			3	20,0
	Kadın	Lisans	-		
	Erkek	Lisans	5 yıl		
	Kararsızım			7	46,7
	Kadın	Lisansüstü	11-15 yıl		
	Kadın	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Erkek	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Ön Lisans	5 yıl		
	Kadın	Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisans	5 yıl		
	Katılıyorum			3	20,7
Kadın	Lisansüstü	20 yıl üstü			
Erkek	Ön Lisans	20 yıl üstü			
Kadın	Lisans	20 yıl üstü			

Tablo 9' a göre 360 derece performans değerlendirme sisteminin iş yükünü artıracığı düşüncesi, özellikle deneyimsiz ve daha az eğitilmiş katılımcılar arasında daha yaygındır. Bu grup, sistemin gerekliliklerini yerine getirmenin getireceği iş yükünden endişe duymaktadır. Kadın ve erkek katılımcılar arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Ancak kadın katılımcıların "Kararsızım" yanıtını verme oranının yüksek olması, daha fazla veri ve bilgiye ihtiyaç duyduklarını göstermektedir.

Tablo 10: 360 derece performans değerlendirme sisteminin maliyetli bir sistem olduğu düşüncesi

			Katılımcı Sayısı	Oran	
Değerler	Hiç Katılmıyorum			2	13,3
	Kadın	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisans	20 yıl üstü		
	Katılmıyorum			3	20,0
	Kadın	Lisansüstü	11-15 yıl		
	Erkek	Lisans	5 yıl		
	Kararsızım			6	40,0
	Kadın	Lisans	-		
	Erkek	Lisansüstü	20 yıl üstü		
	Kadın	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Erkek	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisans	20 yıl üstü		
	Katılıyorum			3	20,0
	Kadın	Lisansüstü	20 yıl üstü		
	Kadın	Ön Lisans	5 yıl		
	Kadın	Lisans	20 yıl üstü		
Kesinlikle Katılıyorum			1	6,7	
Erkek	Lisans	20 yıl üstü			

Tablo 10'a ilişkin bulgular, kadın katılımcıların 360 derece performans değerlendirme sisteminin maliyetine dair endişelerinin daha yüksek olduğunu göstermektedir. Katılımcıların eğitim durumu incelendiğinde ise lisansüstü eğitim düzeyine sahip katılımcıların sistemin maliyetine ilişkin görüşlerinde daha temkinli yaklaştıkları söylenebilmektedir. Ancak, katılımcıların önemli bir kısmının kararsız kalması, 360 derece performans değerlendirme sisteminin maliyetleri konusunda net bir kanaat oluşmadığını ortaya koymaktadır.

Tablo 11: 360 derece performans değerlendirmesini yapan isimlerin gizli tutulacağına yönelik inançları

				Katılımcı Sayısı	Oran
Değerler	Katılmıyorum			3	20,0
	Kadın	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisans	5 yıl	7	46,7
	Kararsızım				
	Erkek	Lisans	5 yıl		
	Erkek	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Erkek	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Erkek	Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisans	20 yıl üstü		
	Katılıyorum			3	20,0
	Kadın	Lisansüstü	11-15 yıl		
	Erkek	Lisansüstü	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisansüstü	20 yıl üstü	2	13,3
	Kesinlikle Katılıyorum				
	Kadın	Lisans	-		
Kadın	Ön Lisans	5 yıl			

Tablo 11’de yer alan bulgulara göre, kadın ve erkek katılımcılar arasında yanıt dağılımında farklılıklar gözlemlenmiştir. Kadın katılımcıların, “Katılmıyorum” ve “Kararsızım” seçeneklerini yüksek oranda tercih etmesi, kadınların gizlilik konusuna daha temkinli yaklaştıklarını göstermektedir. Ayrıca, ön lisans, lisans ve lisansüstü eğitim düzeyindeki katılımcılar arasında orantılı bir dağılım gözlemlenmektedir. Özellikle lisans ve ön lisans mezunu kadın katılımcılar arasında “Kararsızım” yanıtı verme eğilimi dikkat çekicidir. Eğitim düzeyinin artmasıyla gizlilik konusundaki endişelerin değişebileceği yönünde bir eğilim bulunmaktadır. Katılımcıların önemli bir kısmının gizlilik konusunda kararsız kalması, 360 derece performans değerlendirme sisteminin gizlilik politikalarına dair yeterli bilgiye sahip olmadıklarını göstermektedir. Bu bulgu, sistemin gizlilik politikaları hakkında daha fazla bilgilendirme yapılmasının gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Tablo 12: 360 derece performans değerlendirme sisteminin kapsamlı ve adil bir sistem olduğu düşüncesi

			Katılımcı Sayısı	Oran	
Değerler	Katılmıyorum			1	6,7
	Erkek	Lisans	20 yıl üstü		
	Kararsızım			6	40,0
	Kadın	Lisansüstü	11-15 yıl		
	Kadın	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Erkek	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Erkek	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisans	5 yıl		
	Katılıyorum			6	40,0
	Kadın	Lisans	-		
	Erkek	Lisansüstü	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisansüstü	20 yıl üstü		
	Kadın	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Ön Lisans	5 yıl		
	Kesinlikle Katılıyorum			2	13,3
	Erkek	Lisans	5 yıl		
	Kadın	Lisans	20 yıl üstü		

Tablo 12'ye göre erkek katılımcılar arasında "Katılıyorum" ve "Kararsızım" yanıtları dikkat çekicidir. Erkek katılımcıların %40'ı (3 kişi) kararsızken, %33.3'ü olumlu yanıt vermiştir. Erkeklerin büyük bir kısmı ön lisans ve lisans mezunu olup 20 yıl ve üzeri deneyime sahiptir. Bu grup içerisinde "Kararsızım" yanıtı veren erkek sayısı daha fazladır, bu da erkek katılımcıların değerlendirme sisteminin adaleti konusunda daha fazla tereddüt ettiğini göstermektedir. Kadın katılımcılar arasında hem "Katılıyorum" hem de "Kararsızım" yanıtlarının oranı oldukça yüksektir. Kadınların %40'ı sistemi kapsamlı ve adil bulurken, %40'ı kararsızdır. Bu katılımcıların büyük kısmı 360 derece değerlendirme sisteminin adil olacağını düşünmektedir. %40'lık bir kararsızlık oranı, katılımcıların sistem hakkında daha fazla bilgiye ihtiyaç duyduğunu göstermektedir.

Tablo 13: 360 derece performans derece sonucuna göre ücretlendirme/ ödüllendirme sisteminin getirilmesine yönelik tutumlar

			Katılımcı Sayısı	Oran	
Değerler	Hiç Katılmıyorum			2	13,3
	Kadın	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Erkek	Lisans	20 yıl üstü		
	Katılmıyorum			4	26,7
	Kadın	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Erkekler	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisans	5 yıl	4	26,7
	Kararsızım				
	Kadın	Lisans	-		
	Kadın	Lisansüstü	11-15 yıl		
	Erkek	Lisans	5 yıl	3	20,0
	Erkek	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Katılıyorum				
	Kadın	Lisansüstü	20 yıl üstü	2	13,3
	Kadın	Ön Lisans	5 yıl		
	Kadın	Lisans	20 yıl üstü		
Kesinlikle Katılıyorum			2	13,3	
Erkek	Lisansüstü	20 yıl üstü			
Kadın	Lisans	20 yıl üstü			

Tablo 13'e göre, kadın katılımcıların bir kısmı ücretlendirme ve ödüllendirme sistemine olumsuz bakış açısı sergilemiştir. Bu grubun çoğunluğunu, ön lisans mezunu ve uzun süreli deneyime sahip kadınlar oluşturmaktadır. Özellikle 20 yılın üzerinde deneyime sahip kadınların, sisteme karşı daha dirençli olduğunu söylemek mümkündür. Öte yandan, kadın katılımcıların %33,3'ü ödüllendirme sistemini desteklemektedir ve bu katılımcılar, genellikle lisansüstü eğitilmiş ve uzun iş tecrübesine sahip kişilerden oluşmaktadır. Bu durum, yüksek eğitim seviyesinin ödüllendirme sistemine yönelik olumlu bir tutum geliştirmede etkili olduğunu göstermektedir. Erkek katılımcılar arasında da %40 oranında olumsuz görüş bildirenler bulunmaktadır ve bu katılımcılar da genellikle ön lisans mezunu ve 20 yılın üzerinde deneyime sahip bireylerden oluşmaktadır. Bu bulgu, deneyimli erkek çalışanların mevcut sistemin değişimi ve ödüllendirme mekanizmasının adil işlemeyeceği yönündeki endişelerini yansıtmaktadır.

Erkek katılımcıların %20'si ise sistemi desteklemektedir ve bu grup genellikle lisansüstü eğitim almış ve uzun yıllara dayanan deneyime sahip katılımcılardan oluşmaktadır. Yüksek eğitilmiş ve deneyimli erkek çalışanlar, ödüllendirme sisteminin performanslarına olumlu katkı sağlayacağına inanmaktadır. Genel olarak bulgular, eğitim ve deneyim seviyesinin, ücretlendirme ve ödüllendirme sistemine yönelik tutumların şekillenmesinde önemli bir etken olduğunu göstermektedir.

Tablo 14: Performansa göre ücretlendirmenin/ödüllendirmenin iş ortamında güvensizlik yaratacağı düşüncesi

			Katılımcı Sayısı	Oran	
Değerler	Hiç Katılmıyorum			2	13,3
	Erkek	Lisans	5 yıl		
	Kadın	Lisans	20 yıl üstü		
	Katılmıyorum			2	13,3
	Erkek	Lisansüstü	20 yıl üstü		
	Erkek	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Kararsızım			4	26,7
	Kadın	Lisans	-		
	Kadın	Ön Lisans	5 yıl		
	Erkek	Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisans	20 yıl üstü		
	Katılıyorum			5	33,3
	Kadın	Lisansüstü	11- 15 yıl		
	Kadın	Lisansüstü	20 yıl üstü		
	Kadın	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Erkek	Ön Lisans	20 yıl üstü		
	Kadın	Lisans	20 yıl üstü		
	Kesinlikle Katılıyorum			2	13,3
Kadın	Ön Lisans	20 yıl üstü			
Kadın	Lisans	5 yıl			

Tablo 14'te kadın katılımcıların, performansa dayalı ödüllendirme sistemine erkek katılımcılara kıyasla daha olumlu yaklaştığı görülmektedir. Kadınların bu olumlu tutumunun temel nedenlerinden biri, performans bazlı ödüllendirme sisteminin kariyer gelişimine katkı sağlayacağı beklentisidir. Özellikle yüksek eğitim düzeyine ve uzun iş deneyimine sahip kadınlar, bu sistemi destekleme eğilimindedir. Buna karşılık, daha az deneyime ve düşük

eğitim seviyesine sahip katılımcılar arasında kararsızlık yaygın bir durum olarak ortaya çıkmaktadır. Erkek katılımcılar arasında ise performansa dayalı ödüllendirme sistemine yönelik olumsuz tutumların daha fazla olduğu görülmektedir. Bu farklılık, eğitim ve deneyim seviyesinin yanı sıra, katılımcıların kariyer beklentileri ve sistemin getireceği potansiyel sonuçlara yönelik algıları ile ilişkilendirmek mümkündür.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Başarıdan söz edebilmek için, önceden belirlenmiş hedefler ve bu hedeflere ulaşma düzeyine dair somut verilerin bulunması gerekmektedir. Bu bağlamda, performansın değerlendirilmesi ve ölçülmesi için bilimsel tekniklerin kullanılması zorunludur. Performans değerlendirme sistemleri, belirlenmiş amaçlara ulaşmada karşılaşılan sorunları, gösterilen çabayı, katedilmesi gereken yolları ve geliştirilmesi gereken stratejileri yöneticilere sunmaktadır. Performans değerlendirmeyle işten çıkarma, terfi gibi kararlar objektif bir temele dayandırılmakta, personelin performansı denetlenmekte ve kurumun genel işleyişine dair önemli geri bildirimler sağlanmaktadır.

Artan nüfus ve beraberinde büyüyen talepler, kıt kaynakların olduğu bir düzende geleneksel performans değerlendirme sistemlerini yetersiz bırakmıştır. Bu nedenle modern değerlendirme sistemleri geliştirilmiştir. 360 derece performans değerlendirmesi de modern bir yöntem olup, çok yönlü bir değerlendirme anlayışına dayanmaktadır. Artık sadece yöneticilerin değil, personelin temas ettiği her bireyin değerlendirmesi esas alınmaktadır. Birden fazla değerlendiricinin görüşüne dayanması nedeniyle daha objektif ve bütüncül bir yaklaşım sunmakta, hata oranını azaltarak doğru ve adil değerlendirmeler yapılmasına olanak tanımaktadır.

Bu araştırma, Türk kamu yönetiminde 360 derece performans değerlendirme sisteminin uygulanabilirliğini, Osmangazi Belediyesi örneği üzerinden analiz etmektedir. Daha önce Erkiş (2014) ve Kılıç (2019) tarafından yerel yönetim birimlerinde gerçekleştirilen çalışmalar, 360 derece değerlendirme sistemine ilişkin farklı perspektifler sunarak mevcut araştırmaya önemli bir zemin hazırlamıştır. Erkiş'in çalışmasında, personelin sisteme yönelik tutumlarından ziyade 360 derece performans değerlendirme sisteminin uygulanma süreci ele alınmış ve sonuçları analiz edilmiştir. Ancak bu

değerlendirme, yalnızca belediye ile sınırlı kalmayıp, şehirdeki farklı kurumları da kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Kılıç ise 360 derece performans değerlendirme sisteminin ücretlendirme boyutuna odaklanarak, geniş bir örneklem üzerinden çalışanların motivasyonlarını ve ücretlendirme algılarını ölçmüştür. Bu çalışmada ise daha önceki araştırmalardan farklı olarak yalnızca bir yerel yönetim birimi üzerinden hareket edilerek, 360 derece performans değerlendirme sistemine yönelik tutumlar incelenmekte ve kamu yönetiminde bu sistemin uygulanabilirliği değerlendirilmektedir. Bu bağlamda, Osmangazi Belediyesi özelinde elde edilen bulguların kamu yönetimi genelinde yol gösterici olabileceği düşünülmektedir.

Araştırmalar incelendiğinde, kamu sektöründe 360 derece performans değerlendirme sistemlerinin uygulanmasına yönelik çeşitli çekincelerin olduğu görülmektedir. Özellikle anonimlik ve objektiflik sorunları (Van der Heijden ve Nijhof, 2004; Greguras ve Robie, 1998) önemli endişe kaynaklarıdır. Murat ve Bağrıaçık (2011) ile Camgöz ve Alperden (2006), kamu kurumlarında yapılan performans değerlendirme çalışmalarının genellikle yöneticilerin subjektif değerlendirmelerine dayandığını ve çok yönlü değerlendirme mekanizmalarının sınırlı kaldığını belirtmektedir. Bu araştırmada da anonimlik ilkesine duyulan güvensizlik, değerlendiricilerin tarafsızlığına ilişkin şüphelerini artırmaktadır. Ayrıca, performansa dayalı ödüllendirme mekanizmalarının çalışanların motivasyonu üzerindeki etkileri literatürde (Plunkett ve Attner, 1992) tartışılmaktadır. Bu sistemin adil bir şekilde uygulanmadığı durumlarda iş ortamında güvensizlik yaratabileceği ve çalışanlar arasında memnuniyetsizliğe yol açabileceği belirtilmektedir. Erkiş (2014) ve Kılıç (2019), kamu çalışanlarının performans değerlendirme sistemine temkinli yaklaştıklarını, ancak şeffaf ve adil bir sistem olması durumunda olumlu bir tutum sergileyebileceklerini vurgulamaktadır. Osmangazi Belediyesi'nde yapılan anket de bu kaygıyı destekler niteliktedir; çalışanlar, ödüllendirme sisteminin adaletli uygulanması konusunda çekinceler taşımaktadır.

Özetle, Osmangazi Belediyesi personeli, 360 derece performans değerlendirme sistemine genel olarak olumlu yaklaşmakla birlikte, uygulama süreçlerinde bazı konulara dikkat edilmesi gerektiğini düşünmektedir. Objektiflik, maliyet, iş yükü ve geri bildirimlerin kullanımı gibi faktörler, sistemin başarısı için kritik önem taşımaktadır. Bu araştırma, diğer çalışmalardan farklı olarak bir yerel yönetim birimi üzerinden sistemin kamu yönetiminde

nasıl uygulanabileceğini değerlendirerek belediyelerin yanı sıra genel kamu sektörüne de rehberlik edebilecek çıkarımlar yapmaktadır. 360 derece performans değerlendirme sisteminin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için aşağıdaki öneriler geliştirilmiştir:

360 derece performans değerlendirme sistemi, personel tarafından tam olarak anlaşılmadığı için kararsızlık ve çekincelere neden olmaktadır. Bu sebeple, sistemin uygulanmaya başlamasından önce kapsamlı bir tanıtım süreci gerçekleştirilmelidir. Personelin bu sistemin işleyişi, avantajları ve geri bildirim süreçleri hakkında bilgi sahibi olması için eğitim programları düzenlenmelidir. Özellikle bu sistemin, mevcut performans değerlendirme yöntemlerinden farkları, daha geniş bir değerlendirici kitlesine dayanarak daha objektif sonuçlar sağlayacağı vurgulanmalıdır.

Anket sonuçlarında, bazı çalışanların, değerlendiricilerin kimliklerinin gizli tutulmaması durumunda tarafsızlık konusunda endişeleri olduğu görülmüştür. Bu sorunu çözmek için, değerlendirme sürecinin anonim kalmasını sağlayacak güvenli teknolojik araçlar kullanılmalı ve bu anonimlik ilkesinin tüm personel tarafından net bir şekilde anlaşılması sağlanmalıdır. Anonimlik, objektifliğin temel taşıdır ve çalışanların geri bildirim verirken rahat ve dürüst olabilmeleri için bu ilke titizlikle uygulanmalıdır.

360 derece performans değerlendirme sistemi, sadece performans değerlendirmesi için değil, aynı zamanda personelin gelişimini desteklemek amacıyla da kullanılmalıdır. Değerlendirme sonuçları, çalışanların güçlü ve zayıf yönlerini belirleyerek, bu doğrultuda eğitim ve gelişim programlarının oluşturulmasına temel teşkil etmelidir. Kurum içindeki eğitim ihtiyaçları, bu değerlendirmeler ışığında belirlenmeli ve personelin bireysel gelişimi sürekli olarak desteklenmelidir. Bu süreç aynı zamanda çalışanların kendilerini geliştirme motivasyonlarını da artıracaktır.

360 derece performans değerlendirme sisteminin, zaman alıcı ve maliyetli olabileceğine dair kaygılar bulunmaktadır. Bu kaygıları gidermek için, süreçlerin daha verimli ve hızlı yürütülmesi gerekmektedir. Teknolojik çözümler (örneğin, dijital performans değerlendirme yazılımları) sürecin hızlanmasına yardımcı olabilir. Ayrıca, değerlendirme formlarının sadeleştirilmesi ve değerlendirme sürecinin belirli aralıklarla yapılması gibi iyileştirmeler, zaman yönetimi açısından faydalı olacaktır. Böylece sistemin bürokratik yükü azaltılarak personelin günlük iş yükü olumsuz etkilenmeyecektir.

Performansa dayalı ödüllendirme ve teşvik sistemlerinin adil bir şekilde uygulanması, çalışanlar arasında güveni artıracak ve iş tatminini yükseltecektir. Ancak bu tür sistemlerin adil ve şeffaf bir şekilde işletilmesi önemlidir. Ödüllendirme süreci, performans değerlendirme sonuçlarına dayandırılmalı ve tüm personelin bu sürece güven duyması sağlanmalıdır. Özellikle ödüllendirme ve terfi süreçlerinde nesnellik ve şeffaflık ilkeleri titizlikle uygulanmalıdır.

360 derece değerlendirme sistemi, sadece bireysel performansı değil, aynı zamanda ekip içindeki işbirliği ve takım çalışmasını da değerlendiren bir sistemdir. Bu bağlamda, ekip üyelerinin birbirlerinin performanslarını değerlendirme süreçlerinde objektif olmaları teşvik edilmelidir. Bu tür geri bildirimler, işbirliğini güçlendirecek, ekipler arasındaki iletişimi iyileştirecek ve daha sağlıklı bir çalışma ortamı yaratacaktır. Takım çalışması ve işbirliği kültürünün güçlendirilmesi, uzun vadede kurum içindeki verimliliği artıracaktır.

Anket sonuçları, bazı çalışanların performans değerlendirme sürecine olan güvenlerinin zayıf olduğunu ortaya koymaktadır. Bu güven eksikliği, değerlendirmenin adil ve tarafsız olmayacağına dair endişelerden kaynaklanmaktadır. Bu sorunu aşmak için, sistemin her aşamasında şeffaflık ilkesine dayalı bir yönetim benimsenmelidir. Ayrıca, geri bildirimlerin nasıl kullanılacağı konusunda personel bilgilendirilmeli ve bu geri bildirimlerin çalışanların kariyer gelişimlerine nasıl katkı sağlayacağı açıklanmalıdır.

360 derece performans değerlendirme sistemi, kurumsal bir yapı içinde sürekli olarak gözden geçirilmelidir. Sistem, belirli aralıklarla geri bildirim alınarak ve uygulamada karşılaşılan sorunlar tespit edilerek sürekli olarak iyileştirilmeli ve geliştirilmeye devam edilmelidir. Böylece, sistemin etkili bir şekilde işleyip işlemediği sürekli olarak denetlenebilir ve gerekirse sistem üzerinde revizyonlar yapılabilir.

Genel bir değerlendirmeye sonlandırmak gerekirse 360 derece performans değerlendirme sistemi, modern kamu yönetimi anlayışının bir gereği olarak hem bireysel gelişimi hem de kurumsal başarıyı destekleyen bir yöntemdir. Türkiye’de kamu alanında sadece iki resmî belgede bahsedilen ve günümüzde bir tek eğitim alanında uygulanan bu sistemin yaygınlaştırılması gerekmektedir. Bu araştırma personelin bu sisteme dair tutumlarının olumlu olduğunu kanıtlar niteliktedir.

KAYNAKÇA

- Akal, Z. (2000). İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi, Çok Yönlü Performans Göstergeleri. Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları.
- Armstrong, M. (2009). Armstrong's Handbook of Performance Management: An Evidence Based Guide to Deliver High Performance. Philadelphia: Kogan Page Series.
- Bayraktaroğlu, S. (2015). İnsan Kaynakları Yönetimi. İstanbul: Sakarya Yayıncılık.
- Camgöz, S. M. ve Alperden, İ. N. (2006). 360 Derece Performans Değerlendirme ve Geri Bildirim: Bir Üniversite Mediko-Sosyal Merkezi Birim Amirlerinin Yönetmelik Yetkinliklerinin Değerlendirilmesi Üzerine Pilot Uygulama Örneği. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 13(2), 191-212.
- Canman, A. D. (1993). Personelin Değerlendirilmesinde Çağdaş Yaklaşımlar ve Türkiye'de Kamu Personelinin Değerlendirilmesi. Ankara: TODAİE Yayınları.
- Coben, C. (2024). The problem with 360-degree performance reviews. Financial Times. 11.03.2025 tarihinde <https://www.ft.com/content/62150dfa-2cb4-430b-8117-158651569470> adresinden erişildi.
- Daft, R. (1991). Management. New York: The Dryden Press.
- Darren, G. ve Maller, P. (2003). SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference. Boston: Allyn & Bacon.
- Edwards, M. R. ve Ewen, A. J. (1996). 360 feedback: The powerful new model for employee assessment & performance improvement. New York: AMACOM.
- Edwards, M.R. ve Ewen, A.J. (1996). 360-Feedback: The Powerful New Model for Employee Assessment & Performance Improvement. New York: AMACOM.
- Erkiş, İ. (2014). Kamu Kurumlarında Performans Yönetiminin Uygulanabilirliği: 360 Derece Performans Değerleme Tekniği (Antalya İli Örneği), Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Göksel, A. (2013). İşletmelerde Performans Değerlendirme Sistem Tasarımı. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Görün, M., Kayar, İ. ve Varol, B. (2018). "360-Degree Performance Appraisal and Feedback System: A Study with Heads of Departments in Çanakkale Onsekiz Mart University. Gaziantep University Journal of Social Sciences, 17(4), 1425-1437.
- Greguras, G. J. ve Robie, C. (1998). A new look at 360-degree feedback: A review and agenda for future research. Personnel Psychology, 51(4), 933-962.
- Gürbüz, S. (2017). İnsan Kaynakları Yönetimi, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Jones, E. J. ve Bearley, W. L. (1996). 360 Feedback: Strategies, Tactics and Techniques for Developing Leaders. Amherst: HRD Press, Minneapolis: Lakewood Publications.

- Kamu Personelinin Başarılarının Değerlendirilmesine İlişkin Genel Yönetmelik Taslağı (2005). <https://www.memurlar.net/common/news/documents/593903/basari-degerlendirme-taslak.pdf> (25.06.2024).
- Kılıç, Ş. (2019). 360 Derece Performans Değerlendirme Sistemi Çerçevesinde Performansa Dayalı Ücretlendirmenin Türk Kamu Yönetiminde Uygulanabilirliği: Kırıkkale Belediyesi'nde Bir Araştırma. Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Levine, M. (2010). Taking the burn out of the 360 degree hot seat. Training and development, 64(8), 40-45.
- London, M. ve Beatty, R. (1995). 360-Degree Feedback as a Competitive Advantage. The Performance Measurement, Management and Appraisal Sourcebook. (Ed) Shaw, D.G., Schneier, E. C., Beatty, R.W. ve Baird, L. Massachusetts: HRD Press.
- London, M. ve Beatty, R. W. (1995). 360-degree feedback as a competitive advantage. Human Resource Management, 34(4), 353-372.
- Mccarty, A. ve Garavan, T. (2001). 360 Feedback Process: Performance Improvement and Employee Career Development. Journal of European Industrial Training, 25(1), 5-32.
- Milliman, J. F. ve McFadden F. R. (1997). Toward Changing Performance Appraisal to Address TQM Concerns: The 360-Degree Feedback Process. Quality Management Journal, 4(3), 44-64.
- Murat, P. ve Bağrıaçık, İ. (2011). Kamuda 360 Derece Performans Değerlendirme: Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Örneği. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16(1), 1-24.
- Övgün B., Sayan İ. Ö. ve Zengin O. (2018). Türk Kamu Yönetiminde Performans Değerlendirmesi ve Denetimi Mümkün Mü?. Sosyal Bilimler Metinleri, 2018(2), 74-92.
- Parlak, B. ve Doğan, K.C. (2021). Kamu Yönetiminde Trendler. Sakarya: Değişim Yayınları.
- Plunkett, W. R. ve Attner, R. F. (1992). Introduction to Management. International Edition, Boston: PWS-KENT Publishing Company.
- Pocket, M. (2009). Performans Değerlendirmesi. (Çev. M. İnan), İstanbul: Optimist Yayınevi.
- Sayan, Ö. İ. ve Demirci, G. A. (2018). Kamu Personelinin Değerlendirilmesinde Performans Sistemine Geçiş Sürecinin Analizi. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 73(2), 667-700.
- TDK. <https://sozluk.gov.tr/> (18.06.2024).
- Torrington, D. ve Hall, L. (1995). Personel Management. London: HRM in Action.
- Ulusal Öğretmen Stratejisi Belgesi 2017-2023 (2010) https://oygm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2017_07/26174415_Strateji_Belgesi_RG-Ylan-_26.07.2017.pdf, (25.06.2024).

- Uygur, A. ve Sarıgül, S. S. (2015). 360 Derece Performans Değerlendirme ve Geri Bildirim Sistemi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (33), 189-201.
- Van der Heijden, B.I. ve Nijhof, A.H. (2004). The value of subjectivity: problems and prospects for 360-degree appraisal systems. The International Journal of Human Resource Management, 15, 493-511.
- Waldman, D.A., Atwater, L. E. ve Antonioni D. (1998). Has 360-degree feedback gone amok?. Academy of management Executive, 12(2), 86-94.
- Ward, P. (1997). 360-Degree Feedback. London: Chartered Institute of Personnel and Development.
- Yukl, G. ve Lepsinger, R. (1995). How to Get The Most Out of 360-Degree Feedback. Training, December, 33(12), 45-50.

ATTITUDES TOWARDS 360 DEGREE PERFORMANCE APPRAISAL SYSTEM IN TURKISH PUBLIC ADMINISTRATION: THE CASE OF OSMANGAZİ MUNICIPALITY

Bekir PARLAK

Melisa SUMEL

EXTENDED ABSTRACT

Performance evaluation systems are crucial for measuring employees' attainment of individual and institutional goals. When traditional evaluation methods prove insufficient, the 360-degree performance evaluation method, which provides more objective and comprehensive feedback, is increasingly preferred. This system offers a multi-faceted approach by incorporating assessments not only from managers but also from colleagues, subordinates, and service recipients.

This study examines attitudes toward the 360-degree performance evaluation system and its applicability in the case of Osmangazi Municipality. A survey conducted among 15 employees of the municipality indicates that while employees generally hold a positive view of the system, they also have specific concerns. Survey data were analyzed using IBM SPSS 30.0 software, and the reliability of the scales was assessed through the Cronbach's Alpha test.

The research findings suggest that most employees believe the 360-degree performance evaluation system can provide a transparent and

objective framework. However, they have also identified deficiencies in terms of anonymity and reliability. A significant portion of participants believe that this system will contribute to their personal development, yet they express concerns about potential bias if anonymity is not fully ensured.

The perception that the system may impose an additional workload and financial burden is particularly prevalent among experienced personnel with long service years. Some participants have stated that the 360-degree evaluation process may be time-consuming and complex. Additionally, concerns were raised that if performance-based reward systems are not managed transparently and fairly, they could increase competition among employees and create insecurity in the workplace.

As a result of the research, the following recommendations have been developed to ensure the successful implementation of the 360-degree performance evaluation system in Osmangazi Municipality:

- Before implementation, the system should be thoroughly introduced to employees, and its objectives should be clearly explained.
- To address participants' concerns, the confidentiality of evaluations must be ensured, and secure technology-supported systems should be utilized to enhance reliability.
- The evaluation process should be integrated with continuous monitoring to prevent excessive workload.
- The evaluation process should serve not only as a monitoring mechanism but also as a guide for employee development.
- Performance-based reward systems should be implemented transparently and fairly to eliminate uncertainties that may lead to insecurity among employees.

In conclusion, this study conducted in Osmangazi Municipality reveals significant findings regarding the applicability of the 360-degree performance evaluation system in the public sector. Employees generally have a positive outlook on this system but emphasize critical factors that need attention during implementation. Expanding the use of such systems and ensuring their effective implementation through detailed planning can contribute to increasing efficiency and productivity in public administration.



GLOBAL SOFT LAW INSTRUMENTS IN PUBLIC AUDITING: THE ROLE OF INTOSAI AND JURISAI IN SHAPING SUPREME AUDIT INSTITUTIONS

KAMU DENETİMİNDE KÜRESEL YUMUŞAK HUKUK ARAÇLARI: INTOSAI VE JURISAI'NİN YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ ŞEKİLLENDİRİLMESİNDEKİ ROLÜ

ASM Mahmudul HASAN¹

ABSTRACT

This article critically examines the influence of global soft law instruments on public auditing, with a focus on INTOSAI and the emergence of JURISAI in shaping SAI's of nations worldwide. INTOSAI plays a pivotal role in fostering transparency, accountability, and governance across 195 SAIs through key frameworks such as INTOSAI-P 50, the Lima Declaration, and the Mexico Declaration, which establish legal and operational benchmarks to enhance independence and financial autonomy. Additionally, the INTOSAI-UN partnership and three distinct UN Resolutions reinforce its global legitimacy. The study also explores the institutionalization of jurisdictional auditing via JURISAI, whose inaugural General Assembly in October 2024 defined its governance and strategic priorities. This article examines the Turkish Court of Accounts' engagement with INTOSAI and JURISAI, demonstrating how its adaptation supports the claim that these frameworks shape SAIs' development and operations globally. Offering insights into soft law's evolution and impact on SAIs, it benefits scholars and practitioners in global auditing governance.

1- Ass. Prof., Karabuk University, Department of International Relations, International Law Department. abusalehhasan@karabuk.edu.tr, ORCID: 0000-0001-8833-5101.

Submitted/Gönderim Tarihi: 14.12.2024

Revision Requested/Revizyon Talebi: 29.01.2025

Last Revision Received/Son Revizyon Tarihi: 16.02.2025

Accepted/Kabul Tarihi: 22.02.2025

To Cite/Atıf: Hasan, A.M. (2025). Global Soft Law Instruments in Public Auditing: The Role of INTOSAI and JURISAI in Shaping Supreme Audit Institutions. TCA Journal/Sayıştay Dergisi, 36 (136), 97-124. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1601674>.

ÖZET

Bu makale, küresel yumuşak hukuk araçlarının kamu denetimi üzerindeki etkisini eleştirel bir perspektifle inceleyerek, özellikle INTOSAI ve JURISAI'nin dünya genelindeki YDK'lar şekillenmesindeki rolüne odaklanmaktadır. INTOSAI, 195 Yüksek Denetim Kurumu arasında şeffaflık, hesap verebilirlik ve yönetimi teşvik eden merkezi bir aktör olup, INTOSAI-P 50, Lima Deklarasyonu ve Meksika Deklarasyonu gibi temel çerçeveler aracılığıyla hukuki ve operasyonel standartlar belirleyerek bağımsızlığı ve mali özerkliği güçlendirmektedir. Ayrıca, INTOSAI-BM ortaklığı ve üç ayrı BM Kararı, bu kuruluşun küresel meşruiyetini pekiştirmektedir. Çalışma, aynı zamanda, Ekim 2024'te düzenlenen ilk Genel Kurulu ile yönetim yapısını ve stratejik önceliklerini belirleyen JURISAI aracılığıyla yargısal denetimin kurumsallaşmasını da irdelemektedir. Makale, Türkiye Sayıştayının INTOSAI ve JURISAI ile etkileşimini analiz ederek, bu yapıların benimsenmesinin Yüksek Denetim Kurumlarının gelişimi ve işleyişini küresel ölçekte şekillendirdiği iddiasını desteklemektedir. Yumuşak hukuk mekanizmalarının evrimi ve Yüksek Denetim Kurumları üzerindeki etkilerine dair derinlemesine bir bakış sunarak, küresel denetim yönetimi alanındaki akademisyenler ve uygulayıcılar için önemli katkılar sağlamaktadır.

Keywords: INTOSAI, Lima Declaration, Mexico Declaration, Supreme Audit Institutions, JURISAI.

Anahtar Kelimeler: INTOSAI, Lima Deklarasyonu, Meksika Deklarasyonu, Yüksek Denetim Kurumları, JURISAI.

INTRODUCTION

The increasing complexity of public sector governance and the heightened demand for transparency and accountability have significantly reinforced the role of Supreme Audit Institutions (SAIs) as fundamental pillars of financial oversight. As independent entities responsible for auditing public funds, SAIs play a crucial role in ensuring fiscal discipline, ethical governance, and compliance with both national and international financial standards. However, the effectiveness and autonomy of SAIs vary across jurisdictions due to differing legal frameworks, operational structures, and institutional capacities. In response, international soft law instruments have emerged as essential mechanisms for harmonizing audit standards and fostering cooperation among SAIs worldwide. It is known to all that soft law instruments include nonbinding legal systems, rules, principles, guidelines, and recommendations that affect state and institutional behavior without formal enforceability. In international governance, these tools—resolutions, declarations, codes of behavior, and best practice frameworks—constitute supporting regulatory devices. Facilitating legal harmonization and policy coordination, soft law takes many forms including intergovernmental accords,

organizational expectations, and business governance criteria. Although it lacks direct legal force, soft law is vital for shaping world governance by encouraging compliance, fostering cooperation, bridging gaps in formal legal frameworks, therefore increasing adaptability in constantly changing legal and regulatory environments. The International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) has been instrumental in developing these non-binding yet normatively influential frameworks, which provide guiding principles for enhancing transparency, accountability, and procedural integrity in public auditing.

Key INTOSAI instruments, such as the Lima Declaration, the Mexico Declaration, and INTOSAI-P 50, establish critical benchmarks for SAI independence, financial autonomy, and operational efficacy. These frameworks not only shape national audit policies but also facilitate international coordination in addressing shared challenges in public financial management. As part of this broader movement, the establishment of Organization of Supreme Audit Institutions with Jurisdictional Functions (JURISAI) represents a significant advancement in jurisdictional auditing, particularly for SAIs with judicial or quasi-judicial powers. JURISAI's formation signals a commitment to strengthening audit methodologies, capacity-building, and compliance with global auditing norms, thereby reinforcing the legal and institutional foundations of public financial oversight.

This article examines the role of these soft law instruments in shaping global audit governance, focusing on the interplay between INTOSAI's foundational frameworks and the emergence of JURISAI. By analyzing how these mechanisms contribute to the evolution of auditing standards, the study highlights the importance of jurisdictional audit models in enhancing financial accountability and public trust. Furthermore, it explores JURISAI's governance structures and strategic objectives, emphasizing its potential to advance professionalization and institutional effectiveness within SAIs. Through this analysis, the article offers valuable insights for scholars and practitioners seeking to navigate the evolving landscape of global public auditing and governance.

1. INTOSAI AND ITS ROLE IN GLOBAL STANDARD SETTING

INTOSAI is a globally recognized entity committed to advancing the standards and practices of public sector auditing while promoting good governance and accountability. Established in 1953 with an initial membership of 34 institutions, INTOSAI has grown significantly, encompassing 195 full members, five associate members, and one affiliate member. As an autonomous, independent, and non-political organization, INTOSAI serves as a pivotal platform for SAIs worldwide, fostering collaboration and the exchange of ideas to improve public financial management and enhance governance frameworks (Torres, 2024: 11).

INTOSAI's mission revolves around facilitating the exchange of knowledge, ideas, and experiences among its members and other stakeholders in the field of government auditing. Central to its approach is the principle of equality, ensuring all members have an equal voice, and voluntary participation, reflecting the cooperative nature of the organization (Alagla, 2019: 177). Through a global forum for knowledge sharing and collaboration, INTOSAI empowers SAIs to adopt innovative practices, address emerging challenges, and enhance operational efficiency. This collaborative environment strengthens public sector governance and accountability mechanisms (Gørrissen, 2020: 729).

The functions of INTOSAI are diverse, encompassing the provision of mutual support to SAIs, fostering knowledge exchange, and acting as a recognized voice within the international community. The organization plays a critical role in developing and promulgating standards for public sector auditing, ensuring consistency and excellence across its global membership. Additionally, INTOSAI promotes good governance by advocating for transparency, accountability, and robust auditing frameworks. Recognizing the varying capacities of its members, INTOSAI prioritizes capacity development, supporting SAIs in building the necessary skills and infrastructure for continuous improvement (Miller, 2024a: 27).

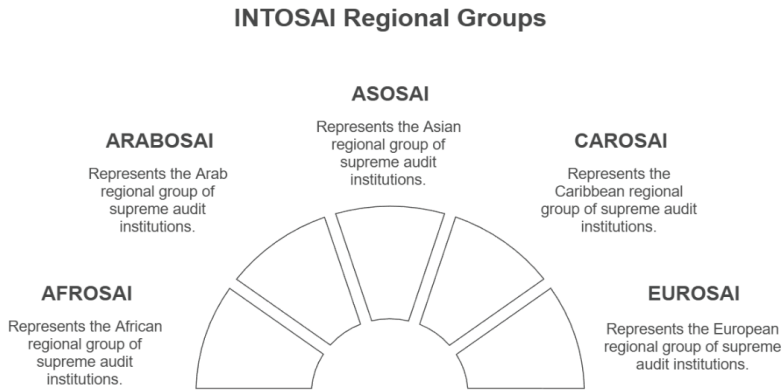
As a non-governmental organization with special consultative status at the United Nations Economic and Social Council (ECOSOC), INTOSAI operates at the intersection of global governance and public sector accountability. This unique position enables the organization to represent the interests of SAIs in the international community, advocating for practices that strengthen public trust and enhance governmental transparency (Miller, 2024a). Over the years,

INTOSAI has adapted its governance structures and operational strategies to align with evolving demands placed on SAIs, particularly in addressing complex national and global governance challenges (Fayyaz, 2024: 8-9)

INTOSAI's development of non-binding yet widely recognized auditing guidelines highlights the adaptive and integrative potential of soft law in public auditing, demonstrating how these frameworks transcend national boundaries to establish globally recognized standards.

INTOSAI's enduring principles and strategic initiatives underscore its commitment to maintaining relevance and impact in a rapidly changing world. The organization's emphasis on knowledge exchange, mutual support, and capacity development reflects its holistic approach to strengthening the auditing profession. By promoting high-quality standards and encouraging the adoption of best practices, INTOSAI contributes significantly to the global discourse on public sector accountability and governance. Its collaborative ethos and commitment to continuous improvement position INTOSAI as a cornerstone of the international auditing community, ensuring its members are equipped to address future challenges (Torres, 2024: 12).

Figure 1: INTOSAI Regional Groups. Created by the author.



The Turkish Court of Accounts (TCA) has played a significant role in the development and strengthening of international auditing standards through its active contributions to INTOSAI, the Forum of SAIs with Jurisdictional Functions, and JURISAI. As a SAI with jurisdictional functions, TCA's involvement has

extended beyond conventional financial audits to encompass legal oversight, capacity-building initiatives, and the formulation of auditing standards within the global accountability framework (INTOSAI, 2020: 13).

Within INTOSAI, TCA has made substantial contributions through leadership in working groups, participation in strategic initiatives, and fostering cooperation among SAIs (Wolfensohn, 2004: 19). As a long-standing member of INTOSAI, TCA has played an active role in shaping public sector auditing standards, particularly in compliance auditing, financial reporting, and jurisdictional oversight (INTOSAI, 2021: 20). Additionally, TCA has engaged in INTOSAI's Professional Standards Committee, helping establish guidelines for performance auditing, financial compliance, and the legal enforcement of financial accountability (INTOSAI, 2020: 13). Through INTOSAI Development Initiative (IDI), TCA has contributed to technical cooperation programs, providing capacity-building support for emerging SAIs, particularly those in developing countries. This has been instrumental in strengthening institutional capabilities for financial oversight, particularly in jurisdictions where Supreme Audit Institutions lack judicial functions (U-INTOSAI, 2024: 41).

2. THE GLOBAL SOFT LAW FRAMEWORK OF INTOSAI

2.1. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts

The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts (INTOSAI, 1977), adopted at the IX INCOSAI conference in Lima, Peru, serves as a foundational framework for the auditing principles applied by SAIs. Its recognition as a soft law document highlights its influence on the development of global auditing standards without being legally binding. The Declaration outlines principles essential for establishing the independence and efficiency of SAIs, thereby promoting effective governance and financial accountability. The Declaration's emphasis on independence is particularly significant, stating that SAIs must be functionally and organizationally autonomous, as this autonomy is indispensable for objective and effective auditing. It underscores that this independence must be enshrined in national constitutions or legislation, ensuring protection from external influence. The Lima Declaration, which holds the nature of a constitutional framework for supreme audit, occupies the foremost position in INTOSAI's hierarchy of standards (Köse, 2007: 125).

Furthermore, studies have noted that the Lima Declaration has significantly influenced the International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs), shaping the principles of transparency, accountability, and performance auditing (INTOSAI, 2018). By embedding these values into national auditing frameworks, the Declaration has contributed to improving financial oversight and combating corruption globally. Its relevance continues to evolve as SAIs address contemporary governance challenges, including technological innovations in auditing and the growing demand for sustainable development accountability (OECD, 2014: 161).

The Declaration also differentiates between various types of audits—legality, regularity, and performance audits—stressing their equal importance. It recognizes performance audits as integral to evaluating the economy, efficiency, and effectiveness of public administration. This approach reflects modern auditing trends that prioritize not just compliance but also the broader evaluation of governmental impact (Fernandes, 2013: 45). By recommending post-audits as an indispensable task for SAIs, the Declaration aligns with global practices that emphasize accountability for past actions while ensuring mechanisms for redress and improvement.

Additionally, the Lima Declaration promotes a cooperative relationship between SAIs and other state institutions, advocating for their role as independent advisors to parliament and government. This relationship enhances transparency and encourages the adoption of SAI recommendations to improve governance (Weber, 2017: 8). The document also stresses the need for financial independence, allowing SAIs to secure resources directly, free from political interference, which is critical for maintaining their operational autonomy.

As a soft law instrument, the Lima Declaration exerts normative influence by establishing a shared vision for auditing practices among INTOSAI members. This influence is evident in its wide acceptance and incorporation into national audit systems. Legal scholars and practitioners regard the Declaration as a benchmark for developing robust governance frameworks that uphold transparency, efficiency, and accountability (World Bank, 2021: 13).

In summary, the Lima Declaration remains a seminal document in the field of government auditing. Its principles, though not legally binding, function as a soft law framework that shapes the global discourse on audit

independence and effectiveness. By integrating these principles into national practices, member states strengthen their governance systems and promote public trust in the management of public resources.

2.2. The Mexico Declaration on SAI Independence

The Mexico Declaration on SAIs Independence (INTOSAI, 2019b), adopted in 2007, is a cornerstone document that serves as a soft law framework for enhancing the autonomy and operational effectiveness of SAIs worldwide. As an extension of the principles outlined in the Lima Declaration (1977), it emphasizes the critical role of independence in ensuring that SAIs can objectively execute their oversight functions. The Declaration enumerates eight core principles essential for SAI independence, including the necessity of a robust legal and constitutional framework. This foundation is pivotal, as it safeguards SAIs from undue influence by external entities, enabling them to discharge their duties without interference. Scholars highlight that such statutory independence fosters accountability and trust in governance, a view widely supported in literature on institutional autonomy (Warrington, 2022: 13)

Key among the principles is the independence of SAI heads and members, which is underscored as essential for unbiased decision-making. The Declaration specifies that legal protections, such as security of tenure and immunity for actions taken during their official duties, are fundamental to safeguarding their objectivity (INTOSAI, 2019b). This focus aligns with broader governance principles, which stress that institutional integrity relies heavily on leadership autonomy. Scholars also argue that SAI independence directly contributes to reducing corruption, as it ensures that public officials are held accountable without fear of political retribution (OECD, 2014: 161).

The Declaration also stresses the importance of operational autonomy, granting SAIs the discretion to define their audit agendas, methodologies, and reporting mechanisms. This freedom is critical for maintaining impartiality and effectiveness, particularly in politically sensitive contexts. Research supports the view that unrestricted access to information, as guaranteed in the Declaration, is integral to the success of any oversight institution. By allowing SAIs to examine financial records comprehensively, the Declaration ensures that public resources are managed efficiently and transparently (Buchanan & O'Brien, 2016: 168).

The right and obligation of SAIs to report their findings to the public and legislative bodies are fundamental principles enshrined in the Declaration. This ensures accountability and reinforces public trust, as transparent reporting deters misuse of public funds. Additionally, the inclusion of effective follow-up mechanisms ensures that SAI recommendations are implemented, contributing to continuous improvements in governance. The Mexico Declaration's emphasis on reporting mechanisms has been linked to improved public sector performance and fiscal responsibility globally (Odia, 2014: 107).

The Declaration's emphasis on financial and administrative autonomy ensures that SAIs have the necessary resources to fulfill their mandates. By allowing SAIs to appeal directly to legislatures for resources, the Declaration mitigates risks of budgetary constraints imposed by the executive branch. This autonomy is consistent with modern governance practices that prioritize institutional resilience (Shahan, 2014: 12).

As a soft law document, the Mexico Declaration wields significant normative influence, shaping international and national audit standards. Its principles provide a framework for countries to adapt and strengthen their SAI systems while aligning with global best practices. Scholars acknowledge the Declaration's role in promoting a culture of transparency and accountability, even in jurisdictions with varying legal traditions (Odia, 2014: 104).

The Mexico Declaration on SAI Independence serves as a critical soft law instrument for advancing the independence and effectiveness of SAIs globally. Its principles establish a benchmark for governance, ensuring that SAIs operate free from external pressures while fostering transparency, accountability, and public trust.

3. INTOSAI - UN PARTNERSHIP AND UN RESOLUTIONS

The partnership between INTOSAI and the United Nations (UN) has played a significant role in strengthening global governance, enhancing public sector accountability, and advancing the Sustainable Development Goals (SDGs). This collaboration has manifested through a series of symposia, technical agreements, and declarations aimed at integrating SAIs into global efforts for climate action, anti-corruption, gender equality, and digital transformation. The 23rd UN/INTOSAI Symposium underscored the critical role of SAIs in

supporting the implementation of SDGs by ensuring financial and compliance audits, reinforcing performance audits, and enhancing institutional capacity, particularly in developing countries (United Nations, 2015b).

Furthermore, the 2014 UN General Assembly resolution emphasized the importance of independent and well-functioning SAIs in fostering transparency and accountability in public administration (United Nations, 2015b). More recently, the INTOSAI-UNDP partnership has focused on climate governance, gender equality, and digitalization, with initiatives such as the ClimateScanner project aimed at evaluating government actions related to climate change and sustainability (TCU, 2023). Similarly, in the anti-corruption domain, the 2019 Abu Dhabi Declaration, resulting from the 8th Conference of the State Parties to the UN Convention against Corruption, reinforced the integration of SAIs into anti-corruption frameworks, enabling them to collaborate with national and international mechanisms to improve governance and transparency (INTOSAI Russia, 2020).

Additionally, INTOSAI has worked closely with the UN Office on Drugs and Crime (UNODC) to enhance mechanisms for reviewing anti-corruption policies (INTOSAI Russia, 2020). These initiatives collectively illustrate the growing influence of INTOSAI as a soft law instrument in public auditing, aligning global auditing standards with international governance priorities. As INTOSAI continues to expand its collaborative efforts with the UN, its role in shaping global public auditing frameworks and strengthening governance institutions worldwide is expected to grow further.

These initiatives collectively illustrate the growing influence of INTOSAI as a soft law instrument in public auditing, aligning global auditing standards with international governance priorities. As INTOSAI continues to expand its collaborative efforts with the UN, its role in shaping global public auditing frameworks and strengthening governance institutions worldwide is expected to grow further. In this context, it is essential to examine the role of specific UN General Assembly Resolutions—A/RES/66/209 (22 December 2011), A/RES/69/228 (19 December 2014), and A/RES/79/231 (2023)—which have contributed to defining and reinforcing the institutional and legal frameworks supporting Supreme Audit Institutions at the global level.

3.1. United Nations General Assembly Resolution 66/209

The United Nations General Assembly Resolution 66/209 underscores the crucial role of SAIs in ensuring public administration's efficiency, accountability, effectiveness, and transparency. It also highlights the strategic partnership between INTOSAI and the UN. This resolution establishes a legal framework that reinforces INTOSAI's role as a global advocate for independent and effective auditing systems. Moreover, research emphasizes the importance of SAIs in achieving the Sustainable Development Goals (SDGs) through their role in auditing public policies and monitoring the use of public resources (United Nations, 2014). The resolution also strengthens the capacity of SAIs by encouraging member states to support their independence and operational autonomy (United Nations, 2014). The collaboration between INTOSAI and the United Nations, particularly in the framework of Agenda 2030, enhances the global accountability architecture, fostering improved governance and financial integrity worldwide.

The resolution emphasizes the independence of SAIs as a prerequisite for their effective functioning, recognizing that independence shields these institutions from external influences, thereby preserving their objectivity. This principle aligns with scholarly findings that institutional independence is a fundamental component of effective governance systems (Alagla, 2019: 175). The Lima Declaration and Mexico Declaration, foundational INTOSAI documents, are explicitly endorsed in the resolution.

Resolution 66/209 also situates SAIs as pivotal in achieving international development objectives, such as the Millennium Development Goals (MDGs), by improving the accountability of public resource management. This is consistent with research emphasizing the role of effective auditing in advancing transparency and reducing corruption in public administration (Dutra, 2016: 34). The United Nations' endorsement of INTOSAI's efforts reflects an acknowledgment of the transformative potential of auditing to foster public trust and ensure efficient resource utilization.

Capacity-building is another cornerstone of this resolution, as it encourages collaborative efforts between the United Nations, INTOSAI, and member states. This cooperation aims to enhance SAIs' capacity to perform their functions effectively, reflecting broader trends in international governance

where capacity-building is integral to institutional strengthening (Ellis, 2022: 1). Furthermore, the resolution establishes a legal basis for INTOSAI's continued influence on national and international audit practices, encouraging the application of its principles across diverse governance contexts.

By formally integrating INTOSAI's framework into the UN's governance agenda, the resolution reinforces the alignment between international auditing standards and global development goals. Scholars have highlighted that such integrations enhance the legitimacy and adoption of governance frameworks, particularly in regions where institutional capacity may be limited (Moser, 2013: 35). The legal relationship between INTOSAI and the UN thus serves as a model for leveraging international partnerships to promote good governance.

United Nations General Assembly Resolution 66/209 not only acknowledges the critical role of SAIs in governance but also formalizes the collaborative relationship between INTOSAI and the United Nations. This relationship is legally anchored in shared principles of accountability, transparency, and capacity-building, reflecting broader global efforts to enhance public sector governance. The resolution represents a significant step in aligning international legal norms with developmental objectives, thereby contributing to more accountable and transparent public administration systems worldwide.

3.2. United Nations General Assembly Resolution A/RES/69/228

The adoption of United Nations General Assembly Resolution A/RES/69/228 on 19 December 2014 marked a significant advancement in global efforts to strengthen the role of SAIs in ensuring public accountability, transparency, efficiency, and effectiveness. Building upon the foundational principles established in Resolution 66/209, this resolution further reinforced the independence and institutional capacity of SAIs, positioning them as integral components in promoting good governance and achieving internationally agreed development goals, including the Millennium Development Goals (MDGs) and the emerging post-2015 development agenda (United Nations, 2015a). The resolution explicitly acknowledges the vital contributions of the INTOSAI in advancing these objectives and encourages closer cooperation between INTOSAI and the UN to enhance public financial management, capacity-building initiatives, and international auditing standards (INTOSAI, 2019c).

A key feature of Resolution 69/228 is its emphasis on the independence of SAIs as a fundamental prerequisite for their effective functioning. It recognizes that SAIs can only accomplish their oversight tasks objectively and effectively if they are free from external influence. This principle aligns with the earlier Lima and Mexico Declarations, both of which established the legal and operational benchmarks for SAI independence. The resolution encourages Member States to implement these principles within their national institutional frameworks, thereby promoting standardized and autonomous auditing practices globally (United Nations, 2014).

Beyond institutional independence, Resolution 69/228 places significant emphasis on the role of SAIs in achieving sustainable development. It highlights the necessity of efficient and transparent public administration as a critical driver for economic and social progress. The resolution encourages strengthened cooperation between SAIs and the U N institutions in fostering capacity-building efforts, particularly for developing countries. The resolution further calls for enhancing public accounting systems as a means to improve financial governance and ensure that public resources are utilized efficiently and effectively.

3.3. United Nations General Assembly Resolution A/RES/79/231

In December 2024, United Nations General Assembly Resolution A/RES/79/231 was adopted, reinforcing the role of SAIs as crucial instruments for promoting accountability, transparency, efficiency, and effectiveness in public administration. This resolution builds upon the previous UN resolutions 66/209 (2011) and 69/228 (2014), further integrating SAIs into the broader sustainable development and climate action agenda. The resolution recognizes SAIs' ability to conduct independent assessments of public policies, particularly those related to national development objectives and the SDGs (United Nations, 2024).

A defining feature of Resolution 79/231 is its emphasis on SAIs' role in climate governance. It acknowledges that SAIs contribute significantly to the assessment of climate-related policies, resource allocation, and policy effectiveness, thereby ensuring that national climate action strategies align with principles of good governance and transparency. The resolution encourages Member States to consider climate-related audit findings in policy formulation and to strengthen SAIs' capacity to assess climate expenditures and risks (United Nations, 2024).

Additionally, the resolution reinforces the independence of SAIs, recognizing that their effectiveness depends on being free from political and external influence. It reaffirms the importance of previous INTOSAI frameworks, including the Lima Declaration and the Mexico Declaration, urging Member States to integrate these principles into their national audit structures (INTOSAI, 2019b: 6).

4. MODERN DEVELOPMENTS: INTOSAI- P 50 AND JURISAI

4.1. INTOSAI- P 50

The INTOSAI-P 50, issued by INTOSAI, provides a comprehensive legal framework for the jurisdictional activities of SAIs. Jurisdictional functions of SAIs are essential in ensuring the accountability and integrity of public fund management by holding individuals accountable for financial irregularities and imposing sanctions within a legally defined framework. These principles integrate international standards and national laws to establish an effective mechanism for protecting public resources and ensuring financial accountability. Jurisdictional frameworks like those outlined in INTOSAI-P 50 enhance the capacity of SAIs to address corruption, promote transparency, and enforce fiscal discipline (INTOSAI, 2019a). Research highlights that SAIs, through their jurisdictional roles, contribute significantly to improving governance and reducing financial mismanagement (Perrin, 2020). The integration of international auditing standards, such as those provided by INTOSAI, into national frameworks further ensures consistency and strengthens the accountability chain in public sector management. By emphasizing enforcement mechanisms and clear legal provisions, INTOSAI-P 50 serves as a critical tool for advancing sustainable financial oversight globally (Andrews et al., 2022).

INTOSAI-P 50 mandates a clear legal basis for SAIs to perform their jurisdictional roles, emphasizing the necessity for a precise delineation of responsibilities and liabilities. The framework specifies that the obligations and potential sanctions for individuals managing public funds must be explicitly defined in national laws to enable SAIs to exercise their jurisdiction effectively. This approach aligns with previous findings that robust legal foundations strengthen institutional capacities for oversight and accountability (INTOSAI, 2019a). Moreover, the independence of SAI members is underscored as a

critical component, supported by guarantees of impartiality and neutrality in judgment-making processes, echoing principles outlined in the Lima and Mexico Declarations (INTOSAI-P 1, INTOSAI-P 10).

In addition to providing SAIs with the authority to investigate and adjudicate irregularities, the document highlights the importance of statutory safeguards to balance accountability and the rights of individuals. Ensuring access to relevant information is pivotal for conducting thorough investigations. INTOSAI-P 50 mandates that SAIs be equipped with the legal authority to overcome barriers to information access, reflecting broader international standards for institutional transparency and anti-corruption measures (Cour des comptes, 2023). The statute of limitations principle further reinforces legal certainty by setting reasonable timeframes for the prosecution of irregularities, aligning with global practices to prevent indefinite legal exposure and encourage timely audits and proceedings.

The principles laid out in INTOSAI-P 50 emphasize procedural justice as a cornerstone of jurisdictional activities. Ensuring that individuals accused of financial irregularities receive a fair trial is a fundamental requirement. The document specifies that such trials must be conducted with due regard to the rights of the accused, including adequate time for defense preparation and impartial judgment. This framework is consistent with international legal standards, which stress the role of procedural fairness in fostering trust in legal institutions (Miller, 2024). Moreover, the inclusion of an appeals mechanism ensures that judgments remain subject to scrutiny, safeguarding against potential errors or biases in decision-making.

The enforcement of sanctions is a central aspect of jurisdictional activities, with INTOSAI-P 50 mandating that SAIs follow through on their decisions to ensure effective accountability. Judgments must be implemented either directly by the SAIs or in collaboration with public authorities where direct enforcement powers are absent. This requirement reflects the broader principle that accountability mechanisms must be actionable to maintain credibility and prevent recurrence of financial mismanagement (Smith & Allen, 2021).

Finally, the document places significant emphasis on transparency and public communication. By requiring that judgments be publicly accessible, INTOSAI-P 50 underscores the role of transparency in reinforcing public trust and deterring future misconduct. This approach is in line with global standards

advocating open access to judicial decisions to enhance public awareness and institutional integrity (Rodríguez, 2022). However, it also balances this requirement with respect for confidentiality and data protection laws, ensuring that transparency does not infringe upon individual rights or legal safeguards.

INTOSAI-P 50 establishes a detailed legal framework for the jurisdictional activities of SAIs, rooted in principles of legality, independence, procedural justice, and transparency. These principles provide a robust foundation for promoting accountability and trust in public financial management while aligning with international legal standards and best practices. This framework not only enhances the effectiveness of SAIs but also contributes to strengthening public confidence in governance and fiscal oversight.

The TCA has played a significant role in the development and implementation of INTOSAI-P 50, which provides the principles for jurisdictional functions of Supreme Audit Institutions (SAIs). As a Supreme Audit Institution with jurisdictional functions, the TCA has contributed its expertise in judicial accountability, legal enforcement mechanisms, and financial oversight, ensuring that INTOSAI-P 50 reflects a balanced and effective approach to public financial control (Köse, 2020: 15).

INTOSAI-P 50 was established to define the core principles that guide SAIs with jurisdictional authority, focusing on the independence, efficiency, and integrity of judicial oversight in public sector auditing. The TCA, with its long-standing history in jurisdictional auditing, provided valuable insights into how legal mechanisms can be integrated into auditing frameworks to strengthen financial accountability (Köse & Tuysuz, 2021: 26). As a member of INTOSAI, TCA actively participated in the Working Group on Supreme Audit Institutions with Jurisdictional Functions, where it contributed to the development of INTOSAI-P 50 by providing case studies, legal perspectives, and best practices drawn from the Turkish legal framework. This involvement ensured that the principles outlined in INTOSAI-P 50 were aligned with both international legal standards and national financial oversight mechanisms (Taner, 2022: 608).

A critical aspect of TCA's role in INTOSAI-P 50 was its advocacy for the necessity of judicial oversight in financial auditing. Unlike SAIs that operate under an advisory or reporting model, jurisdictional SAIs such as TCA have the

authority to impose sanctions, recover public funds, and hold public officials legally accountable for financial mismanagement. Through its engagement in INTOSAI, TCA underscored the importance of including clear legal procedures in INTOSAI-P 50, particularly concerning the responsibilities of auditors, the legal validity of audit findings, and the enforcement of financial judgments (Ince, 2023: 14).

One of the primary challenges in drafting INTOSAI-P 50 was ensuring that the principles were applicable to diverse legal systems, as not all SAIs operate under a jurisdictional model. The TCA provided expertise in reconciling different judicial approaches by emphasizing universal principles of legality, accountability, and proportionality in audit-related legal proceedings. The institution's contributions helped INTOSAI-P 50 establish a framework that is flexible enough to be adopted by different legal traditions while maintaining the core elements of judicial accountability in financial auditing (Hemici, 2020: 42).

Another key contribution of TCA to INTOSAI-P 50 was its focus on the ethical and professional standards required for jurisdictional auditing. Given that SAIs with judicial powers must uphold the highest levels of integrity, TCA proposed several measures to prevent conflicts of interest, ensure judicial impartiality, and strengthen the independence of auditors in jurisdictional functions. These recommendations were incorporated into INTOSAI-P 50's provisions on the ethical responsibilities of audit judges and financial prosecutors (Köse & Tuysuz, 2021: 31). TCA also advocated for establishing mechanisms to monitor and evaluate the performance of jurisdictional SAIs, ensuring that they maintain the credibility and effectiveness of their judicial functions over time.

Through its extensive contributions to the formulation, revision, and promotion of INTOSAI-P 50, the TCA has reinforced its position as a leading institution in jurisdictional auditing. Its active engagement in INTOSAI has not only shaped global auditing standards but also strengthened the role of SAIs in enforcing financial accountability through judicial means. By advocating for legal clarity, procedural transparency, and ethical standards, TCA has helped create a robust framework that will guide Supreme Audit Institutions with jurisdictional functions in ensuring good governance, financial discipline, and the rule of law in public administration.

4.2. Conceptual Framework: JURISAI

JURISAI is a non-profit organization aimed at serving as a global platform for exchange and collaboration among SAIs that exercise jurisdictional functions. Established in alignment with the principles of INTOSAI, particularly INTOSAI-P-50, JURISAI acts as a soft law institution that promotes standards, practices, and capacity building for jurisdictional activities in public finance oversight. JURISAI's establishment as an autonomous and apolitical entity provides it with the flexibility to operate as a related entity to INTOSAI under Article 3.3 of INTOSAI's statutes. The organization's legal framework ensures that it functions independently, with its objectives centered on fostering the development of shared principles, enhancing professional standards, and addressing common challenges faced by SAIs with jurisdictional mandates.

JURISAI's role in promoting international collaboration is seen as a crucial element in strengthening SAIs' jurisdictional capacities to combat financial irregularities and corruption effectively (Tribunal de Contas da União, 2024). Scholars have noted that its alignment with INTOSAI-P-50 ensures consistency in implementing jurisdictional functions across different legal and institutional frameworks, thus promoting better accountability in public finance management (Moreno et al., 2019). By facilitating knowledge sharing and technical support, JURISAI contributes to building institutional resilience and enhancing SAIs' ability to adapt to evolving challenges in public sector oversight (JURISAI, 2024b).

The legal and operational framework of JURISAI is also recognized for emphasizing the importance of jurisdictional independence, a key factor in ensuring unbiased and effective decision-making in financial accountability matters (JURISAI, 2024b). This independence is reinforced by its collaborative nature, which allows member SAIs to exchange insights on jurisdictional mandates while addressing cross-border challenges in auditing and financial oversight (JURISAI, 2024b). The organization's capacity-building initiatives further underscore its significance, as they provide member SAIs with access to training and resources that strengthen their jurisdictional competence and impact on governance systems (NIK, 2024).

As a soft law institution, JURISAI emphasizes the development of non-binding frameworks that guide SAIs in jurisdictional auditing without imposing

legally enforceable obligations. This approach allows member states to adapt these principles to their national contexts, consistent with their constitutional and legal frameworks. Scholars note that such flexibility enhances compliance and integration into diverse governance systems (Gettliffe, 2024: 29).

By fostering the voluntary adoption of jurisdictional audit principles across diverse governance structures, JURISAI exemplifies the integrative nature of soft law, enabling its guidelines to shape global accountability standards without imposing legally binding obligations. The organization's governance structure, including a General Assembly and a Governing Board, ensures representation and inclusivity while fostering accountability and transparency. The General Assembly, which serves as the supreme decision-making body, emphasizes collaboration and promotes the adoption of strategic plans, standards, and guidelines to strengthen jurisdictional auditing practices globally.

JURISAI also provides a forum for the exchange of knowledge and best practices, which is critical for addressing emerging challenges in public finance oversight. By facilitating peer reviews, capacity-building initiatives, and dialogue among its members, JURISAI contributes to the development of effective jurisdictional audit systems (NIK, 2024). Furthermore, its inclusion of public prosecutors in its organizational framework underscores its commitment to enhancing the effectiveness of the jurisdictional model, aligning with broader trends in public sector accountability (INTOSAI, 2024a).

The organization's financial and operational autonomy is supported by a governance model that enables resource mobilization through membership fees and other financial mechanisms. Such autonomy ensures that JURISAI remains independent in its operations while providing robust support to its members.

JURISAI embodies the principles of soft law, offering a collaborative and adaptable framework for SAIs with jurisdictional functions. By aligning its objectives with INTOSAI's standards and promoting shared practices, JURISAI enhances the global discourse on public finance oversight and jurisdictional accountability.

TCA has played a significant role in the Forum of SAIs with Jurisdictional Functions, a specialized platform within INTOSAI dedicated to legal and jurisdictional responsibilities in auditing. As a founding member, TCA has contributed to shaping the Forum's strategic direction and governance framework. The Forum serves as a platform for reflection, collaboration, and the exchange of best practices among SAIs with jurisdictional functions (Torres, 2024: 13).

During its first meeting in Paris on 13 November 2015, the Paris Declaration was published, outlining the values of SAIs with jurisdictional authority and encouraging participation in activities to promote this model (Turkish Court of Accounts, 2019). The XXII INCOSAI saw the members of the Forum, both founding and new, sign the Paris Declaration and adopt a work plan for 2017–2019. One of the key initiatives was integrating jurisdictional activities into INTOSAI's international standards. To achieve this, a project was submitted to INTOSAI, with a working group, including TCA, drafting the *Principles of Jurisdictional Activities of SAIs* (Turkish Court of Accounts, 2018).

Through its active participation in Forum meetings, TCA has influenced the principles governing jurisdictional SAIs and contributed research on transparency and corruption prevention. Additionally, TCA has played a crucial role in drafting international guidelines on financial sanctions, legal enforcement, and jurisdictional auditing frameworks, thereby strengthening the enforcement of financial accountability within SAIs (Turkish Court of Accounts, 2019).

4.3. First General Assembly of JURISAI and Three Fundamental Objectives

The inaugural General Assembly of JURISAI marked a significant milestone in formalizing the organization as an associated body of INTOSAI. The event, held on October 8, 2024, brought together heads and representatives from 32 SAIs across Africa, Europe, Latin America, and Asia. JURISAI's establishment reflects an effort to advance the jurisdictional audit model as a robust mechanism for public finance oversight and accountability, underpinned by soft law arrangements that promote cooperation, capacity building, and professionalization within SAIs with jurisdictional functions.

JURISAI's mission is to create a unified platform for addressing challenges within jurisdictional audit models, standardizing norms and guidelines, and

advocating for the jurisdictional approach in auditing public accounts and ensuring accountability among public officials and fund managers. As of its founding, SAIs with jurisdictional functions comprise approximately 25% of INTOSAI's membership, underscoring the global relevance of this framework. The organization also focuses on investigating individual responsibilities and imposing sanctions where irregularities are identified, thereby reinforcing its commitment to integrity and accountability in public resource management (INTOSAI, 2024b; NIK, 2024).

During the Assembly, key organizational structures and leadership positions were formalized. The French Court of Auditors was elected as President of JURISAI, with the Courts of Audit of Portugal and Brazil serving as First and Second Vice-Presidents, respectively. The Supreme Audit Institutions of Angola, Djibouti, Mauritania, and Spain were also appointed to the Governing Board. Furthermore, three standing committees were established to address critical organizational functions: Finance, Administration, and Communication (chaired by Brazil); Public Prosecutors (chaired by Italy); and Capacity Development (chaired by Senegal). These governance structures reflect JURISAI's commitment to collaborative leadership and regional representation (NIK, 2024).

The JURISAI Strategic Plan, presented by Bruno Dantas, President of INTOSAI and the Court of Auditors of Brazil, was also approved during the General Assembly. This plan articulates three core objectives:

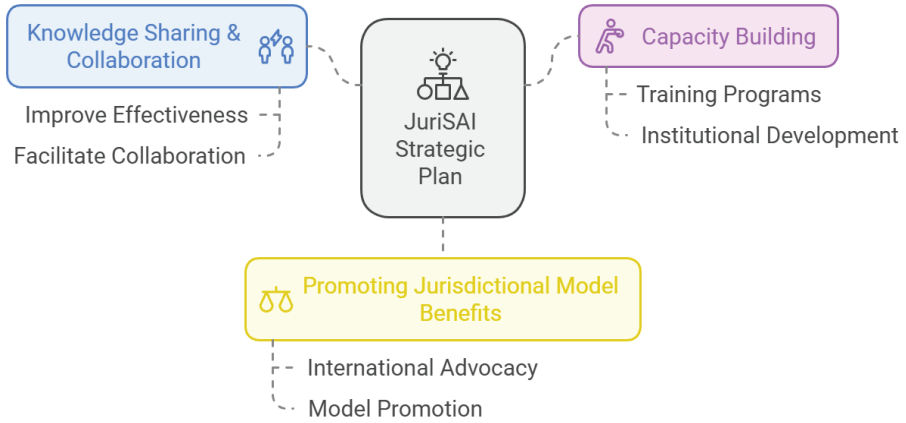
To facilitate knowledge sharing and collaboration among SAIs to enhance the effectiveness of jurisdictional functions.

To strengthen the capacity of member SAIs, focusing on training and institutional development.

To promote the benefits of the jurisdictional model within the INTOSAI community.

These objectives underline JURISAI's role as a soft law institution, providing a framework for SAIs to enhance their jurisdictional practices without imposing binding obligations. This adaptability allows for the application of principles that align with national legal and institutional frameworks, thereby fostering international cooperation and capacity building within INTOSAI's governance ecosystem.

Figure 2: JURISAI Strategic Plan. Created by the author (Hasan, 2024).



JURISAI's inaugural General Assembly not only formalized its governance structures and strategic direction but also highlighted its role as a collaborative platform for enhancing jurisdictional functions in public sector auditing. Through its objectives and organizational framework, JURISAI exemplifies the principles of soft law in advancing public accountability and professional development within the global auditing community.

CONCLUSION

This study has explored the significant role of global soft law instruments in shaping the governance and operational effectiveness of SAIs. By focusing on the frameworks established by INTOSAI and the emerging institutionalization of jurisdictional auditing through JURISAI, this research underscores the transformative impact of non-binding yet influential international standards on public financial oversight. Soft law instruments such as the Lima Declaration, the Mexico Declaration, and INTOSAI-P 50 have provided a foundational structure for enhancing SAI independence, financial autonomy, and operational integrity, thereby reinforcing accountability and transparency in public administration on a global scale.

The establishment of JURISAI represents a significant advancement in the institutional evolution of SAIs with jurisdictional functions. By fostering international collaboration, standardizing jurisdictional auditing practices, and enhancing capacity-building efforts, JURISAI has emerged as a pivotal entity

in strengthening financial accountability and judicial oversight in public finance management. The inaugural General Assembly of JURISAI in 2024 marked a milestone in reinforcing governance structures and strategic priorities that align with INTOSAI's broader objectives. This development highlights the increasing relevance of jurisdictional audit models in promoting accountability and legal enforcement mechanisms within SAIs.

Furthermore, the Turkish Court of Accounts' engagement with INTOSAI and JURISAI provides a compelling case study demonstrating how SAIs actively adapt to and integrate these global frameworks into their national auditing systems. Its participation underscores the extent to which INTOSAI and JURISAI not only shape auditing methodologies but also influence institutional reforms, fostering alignment with international best practices. The Turkish experience exemplifies the broader trend of SAIs leveraging global soft law instruments to enhance their operational effectiveness, legal authority, and strategic positioning within national governance structures. This engagement further reinforces the argument that INTOSAI and JURISAI contribute to the global convergence of audit standards and jurisdictional oversight mechanisms, thereby solidifying their role in shaping the future of public financial auditing.

Additionally, INTOSAI's partnership with the United Nations, reinforced through three distinct UN Resolutions, underscores its legitimacy as a global standard-setting entity. These resolutions affirm INTOSAI's role in strengthening public sector auditing, advocating for financial accountability, and enhancing transparency worldwide. The formal recognition of INTOSAI within the UN framework elevates its influence, ensuring that its principles and guidelines shape not only national audit institutions but also international governance structures. This institutional endorsement by the UN strengthens the authority and credibility of INTOSAI's soft law instruments, further solidifying their role in driving the evolution of SAIs on a global scale.

This research contributes novel insights into the adaptive and integrative potential of soft law in public auditing, demonstrating how these frameworks transcend national boundaries to establish globally recognized standards. The findings are particularly relevant for policymakers, auditors, and scholars seeking to understand the evolving role of SAIs in international governance. Moreover, the study holds significance for international

readerships by illustrating how soft law instruments can serve as dynamic tools for harmonizing audit practices, enhancing legal certainty, and mitigating financial misconduct across diverse legal and institutional contexts.

Ultimately, this research reaffirms that soft law instruments, when effectively institutionalized and complemented by collaborative international efforts, can play a crucial role in strengthening public financial oversight. By bridging normative principles with practical implementation, INTOSAI and JURISAI exemplify the capacity of soft law to drive institutional innovation, foster global cooperation, and sustain the integrity of public sector auditing. Moving forward, continuous engagement with these evolving frameworks will be essential in ensuring that SAIs remain resilient and responsive to emerging governance challenges in a rapidly changing world.

REFERENCES

- Alagla, S. A. (2019). Governance and auditing the implementation of the Sustainable Development Goals (SDGs): Challenges of the preparedness phase. *Finance and Business Economics Review*, 3(1), 166–186.
- Andrews, M., Pritchett, L. & Woolcock, M. (2022). *Building State Capability: Evidence, Analysis, Action*. Oxford University Press.
- Buchanan, R. & O'Brien, M. (2016). The constitutional importance of parliaments and supreme audit institutions in achieving good governance outcomes for Pacific island countries. Paper presented at the Pacific Constitution Network Conference, 23-25 November, Port Vila, Vanuatu.
- Cour des Comptes (2023). *Advocacy on the advantages of jurisdictional SAIs: The advantages that jurisdictional SAIs can bring to society (Version for political authorities)*. Cour des comptes.
- Dutra, P. H. (2016). Sustainable development goals – Audit findings framework. *Revista do TCU*, 136, 32-37.
- Ellis, P. M. (2022). Targeting superior audit impact. CAROSAI Congress XII. Aruba, May 15-19, 2022.
- Fayyaz, A. (2024). Connecting with citizens: The rationale for SAIs' existence in the 21st century. *Journal of Public Policy Practitioners*, 3(2), 01–16.
- Fernandes, H. (2013). Performance auditing by the Portuguese Court of Auditors. *Tékhné*, 11(2), 48-57. Elsevier.

- Forum of SAIs with Jurisdictional Functions (2023). Legal frameworks for financial control in public sector auditing. Forum of SAIs with Jurisdictional Functions.
- Gettliffe, D. (2024). The seven essential benefits from the exercise of SAIs with jurisdictional functions. *International Journal of Government Auditing*, 51(2).
- Gørrissen, E. (2020). The role of the INTOSAI Development Initiative (IDI) in strengthening the capacity and performance of supreme audit institutions in developing countries. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(4), 729-733.
- Hemici, F. & Kontogeorga, G. (2020). Public auditing performance measurement and challenges for Supreme Audit Institutions (SAIs). *Sayıştay Dergisi*, 32(117), 42-55.
- INTOSAI (1977). Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts (INTOSAI-P 1). <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/>, Access: 13.11.2024.
- INTOSAI (2018). The Lima Declaration: Guidelines for the Auditing Precepts. International Organization of Supreme Audit Institutions. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/IJGA_Issues/former_years/2018/eng_vol45_1_winter_2018.pdf. Access: 13.11.2024.
- INTOSAI (2019a). INTOSAI-P-50: Principles of Jurisdictional Activities of Supreme Audit Institutions. <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-50-principles-of-jurisdictional-activities-of-sais/>, Access: 13.11.2024.
- INTOSAI (2019b). Mexico Declaration on SAI Independence (INTOSAI-P 10). https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INTOSAI_P_10_en_2019.pdf, Access: 13.11.2024.
- INTOSAI (2019c). The Role of the Supreme Audit Institutions in the Achievement of the National Priorities and Goals. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news_centre/events/congress/xxiii-incosai/EN_theme_2_discussionpaper, Access: 5.12.2024.
- INTOSAI (2020). New Communication Strategy=New Era in Stakeholder Engagement for Turkish Court of Accounts. *INTOSAI Journal*, 47(2), 10-13.
- INTOSAI (2021). SAI Turkey Provides Training to Build Capacity of Public Entities. *INTOSAI Journal*, 48(2), 19-20.
- INTOSAI (2024a). JURISAI Strategic Plan: A Collaborative Vision for the Future of Public Accountability. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news_centre/events/governing_board/2024_78gb_meeting/EN_13_JURISAI_Strategic_Plan_Diagramada.pdf, Access: 30.12.2024.

- INTOSAI (2024b). JuriSAI's Inaugural General Meeting Held in Paris. <https://www.intosaijournal.org/jurisais-inaugural-general-meeting-held-in-paris/#:~:text=On%20October%208%2C%202024%2C%20the,model%20and%20strengthen%20related%20professional> Access: 30.12.2024.
- INTOSAI Russia (2020). INTOSAI and the United Nations strengthen cooperation to fight corruption. <https://intosairussia.org/news-media/news/intosai-and-the-united-nations-strengthen-cooperation-to-fight-corruption.html>, Access: 13.11.2024.
- İnce, M. (2023). Challenges encountered in implementing INTOSAI auditing standards and solution proposals. *ResearchGate*, 47(1), 14-29.
- JURISAI (2024). Statutes of the International Organization of Supreme Audit Institutions with Jurisdictional Functions. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news_centre/events/governing_board/2024_78gb_meeting/EN_13_JURISAI_Statutes_Eng_final.pdf, Access: 25.01.2025.
- JURISAI (2024b). JURISAI strategic plan: A collaborative vision for the future of public accountability. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news_centre/events/governing_board/2024_78gb_meeting/EN_13_JURISAI_Strategic_Plan_Diagramada.pdf, Access: 25.01.2025.
- Köse, H. Ö. & Tuysuz, Z. (2021). The role of jurisdictional power of SAIs in increasing the effects of public auditing and the ethics of fiscal jurisdiction. In: Aksoy, T., Hacıoğlu, U. (eds) *Auditing Ecosystem and Strategic Accounting in the Digital Era. Contributions to Finance and Accounting*. Springer, 3-24.
- Köse, H. Ö. (2007). Yüksek denetimde çağdaş gelişmeler ve Sayıştayın konumu. *Sayıştay Dergisi*, (65), 111-133.
- Köse, H. Ö. (2020). Judicial functions of Supreme Audit Institutions and INTOSAI standards on the fundamental principles of justice. *Sayıştay Dergisi*, 32(117), 9-38.
- Miller, G. (2024a). Guidelines for the 12 Principles Set Out in INTOSAI-P 50. *International Journal of Government Auditing*, 51(2), 20-25.
- Miller, G. (2024b). Overview of the INTOSAI-P 50. *INTOSAI Journal*, 51(2), 26-28.
- Moser, J. (2013). The significance of the resolution of the UN General Assembly on SAI independence for the development of transparency, accountability, and efficiency in the public sector. In D. Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit & I. O. of Supreme Audit Institutions (Eds.), *Supreme audit institutions: Accountability for development* (pp. 34-49). Nomos.
- NIK (2024). First General Assembly of JuriSAI. <https://www.nik.gov.pl/en/news/first-general-assembly-of-jurisai.html>, Access: 25.01.2025.

- NIK (2024, June 25). The ceremony of signing the statute of the International Organisation of Supreme Audit Institutions with Jurisdictional Functions (JuriSAI). Supreme Audit Office of Poland. <https://www.nik.gov.pl/en/news/the-ceremony-of-signing-the-statute-of-the-international-organisation-of-supreme-audit-institutions-with-jurisdictional-functions-jurisai.html>, Access: 25.01.2025.
- Odia, J. O. (2014). Performance auditing and public sector accountability in Nigeria: The roles of Supreme Audit Institutions (SAIs). *Asian Journal of Management Sciences & Education*, 3(2), 102-109.
- OECD (2014). Chile's Supreme Audit Institution: Enhancing strategic agility and public trust. OECD Public Governance Reviews. OECD Publishing.
- Perrin, B. (2020). Accountability in Public Administration: Enhancing Governance through Supreme Audit Institutions. *Public Administration Quarterly*, 44(3), 400-425.
- Rodríguez, C. (2022). Open Access and Public Trust: Judicial Transparency in Practice. *International Journal of Legal Studies*, 30(1), 12-25.
- Shahan, A. M. (2014). The Supreme Audit Institutions (SAIs): Explaining the variation in the degree of independence. Paper presented at the Midwest Political Science Association Annual Meeting, April 4, Chicago, IL.
- Smith, J. & Allen, K. (2021). Enforcing Accountability in Financial Oversight: Case Studies from Global Institutions. *Journal of Financial Management and Accountability*, 18(5), 445-459.
- Taner, A. (2022). Strategic planning and risk management in auditing: The Turkish Court of Accounts experience. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* 20 (3), 608-628.
- TCU (2023). INTOSAI and UNDP partner to strengthen global actions in strategic areas.
- Torres, M. (2024). The Forum of Supreme Audit Institutions with Jurisdictional Functions: The Significance of Its Jurisdictional Role in the Public Sphere. *INTOSAI Journal*.
- Tribunal de Contas da União. (2024, October 8). JuriSAI International Conference hosted in France. Tribunal de Contas da União.
- Turkish Court of Accounts (2018). Meeting of the Forum of Jurisdictional Supreme Audit Institutions. Santiago, Chile. https://www.sayistay.gov.tr/files/1181_Forum%20Meeting,%20Santiago%202018.pdf, Access: 25.11.2024.
- Turkish Court of Accounts (2019). The 5th Meeting of Forum of Jurisdictional SAIs. https://www.sayistay.gov.tr/files/1906_The%205th%20Meeting%20of%20Forum%20of%20Jurisdictional%20SAIs.pdf, Access: 25.11.2024.
- U-INTOSAI (2024). Supreme Audit Institutions with jurisdictional functions: A global perspective.

- United Nations (2014). General Assembly Resolution 66/209: Promoting the Efficiency, Accountability, Effectiveness, and Transparency of Public Administration. UN Publications.
- United Nations (2015a). General Assembly Resolution 69/228: Promoting and Fostering the Efficiency, Accountability, Effectiveness, and Transparency of Public Administration by Strengthening Supreme Audit Institutions.
- United Nations (2015b). 23rd UN/INTOSAI Symposium: The Role of Supreme Audit Institutions and Means of Implementation for Sustainable Development.
- United Nations (2024). General Assembly Resolution 79/231: Promoting and Fostering the Efficiency, Accountability, Effectiveness, and Transparency of Public Administration by Strengthening Supreme Audit Institutions.
- Warrington, E. (Ed.). (2022). State audit in times of transition: Reflections on change and continuity, challenge and opportunity from Malta and beyond. National Audit Office, Malta.
- Weber, H. (2017). 40 years of the Lima Declaration of INTOSAI. INTOSAI.
- Wolfensohn, J. D. (2004). Accountability begins at home. *International Journal of Government Auditing*, 31(1), 19.
- World Bank (2021). Supreme Audit Institutions Independence Index: 2021 Global Synthesis Report. International Bank for Reconstruction and Development. <http://documents.worldbank.org/curated/en/885041626769025475>, 13.01.2025.



EXAMINATION OF PROFESSIONAL ETHICS OF INDEPENDENT AUDITORS IN THE LIGHT OF IMMANUEL KANT'S ETHICAL PRINCIPLES

KANT'IN ETİK İLKELERİ İŞIĞINDA BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ETİK İLKELERİNİN İNCELENMESİ

İlkay Ejder ERTURAN¹

ABSTRACT

Independent auditors assume a great responsibility towards information users with the report they submit at the end of the audit. With this sense of responsibility, the independent auditor must act in accordance with the ethical principles of the profession while performing the audit work. The basic professional ethical principles of independent auditors have been determined as integrity, impartiality, professional competence and care, confidentiality and professional behavior. In the study, the professional ethical principles of independent auditors have been examined in the context of the principles of good will, categorical imperative and freedom that constitute the moral ethical principles of German philosopher Kant. The purpose of this study is to examine the compatibility of Kant's ethical principles with the ethical principles of today's independent auditors. In the study, the professional ethics of independent auditors have been examined in the light of Kant's ethical principles, aiming to provide a perspective to these principles. For this purpose, domestic and foreign literature has

1- Dr. Öğr. Üyesi, Düzce Üniversitesi Çilimli Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, ilkayerturan@düzce.edu.tr, ORCID: 0000-0003-2478-5634

Submitted/ Gönderim Tarihi: 26.12.2024

Revision Requested/ Revizyon Talebi: 26.01.2025

Last Revision Received/ Son Revizyon Tarihi: 17.02.2025

Accepted/ Kabul Tarihi: 04.03.2025

To Cite/Atıf: Erturan, İ. E., (2025). Immanuel Kant'ın Etik İlkeleri Işığında Bağımsız Denetçilerin Etik İlkelerinin İncelenmesi. Sayıştay Dergisi, 36 (136): 125-144. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1608142>.

been scanned, and the obtained study findings have been tabulated and presented as a result. Kant's moral ethical principles have been examined in many scientific fields but have not been addressed in the field of auditing. Therefore, this study is significant as it is the first to address these principles in the field of auditing.

ÖZ

Bağımsız denetçiler, denetim sonucu sundukları raporla, bilgi kullanıcılarına karşı büyük bir sorumluluk yüklenirler. Bu sorumluluk bilinciyle bağımsız denetçi denetim işini yaparken mesleğin etik ilkelerine uygun davranmalıdır. Bağımsız denetçilerin temel mesleki etik ilkeleri dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak belirlenmiştir. Çalışmada, bağımsız denetçilerin meslek etik ilkeleri Alman filozof Kant'ın ahlaki etik ilkelerini oluşturan iyi isteme, kategorik buyruk ve özgürlük ilkeleri bağlamında incelenmiştir. Bu çalışmanın amacı, Kant'ın etik ilkelerinin günümüz bağımsız denetçilerinin etik ilkeleriyle uyumluluğunu incelemektir. Çalışmada, bağımsız denetçilerin meslek etiği, Kant'ın etik ilkeleriyle incelenmeye çalışılmış ve bu ilkelere felsefi bir bakış açısı getirilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla yerli ve yabancı literatür taranmış ve elde edilen çalışma bulgular tablolaştırılmış ve sonuç olarak sunulmuştur. Kant'ın ahlaki etik ilkeleri birçok bilim alanında çalışmalara konu olmuş fakat denetim alanında ele alınmamıştır. Bu nedenle çalışma denetim alanında ilk olması nedeniyle önem taşımaktadır.

Keywords: Audit, Auditor, Ethics, Kant, Kant's Ethical Philosophy.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Denetçi, Etik, Kant, Kant'ın Etik Felsefesi.

1. INTRODUCTION

Kant's moral philosophy continues to be discussed in various fields today. The universal principles of Kant's philosophy serve as a guide for individuals and institutions facing complex ethical dilemmas because ethical rules form the essence of professional groups. As in every profession, ethical rules have been determined for auditors who undertake the task of auditing.

For auditors, ethics represents a set of professional responsibilities and values that guarantee correct and honest behavior in all situations they encounter in their professional lives. Simply put, auditing ethics includes a set of principles and rules that ensure that auditors work independently and objectively while serving the public interest. It is an accounting audit that increases the reliability of accounting information by examining the compliance of financial statements produced by accounting with accounting standards, again according to auditing standards (Uzay, Tanç and Erciyas, 2009: 127).

Auditors play a critical role in verifying the accuracy and reliability of financial reports and guiding the decision-making processes of investors and other stakeholders. Therefore, the ethical behavior of auditors is essential to protect the integrity of the financial system. In addition, auditors ensure transparency in companies' financial conditions. Ethical behavior helps maintain this transparency and ensures accountability. It protects the reputation of the profession and increases public trust in auditors. Auditing ethics represents a set of values that ensure that auditors are aware of their professional responsibilities, act in the public interest, and comply with ethical principles.

Kant's ethical philosophy has been studied and applied in various fields of study. In our research, we aimed to compare it with the ethical values of auditors and explore its applicability. There is a strong connection between Kant's moral philosophy and auditing ethics. Auditors can draw inspiration from Kant's philosophy to achieve a more ethical and reliable auditing process.

In summary, Kant's moral philosophy is compatible with many of the fundamental principles of the auditing profession. Both Kant and auditing ethics emphasize values such as universality, integrity, respect for human rights, and personal responsibility. Auditors can improve the ethical and reliable nature of their auditing processes by utilizing Kant's philosophy.

2. KANT'S VIEW ON ETHICS

Before discussing Kant's ethical philosophy, it would be appropriate to briefly discuss the concept of ethics. The concept of ethics is defined as the status of moral values, derived from the Greek word "ethos," which means "character that expresses a way of behaving." In Greek, "ta" and "éthé" refer to customs. In Latin, "mores" is used to describe the same concept of customs. In Turkish, the term "etic" can be used both as an adjective and as a noun (Türk Dil Kurumu. <https://sozluk.gov.tr/>). When used as an adjective, it indicates the degree of conformity of an attitude or behavior to rules; when used as a noun, it refers to a field of study or discipline (Keleş and Hamamcı, 2002: 232-233).

Ethics is an in-depth discussion of human interaction and human nature. The relationship between humanity and ethics can be approached in different ways concerning what it means to be human. According to Kant, a person is *"a member of both the empirical realm and the intelligible realm. The intelligible*

realm is defined as the domain that makes a person free, guiding them towards ethical values and actions."

In Kant's ethical principle, human freedom plays an important role because human free will forms the basis of ethical actions. The concepts of "good" and "bad", which are seen as a positive value in evaluating people's actions, have an important place in Kant's ethical philosophy (Gökberk, 1993: 406). Kant argues that "nothing in the world or even outside of it can be considered unconditionally good except good will" (Kant, 2013: 8). According to Kant, what is unconditionally good is to comply with the moral law. In Kant's ethical principle, he says that the factor that determines the moral value of actions is the principles behind the actions, and defines it as two actions may seem similar, but what determines the value of actions is the principles and will on which the actions are based. This view, which forms the basis of Kant's moral philosophy, includes several important points (Kant, 2013: 9). These are:

- **Principles of Actions:** Kant argues that it is not sufficient to merely look at the consequences or effects of actions; instead, the underlying principle of the action should be evaluated. Actions may have the same external forms but can be opposite based on the principles behind them. Therefore, when assessing actions, it is crucial to consider what the principle behind the action is and whether this principle conforms to ethical standards.
- **The Nature of the Will:** According to Kant, the will behind a good action must be good because it is independent of the effects or results of the action. Good will is valuable solely due to the act of willing itself, regardless of whether it is suitable for achieving a particular end. In Kant's terms, good will must be based on a principle that is good.
- **Formal and Material Principles:** In Kant's ethical principle, a distinction is made between formal principles (a priori principles) and material motivations (a posteriori motivations). Formal principles are universal and valid, not dependent on any specific situation, and they form the foundation of ethical behavior. Material motivations, on the other hand, may be personal, situational, or based on experiences. A good action should be determined by formal principles, meaning that the action is performed out of a sense of duty.

- **Duty and Moral Obligation:** According to Kant, the moral value of an action arises from it being done as a duty. The correctness of the action stems from acting with a sense of duty, which means conforming to moral principles. Good will is defined as a will that is determined by the command of pure practical reason and is based solely on formal principles.

Kant's ethical principle emphasizes the importance of the principle and will behind actions when evaluating actions. This means that actions should be evaluated not only according to their consequences, but also according to the moral principles and sense of duty that guide them. This approach aims to ensure that ethical evaluations are consistent and objective by advocating universal and valid principles at the core of moral decisions (Kant, 2015: 15). Therefore, Kant's ethical principle focuses not only on the consequences of actions, but also on the internal motivations and intentions of the person performing the actions. It emphasizes that moral actions should be based not only on their external consequences, but also on adherence to an internal moral law. Therefore, internal "good will" is valuable regardless of various natural abilities or personal characteristics.

Qualities such as intelligence, courage, moderation, perseverance, strength and wealth that an individual possesses cannot be considered good in and of themselves. These qualities gain moral significance only when guided by "good will". Otherwise, these abilities can be used for harmful or evil purposes and can even lead the person astray (Kant, 2013: 8). Therefore, Kant's concept of good will focuses on the intention behind actions rather than their results or effects. According to Kant, an action can only be considered "good will" if it is governed by pure practical reason and not by any natural inclination or necessity. In other words, good will is a will determined by the principles of reason and independent of natural inclinations. In this context, a moral action should only obey the voice of reason and should not be influenced by any personal inclination or emotional motivation. To determine good will, Kant refers to the concept of duty, basing the moral value of an action on the consciousness of duty. If we do an action because it is our duty, and if what drives us to do this action is not any inclination but the duty itself, then the action has moral value (Akarsu, 1987: 42).

Duty is the voice of reason and reason, which is the highest value in people, is expressed through duty. In Kant's moral system, the concept of duty is the determinant of good will. Duty refers to a principle that guides our actions and defines our moral obligations. If an action is based on a sense of duty and is not guided by any inclination, it is morally valuable. Duty and inclinations can conflict or overlap with each other. When there is a discrepancy between duty and inclinations, a situation arises in which a person's moral obligations conflict with their personal inclinations. In such cases, moral value is based on the difference between the action required by duty and the action desired by the inclinations (Kant, 1999: 28). While duty is defined as "the necessity of an action done out of respect for the law" (Kant, 1999: 15), law consists of universal and necessary commands that must have the same reason for determining good will for all rational beings (Kant, 201: 15). If duty and inclinations overlap and desire the same action, this is considered a coincidence. In other words, the moral value of the action does not arise from this overlap. For an action to be considered morally good, it must originate solely from duty.

According to Kant, for an action to be considered morally good, it must arise from duty; a mere coincidence of inclinations does not confer this value. In this context, duty is defined as "the necessity of an action performed out of respect for the law." The law prescribes universal and obligatory commands for all rational beings, and good will derives from this universal principle. Thus, the moral law has this universal and obligatory nature and acting in accordance with the moral law is unconditionally good (Kuçuradi, 1998: 115).

According to him, the purest form of moral action is an action that is independent of external influences, desires, and personal interests and is performed solely because reason dictates it. For example, a grocer's refraining from deceiving an inexperienced customer can be seen as a moral action. However, according to Kant, for this action to have moral value, the grocer must do it only out of a sense of duty. If the grocer believes that being honest will attract more customers, the action is not moral. In this case, the determining factor of the action is self-interest rather than duty (Kant, 2013: 12-13). According to Kant's moral theory, for an action to have moral value, the primary reason behind the action must be a "sense of duty." This means that the person performs the action solely because they feel a moral obligation to do what is right based on an internal principle. However, in practice, it is

difficult to determine with certainty whether a person acts out of a genuine sense of duty or for some other reason.

The human inner world is complex, and actions can be driven by more than one motivation. Therefore, while Kant's theory of morality has a strong theoretical framework, its application in real life is not always straightforward. Kant argues that a moral action is one that is performed independently of external influences, because it is dictated by reason alone. The primary motivation for such an action should be a sense of duty rather than personal gain. However, due to the complexity of human psychology, it is not always possible to determine with certainty whether an action is truly moral. However, due to the complexity of human psychology, it is not always possible to determine with certainty whether an action is truly moral. Kant explained his ethical philosophy with the concepts of good faith, categorical imperative, and freedom, considering the complexity of human psychology. These concepts are:

- **Good Will**

Kant describes the concept of "good will" as an imperative to design a principle that is as objective as possible and binding in its requirement (Kant, 2013: 29). A good will is aligned with objective laws (laws of the good) in every respect, but it cannot be compelled by laws to act in a certain way, as it can only be determined by the design of the good according to its inherent subjective nature. Therefore, divine and sacred imperatives are invalid for good will. All imperatives are issued either conditionally or unconditionally. According to Kant, good will is the foundation of moral worth. For an action to be morally good, the intention and desire of the person performing the action are important. Kant argues that moral values arise not from the outcomes of actions but from the intention behind the action (Kant, 2013: 29). According to Kant, an action is only morally valuable if it is performed with good will. Good will is the desire and intention of an individual to fulfill their moral duty. This intention determines the moral value of the action. In other words, good will is the desire to act in accordance with the requirements of moral laws. Good will involves having a consciousness of acting according to moral duties. Kant argues that moral actions should be based on the obligation to fulfill these duties, independent of personal inclinations or outcomes (Kant, 2002: 30).

- **Categorical Imperative**

The first imperatives reveal the necessity of an action to achieve or desire something else. However, the categorical imperative is an imperative that presents an action as objectively necessary without relating it to another purpose (Kant, 2013: 30). The categorical imperative is the basic principle of Kant's moral philosophy. It is accepted as a universal and mandatory principle in evaluating the morality of actions (Kant, 2015: 25). The universal principle involves accepting actions as a principle and examining whether this principle can be applied by everyone. In other words, it seeks an answer to the question of whether actions can be universalized into a general law. If universalizing the action would be harmful to society, then the action is not morally valid. In actions, a person should see others not only as a means, but as an end in themselves. Kant emphasizes respect for individuals and their evaluation according to their intrinsic value (Kant, 2013: 31).

- **Freedom**

Within Kant's ethical framework, freedom is the foundation of moral responsibility. Freedom refers to the ability of individuals to rely on their own will when making moral decisions. Moral responsibility, according to Kant, depends on the free will of individuals to fulfill moral obligations. In other words, individuals have the capacity to freely choose their actions in accordance with moral principles. If a person can choose their actions according to their own will, they are morally responsible. Kant argues that free will supports the validity of moral laws. If individuals have free will, then moral laws must be applicable to these individuals to regulate themselves. This freedom is also fundamental to fulfilling moral duties (Kant, 2013: 32).

When evaluating whether ethical rules are accepted and internalized by an auditor and whether actions follow these rules, important issues arise according to Kant's understanding of morality. Auditors are responsible for ensuring compliance with auditing standards, as well as ethical and legal standards.

3. PRINCIPLES OF ETHICAL CONDUCT FOR INDEPENDENT AUDITORS

Ethical principles that should be applied to audits and auditors have been established to ensure the integrity, transparency, and trustworthiness of the auditing profession. These rules are designed to guide auditors in maintaining professionalism, objectivity, and independence throughout the audit process. Ethical guidelines are essential to prevent conflicts of interest, protect confidential information, and uphold the credibility of audit reports (International Federation of Accountants, 2021). Ensuring the application of ethical principles not only contributes positively to the auditing profession and the audited institutions, but also to the wider business world. Adherence to ethical principles is of critical importance, especially in order to avoid audit failures and the financial crises that result from them.

3.1. Main Principles and Code of Ethics for Auditing and Auditors

Recent major corporate scandals have made the independence of auditors even more critical. An auditor must be independent when performing auditing duties. An independent auditor must have sufficient technical and educational knowledge as well as independence and experience. Given these scandals, it has become even more important to follow ethical guidelines for auditing. Allegations of “exchange of views” between client companies and audit firms have increased the need to emphasize auditor independence and professional ethical standards (Uzay, 2004: 435-485). This need explains the obligation of auditors to work in full compliance with the basic professional principles defined as standard behaviors.

The updated version of the ethical standards was published in the Official Gazette numbered 30896 in 2019. In the update made in 2019, a detailed regulation was introduced under the titles of “Compliance with Ethical Rules, Basic Principles and Conceptual Framework” and “Independence Standards”. The basic principles of ethical standards in 2019 were determined as integrity, impartiality, professional competence and care, confidentiality and professional behavior (Ethical Rules for Independent Auditors 110.1 U1). The explanation of the five basic ethical principles for auditors in 2019 is as follows (KGK, 2024):

- **Integrity:** Integrity means that independent auditors do their jobs correctly and are reliable. Independent auditors must be open and accurate without compromising integrity and reliability while performing their work. Within the scope of this principle, independent auditors must not associate information they have obtained with other documents if they believe that the information they have obtained contains false or carelessly presented statements and is misleading.
- **Impartiality:** According to the principle of impartiality, independent auditors must avoid conflicts of interest and prejudices while performing their duties and must not allow others to influence their decisions. In such cases, the independent auditor must not perform the relevant duty.
- **Professional competence and care:** Independent auditors must have and maintain the necessary professional knowledge and skills within the framework of relevant legislation and professional standards. They must act in accordance with the standards and within the framework of the principle of care.
- **Confidentiality:** Independent auditors must take care to keep confidential the information they obtain from clients, both during and after their work. They should not disclose or use in any way the information they obtain because of their business relationships, considering it as confidential information.
- **Professional Behaviour:** Independent auditors must avoid any actions that are contrary to the law and that may damage the reputation of the auditing profession. They must not engage in any activities that may lead to these results. In addition, they must avoid exaggerated claims about themselves and the services they provide, and they must avoid giving references that will make them look bad about the activities of others.

At the global level, the International Federation of Accountants (IFAC) and the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) are the most respected standard-setting organizations in the auditing field. They include ethical standards among the comprehensive auditing standards they set. The fundamental principles in the Code of Ethics published by IFAC (2024) are integrity, objectivity, professional competence and due care, confidentiality and professional behavior.

Code of Ethics (ISSAI 130) of INTOSAI is based on five fundamental values (INTOSAI, 2024a):

a) Integrity – to act honestly, reliably, in good faith and in the public interest;

b) Independence and objectivity – to be free from circumstances or influences that compromise, or may be seen as compromising, professional judgement, and to act in an impartial and unbiased manner;

c) Competence – to acquire and maintain knowledge and skills appropriate for the role, and to act in accordance with applicable standards, and with due care;

d) Professional behaviour – to comply with applicable laws, regulations and conventions, and to avoid any conduct that may discredit the SAI;

e) Confidentiality and transparency – to appropriately protect information, balancing this with the need for transparency and accountability.

At the national level, national authorities also determine and publish separate or joint ethical principles for internal and external auditors. In Türkiye, the Internal Audit Coordination Board has determined these standards for public internal auditors as independence, impartiality, competence, utmost professional care and attention (İDKK, 2017). The "Ethical Principles and Rules for TCA Auditors" published by the Turkish Court of Accounts (TCA) contains a longer list of principles including: independence, neutrality and objectivity, integrity, equality, refraining from conflict of interest, competence and professional care, confidentiality etc. (TCA, 2024).

3.2. Importance of Ethical Principles for Auditing

Audit reports prepared by independent auditors in accordance with ethical principles give confidence to investors, creditors and other stakeholders in making important decisions. Another important element is the principle of transparency. Transparency provides clarity to information users about the financial status of the company audited by independent audit firms. Independent audit increases the accountability of company managements because they need to show the correctness of their actions through independent audits. It is a requirement for auditors to act in accordance with ethical rules. Ethical rules increase compliance with basic principles and reliability in the audit

process. Therefore, there is a strong relationship between the auditor's ethical understanding and compliance with professional ethical principles. Therefore, for the audit to be carried out healthily, it is also mandatory for the auditor to comply with ethical principles and rules (Demir and Çiftçi, 2016: 96).

An independent auditor is a person who has completed a certain education, gained professional experience, adopted auditing activity as a profession under the guidance of the principles of independence and impartiality, and carries out auditing services alone or in an auditing company (Sağlar and Tuan, 2009: 350). To maintain the reputation of the independent auditing profession, it is essential to comply with professional ethical principles (Karacan, 2014: 70). In addition to ensuring the accuracy and reliability of financial statements, auditors are also expected to develop ethical awareness to protect the interests of all stakeholders (Çetin and Tiryaki, 2023: 168).

As evident from these studies, the primary reason for auditors not adhering to ethical standards is their inability to act independently. Additionally, various factors such as age, gender, culture, and experience can influence deviations from ethical rules. The nature of ethical behavior and the concept of ethics have been extensively debated throughout history.

From the public sector perspective, auditing is expected to have a strong impact on ensuring that values such as honesty, integrity and fairness prevail in public administrations and employees, prioritizing the general interests of society and developing an ethical management approach in the public in general (Köse, 2023: 47). INTOSAI-P 12, one of the basic standards of INTOSAI, titled "The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens", states that one of the main conditions for SAIs to make a difference in the lives of citizens is to promote good governance and compliance with ethical rules in public administration (INTOSAI, 2024b). In future projections, it is stated that ethical issues will come to the fore in auditing, as well as areas such as digitalization, cyber security, and artificial intelligence (Özen and Damar, 2023: 242; Tuğaç, 2023: 83).

The application of these ethical principles also plays a significant role in fostering public confidence in financial reporting, which is crucial for the functioning of capital markets and the economy as a whole. By adhering to established ethical standards, auditors help ensure that the financial

statements they review reflect a true and fair view of the organization's financial health, which in turn supports informed decision-making by investors, regulators, and other stakeholders (Jones, 2018: 135-148). Furthermore, ethical rules set clear boundaries for the behavior of auditors, ensuring that they remain impartial and free from external pressures that could compromise their judgment. These guidelines also provide auditors with a framework for dealing with complex situations that might involve ethical dilemmas, ensuring that they take actions that align with the public interest and the broader goals of accountability and transparency in business practices (American Institute of Certified Public Accountants, 2020).

Ultimately, the establishment and enforcement of ethical standards in auditing not only protect the interests of the public but also reinforce the reputation and legitimacy of the auditing profession itself. Ethical conduct is therefore a cornerstone of effective, reliable, and trusted auditing (International Auditing and Assurance Standards Board, 2021).

4. EXAMINATION OF THE ETHICAL PRINCIPLES OF INDEPENDENT AUDITORS IN THE LIGHT OF KANT'S ETHICAL PRINCIPLES

Kant's ethical philosophy evaluates the concepts of good will, categorical imperative and freedom together, emphasizing that moral actions must be based on a universal and mandatory basis. These concepts help individuals understand and implement their moral responsibilities at both personal and social levels. In other words, it is an attempt to establish professional ethics with these three methods. Given Kant's emphasis on universal ethical principles, it is valuable to explore their application in modern professional ethics, particularly in auditing. With this in mind, Kant's ethical philosophy can be understood to rest on three main foundations.

In this article, which aims to examine the relationship between Kant's ethical principles and the ethical principles of independent auditors, the basic ethical principles set out in the latest version of the "Standard of Ethical Rules for Independent Auditors" published in the Official Gazette dated 22/09/2019 and numbered 30896 are stated as integrity, impartiality, professional competence and care, confidentiality and professional behavior.

4.1. The relationship between the principle of good will, the principle of Integrity and the principle of confidentiality

In the study, it was determined that there is a connection between Kant's principle of good faith and the principle of integrity and confidentiality, which are the ethical principles of independent auditors. According to Kant, the basis of good faith is based on moral values. The moral goodness of an action depends on the intention and will of the person performing the action. The moral values of the action performed arise not only from the consequences of the actions, but also from the intention behind the action (Kant, 2013: 29). According to Kant, an action is morally valuable only when it is done with good faith. Good faith is the desire and intention of an individual to fulfill their moral duty. This intention is the determinant of the moral value of the action. In other words, good faith is the desire of a person to perform their actions in accordance with the requirements of moral laws.

Kant (2013: 15) argues that moral actions should be based solely on the obligation to fulfill this duty, regardless of personal inclinations or consequences. For example, it is a duty for an independent auditor to perform his auditing duty in accordance with the ethical principles of his profession and to act honestly and impartially towards the client business and information users. This is because duty is an action taken out of respect for the law (Kant, 2013: 15). In this case, an independent auditor, who respects his duty and professional ethics, acts in accordance with the ethical rules of his profession in the same way towards all the businesses he audits and serves information users honestly. According to Kant, the independent auditor does not do this action out of duty and integrity. He does it because it is appropriate for the duty (Kant, 2013: 15). Therefore, the action is not done out of duty or direct inclination, but for completely selfish purposes (Kant, 2013: 16). In cases where the independent auditor does not perform his auditing duty in accordance with the ethical rules of his profession and acts devoid of moral values, the main reason for this is "self-love or the general principle of one's own happiness".

It is emphasized that independent auditors should use clear language while carrying out their professional activities and be honest in their relations with clients and employers. Integrity is a necessary condition for doing business that is accurate and reliable. This principle is compatible with Kant's good faith. The independent auditor should be honest while doing his job, that is, he should do his job sincerely and in good faith in accordance with the duty. The principle of secrecy or confidentiality includes the auditor's care for the

confidentiality of the information obtained during the audit. It is consistent with the principle of good faith not to disclose such information to third parties without appropriate and specific authority and not to use it for the benefit of himself or third parties if there is a legal or professional right or duty to disclose such information. It represents the trust that the auditor gives to the audited organization that he will not use the information obtained during the audit, thanks to the good faith and duty ethics he will show. Confidentiality requires the auditor to act with good faith and moral obligations. Kant's principle of good faith also emphasizes that actions are performed with internal intention. While confidentiality refers to a specific rule of conduct, good faith refers to a broader moral motivation.

4.2. The Relation of the Categorical Imperative (Universality) Principle with the Principle of Behavior Appropriate to the Profession and the Principle of Professional Competence and Care

The categorical imperative or the principle of universality is another basic principle of Kant's moral philosophy. The categorical imperative is considered a universal and mandatory principle in the moral evaluation of actions. In the categorical imperative, the actions performed are accepted as a principle, and it is checked whether this principle can be applied by everyone. In short, universalization is sought in such a way that the actions become a general law. It is important to see the purpose as human in this action. Kant emphasizes the importance of respecting people and evaluating them according to their own internal values (Kant, 2013: 30).

Kant's categorical imperative principle is associated with the principle of acting in accordance with the profession and the principle of professional competence and diligence, which are among the ethical principles of independent auditors. The principle of acting in accordance with the profession includes the obligation of the auditor to comply with the legislation related to his profession and to avoid any attitude and behavior that he knows or should know will harm the reputation of the profession. The principle of professional competence and diligence is defined as keeping professional knowledge and skills at a level that will ensure that customers receive adequate professional service, considering current developments in practice, legislation and techniques, and acting diligently in accordance with technical and professional standards in practice. These two principles are related to Kant's categorical imperative relationship. The categorical imperative defends universally accepted principles and advocates that these principles become law and be applicable to everyone.

The auditor will also protect his professional reputation with the principle of acting in accordance with the profession and will exhibit behaviors that are applicable to everyone. Professional competence and diligence determine the quality of the service, and the auditor must be competent in both technical and legal matters and must not have any doubts about the correctness and universality of the decisions he makes in the face of changing situations because strict necessity defends the correctness of principles and decisions that are applicable to everyone (Biçer, 2017: 197-206).

4.3. The relationship between the principle of freedom and the principle of neutrality

In Kant's ethical understanding, freedom is the basis of moral responsibility. Freedom refers to individuals' ability to rely on their own will when making moral decisions. According to Kant, moral responsibility is based on the free will of individuals to fulfill moral obligations. In other words, individuals have the capacity to freely choose their actions in accordance with moral principles. If a person can choose their actions by their own will, this person is morally responsible. Kant argues that free will supports the validity of moral laws. This freedom is also the basis for fulfilling moral duties (Kant, 2015: 30). Kant's principle of freedom has been found to be compatible with the principle of impartiality of auditors.

Impartiality is not allowing the auditor to influence their judgments and decisions related to the profession or job due to prejudices, conflicts of interest or the abuse of influence of others. The auditor's personal interests, establishing a close relationship with the client and the client's efforts to have the auditor adopt their own views may affect the auditor's ability to make fair decisions. In this case, the auditor's professional activities will have violated the principle of impartiality, which is one of the principles of professional ethics. The auditor's inability to make impartial, i.e. free, decisions will result in the auditor's failure to fulfill their moral responsibilities. In this case, it will not be compatible with both the principle of impartiality from professional ethics and Kant's principle of freedom. The principle of impartiality is not to allow prejudices, tendencies, conflicts of interest or others' abuse of their influence to affect their judgments and decisions regarding the profession or job. If the auditor plans the audit process by considering the client's special requests while performing the audit work, they will not have applied Kant's principle of freedom and the principle of impartiality and independence. The principle of impartiality and independence expects the auditor to be free in their actions.

The auditor must act in accordance with their free will and professional ethics.

As a result, when examining the compliance of the independent auditor's ethical rules in the light of Kant's moral philosophy, the independent auditor must accept and internalize professional ethics. The independent auditor's behavior according to professional ethics will be in accordance with the free principle of Evidence and the neutrality principles of professional ethics. Designing and implementing ethical rules in accordance with these principles can also contribute to the creation of a fair and ethical environment both personally and professionally. The table below summarizes the compliance of the ethical principles of independent auditors with Kant's ethical principles.

Table 1: Compatibility of independent auditor ethical principles with Kant's ethical principles

Kant's Ethical Principles	The Ethical Principles of the Independent Auditor
Good Will	The Principle of Integrity
Categorical imperative (Universality)	The Principle of Professional Conduct The Principle of professional Competence Diligence
The Principle of Freedom	The Principle of Neutrality

CONCLUSION

Our study investigates the compatibility of Kant's ethical principles with the ethical principles of independent auditors. According to Kant, the *principle of categorical imperative* (Command Principle, Universal Laws) suggests that an action is morally valid only if it is based on a universally acceptable principle. To apply this principle, auditors must evaluate their decisions and actions as if they were universal laws. Auditors must determine whether they can transform their actions into a principle that dictates how everyone should behave under the same conditions or whether they can guarantee that their actions will be applied and accepted by others in the same way. Kant's categorical imperative has been found to be compatible with the ethical principles of independent auditors, such as professional conduct and professional competence and diligence (Billington, 1997: 176).

The auditor has an obligation to act in accordance with his profession during the audit process and must fully apply the ethical principles of the profession. For this application to be universal, he must have sufficient knowledge, skills and equipment, in other words, professional competence.

Another ethical principle of Kant is *good will*. It has been seen that this principle is compatible with the integrity and confidentiality principles of independent auditors. In terms of the honest integrity principle, the reports and evaluations of auditors should be honest and accurate. Auditors should ensure that their financial reports and evaluations are complete, accurate and presented in accordance with the principle of transparency. The principle of good will includes the auditor presenting accurate and honest information without any interest in the benefit of information users. The auditor cannot disclose confidential information acquired during the practice of his profession to a party outside the audit firm without a legal or professional duty or right or appropriate and special authority to disclose such information. Therefore, the auditor will have a lot of information about the business during the audit. This information should be protected in accordance with the principles of good faith and confidentiality and should not be shared with third parties. In terms of the principle of integrity, auditors' reports and evaluations must be honest and accurate.

Kant's *principle of freedom* has been found to be compatible with the principle of impartiality, which is one of the ethical principles of independent auditors. The auditor must act in accordance with the principle of impartiality, which requires not allowing prejudices, tendencies, conflicts of interest or undue influence of others to influence professional or business judgments and decisions. This is only possible if the auditor can make decisions freely and independently. It requires auditors to be impartial in their judgments and actions while performing their jobs. According to Kant's ethical perspective, personal interests or prejudices should not influence decisions. No external pressure or personal interest should influence the audit process. Auditors should respect all stakeholders and citizens. According to Kant, everyone should be considered an end in themselves. Auditors should respect businesses and the public and prioritize the public interest. Auditors' actions should be fair and equitable. According to Kant's ethical perspective, all individuals should be treated equally.

As a result, in order for auditors to benefit from the reliability of audit results, members of the profession must comply with ethical principles (Demir, 2015: 341-252). It has been observed that Kant's ethical principles and ethical understanding are compatible with the ethical principles and ethical understanding of today's independent auditors.

REFERENCES

- Akarsu, B. (1987). *Çağdaş Felsefe: Kant'tan Günümüze Felsefi Akımlar*. İstanbul: İnkılap Kitabevi.
- American Institute of Certified Public Accountants. (2020). *Code of professional conduct*. <https://www.aicpa.org/research/standards/codeofconduct.html>
- Biçer, A. A., Akarçay, V. and Mülküt, U. (2017). Etik Değerlerin Muhasebe Mesleğinin İtibarı Üzerindeki Rolü. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (31), 197-206.
- Billington R. (1997). *Felsefeyi Yaşamak, Ayrıntı Yayınları*, İstanbul. P.176
- Çetin, A. and Tiryaki, G. (2023). Bankacılık Sektörünün Denetiminde Kurumsal Yapı ve Uygulamalar. Eds. Önder, M. and Köse, H. Ö., *Kamu Yönetiminde Denetim: Temel Paradigmalar, Değişim ve Yeni Yönelişler*, pp. 159-188. T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Demir, B. (2015). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 4(4), 341-352.
- Demir, E. and Çiftçi, Y. (2016). Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 18(31), 88-97.
- Demirtaş, M. (2013). Kant'ın "İnanca Yer Açmak İçin Bilgiyi İnkâr Ettim" Sözü'nün İman ve Bilgi Açısında Değerlendirmesi. *Cumhuriyet Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 17(1), 289-303.
- Gökberk, M. (1993). *Felsefe Tarihi*. İstanbul: Remzi Kitabevi.
- İDKK (2017). *Kamu İç Denetim Standartları*. <https://www.hmb.gov.tr/kamu-ic-denetim-standartlari%E2%80%8B%E2%80%8B>, Access: 15.12.2024.
- IFAC (2024). *2024 Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants*. The International Federation of Accountants.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2021). *International standards on auditing and ethical requirements for auditors*. International Federation of Accountants. <https://www.ifac.org/>
- International Federation of Accountants. (2021). *International ethics standards board for accountants (IESBA) code of ethics for professional accountants*. International Federation of Accountants. <https://www.ifac.org/>
- INTOSAI (2019). INTOSAI-P 12: The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens. International Organization of Supreme Audit Institutions.
- INTOSAI (2024a). ISSAI – 130: Code of Ethics. www.issai.org. Access: 14.12.2024.

- INTOSAI (2024b). The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens. <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-lives-of-citizens/> Access: 14.12.2024.
- Jones, M. (2018). *The role of ethics in auditing and assurance services. Journal of Business Ethics*, 145(1), 135-148. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2859-2>
- Kant, I. (1999). *Pratik Akılın Eleştirisi*. Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu Yayınları, 3-4.
- Kant, I. (2002). *Theoretical Philosophy after 1781*. ed. & trans. by Henry Allison & Peter Heath, Cambridge University Press.
- Kant, I. (2013). *Ahlak Metafiziğinin Temellendirilmesi*. Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu Yayınları.
- Kant, I. (2015). *Groundwork of the Metaphysics of Morals*. Cambridge University Press.
- Karacan, S. (2014). *Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği*. Kocaeli: Umuttepe.
- Keleş, R. and Hamamcı, C. (2002). *Çevre Bilim*, Ankara: İmge Kitapevi.
- KGK (2024). *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*. Erişim Adresi: <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5165/Etik-Kurallar>. (Access Date:18.10.2024).
- Köse, H.Ö. (2023). *Kamu Yönetiminde Denetimin İşlevleri, Dinamikleri ve Geleceği*. Eds. Önder, M. and Köse, H. Ö., *Kamu Yönetiminde Denetim: Temel Paradigmalar, Değişim ve Yeni Yönelişler*, pp. 37-68. T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Kuçuradi, I. (1998). *İnsan ve Değerleri*. Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu Yayınları.
- Özen, A. and Damar, M. (2023). *Sayıştay Denetiminde Akıllı Raporlama: Büyük Veri ve İş Zekası Teknolojisi*. Eds. Önder, M. and Köse, H. Ö., *Kamu Yönetiminde Denetim: Temel Paradigmalar, Değişim ve Yeni Yönelişler*, pp. 247-270. T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Sağlar, J. and Tuan, K. (2009). *İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri*. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(19), 343-358.
- TCA (2024). *Ethical Principles and Rules for TCA Auditors*. <https://www.sayistay.gov.tr/pages/175-ethical-principles-and-rules-for-tca-audi?lang=en>. Access: 29.11.2024.
- Tuğaç, Ç. (2023). *Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının Gerçekleştirilmesinde Yapay Zekâ Uygulamalarının Rolü*. *Sayıştay Dergisi*, 34 (128), 73-99.
- Türk Dil Kurumu. <https://sozluk.gov.tr/>
- Uzay Ş. (2004). *Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı*. MÖDAV, The First Annual International Accounting Conference, 3-5 November 2004, İstanbul Bildiri Kitabı.
- Uzay, Ş., Tanç, A. and Erciyes, M. (2009). *Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1*. *Mali Çözüm Dergisi*, 95, 125-140.

**YÜKSEK DENETİM
DÜNYASINDAN HABERLER**

NEWS FROM SUPREME AUDIT WORLD



ASOSAI KAPASİTE GELİŞTİRME PROGRAMI: DENETİMDE YOLSUZLUK VE SAHTECİLİKLE MÜCADELE

ASOSAI CAPACITY DEVELOPMENT PROGRAM: COMBATING FRAUD AND CORRUPTION DURING AUDIT

A. Ömer KARAMOLLAOĞLU¹

1. GİRİŞ: PROGRAMIN ÖNEMİ VE KÜRESEL BAĞLAM

Yolsuzluk ve sahtecilik, kamu kaynaklarının etkin kullanımını tehdit eden küresel sorunların başında gelmektedir. Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri'nin 16.5 maddesi doğrultusunda, Yüksek Denetim Kurumlarının bu alandaki kapasitelerinin güçlendirilmesi kritik önem taşımaktadır (World Bank, 2021). Bu yazıda, ASOSAI çatısı altında 2024-2025 yıllarında yürütülen ve 20 Yüksek Denetim Kurumu'nun (YDK) aktif katılımıyla gerçekleştirilen "Denetimde Yolsuzluk ve Sahtecilikle Mücadele" programının detayları, programda uygulanan yenilikçi yaklaşımlar ve Sayıştay Başkanlığının programa sağladığı katkılar ele alınmaktadır.

Geleneksel mali denetim metodolojileri yolsuzluk ve sahteciliği tespit etmede yetersiz kalmakta (Jeppesen, 2019; Dyaee, 2007), özel denetim yaklaşımlarına duyulan ihtiyaç giderek artmaktadır. ASOSAI Kapasite Geliştirme Programı, denetçilerin yolsuzluk farkındalığını artırmayı, etkin tespit metodolojileri geliştirmeyi ve kurumlar arası bilgi paylaşımını güçlendirmeyi hedeflemektedir.

1- Uzman Denetçi, Sayıştay Başkanlığı, okaramollaoglu@duck.com, ORCID: 0009-0005-3877-9106.

Atıf/To Cite: KARAMOLLAOĞLU, A. Ö. (2025). ASOSAI Kapasite Geliştirme Programı: Denetimde Yolsuzluk ve Sahtecilikle Mücadele. Sayıştay Dergisi, 36 (136), 147-152.

2. PROGRAMIN YAPISI VE KRONOLOJİK AKIŞ

2.1. Tokyo Eğitim Tasarım Toplantısı (Aralık 2023)

Program, Aralık 2023'te Tokyo'da gerçekleştirilen iki haftalık eğitim tasarım toplantısıyla başlamıştır. Japonya Sayıştay'ının ASOSAI Kapasite Geliştirme Yöneticisi olarak koordine ettiği toplantıda, program ekibi bir araya gelerek programın genel çerçevesini ve metodolojisini belirlemiştir. Program, katılımcı yüksek denetim kurumlarının ihtiyaç ve beklentileri doğrultusunda mali denetimi merkeze alan bir yaklaşımla kurgulanmıştır.

Tokyo toplantısında programın amacı ve öğrenme hedefleri netleştirilmiş, eğitim metodolojisi ve içeriği tasarlanmış, çevrimiçi ve yüz yüze eğitim bileşenleri planlanmıştır. Bu toplantı sırasında, ASOSAI bölgesinde bir ilk olarak, eğitim programı tasarımında yapay zekâ teknolojileri sistematik şekilde kullanılmıştır.

2.2. Çevrimiçi Eğitim Aşaması (Ekim-Aralık 2024)

Eğitim tasarım toplantısını takiben, dokuz haftalık kapsamlı bir çevrimiçi eğitim programı uygulanmıştır. Bu program, 16 ASOSAI üyesi ve 4 PASAI üyesi YDK'lardan toplam 96 uzmanın katılımıyla gerçekleştirilmiştir. PASAI bölgesinden Fiji, Marshall Adaları, Mauritius ve Samoa Sayıştaylarının katılımı, farklı INTOSAI bölgeleri arasında tecrübe paylaşımı sağlanması açısından programa önemli bir zenginlik katmıştır.

Uygulanan çevrimiçi eğitim programı aşağıdaki özellikleri taşımaktadır:

- *Modüler Yapı:* Eğitim, yolsuzluk ve sahtecilik konusunda temel kavramlardan başlayan ve risklerin tespitinde ileri düzey tekniklere uzanan dokuz modülden oluşan bir içeriğe sahiptir.
- *Etkileşimli Öğrenme:* Eğitim, sanal ortamda kapsamlı örnek olay uygulamaları, grup tartışmaları ve vaka analizleri kullanılarak yürütülmüştür.
- *Değerlendirme Sistemi:* Kursiyerlerin belirli bir seviyenin üzerine çıkmalarını teminat altına alacak şekilde her modül sonrası bilgi edinimini ölçen değerlendirme araçları kullanılmıştır.
- *Tecrübe Paylaşımı:* Katılımcıların kendi ülke uygulamalarını ortaya koydukları forum tartışmaları, deneyimlerin paylaşılması için uygun bir zemin oluşturmuştur.

2.3. Denetim Planlama Toplantıları (Ocak-Şubat 2025)

Çevrimiçi eğitimin tamamlanmasının ardından, katılımcılar iki gruba ayrılarak Ocak ve Şubat 2025 tarihlerinde Maldivler ve Tayland'da düzenlenen Denetim Planlama Toplantılarına katılmışlardır. Bu toplantılarda:

- Katılımcı Sayıştaylar tarafından hazırlanan risk matrisleri detaylı olarak incelenmiştir.
- Risk değerlendirme metodolojileri üzerinde derinlemesine çalışmalar yapılmıştır.
- Denetim planı taslakları geliştirilmiştir.
- Yolsuzluk ve sahtecilik riski tespit edilmesinin denetim sürecini nasıl etkileyeceği üzerinde durulmuştur.

Maldivler'deki toplantıya Brunei, Fiji, Endonezya, Malezya, Maldivler, Mauritius, Pakistan, Filistin ve BAE YDK'ları katılırken; Tayland'daki toplantıya Bhutan, Çin, Hindistan, Japonya, Kore, Marshall Adaları, Myanmar, Nepal, Samoa, Tayland ve Vietnam YDK'ları katılmıştır.

3. YAPAY ZEKÂ KULLANIMI: ASOSAI BÖLGESİNDE BİR İLK

Program, ASOSAI bölgesinde yapay zekâ teknolojilerinin kapasite geliştirme çalışmalarında sistematik kullanımına öncülük etmesi bakımından büyük önem taşımaktadır. Yapay zekâ uygulamaları, programın tüm aşamalarında kritik rol oynamıştır:

3.1. Eğitim Tasarımında Yapay Zekâ Kullanımı

Tokyo'daki tasarım toplantısında, yapay zekâ araçları kavram araştırması ve materyal üretimi için kapsamlı şekilde kullanılmıştır. Bu yaklaşım, eğitim kazanımlarının tanımlanması, modül içeriklerinin yapılandırılması, görsel materyallerin geliştirilmesi, değerlendirme araçlarının tasarlanması ve öğrenme aktivitelerinin çeşitlendirilmesi konularında eğitici ekibe önemli katkı sağlamıştır.

3.2. Örnek Olay Çalışmalarında Yapay Zekâ Kullanımı

Program bünyesinde konu uzmanı tarafından yapay zekâ programları kullanılarak iki kapsamlı örnek olay geliştirilmiştir. İlk örnek olay, programın çevrimiçi eğitim bileşeninde, ikincisi ise denetim uygulamalarına altyapı oluşturmak amacıyla kullanılmıştır. Bu vaka çalışmaları:

- Gerçekçi senaryolar sunarak katılımcıların yolsuzluk ve sahtecilik tespiti metodolojilerini uygulamalarını sağlamıştır
- Çeşitli risk faktörlerini bütünlük bir bağlamda değerlendirme fırsatı tanımıştır
- Karmaşık sahtecilik şemalarını anlama ve tespit etme becerilerini geliştirmiştir

3.3. Katılımcı Çıktılarının Analizinde Yapay Zekâ Kullanımı

Katılımcıların ürettikleri içeriklerin analizi, yapay zekâ araçları vasıtasıyla önemli ölçüde zenginleştirilmiştir. Bu teknoloji destekli analiz, tekrar eden örüntülerin, güçlü yönlerin ve iyileştirme alanlarının daha etkin tespit edilmesini sağlamış, toplantılar sırasında katılımcılara özelleştirilmiş rehberlik sunulmasına zemin hazırlamıştır.

4. PROGRAM EKİBİ VE TÜRKİYE’NİN LİDERLİK ROLÜ

Programın yürütülmesinde uluslararası bir program ekibi görev yapmaktadır:

4.1. Programın Yönetişim Yapısı

- **Stratejik Yönetim:** Japonya Sayıştayı, ASOSAI Kapasite Geliştirme Yöneticisi olarak programın genel sorumluluğunu üstlenmektedir. Makro planlama, gerekli fonların ve lojistik desteğin sağlanması konularında koordinasyon sağlamaktadır.
- **Program Yöneticisi:** Türkiye Sayıştay’ından bir Uzman Denetçi, program yöneticiliği görevini yürütmektedir. Program faaliyetlerinin genel planlanması ve uygulanmasından sorumludur ve kaynak ekibine liderlik etmektedir.
- **Konu Uzmanı:** Tayland Sayıştay’ından bir uzman, eğitim materyallerinin akademik içeriğinden ve kalite kontrolünden sorumludur.
- **Eğitmenler:** Bhutan, Endonezya, Malezya, Maldivler, Nepal ve Filipinler Sayıştaylarından altı uzman programda görev almaktadır. Eğitmenler, materyallerin tasarlanmasından, eğitimin ve diğer faaliyetlerin yürütülmesinden sorumludur.

4.2. Sayıştay Başkanlığı'nın Programa Katkıları

Sayıştay Başkanlığı'nın programa en önemli katkısı, Program Yöneticisi pozisyonunda sağladığı liderlik olmuştur.

Denetim planlama toplantılarında, katılımcıların risk değerlendirmede konusunda genel olarak güçlü bir metodolojik altyapıya sahip olmadıkları tespit edilmiştir. Bunu aşmak amacıyla, program yöneticisi bir "Entegre Risk Değerlendirme" kavram belgesi (concept paper) hazırlamıştır. Bu belge, BT denetiminde yaygın olarak kullanılan risk değerlendirme uygulamalarının mali denetim sürecine dahil edilmesini önermektedir.

Söz konusu entegre risk değerlendirme yaklaşımı her iki planlama toplantısında da uygulanmıştır. Denetim planlama toplantılarında, her YDK ekibinin denetim planında yer alan riskleri analiz etmek ve bunlar arasındaki etkileşimleri ve bağımlılıkları ortaya koymak için özel oturumlar düzenlenmiştir. Söz konusu yaklaşımın, risk değerlendirme etkinliğini önemli ölçüde artırdığı ve denetim planlarının daha sağlıklı şekilde hazırlanmasına zemin hazırladığı tespit edilmiştir.

Bunlara ek olarak, program yöneticisi, metodolojik rehberlik ve eğitim programı koordinasyonu konularında katkılar sağlamıştır. Kursiyerler tarafından geliştirilen risk matrislerine ilişkin detaylı değerlendirme raporları hazırlamış ve her bir katılımcı ekibe çıktılarını ile ilgili geri bildirim sağlamıştır.

5. PROGRAM SÜRECİNDE EDİNİLEN KAZANIMLAR VE DEVAM EDEN SÜREÇ

Program, Aralık 2025 tarihine kadar devam edecek ve tüm ekiplerin bir araya geleceği ve hazırlanan denetim raporlarının değerlendirileceği bir toplantı ile son bulacaktır.

Denetim Planlama Toplantıları'ndan elde edilen temel kazanımlar şu şekilde sıralanabilir:

- *Metodolojik Zenginlik:* Yolsuzluk ve sahtecilik tespitine yönelik olarak farklı YDK'lar tarafından kullanılan yaklaşımların paylaşılması suretiyle katılımcıların kullanabilecekleri yeni yöntemleri tespit etmeleri ve başka kurumların tecrübelerinden istifade etmeleri sağlanmıştır.

- *Risk Değerlendirme Becerileri*: Risk tanımlama, değerlendirme, önceliklendirme ve ilgili denetim prosedürlerini tasarlama konusunda katılımcıların kapasiteleri önemli ölçüde geliştirilmiştir.
- *Bölgeler Arası İşbirliği*: ASOSAI ve PASAI üyesi Sayıştaylar arasında bilgi ve tecrübe paylaşımı için değerli bir platform oluşturulmuştur.
- *Teknoloji Entegrasyonu*: Yapay zekâ gibi yenilikçi teknolojilerin uluslararası programların tasarım süreçlerine entegrasyonu konusunda farkındalık ve uygulama kapasitesi artırılmıştır.

SONUÇ

ASOSAI Kapasite Geliştirme Programı, yolsuzluk ve sahtecilikle mücadelede Yüksek Denetim Kurumlarının uygulamalarının güçlendirilmesinde önemli bir adımı temsil etmektedir. Program, katılımcı Sayıştayların kendi ülkelerinde pilot uygulamalar gerçekleştirmeleri, edindikleri becerileri pratiğe dökmeleri ve sonuçları değerlendirmeleri aşamalarını kapsayacak ve 2025 yılı sonunda tamamlanacaktır.

Türkiye Sayıştay'ının programa sağladığı katkı, kurumumuzun uluslararası alandaki saygınlığını ve etkinliğini pekiştirmiştir. Programın sunduğu yenilikçi metodolojiler ve teknolojik entegrasyon örnekleri, yalnızca katılımcı ülkeler için değil, tüm yüksek denetim camiası için değerli bir bilgi hazinesi oluşturmaktadır.

Programın en dikkat çekici yönü, geleneksel mali denetim yaklaşımlarının yolsuzluk ve sahtecilik tespitinde yetersiz kaldığı yönündeki tespitidir. Bu tespit, gelecekteki kapasite geliştirme girişimleri için önemli ölçüde yol göstericidir ve özel denetim metodolojilerinin geliştirilmesine olan ihtiyacı vurgulamaktadır.

KAYNAKÇA

World Bank (2021). 2021 Global Synthesis Report, Supreme Audit Institutions Independence Index. Washington DC: The World Bank.

Jeppesen, K. (2019). The Role of Auditing in the Fight Against Corruption. *British Accounting Review*, 51(5), 100798.

Dye, K. M. (2007). Corruption and Fraud Detection by Public Sector Auditors. *EDPACS: The EDP Audit, Control, and Security Newsletter* (November-December 2007).

SAYIŞTAY KARARLARI

DECISIONS OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Temyiz Kurulu Kararları

Decisions of Board of Appeal



TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 26.06.2024

No : 56989

Konu: Devlet memurları eliyle yürütölmesi gereken Temizlik İşleri Müdürlüğüne vekalet etmesi karşılığında belediye işçisine, günlük yevmiyesinin %70 fazlasının idari sorumluluk tazminatı olarak ödenmesi sonucu kamu zararına sebebiyet verildiği hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

286 sayılı İlamın 1'inci maddesi ile; Belediyesinde işçi kadrosunda bulunan 'e, devlet memurları eliyle yürütölmesi gereken Temizlik İşleri Müdürlüğüne vekalet etmesi karşılığında, günlük yevmiyesinin %70 fazlasının idari sorumluluk tazminatı olarak ödenmesi sonucu TL tutarında kamu zararına sebebiyet verildiği iddiasına ilişkin olarak,

657 sayılı Kanun'un "Kapsam" başlıklı 1'inci maddesinde; bu Kanun'un, genel ve katma bütçeli kurumlar, il özel idareleri, belediyeler, il özel idareleri ve belediyelerin kurdukları birlikler ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlarda çalışan memurlar hakkında uygulanacağı, hükmü yer almaktadır.

Mahalli İdareler Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmeliğin;

"Kapsam" başlıklı 2'nci maddesinde; bu Yönetmeliğin, il özel idareleri, belediyeler ve bu idarelerin bağlı kuruluşları ile bunların kurdukları birlik, müessese, işletme ve bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlarda, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu hükümlerine tabi olarak görev yapan devlet memurlarından, 5'inci maddede sayılan kadrolara görevde yükselme veya unvan değişikliği suretiyle atanacakları kapsadığı,

“Görevde yükselme ve unvan değişikliğine tabi kadrolar” başlıklı 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde ise; müdür kadrosunun görevde yükselmeye tabi kadrolar arasında yer aldığı,

Belirtilmektedir.

Ayrıca, 2006/10344 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren “Devlet Memurlarına Ödenecek Zam ve Tazminatlara İlişkin Karar”ın 9’uncu maddesinin birinci fıkrasında; vekillerin, genel ve ilgili özel mevzuatı uyarınca asaleten atanmada aranan tüm şartları (asaleten atanmada sınav şartı aranan kadro veya görevler için bu sınavlara girebilme hakkının elde edilmiş olması dahil) bir arada taşınmaları gerektiği, hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan hükümler birlikte değerlendirildiğinde; müdür kadrosuna asaleten atanabilmek veya görevi vekaleten yürütebilmek için öncelikle 657 sayılı Kanun’a göre memur olmak gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemede, işçi kadrosundaki’ün, tarihli Belediye Başkanı onayıyla Temizlik İşleri Müdürlüğüne vekaleten görevlendirildiği ve karşılığında kendisine toplu iş sözleşmesine konulan “İdari Sorumluluk Tazminatı” başlıklı hüküm uyarınca günlük yevmiesinin %70 fazlasının vekalet ücreti olarak ödendiği tespit edilmiştir.

Gümüşhane Belediyesi ile Türkiye Belediyeler ve Genel Hizmetler İşçi Sendikası arasında imzalanan ve dönemini kapsayan Toplu İş Sözleşmesinin 31’inci maddesinin “İdari Sorumluluk Tazminatı” başlıklı fıkrasının (a) bendinde; Belediye Başkanının Olurlarıyla 1’inci derece idari sorumluluk verilmesi halinde mevcut yevmiesinin %70 fazlasının 1 inci Derece İdari Sorumluluk Tazminatı olarak ödeneceği belirtilmiş, ancak söz konusu toplu iş sözleşmesinde 1’inci derece idari sorumluluğun hangi görevleri kapsadığı tanımlanmamıştır. Kaldı ki, toplu iş sözleşmesinde sadece işçileri ilgilendiren hususların düzenlenmesi gerektiği dikkate alındığında, toplu iş sözleşmesine 657 sayılı Kanun’a göre memurlar eliyle yürütülmesi gereken bir görevin işçi kadrosunda yer alan personel eliyle yürütüleceğine dair hüküm konulması mümkün olmadığı gibi, buna ilişkin bir sorumluluğun da toplu iş sözleşmesinde düzenlenmesi mevzuata uygun bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, Toplu İş Sözleşmesini sendika adına imzalayan kişinin, sorgu konusu Temizlik İşleri Müdürlüğü görevini vekaleten yürüten olduğu anlaşılmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Kamu zararı" başlıklı 71'inci maddesinde; kamu zararı kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması olarak tanımlanmış ve mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması kamu zararı nedenleri arasında sayılmıştır.

Anılan Kanun'un 32'nci maddesinde harcama yetkililerinin, 33'üncü maddesinde ise gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğundan bahsedilmiş olup;

"Harcama talimatı ve sorumluluk" başlıklı 32'nci maddesinde;

"Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun ve diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur.",

"Giderin gerçekleştirilmesi" başlıklı 33'üncü maddede ise;

"Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler.

Gerçekleştirme görevlileri, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar."

Denilmektedir.

Söz konusu görevlendirme işlemi Belediye Başkanı'ın 27.06.2014 tarihli onayıyla gerçekleşmiş ve Toplu İş Sözleşmesini belediye adına imzalayan Belediye Başkanı ile Belediye Başkan Yardımcısı tarafından idari sorumluluk tazminatı ödemesini içeren tarihleri arasında uygulanacak toplu iş sözleşmesi onaylanmıştır. Görevlendirme onayı ve toplu iş sözleşmesinde yer alan hüküm uyarınca harcama yetkilisi tarafından harcama talimatı verilmiş ve harcama talimatı üzerine gerçekleştirme görevlileri tarafından ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması sağlanmıştır.

Açıklanan gerekçelerle, işçi kadrosunda bulunan'ün Temizlik İşleri Müdürlüğüne vekaleten görevlendirilmesi ve karşılığında toplu iş sözleşmesine göre 1'inci derece idari sorumluluk tazminatı ödenmesi işleminde; harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin mali sorumlulukları bulunmamakta olup, söz konusu hatalı uygulamadan ve oluşan kamu zararından görevlendirme yazısını imzalayan (aynı zamanda toplu iş sözleşmesini belediye adına imzalayan) belediye başkanı ile yine toplu iş sözleşmesini belediye adına imzalayan belediye başkan yardımcısının sorumlulukları bulunmaktadır.

Bu itibarla, yukarıda belirtilen gerekçelerle Gümüşhane Belediyesinde işçi kadrosunda bulunan'e, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu hükümlerine tabi olarak görev yapan devlet memurları eliyle yürütülmesi gereken Temizlik İşleri Müdürlüğüne vekalet etmesi karşılığında toplu iş sözleşmesine göre günlük yevmiyesinin %70 fazlasının idari sorumluluk tazminatı olarak ödenmesi suretiyle kamu zararına sebebiyet verildiğinden, sorumlunun konunun esasına ilişkin iddia ve itirazlarının REDDİ ile 286 sayılı İlamın 1'inci maddesi ile verilen TL tutarındaki tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 09.10.2024

No : 57206

Konu: 7/24 Şoförlü Araç Kiralama Hizmet Alımı İşinde mevzuatta öngörülen üst limitlere uyulmayarak araç kiralaması yapılması sonucu kamu zararına sebebiyet verilmesi hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

1. Dairece düzenlenen 24.01.2022 tarih ve 215 sayılı ilamın 1'inci maddesi ile; Belediyesince Şti.'ye ihale edilen 12 aylık (16.04.2018-31.03.2019) "7/24 Şoförlü Araç Kiralama Hizmet Alımı İşİ"nde, mevzuatta öngörülen üst limitlere uyulmayarak araç kiralaması yapılması sonucu oluşan TL kamu zararının tazminine ilişkin hüküm tesis edilmişti.

Konunun Temyiz Kurulu'nda görüşülmesi sonucunda düzenlenen 26.10.2022 tarih ve 52405, 52406, 52407, 52408 ve 52409 tutanak numaralı Temyiz Kurulu Kararları ile; Daire Kararında kamu zararının bir adet şoför üzerinden hesaplanması; ancak ihale dokümanı ve birim fiyat teklif cetvelinde bir adet şoför çalıştırılacağı ile ilgili bir ibare bulunmaması, sorumluların temyiz dilekçelerinde iş kapsamında 5 adet personel çalıştırıldığını belirtmeleri ve bu kişilerin Belediyede çalıştığını gösteren ücret bordolarına yer vermeleri sonucunda iş kapsamında 5 adet personel çalıştırıldığının anlaşılması dolayısıyla söz konusu ihale kapsamında yapılan ödemeler sonucu kamu zararı oluşmadığından bahisle, sorumluların itirazlarının kabul edilerek 215 sayılı ilamın 1'inci maddesiyle verilen tazmin hükmünün 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 55'inci maddesinin yedinci fıkrası uyarınca BOZULMASINA ve konunun yeniden hüküm tesisinin temini için dosyanın hükmü veren ilgili DAİREYE GÖNDERİLMESİNE karar verilmiştir.

Bu defa 1. Dairenin ilk kararında ısrar ederek düzenlediği 289 sayılı Ek İlam ile; söz konusu iş kapsamında mevzuatta belirtilen oranın üzerinde ödeme yapılması suretiyle sebep olunan TL kamu zararının tazminine hükmedilmiştir.

Söz konusu ek ilam hükmünü sorumlular adına temyiz eden Av. tarafından gönderilen temyiz dilekçesinde özetle; belediye tarafından ihale

edilen 7/24 araç kiralama ve personele dayalı hizmet alımı işi neticesi alımı yapılan hizmetin 1 personelden ibaret olmadığı, ancak ilamda 1 personel üzerinden hesaplanıp kamu zararı tayin edildiği, ihale kapsamında 2'si şoför olmak üzere toplamda 5 personele ilişkin hizmet alımı yapıldığı, ihale kapsamında kiralanan aracın kamyonet olduğu, fiilen arazide kullanıldığı, %2 kasko bedelinden muaf tutulması gerektiği, ihale kapsamında yapılan ödemelerle kamu zararına yol açılmadığı ifade edilmiştir.

237 sayılı Taşıt Kanunu'na dayanılarak yürürlüğe konulan Hizmet Alımı Suretiyle Taşıt Edinilmesine İlişkin Esas ve Usuller'in "Genel esaslar" başlıklı 6'ncı maddesinde;

"(1)

...

ç) Taşıtlar, yakıt hariç, şoförlü veya şoförsüz olarak edinilebilecektir.

...

(2) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bu idarelere bağlı döner sermayelerin (Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği ile TBMM Genel Sekreterliği ve Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı hariç) hizmetleri için ihtiyaç duyulan ve yılı merkezi yönetim bütçe kanununa bağlı azami satın alma bedellerini gösterir (T) işaretli cetvelde belirtilen taşıtlardan binek, station-wagon, arazi binek, kaplı kaçı, panel ve pick-up tipi taşıtların (fiilen arazi üzerinde çalışan arazi binek ve pick-up'lar hariç) hizmet alımı yöntemiyle ediniminde;

a) Şoför giderleri hariç yapılan taşıt kiralamalarında aylık kiralama bedeli (katma değer vergisi hariç, her türlü bakım-onarım, sigorta ve benzeri giderler dahil), taşıtın Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği tarafından yayımlanan ve harcama talimatının verildiği yılın ocak ayı itibarıyla uygulanacak Motorlu Kara Taşıtları Kasko Değer Listesinde yer alan kasko sigortası değerinin %2'sini aşmayacaktır.

b) Şoför giderleri dahil yapılan taşıt kiralamalarında aylık kiralama bedeli, (a) bendine göre tespit edilecek tutara yürürlükteki brüt asgari ücretin yüzde elli artırımlı tutarının ilave edilmesi suretiyle hesaplanacak tutarı aşmayacaktır.

c) Şoför gideri dahil taşıt kiralamalarında aylık kiralama bedeli hesabında yemek, yol, resmi tatil ücreti ve benzeri giderler de dahil yürürlükte bulunan brüt asgari ücretin yüzde elli artırımlı tutarı esas alınacak; işveren maliyeti

kapsamında yer alan sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası işveren payı (%20 ,5) ve işsizlik sigortası işveren payı (%2) ile işçilik maliyeti üzerinden hesaplanan sözleşme giderleri ve genel giderler (%4) ise idarelerce ayrıca ödenecektir.”

hükümleri yer almaktadır.

Kanun kapsamındaki taşıtların neler olduğunu ve bunların ne gibi özelliklerinin olması gerektiğini açıklayan 237 sayılı Taşıt Kanunu'nun “Tarifler” başlıklı 3'üncü maddesinin (c) ve (g) bentlerinde arazi binek ve arazi pick-up;

“c) Arazi binek: Bütün tekerlekleri muharrrik binek taşıtlarını,

...

g) Arazî pikap: Bütün tekerlekleri muharrrik olan pikapları ifade eder. ”

şeklinde tanımlanmıştır.

Esas ve Usuller'in 6'ncı maddesinde fiilen arazi üzerinde çalışan arazi binek ve arazi pick-up araçlarının Esas ve Usullerin 6'ncı maddesinin (a) ve (b) bentlerine tabi olmadıkları belirtilmiştir. 237 sayılı Taşıt Kanunu'nun 3'üncü maddesinde söz konusu “Arazi binek” ve “Arazi pick-up” araçlarının bütün tekerlekleri motordan güç alabilen arazi binek ve bütün tekerlekleri motordan güç alabilen arazi pick-up olarak tanımlanmıştır. Ancak kiralanan aracın FORD TOURNEO marka panel van tipi kamyonet olduğu İdare tarafından gönderilen ruhsat üzerinde yapılan incelemede belirlenmiş olup, söz konusu aracın “Arazi binek” veya “Arazi pick-up” olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Diğer taraftan aracın fiilen arazi üzerinde kullanıldığını gösteren bir belge de sorumlular tarafından sunulmamıştır.

Belediye tarafından ihale edilen “7/24 Şoförlü Araç Kiralama Hizmet Alımı İşİ”ne ait Teknik Şartname'nin “İhalenin Konusu” başlıklı 1'inci maddesinde;

“Söz konusu iş, Ezine Belediye Başkanlığı'nın resmi hizmetlerinin yürütülmesinde kullanılmak üzere 01.04.2018-31.03.2019 tarihleri arasında 12 (Oniki) ay süreyle yakıt hariç, sürücü 7/24 hergün çalışacak vaziyette olacak şekilde 1 (bir) adet minivan/panelvan temin edilmesine ilişkin hizmet alımıdır.”

“İşin Kapsamı” başlıklı 2'nci maddesinde;

“Yüklenici; İdarenin öngördüğü hizmetleri bu şartnamede belirtilen şartlara uygun ve sürücülü olarak; giderleri (vergi, sigorta, kasko, bakım, onarım vb.) firma tarafından karşılanmak üzere, 2016 ve üzeri model, dizel yakıtlı, motor

hacmi en az 1350 cc, en fazla 1600 cc sürücü sayısı ve miktarı yükleniciye ait 1 adet minivan/panelvan aracı kapsamaktadır.” denilmektedir.

“Araç Sürücülerinde Aranılacak Özellikler ve Uyulması Gereken Kurallar” başlıklı 5’inci maddesinde;

“1- Hizmet verecek taşıt sürücüleri, en az 1 (bir) yıl deneyimli ve en az B sınıfı sürücü belgesine sahip olacak, araç kullanmayı tehlikeli hale getirecek zararlı alışkanlıkları bulunmayacaktır.

...

3- Yüklenici tarafından çalıştırılacak sürücüler İdare tarafından onaylanacaktır.

...”

“Çalıştırma Esasları” başlıklı 6’ncı maddesinde ise;

“...

11- Hizmet alımı suretiyle görev yapacak olan yüklenici firma şoförleri kurumumuza ait resmi araçları da kullanacaklardır. İhtiyaç halinde kiralık araçları idareminiz görevlendireceği idaremiz personeli de kullanabilecektir.” hükümleri yer almaktadır.

Temyiz konusu olayda, işe ilişkin ihale dokümanında iş kapsamında bir adet araç kiralanacağı net olarak yazılmışken, kaç adet sürücü çalıştırılacağı ile ilgili ne teknik şartnamede ne de sözleşmede bir bilgi bulunmamaktadır. Yüklenici tarafından sunulan birim fiyat teklif mektubunun ekinde yer alan birim fiyat teklif cetvelinde; iş kaleminin kısa adı ve açıklaması bölümüne *“7/24 şoförlü araç kiralama hizmeti”*, birimi bölümüne *“ay”*, miktarı bölümüne *“12”*, teklif edilen birim fiyat bölümüne *“..... TL”* yazılmış, araç için ne kadar kira tutarı belirlendiği, kaç adet şoför çalıştırılacağı, şoföre ne kadar ücret verileceği gibi bilgilere yer verilmemiştir.

Bununla birlikte, Hizmet Alımı Suretiyle Taşıt Edinilmesine İlişkin Esas ve Usullerin Genel Esaslar başlıklı 6’ncı maddesinde; *“Şoför gideri dahil taşıt kiralamalarında aylık kiralama bedeli hesabında yemek, yol, resmi tatil ücreti ve benzeri giderler de dahil yürürlükte bulunan asgari ücretin yüzde 50 artırımlı tutarı esas alınacak; işveren maliyeti kapsamında yer alan sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası işveren payı (%20,5) ve işsizlik sigortası işveren payı (%2)*

ile işçilik maliyeti üzerinden hesaplanan sözleşme giderleri ve genel giderler (%4) ise idarelerce ayrıca ödenecektir." hükmü konularak usul ve esaslar dâhilinde şoför gideri dâhil araç kiralalarında ödenebilecek tutarın üst sınırı belirlenmiştir. Burada sözleşmeye göre esas olan söz konusu aracın 7 gün 24 saat çalıştırılmasıdır. Yüklenicinin bu kapsamda kaç tane şoför istihdam ettiğinin esasen bir önemi yoktur.

Söz konusu kiralama işi yukarıda açıklanan esas ve usuller kapsamında yapılmış olduğundan, bu esas ve usuller kapsamında ödenebilecek tutar; yürürlükte bulunan asgari ücretin yüzde 50 artırımlı tutarına işveren maliyeti kapsamında yer alan sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası işveren payı, işsizlik sigortası işveren payı ile işçilik maliyeti üzerinden hesaplanan sözleşme giderleri ve genel giderlerin toplamından fazla olamayacaktır. Bu nedenle, sorumluların bu yöndeki savunmalarına katılmak mümkün değildir.

Bahse konu aracın 2018 yılı Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği tarafından yayımlanan kasko değerleri listesinde kasko bedeli TL, kasko bedelinin %2'si TL, 2018 yılı brüt asgari ücretin yüzde elli artırımlı tutarı TL, sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası işveren payı TL, işsizlik sigortası işveren payı TL, işçilik maliyeti üzerinden hesaplanan sözleşme giderleri ve genel giderler TL olduğundan şoförlü araç kiralama işi için aylık olarak bu tutarların toplamından oluşan TL'den fazla ödeme yapılmaması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri ve açıklamalar doğrultusunda, söz konusu iş kapsamında mevzuatta belirtilen oranın üzerinde ödeme yapılması sonucu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 71'inci maddesinde; "kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması" şeklinde tanımlanan kamu zararına sebebiyet verilmiştir.

Bu itibarla, yukarıda belirtilen gerekçelerle sorumluların konunun esasına ilişkin iddia ve itirazlarının REDDİ ile 289 sayılı Ek İlam ile verilen TL tutarındaki tazmin hükmününün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 13.11.2024

No : 57483

Konu: Kurul başkan ve üyelerine, 375 sayılı KHK'nin Ek 11'inci maddesinin (b) fıkrası hükümlerine aykırı olarak ve Kurul kararı gereğince, hukuki bir dayanağı olmaksızın konut tahsis yardımı ödenmesi sonucu kamu zararına sebebiyet verildiği hk.

Duruşmaya Kamu İdaresini temsil etmek ve gerekli açıklamalarda bulunmak üzere katılan (Daire Başkanı, Avukat), (Mali İşler Müdür Vekili), (Bankacılık Başuzmanı, Avukat), (Bankacılık Başuzmanı, Avukat) ve Sayıştay Savcısının sözlü açıklamalarının dinlenmesinden ve dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

19-1 İlam sayılı Daire Kararıyla, Kurul başkan ve üyelerine, 375 sayılı KHK'nin ek 11'inci maddesinin (b) fıkrası hükümlerine aykırı olarak ve Kurul kararı gereğince, hukuki dayanağı olmaksızın konut tahsis yardımı ödenmesi sonucu oluşan TL kamu zararının sorumlulara ödettirilmesine hükmedilmiştir. Kararda sorumlu tutulanlar: Harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve diğer sorumlular (Başkan ve 4 üye)'dir.

22.11.2023 tarih ve 56114 tutanak sayılı Temyiz Kurulu Kararıyla, 19-1 İlam sayılı Daire Kararının Tasdikine karar verilmiştir.

Esas yönünden inceleme

Somut uygulama

23.09.2008 tarih ve 2830 sayılı Kurul Kararı ile Kurul başkan ve üyelerine konut tahsis katkısı ödenmesine karar verilmiş ve bu karara istinaden ödeme yapılmaya başlanmıştır.

.... tarih ve sayılı Kurul Kararı ile ödenmekte olan net konut tahsis katkısı tutarlarının, söz konusu tutarların belirlendiği tarihten o güne kadar yapılan kamu görevlileri maaş ve enflasyon farkı zamları dikkate alınarak tarihinden geçerli olmak üzere kurul başkanı ve üyeler için TL, başkan yardımcıları için TL, daire başkanları ve başkanlık müşavirleri için TL, müdürler için ise TL olarak ödenmesine ve bu tutarların işbu karar tarihinden sonra yapılacak

kamu görevlileri maaş ve enflasyon farkı zamlarının uygulanması suretiyle güncellenmesine karar verilmiştir.

..... tarih ve sayılı Kurul Kararı ile, ödenmekte olan net konut tahsis katkısı güncelleme işleminin tarihinden itibaren sayılı Kurul Kararı çerçevesinde devam ettirilmesine karar verilmiştir.

08.12.2022 Karar tarihli 19-1 İlam sayılı Daire Kararına konu somut uygulamada 2021 yılı boyunca, Başkan ve Kurul Üyelerine konut tahsis yardımı adı altında toplam TL nakit ödenmiştir. Daire Kararında konut tahsis katkısı adı altında nakit ödeme yapılmasının yasal dayanağı bulunmadığı gerekçesiyle bu ödemelerin kamu zararını sonuç verdiği hükmedilmiştir.

Mevzuat ve Değerlendirme

19.10.2005 tarih ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun "Kurum Personeli" başlıklı 92'nci maddesinin ikinci fıkrasında: *"Başkan yardımcıları, daire başkanları, müdürler, başkanlık müşavirleri ve meslek personeli kadro karşılığı sözleşmeli statüde istihdam edilir. Kadro karşılığı sözleşmeli çalışan Kurum personeli ücret, malî ve sosyal haklar dışında, diğer personel ise her türlü hak ve yükümlülükleri yönünden 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tâbidir"* denilmektedir.

5411 sayılı Kanun'un "Ücretler, malî ve diğer sosyal haklar" başlıklı 102'nci maddesinin ilk fıkrasında: *"Kurul Başkanına en yüksek Devlet memuru için belirlenen her türlü ödemeler dâhil malî ve sosyal haklar tutarında aylık ücret ödenir. En yüksek Devlet memuruna ödenenlerden, vergi ve diğer yasal kesintilere tâbi olmayanlar bu Kanuna göre de vergi ve diğer kesintilere tâbi olmaz. Kurul üyelerine ise Kurul Başkanına yapılan ödemelerin yüzde doksanbeşi oranında aynı usûl ve esaslara göre ödeme yapılır."* düzenlemesi yer almaktadır. 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı KHK'nin 166'ncı maddesiyle, bu fıkrada yer alan *"Başbakanlık Müsteşarı"* ibaresi *"en yüksek Devlet memuru"* ve *"Başbakanlık Müsteşarına"* ibaresi *"En yüksek Devlet memuruna"* şeklinde değiştirilmiştir.

5411 sayılı Kanun'un 102'nci maddesinin ikinci fıkrasında: *"Kurumun kadro karşılığı sözleşmeli personelinin ücretleri ile diğer malî ve sosyal hakları birinci fıkrada belirlenen ücret tavanını geçmemek üzere Kurul tarafından tespit edilir."* denilmektedir.

5411 sayılı Kanun'un 102'nci maddesinin son fıkrasında: "Kurul başkan ve üyelerine, birinci fıkraya göre belirlenen ücretlerinin tutarında, damga vergisi hariç herhangi bir kesintiye tâbi tutulmaksızın, her ay tazminat verilir." denilmektedir.

375 sayılı KHK'nin Ek 11'inci maddesinin (b) fıkrasında:

"b) (Değişik 14/4/2016-6704/30 md.) 5018 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı Cetvelde sayılan düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun kadro ve pozisyonlarına 15/1/2012 tarihinden sonra ilk defa veya yeniden atanan kurul başkanı kurul üyesi ve başkan yardımcısı ile murakıp ve uzman unvanlı meslek personeline, ilgili mevzuatı uyarınca ödenen her türlü maaş, aylık, ücret, ek ücret, prim, zam, tazminat, ikramiye, fazla çalışma ücreti, kâr payı ve her ne ad altında olursa olsun yapılan diğer ödemeler ile sosyal hak ve yardımlar kapsamında yapılan bütün aynı ve nakdî ödemelerin bir aylık toplam net tutarı; kurul başkanı için bakanlık müsteşarı, kurul üyesi için bakanlık müsteşar yardımcısı başkan yardımcısı için bakanlık genel müdürü, murakıp ve uzman unvanlı meslek personeli için Başbakanlık uzmanlarına mevzuatında kadrosuna bağlı olarak mali haklar ile sosyal hak ve yardımlar kapsamında yapılması öngörülen ödemelerin bir aylık toplam net tutarını geçemez ve bunlar, emeklilik hakları bakımından da emsali olarak belirlenen personel ile denk kabul edilir.

...

(Değişik ikinci fıkra-12/7/2013-6495/73 md.) Diğer mevzuatın bu maddeye aykırı hükümleri uygulanmaz." denilmiştir.

Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nin (E) bölümünde:

"3-15/1/2012 tarihinden sonra;

...

b) Düzenleyici ve denetleyici kurumlara kurul başkanı veya kurul üyesi olarak ilk defa veya yeniden atananların,

Mali ve sosyal hakları, 375 sayılı KHK ek 11'nci maddesi ve bu madde uyarınca yürürlüğe konulacak Bakanlar Kurulu Kararında yer alacak hükümlere ve belirlemelere göre tespit edilecektir." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, Kurum personeline yapılacak ödemelere ilişkin esaslar 5411 sayılı Kanun'un 102'nci maddesinde düzenlenmesine rağmen, bu ödemelere 375 sayılı KHK'nin Ek 11'inci maddesinin (b) fıkrası ile bir tavan getirilmiş, bu suretle önceki düzenlemeler bu tavan tutarla sınırlandırılmıştır. Bu maddede yer alan hükümler çerçevesinde; 15.01.2012 tarihinden sonra başkan ve üye kadro ve pozisyonlarına ilk defa veya yeniden atanan personele uygulanacak ücret tavanının tespitinde emsal alınacak devlet memuru kadroları belirlenmiş olup bunlar sırasıyla; Kurul başkanı için Bakanlık müsteşarı, Kurul üyeleri için Bakanlık müsteşar yardımcısıdır. Dolayısıyla 375 sayılı KHK'de Kurumun söz konusu personelinden emsali burada sayılmış olanlara, emsalleri için yapılması öngörülen ödemelerin bir aylık net tutarı sınırına uyularak ödeme yapılabileceği kuralı yer almaktadır.

Diğer bir ifadeyle, 375 sayılı KHK'nin Ek 11'inci maddesinin (b) fıkrası hükmüne göre 15.01.2012 tarihinden sonra Kurum kadro ve pozisyonlarına atanan Kurul başkan ve üyelerine yapılan ödemelerin bu maddede yapılan belirlemelere uygun olarak tespit edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca kapsamındaki kamu görevlilerine sağlanan sosyal hak ve yardımların neler olduğu 657 sayılı Kanun'da sayılmıştır. 657 sayılı Kanun'da "konut tahsis yardımı" veya benzeri adla veya amaçla nakden yapılabilecek herhangi bir ödemeye yer verilmemiştir. Müsteşar ve müsteşar yardımcısı için sosyal haklar kapsamında lojman tahsisi öngörülmüş ise de bu aynı bir haktır. Kurumun lojmanı varsa tahsis edilebilir ya da Kamu Konutları Yönetmeliği kapsamında kiralama suretiyle tahsisi yapılabilir. Nitekim, 2946 sayılı Kamu Konutları Kanunu'nun 2'nci maddesi ve Kamu Konutları Yönetmeliği'nin 2'nci maddesi gereğince Kurumun ilgili Kanun ve Yönetmelik kapsamında olduğu dikkate alındığında, Yönetmelik'in 4/h bendinde yer alan; "*Bütçelerinde yeterli ödeneğin bulunması kaydıyla, bağlı ve ilgili bulunulan Bakanlığın teklifi, Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine Başbakanlıktan izin alınması suretiyle kamu kurum ve kuruluşlarının diğer personeli için konut kiralanabilir*" düzenlemesine dayanılarak Hazine ve Maliye Bakanlığının görüşü ve Cumhurbaşkanlığının izni ile kurum personeline konut tahsisi yapılabilmektedir. Dolayısıyla, bu kapsamda Kurul başkan ve üyelerine ancak konut kiralanabilmesi mümkün olup, lojman tahsis katkısı adı altında nakit ödeme yapılmasının mevzuatta dayanağı bulunmamaktadır. İlaveten belirtilmelidir ki, Kurum tarafından, kuruluşundan itibaren konut kiralanması konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığından görüş ve Cumhurbaşkanlığından izin talep edilmemiştir.

Maliye Bakanlığının (Bütçe ve Mali kontrol Genel Müdürlüğü) 12.05.2017 tarihli, 27998389-110.05-4363 sayılı Sayıştay Başkanlığı muhataplı görüş yazısı bulunmaktadır. Bu yazı, Sayıştay Başkanlığı tarafından Maliye Bakanlığından “... 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 102 nci maddesinde belirtilen Başkanı ve personeline yapılacak aylık ücret ödemesinde ücret tavanı olarak esas alınacak Başbakanlık Müsteşarına verilen mali ve sosyal hakların neler olduğu ve bu kapsamda Başbakanlık Müsteşarına tahsis edilen konut için belirlenecek olan bir tutarın Kurul Başkanına ödenmesinin mümkün olup olmadığı hususlarında bilgi talep edilme[si]” üzerine verilmiştir. Bu yazıda Bakanlık tarafından “Başbakanlık Müsteşarı için belirlenen her türlü ödemeler dâhil malî ve sosyal haklar” ifadesinin ise, yukarıda belirtilen ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde oluşturulan ve ekte yer alan 1 nolu Tabloda belirtilen maaş unsurlarını kapsamaya gerektiği değerlendirilmektedir. Ayrıca Başbakanlık Müsteşarı, medeni ve şahsi durumuna bağlı olarak 84/8813 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 8 inci maddesine göre Devlet memurlarına ödenen aile, doğum ve ölüm yardımları ödenekleri ile 375 sayılı KHK'nın 2 nci maddesi uyarınca ödenen yabancı dil tazminatından Devlet memurlarıyla aynı esas ve usuller çerçevesinde faydalanabilmektedir.’ denilmektedir. Yazı ekinde yer alan 1 no.lu tabloda belirtilen maaş unsurları şunlardır: sözleşme ücreti, ikramiye, özel hizmet tazminatı, makam tazminatı, fazla çalışma ücreti. Yazıda ayrıca: “Diğer taraftan, Kamu Konutları Yönetmeliğinin 4 üncü maddesinin (h) bendinde yer alan hüküm uyarınca bütçelerinde yeterli ödeneğin bulunması kaydıyla, bağlı ve ilgili bulunulan Bakanlığın teklifi ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine Başbakanlıktan izin alınması suretiyle kamu kurum ve kuruluşlarının diğer personeli için konut kiralanabilmektedir. Bu kapsamda ... kamu kurumuna tefrik edilen ödeneğin aşılması ve Başbakanlıktan izin alınması kaydıyla, Müsteşar kadrosuna tahsis edilmek üzere ve aylık kira tutarı ... geçmemek üzere, Müsteşar Yardımcısı kadrosuna tahsis edilmek ve aylık kira tutarı ... geçmemek üzere lojman kiralanmasına Bakanlığımızca izin verilmiş bulunmaktadır.” denilmektedir.

Buna göre, 375 sayılı KHK'nin Ek 11'inci maddesinde düzenleyici ve denetleyici kurumların kadro ve pozisyonlarına 15.01.2012 tarihinden sonra ilk defa veya yeniden atanan kurul başkanı ve kurul üyelerine yapılan “... ödemeler ile sosyal hak ve yardımlar kapsamında yapılan bütün aynı ve nakdî ödemelerin bir aylık toplam net tutarı” sınırının, kurul başkanı için bakanlık müsteşarı, kurul üyesi için bakanlık müsteşar yardımcısı kadrosuna bağlı olarak mevzuatta

yapılması öngörülen mali haklar ile sosyal hak ve yardımlar kapsamındaki ödemelerin bir aylık toplam net tutarı olduğu düzenlenmiştir. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı tarafından Sayıştay Başkanlığına verilen 12.05.2017 tarihli görüşten de anlaşıldığı üzere, aynı bir hak olan konut yardımının, Kurul Başkanı ve Üyelerine maaşın bir unsuru olarak "konut tahsis katkısı" adı altında nakden ödenmesi 5411 sayılı Kanun (m.102), 657 sayılı Kanun, 375 sayılı KHK (ek m.11/b) ve Kamu Konutları Yönetmeliği'ne aykırıdır. Anılan mevzuat hükümlerine göre Kurul başkan ve üyelerine sosyal haklar çerçevesinde "konut tahsis katkısı" adı altında Kurul kararıyla nakit ödeme yapılmasının hukuki dayanağı bulunmamaktadır.

Sorumlular ve Kamu İdaresi tarafından yapılan savunmada, somut uygulamanın 71'inci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen hallerden birini oluşturduğuna hükmedilmesi halinde dahi kamu zararı oluşmadığı, zira somut uygulamada kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinin (5018 sy Kanun, m.71/1) bulunmadığı ifade edilmiştir. Sorumlular tarafından yapılan savunmada:

Sayıştay yargısında Kurul Başkan ve Üyelerine 2011 ve 2012 yıllarında ödenen "konut tahsis katkısı" ödemelerinin mevzuata uygun olduğuna hükmedildiği,

2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2019 ve 2020 yıllarına ilişkin hesap denetimlerinde "konut tahsis katkısı" ödemelerinin sorgu konusu dahi yapılmadığı,

2018 yılına ilişkin hesap denetiminde, Sayıştay 8. Dairesinin 141 sayılı Asıl İlamında Kurul Başkan ve üyeleri ile aynı hukuki durumda bulunan Kurum personeline "konut tahsisi katkısı" adı altında yapılan ödemelerin mevzuata uygun olduğuna karar verildiği,

2018 yılına ilişkin hesap denetiminde, Kurumda 15.01.2012 tarihinden sonra Kurul Başkanı ve Kurul üyeliği kadro ve pozisyonlarına ilk defa veya yeniden atanana "konut tahsis katkısı" adı altında yapılan aynı mahiyetteki ödemelere ilişkin tesis edilen 141 sayılı Asıl İlam ile çelişen 195-141 sayılı Ek İlamın 08.06.2022 tarih ve 52027 tutanak sayılı Sayıştay Temyiz Kurulu Kararıyla hukuki güvenlik ilkesi gereğince tazmin hükmü verilmesinde mevzuata uyarlılık bulunmadığı gerekçesi ile Bozulduğu,

Sayıştayın yaklaşık 10 yıl devam eden karar ve uygulamasının "Kurul Başkan ve üyelerine 'konut tahsis katkısı' adı altında yapılan ödemelerin mevzuata uygun olduğu" ve "bu kapsamda ödeme yapan Kurum personelinin herhangi bir kusurundan söz edilemeyeceği" yönünde olduğu,

ifade edilerek Kurul Başkan ve Üyelerine "konut tahsis katkısı" ödenmesinde -bu durum mevzuatında öngörülmeleyen bir ödeme ise eğer-kamu personelinin kusuru bulunmadığı ifade edilmiştir. Bu savunmanın reddi gerektiği anlaşılmıştır. Zira kuruluşundan itibaren konut kiralınması konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığında görüş ve Cumhurbaşkanlığında izin alınmadan, Kanun ve Yönetmelik hükümlerine göre aynı sağlanan bir sosyal hakkın/yardımın maaş unsuru gibi nakden sağlanması açıkça mevzuata aykırıdır. Somut uygulamadaki mevzuata açık aykırılık hali dolayısıyla sorumluların görev ve yetkileri kapsamında kusurları bulunmaktadır.

Kamu İdaresi tarafından yapılan savunmada belirtilen bir diğer husus, yılında ve kısmen yılında konut tahsis katkısı ödemeleri yapılması sonucunda oluşan kamu zararından sadece harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumlu tutulması, konut tahsis katkısı ödemelerinin dayanağı olan tarihli ve sayılı Kurul Kararında imzaları bulunan kişilerin [Kurul Başkanı ve Üyeler] sorumlu tutulmamış olması; oysa ki yılında (kısmen), ve yıllarında (... tarih ve sayılı Kurul Kararı ile tarih ve sayılı Kurul Kararında imzası bulunan) Kurum Başkanı ve Kurul Üyelerinin de sorumlu tutulmuş olmasıdır. Bu konudaki savunma yukarıda ek dilekçe özetinde detaylı olarak yer almaktadır. Bu savunmanın reddi gerektiği anlaşılmıştır. Zira 2008 yılında görevde olan ve tarihli ve sayılı Kurul kararını alan Kurul Başkanı ve Üyelerinin somut uygulamada oluşan kamu zararından sorumluluğu bulunmamaktadır. 2008 yılında alınan Kurul Kararı, konut tahsis katkısı ödemeleri konusunda Kurum personeline daimi bir hak sağlamamaktadır. Bu kişiler Kurumda konut tahsis katkısı ödemesi adı altında nakit ödeme yapılması konusunda yılında karar almış olsalar da, yılında bu kişilerin görevde olmaması, yani bu kişilerin yılında konut tahsis katkısı ödemeleriyle ilgili 2008 yılında alınan kararı kaldırmak/geri almak görev ve yetkileri bulunmaması dolayısıyla, 2830 sayılı Kararda imzası bulunan Kurum Başkanı ve Kurul Üyelerinin yılında yapılan konut tahsis katkısı ödemeleri dolayısıyla oluşan kamu zararında sorumlulukları bulunmadığı anlaşılmıştır. Ayrıca Kamu İdaresi tarafından tarih ve sayılı Kurul Kararının sadece yılında alınmış olan sayılı Kararda yer alan

tutarların güncellenmesine dair olduğu, yani sayılı Kurul Kararında imzası bulunan Kurum Başkanı ve Kurul Üyelerinin sorumluluğa iştiraki bulunmadığı ifade edilmiştir. sayılı Kurul Kararında imzası bulunan Başkan ve Üyelerin sorumluluğu bulunmadığına yönelik bu savunmanın da reddi gerekir. Zira sayılı Kurul Kararından sonra yılında yapılan konut tahsis katkısı ödemeleri, sayılı Kurul Kararının öngörülebilir doğrudan sonucudur; Konut tahsis katkısı ödemeleri dolayısıyla oluşan kamu zararı ile sayılı Kurul Kararı arasında uygun illiyet bağı bulunmaktadır.

5018 sayılı Kanun'un "Kamu zararı" başlıklı 71'inci maddesinde "*Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.*" denilmektedir. 71'inci maddenin ikinci fıkrasında "*Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması*" kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak haller arasında sayılmıştır. Aynı bir hak/ yardım olan konut yardımının Kurul Başkanı ve Üyelerine maaşın bir unsuru olarak nakden ödenmesinin, 5018 sayılı Kanun'un 71'inci maddesinde belirtilen "*Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması*" kapsamında kamu zararına neden olduğu anlaşılmıştır.

BU İTİBARLA, yukarıda açıklanan gerekçeyle, Kamu İdaresi ve sorumluların savunması reddedilerek, D8-262 Karar-19-1 İlam sayılı Daire Kararının Tasdiki hükmünü içeren 22.11.2023 tarih ve 56114 tutanak sayılı Temyiz Kurulu Kararının KARAR DÜZELTİLMESİNE MAHAL BULUNMADIĞINA,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 20.11.2024

No : 57516

Konu: Belediyenin Özel Kalem Müdürü kadrosunda görev yapmakta iken görevde yükselme sınavında başarılı olma şartı sağlanmaksızın İnsan Kaynakları ve Eğitim Müdürü kadrosuna atanan kişiye müdür kadrosu için öngörülen ek ödeme ile zam ve tazminatların ödenmesinin mümkün olmadığı hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra;

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

40 sayılı İlamın 7'nci maddesiyle; Belediyenin Özel Kalem Müdürü kadrosunda görev yapmakta olan'nın, görevde yükselme sınavında başarılı olma şartı sağlanmaksızın ... tarihinde İnsan Kaynakları ve Eğitim Müdürü kadrosuna atanması ve ilgiliye müdür kadrosu için öngörülen ek ödeme ile zam ve tazminatların ödenmesi suretiyle oluşan toplam TL kamu zararının sorumlularına ödettirilmesi, kararı verilmiştir.

Esas yönünden inceleme ve değerlendirme

04.07.2009 tarih ve 27278 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan ve atamanın yapıldığı 25.02.2013 tarihinde yürürlükte olan Mahalli İdareler Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelik'in "Görevde yükselme ve unvan değişikliğine tabi kadrolar" başlıklı 5'inci maddesinde, müdür kadrosunun görevde yükselmeye tabi kadrolar arasında olduğu hüküm altına alınmış olup,

Anılan Yönetmeliğin;

"Görevde yükselme suretiyle atanacaklarda aranacak genel şartlar" başlıklı 6'ncı maddesinde;

"Görevde yükselme suretiyle atanacaklarda aşağıdaki genel şartlar aranır.

...

b) Görevde yükselme eğitimini tamamlayarak, sınavında başarılı olmak.

..."

Aynı Yönetmeliğin "Görevde yükselme sınavına tabi olarak atanacaklarda aranacak özel şartlar" başlıklı 7'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde ise;

"Müdür kadrosuna atanabilmek için;

1) 657 sayılı Kanun'un 68 inci maddesinin (b) bendinde belirtilen atanma şartları taşımak,

2) Fakülte veya dört yıllık yüksekokul mezunu olmak,

..." hükümlerine yer verilmiştir.

Anılan mevzuat hükümleri uyarınca, görevde yükselmeye tabi müdür kadrosuna atanabilmek için Yönetmelikte sayılan genel ve özel şartların bir arada sağlanması gerekmektedir. Bu itibarla, görevde yükselme sınavında başarılı olma şartını sağlamayan Ahmet SAYGI'nın, Mahalli İdareler Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelik'in yukarıda yer verilen maddeleri kapsamında İnsan Kaynakları ve Eğitim Müdürü kadrosuna asaleten atanması mümkün olmadığı halde, bahse konu kadroya atanması ve 2022 yılında bu kadroya ait ek ödeme ile zam ve tazminatların kendisine ödenmesi suretiyle kamu zararına neden olunmuştur.

Fiili durum ve atama işleminin mahiyeti

Temyiz dilekçesinde, Özel Kalem Müdürü kadrosunun, İnsan Kaynakları ve Eğitim Müdürü kadrosu ile aynı düzeyde olduğu, bu nedenle Özel Kalem Müdürü kadrosunda bulunan ilgilinin İnsan Kaynakları ve Eğitim Müdürü kadrosuna atanmasının görevde yükselme mahiyetinde olmadığı ifade edilmişse de;

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "İstisnai Memurluklar" başlıklı 59'uncu maddesinin ikinci fıkrasında;

"Birinci fıkrada sayılan memurların buldukları bu kadrolar emeklilik aylığının hesabında ve diğer memurluklara naklen atanarlarda herhangi bir sınıf için kazanılmış hak sayılmaz." hükmüne yer verilmiş olup, istisnai bir memuriyet kadrosu olan Özel Kalem Müdürü kadrosunda bulunan kişilerin diğer memurluklara naklen atanmalarında, bu kadro herhangi bir sınıf için kazanılmış hak oluşturmamaktadır.

04.07.2009 tarih ve 27278 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Mahalli İdareler Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelik'in yürürlüğe girdiği ilk halinde mevcut olan "Hizmet Grupları Arasında

Geçişler” başlıklı 20’nci maddesinin (ç) bendinde, istisnai memurluklarda çalışanlar için ayrıca bir düzenlemeye yer verilmiştir. Ancak, Yönetmelik’in anılan 20’nci maddesinin (ç) bendinde yer alan hükmün yürütülmesi, Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun (YD. İtiraz No:2010/70) 01.04.2010 tarihli Kararı ile durdurulmuştur. Bu nedenle, İnsan Kaynakları ve Eğitim Müdürü kadrosuna atamanın yapıldığı 25.02.2013 tarihi itibarıyla, istisnai memuriyet kadrolarının Yönetmelik’in diğer kısımlarında ifade bulan “aynı düzey” veya “üst düzey” görev tanımları kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla Yönetmelik’in anılan 20’nci maddesinin üst düzeyden alt düzey görevlere veya aynı düzey görevler arasında yapılan atamalar için sınav şartına istisna getiren (b) ve (c) bentlerinin, Özel Kalem Müdürü kadrosundan, görevde yükselmeye tabi olan diğer müdürlüklere yapılan atamalar bakımından uygulanmasına, imkân bulunmamaktadır.

Konu ile alakalı (ödeme işleminin yapıldığı tarihteki) Devlet Personel Başkanlığı görüşü

Ayrıca dilekçede, yapılan atamanın (mülga) Devlet Personel Başkanlığının 04.02.2011 tarihli ve 282 sayılı görüşü doğrultusunda gerçekleştirildiği, söz konusu görüş yazısında, Özel Kalem Müdürü kadrosundan müdür unvanlı kadrolara yapılan atamaların görevde yükselme mahiyetinde olmadığı belirtilmişse de;

Atamadaki hukuka aykırılığın Yönetmelik hükümlerine uyulmamasından kaynaklandığı açık olup, normlar hiyerarşisi gereği öncelikle mevzuat hükümlerinin dikkate alınmasının ve uygulanmasının gerekli olduğu ve bu çerçevede, Kanun ve Yönetmelik hükümleri ile verilmemiş/ihtdas edilmemiş olan bir mali hak ile ilgili idari işlemin, Devlet Personel Başkanlığının (o tarihte) “uygun görüş verdiği” gerekçesiyle tesis edilmesinin, söz konusu işlemi mevzuata uygun hale getirmeyecektir.

Konu ile ilgili Yönetmelik hükmüne ilişkin İdari Yargı süreci

Temyiz dilekçesinde, Mahalli İdareler Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelik’in bahsi geçen 20’nci maddesi birinci fıkrasının (ç) bendine ilişkin iptal kararının Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 19.06.2014 tarih ve 2012/1672 E. 2014/2742 K. sayılı Kararı ile onandığı ve 25.02.2013 tarihinde yapılan atamanın, ilgili hükmün yürütmesinin durdurulduğu 01.04.2010 tarihine göre değil, hükmün iptal kararının onandığı 19.06.2014 tarihine göre değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmişse de;

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 138'inci maddesinin son fıkrasında;

"Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez." hükmü,

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Kararların Sonuçları" başlıklı 28'inci maddesinin birinci fıkrasında ise;

"... Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez." hükmü yer almaktadır.

Bu itibarla yürütmenin durdurulması kararlarının İdare tarafından ivedilikle uygulanması gerektiği açıktır. Yönetmelik'in anılan 20'nci maddesinin (ç) bendinde yer alan hükmün yürütülmesi, Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun (YD. İtiraz No:2010/70) 01.04.2010 tarihli Kararı ile durdurulmuş ve hüküm, Danıştay 5'inci Dairesinin 14.11.2011 tarih ve 2009/4677 E. 2011/6294 K. sayılı Kararı ile iptal edilmiştir. Sonrasında bu iptal kararı, Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 19.06.2014 tarih ve 2012/1672 E. 2014/2742 K. sayılı Kararı ile onanmıştır. Mer'i mevzuat olan Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelik kapsamında da istisnai memur kadrosundan, müdür kadrosuna sınavsız atama yapılabilmesine cevaz veren bir hükme yer verilmemiştir.

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 01.04.2010 tarihli yürütmenin durdurulması kararı uyarınca, söz konusu hükmün uygulanması askıya alınarak hukuken uygulanabilirliği ortadan kaldırılmış olduğundan, bu tarihten itibaren İdarenin, *"istisnai memurluklarda çalışanlar veya çalışmış olanlar, bu Yönetmelik kapsamındaki kadrolara, atanacakları kadro için öngörülen şartları taşımaları kaydıyla sınavsız atanabilir"* hükmü uyarınca özel kalem müdürü kadrosundan diğer kadrolara, atama yapılacak kadroların gerektirdiği şartlar karşılanmaksızın atama yapmasına imkan bulunmamaktadır.

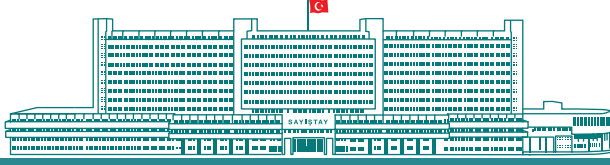
Temyiz dilekçesinde,'nın Özel Kalem Müdürü kadrosuna açıktan atanmadığı, istisnai kadronun memurluğa sınavsız bir giriş yöntemi olarak kullanılmadığı, ilgilinin çalışmalarının liyakate değer bulunması ile üst yönetici tarafından İnsan Kaynakları ve Eğitim Müdürü kadrosuna atandığı ve 2010 ve

2011 yıllarında görevde yükselme sınavı açılmadığından, görevde yükselmeye tabi kadroların, personelce vekaleten yürütüldüğü ifade edilmişse de;

Somut olayda, temyiz dilekçesinde belirtilen bu hususların aksini ortaya koyan herhangi bir tespit bulunmayıp, kamu zararı, görevde yükselmeye tabi bir kadroya, bu kadrolar için öngörölmüş olan görevde yükselme sınavında başarılı olma şartı sağlanmaksızın yapılan asaleten atamaya ilişkindir. Dilekçede ifade edilen bu hususların, yapılan atama işleminin hukuka aykırılığını ortadan kaldıracabilecek herhangi bir yönü bulunmamaktadır.

Bu itibarla; temyiz dilekçesinde ileri sürölen karşı görüş ve itirazların REDDİNE ve Özel Kalem Müdürü kadrosunda görev yapmakta olan'nın, görevde yükselme sınavında başarılı olma şartı sağlanmaksızın tarihinde İnsan Kaynakları ve Eğitim Müdürü kadrosuna atanması sonucu ilgiliye müdür kadrosu için öngörölen ek ödeme ile zam ve tazminatların ödenmesi suretiyle oluşan toplam-TL kamu zararının sorumlularına ödettirilmesi yönündeki Daire İlam hükmünün TASDİKİNE,

Karar verilmiştir.



T.C.

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

Sayıştay Dergisi Editörlüğü

06520 Balgat/ANKARA

dergi@sayistay.gov.tr

ISSN: 1300-1981 eISSN: 2651-351X