



## Yeni Kamu İşletmeciliği Anlayışında Denetimin Rolü: DMS 1 ve TMS 1 Bağlamında Sayıştay ve Bağımsız Denetimin Karşılaştırılması

Oğuz KUYUMCU<sup>1</sup>

### Öz

Bu çalışmada, Yeni Kamu İşletmeciliği (YKİ) yaklaşımında mali raporlama ve dış denetim süreçleri, kamu ve özel sektör ayrımında karşılaştırmalı olarak incelenmektedir. Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden doküman analizi ve sistematik literatür taraması yöntemleri kullanılmıştır. Birincil veri kaynağını muhasebe ve denetim standartları, ilgili mevzuat ve akademik çalışmalar oluşturmaktadır. Bulgular, Devlet Muhasebe Standardı 1'in (DMS 1) ve Türkiye Muhasebe Standardı 1'in (TMS 1) muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle birbirleriyle genel anlamda uyum sağladığını, ancak varoluşsal amaçları ve buldukları sektörlerin doğaları gereği aralarında birtakım farklılıkların bulunduğunu göstermektedir. DMS 1, temel olarak kamu yararı ve demokratik hesap verebilirliği odaklanırken, TMS 1, piyasa verimliliğini ve yatırımcı güvenini merkeze almaktadır. Bununla birlikte DMS 1'in temelini oluşturan YKİ yaklaşımının başlıca sonuçları incelendiğinde, daha öncesinde devletin gizliliği ön plana çıkarken, günümüzde YKİ felsefesinin sonucu olarak şeffaflık gündemdedir ve bu durumun kamu maliyesine mali saydamlık ve hesap verebilirlik olarak yansıdığı görülmektedir. Benzer şekilde, yüksek denetim, geçmişte sadece işlemlerin mevzuatlara uygunluğu bakımından gerçekleştirilmekteyken, günümüzde anayasal bir denetim organı olarak hesap sorma ve performans denetimi işlevi görmektedir. Bağımsız denetim ise piyasa için bir güvence mekanizması olarak çalışmaktadır ve YKİ felsefesi ile dolaylı biçimde etkileşim gösterdiği belirlenmiştir. Elde edilen bulguların kamu sektöründe yönetim, mali saydamlık ve hesap verebilirlik süreçlerinin iyileştirilmesine yönelik reform çabalarına kuramsal ve uygulamalı düzeyde katkı sağlaması öngörülmektedir.

**Anahtar Sözcükler:** Devlet Muhasebesi Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, Sayıştay, Bağımsız Denetim, Yeni Kamu İşletmeciliği.

**JEL Kodları:** M41, H11, H83, G38

## The Role of Auditing in the New Public Management Approach: Comparison of the Court of Accounts and Independent Auditing in the Context of GAS 1 And TAS 1

### Abstract

This study examines the financial reporting and external audit processes within the New Public Management (NPM) approach, comparing the public and private sectors. Document analysis and systematic literature review are qualitative research methods used in the study. The primary data sources consist of accounting and auditing standards, relevant legislation, and academic studies. The findings indicate that Governmental Accounting Standard 1 (GAS 1) and Turkish Accounting Standard 1 (TAS 1) generally align with the fundamental concepts of accounting and generally accepted accounting principles, and with each other; however, there are some differences between them due to their existential purposes and the nature of the sectors they operate in. GAS 1 primarily focuses on public interest and democratic accountability, while TAS 1 focuses on market efficiency and investor confidence. Furthermore, when examining the main outcomes of the NPM approach, which forms the basis of GAS 1, it is evident that, while state secrecy was previously prominent, transparency is now a key focus of the NPM philosophy, and this is reflected in public finances through fiscal transparency and accountability. Similarly, while supreme auditing was historically conducted solely to ensure compliance with legislation, it now functions as a constitutional oversight body, holding transactions accountable and overseeing performance. Independent auditing, on the other hand, serves as a market assurance mechanism and has been found to interact indirectly with the NPM philosophy. The findings are expected to contribute both theoretically and practically to reform efforts to improve governance, fiscal transparency, and accountability processes in the public sector.

**Keywords:** Governmental Accounting Standards, Turkish Accounting Standards, Court of Accounts, Independent Audit, New Public Management.

**JEL Codes:** M41, H11, H83, G38

<sup>1</sup> **Sorumlu Yazar (Corresponding Author):** Oğuz KUYUMCU, Dr., Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Isparta Bilişim Teknolojileri Meslek Yüksekokulu, Yüksekokul Sekreteri, E-posta: [oguzkuyumcu@isparta.edu.tr](mailto:oguzkuyumcu@isparta.edu.tr); ORCID: 0000-0003-4153-7210

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Kuyumcu, O. (2026). Yeni Kamu İşletmeciliği anlayışında denetimin rolü: DMS-1 ve TMS-1 bağlamında sayıştay ve bağımsız denetimin karşılaştırılması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 19, 221-249. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1788363>



## EXTENDED SUMMARY

### Introduction

The purpose of this study is to comparatively analyze the reporting approaches embodied in Governmental Accounting Standard 1 (GAS 1) and the Turkish Accounting Standard 1 (TAS 1), together with the external audit mechanisms associated with them, namely, the Court of Accounts audits and independent audits. The scope of the research covers the conceptual underpinnings, regulatory frameworks, and accountability mechanisms inherent in both standards and their related audit systems. While GAS 1 is designed to regulate financial reporting in the public sector under the authority of the Ministry of Treasury and Finance, TAS 1 is intended to govern financial statement presentation in the private sector under the authority of the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority. In this sense, the study focuses on how the different institutional bodies of the public and private sectors shape their accounting and auditing practices, and how these differences affect accountability, transparency, and public trust.

### Methodology

The study employs a qualitative methodology within the comparative analysis paradigm. The primary research technique used is document analysis, encompassing GAS 1 and TAS 1 standards, relevant legislation, official reports of the Turkish Court of Accounts, independent audit standards, and a wide range of academic studies from national and international literature. By applying a systematic literature review, the study aims to identify convergences and divergences in financial reporting standards and audit practices across the public and private sectors. Comparative analysis was conducted along specific analytical dimensions, including purpose and scope of reporting, target user groups, accountability orientation, content and structure of financial statements, valuation and measurement approaches, and the institutional role of auditing bodies. This methodological design enables the study to reveal not only the technical but also the institutional and societal functions of accounting and auditing practices.

### Findings and Analysis

The findings of the research highlight significant structural differences between GAS 1 and TAS 1 in terms of their objectives, users, and accountability mechanisms.

**Purpose and Users:** GAS 1 focuses on ensuring democratic accountability by disclosing how public resources are utilized on behalf of citizens through parliamentary oversight and the Turkish Court of Accounts. TAS 1, however, is oriented towards meeting the informational needs of investors, creditors, and market participants, with an emphasis on the usefulness of financial statements.

**Accountability and Transparency:** GAS 1 embodies a democratic accountability framework in which financial reports serve as instruments of parliamentary scrutiny and public trust. Conversely, TMS-1 reflects a market-based accountability perspective, providing reliable and comparable information to capital markets.

**Content of Financial Statements:** Public sector reporting under GAS 1 prioritizes budget execution, public debt, and sustainability of fiscal policies, whereas TAS 1 emphasizes profitability, liquidity, and distributable resources to stakeholders.

**Measurement Approaches:** GAS 1 is shaped by principles of economy, efficiency, and effectiveness, emphasizing the sustainable use of public resources. In contrast, TAS 1 relies on fair value and accrual-based accounting, aligned with international financial reporting practices.

**Audit Mechanisms:** The Court of Accounts represents a constitutional high audit institution responsible for conducting regularity and performance audits on behalf of the Grand National Assembly of Turkey. Independent auditing, on the other hand, is carried out by licensed audit firms and professionals, ensuring the reliability of financial statements and investor confidence in line with the International Standards on Auditing (ISAs).

---

Institutional Logic: The analysis reveals that GAS 1 and Court of Accounts auditing represent a public accountability regime rooted in democratic governance, while TAS 1 and independent auditing embody a market accountability regime aligned with investor protection and financial market stability.

### **Discussion**

The comparative analysis illustrates how the divergent institutional contexts of public and private sectors lead to fundamentally different orientations in financial reporting and auditing. While both frameworks emphasize transparency and reliability, their ultimate goals differ significantly: GAS 1 seeks to protect citizens' interests and enhance democratic oversight, whereas TAS 1 aims to sustain capital market efficiency and investor confidence. This divergence reflects broader theoretical debates in public administration and accounting literature regarding the coexistence of democratic accountability and market accountability.

Moreover, the study highlights the relative scarcity of empirical research in Turkey specifically addressing the interaction between GAS-based reporting and Court of Accounts auditing, compared to the relatively more developed body of literature on TAS and independent auditing. This indicates an important research gap that future scholars should address, particularly in the context of public financial management reforms.

### **Conclusion and Implications**

The study concludes that Turkey has made considerable progress in adopting international standards aligned with the New Public Management (NPM) paradigm, thereby driving reforms in both accounting and auditing practices. The transition towards International Public Sector Accounting Standards-based public sector standards and International Financial Reporting Standards-based private sector standards has contributed to harmonization and enhanced comparability of financial reporting. Nevertheless, despite these advancements, significant challenges remain.

First and foremost, while GAS 1 strengthens democratic accountability and fiscal transparency, there is a lack of empirical evidence on how effectively these standards enhance citizens' ability to hold governments accountable. Similarly, although independent auditing under TAS 1 supports investor confidence, questions persist about audit quality, independence, and the ability to prevent corporate failures.

Moreover, the study observes that the public sector lags the private sector in addressing emerging themes, including sustainability reporting, non-financial disclosures, integrated reporting, green accounting, and environmental accountability. This indicates the need for the public sector to move beyond merely following private-sector practices and instead establish its own norms tailored to the requirements of democratic governance and the public interest.

Finally, the analysis suggests that stronger linkages should be established between accounting standards and auditing practices in Turkey to ensure that reporting frameworks are effectively reinforced by robust, independent audit mechanisms. This requires not only technical alignment with international standards but also institutional capacity building, professional training, and a culture of accountability.

### **Original Contribution**

The originality of this study lies in its dual comparative focus on both financial reporting standards (GAS 1 vs. TAS 1) and auditing mechanisms (Court of Accounts vs. independent auditing). While prior studies have analyzed these dimensions separately, this research integrates them into a unified framework, thereby providing a holistic view of accountability in public and private-sector financial reporting. This comprehensive approach offers valuable insights for policymakers, academics, and practitioners seeking to enhance transparency, accountability, and trust in financial reporting systems.

## 1. GİRİŞ

Kamu yönetimi alanında son yarım yüzyılda yaşanan paradigma değişimi, geleneksel bürokratik modelden Yeni Kamu İşletmeciliği (New Public Management) yaklaşımına doğru bir dönüşümü beraberinde getirmiştir. Bu dönüşümün kökleri 1960'ların sonlarında ABD'de düzenlenen Minnowbrook Konferansı (1968) ve Frederickson'un (1971) New Public Administration çalışmasıyla atılmıştır. Bu dönemde kamu yönetiminde eşitlik, sosyal adalet ve vatandaş odaklılık tartışmaları ön plana çıkmıştır. 1970'lerin sonu ve 1980'lerde ise özellikle İngiltere ve Yeni Zelanda reformlarıyla birlikte kamu sektöründe özelleştirme, piyasa mekanizmaları ve performans odaklı yönetim anlayışı güç kazanmıştır (Pollitt & Bouckaert, 2017). Bu birikimin ardından, 1980'lerin sonu ve 1990'ların başında literatürde Yeni Kamu İşletmeciliği (YKİ) kavramı açık biçimde sistematik bir çerçeveye kavuşmuştur. Hood (1991) YKİ'nin kuramsal temellerini atarken, Osborne ve Gaebler (1992) kamu yönetiminde girişimcilik, performans ölçümü, müşteri odaklılık ve hesap verebilirlik gibi ilkeleri öne çıkararak uygulamaya dönük önemli katkılar sağlamıştır (Lapsley, 2008; Boston, 2016). Dolayısıyla YKİ hem akademik literatürde hem de kamu politikalarında köklü bir dönüşüm yaratmış, günümüz kamu yönetimi anlayışının en etkili yaklaşımlarından biri haline gelmiştir. Bu kavram günümüzde de süregelen, yaşayan bir anlayışı temsil etmektedir.

YKİ'nin en belirgin çıktılarından birinin demokrasiye sağladığı katkı olduğu söylenebilir. Zira kamu kaynakları, esasen vatandaşlardan alınan vergilerle sağlanmakta olup, vatandaşların bu kaynakların kullanımına dair bilgi alma ve hesap sorma hakkı demokratik toplumların temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır (Hood, 1991; Osborne ve Gaebler, 1992; Pollitt ve Bouckaert, 2017). Bu çerçevede muhasebe ve raporlama süreci, kamu idarelerinin mali yönetim sisteminin merkezinde yer almakta; mali tablolar yalnızca teknik belgeler değil, aynı zamanda demokratik hesap verebilirliğin somut göstergeleri olarak kabul edilmektedir. Bu noktada raporlamanın doğruluğunu ve ihtiyaçlara uygunluğunu garanti altına alacak bir norma ihtiyaç duyulmaktadır (Lapsley, 2008). Bu amaçla ortaya çıkan DMS 1 kamu sektörü için, TMS 1 ise özel sektör için, mali/finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin kuramsal çerçeveyi belirlemektedir. Her iki standart da temelini aldığı kavramsal çerçevelerin oluşturmuş olduğu mali tabloların gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir ve anlaşılır biçimde sunulmasını zorunlu kılmakta; ancak uygulama alanı, kullanıcı kitlesi ve denetim otoriteleri açısından farklılık göstermektedir (Kuyumcu, 2024b). Raporlamanın söz konusu kriterlere uymasının sağlanmasındaki en önemli etmenlerden birisi de denetimdir (Brusca ve diğerleri, 2018; Tüm, 2018; Önder ve Meydanlı, 2019).

Denetim süreci, muhasebe kayıtlarından mali tabloların oluşturulmasına, mali tablo sonuçlarının değerlendirilmesine ve nihayetinde kamuya veya paydaşlara hesap verilmesine uzanan zincirin her aşamasında yer alan, tamamlayıcı ve sürekli denetim perspektifinde önemli bir halkadır (Cesário ve diğerleri, 2020; Dionisijev ve Bozhinovska Lazarevska, 2025). Kamu sektöründe Sayıştay, anayasal bir denetim organı olarak DMS 1'e göre hazırlanan mali tabloları düzenlilik ve performans denetimi kapsamında incelemekte; bu yolla Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) ve vatandaşlar adına hesap verebilirliği güvence altına almaktadır (Köse, 2019). Özel sektörde ise bağımsız denetim kuruluşları TMS 1'e göre hazırlanan finansal tabloların uluslararası denetim standartları çerçevesinde gerçeğe uygun olup olmadığını değerlendirmekte ve yatırımcı güvenini sağlamaktadır (Aygören ve Kurtcebe, 2010; Tüm, 2018). Bu durum, Yeni Kamu İşletmeciliği anlayışında denetimin üstlendiği işlev açısından kritik bir öneme sahiptir. Çünkü YKİ'de denetim yalnızca mali doğruluğu sağlamakla kalmaz, aynı zamanda kamu yönetiminde hesap verebilirlik, şeffaflık ve çıktı odaklı yönetişimin kuramsal güvencesini oluşturmaktadır (Boston, 2016). Kamu kesiminde bu işlev demokratik hesap verme sorumluluğunu güçlendirirken (Ferry ve diğerleri, 2023), özel sektörde piyasa güveninin ve yatırımcı rasyonalesinin sürdürülebilirliğini temin etmektedir.

Bu çerçevede çalışma, DMS 1 ve TMS 1'i raporlama mantığı ve denetim kapsamı açısından

sistematiik biçimde karşılaştırmaktadır. Bu bağlamda araştırmamızın temel sorusu, "Yeni Kamu İşletmeciliği bağlamında, DMS 1 ve TMS 1 standartlarının dayandığı farklı hesap verebilirlik anlayışları nelerdir ve bu farklılık denetim mekanizmalarını nasıl etkilemektedir?" şeklinde belirlenmiştir. Böylece, her iki sektörde denetimin mali tablolar üzerinden hesap verebilirlik zincirini nasıl inşa ettiği bütüncül bir bakış açısıyla değerlendirilmektedir. Ayrıca, kamu ve özel sektörün birbirine faydalı olma potansiyeli taşıyan özgün uygulamalarının belirlenmesi yoluyla raporlama ve denetim süreçlerine hem uygulama ve mevzuat geliştirme hem de akademik düzeyde katkı sunulması hedeflenmektedir. Her ne kadar YKİ felsefesi temelde kamu sektörünün özel sektör uygulamalarını benimsemesi üzerine inşa edilmiş olsa da bu çalışmada her iki sektörün karşılıklı öğrenme kapasitesi göz önünde bulundurularak, kamu yararına ve piyasa güvenine dayalı iki farklı hesap verebilirlik biçiminin birbirini nasıl tamamlayabileceği tartışılmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde YKİ yaklaşımı ile muhasebe standartları ve mali/finansal tabloların sunumu ile denetimin tanımı, türleri ve demokratik işlevi hakkında kuramsal bilgiler sunulmuş olup üçüncü bölümde bu konulara ilişkin detaylı bir şekilde yerli ve yabancı literatür taramasına yer verilmiştir. Dördüncü bölümde ise elde edilen literatür, mevzuat ve standartlar kapsamında karşılaştırmalı analiz gerçekleştirilmiştir. Sonuç bölümünde ise ortaya çıkan önemli farklar ve eksiklikler hakkında genel bilgiler verilmiş ve gerekli değerlendirmeler yapılarak önerilerde bulunulmuştur.

## 2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

### 2.1. Yeni Kamu İşletmeciliği Anlayışının Doğuşu ve Gelişimi

Geleneksel bürokratik kamu yönetimi modeli, uzun yıllar boyunca kamu hizmetlerinin yürütülmesinde temel çerçeveyi oluşturmuş olsa da 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren bu sosyal devlet anlayışı kapsamında modelin etkinlik ve verimlilik sorunları giderek daha görünür hale gelmiştir (Boston, 2016). Özellikle 1970'li yıllarda yaşanan ekonomik krizler, kamu maliyesinde ortaya çıkan ciddi açıklar, kamu borç stokunun sürdürülemez seviyelere ulaşması, çeşitli ülkelerin bu kapsamda moratoryum ilan etmesi ve kamu kaynaklarının siyasi kaygılarla verimsiz biçimde kullanılması, kamu yönetiminde reform ihtiyacını tetiklemiştir (Lapsley, 2008; Pollitt ve Bouckaert, 2017). Bunun yanında, kamu idarelerinde adam kayırmacılık, yolsuzluk, şeffaf olmayan harcama süreçleri, kaynakların yanlış tahsisi gibi yapısal sorunlar da kamu yönetiminde güven krizine yol açmıştır. Birçok ülkede bütçe kaynaklarının yatırım veya kalkınma projeleri yerine faiz ödemelerine yönlendirilmesi, borç yönetimi mekanizmalarının zayıflığı ve mali disiplinin sağlanamaması, kamu yönetiminde yeni bir paradigmayı zorunlu kılmıştır (Boston, 2016). İşte bu koşullar altında YKİ anlayışı, 1980'lerden itibaren özellikle OECD ülkelerinde güçlü bir reform dalgası olarak ortaya çıkmıştır (Hood, 1991; Osborne ve Gaebler, 1992; Azuma, 2005).

YKİ'nin temel yaklaşımı, kamu yönetiminde özel sektör mantığının uygulanmasıdır. Bu çerçevede etkinlik, verimlilik, performans ölçümü, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri ön plana çıkmaktadır (Boston, 2016). Özellikle mali yönetim ve denetim süreçlerinin yeniden tasarlanması, vatandaşların yalnızca hizmet alan pasif bir unsur değil, aynı zamanda hesap soran aktif bir aktör haline gelmesi, YKİ'nin en önemli çıktularından birisidir (Lapsley, 2008). Bu ilkeler, kamu sektöründe denetim fonksiyonunun kapsamını da dönüştürmüştür (Azuma, 2005). Geleneksel denetim yaklaşımı yalnızca mali uygunluğa odaklanırken, YKİ ile birlikte denetim performans, sonuç ve etki boyutlarını da kapsayan bir yönetim aracına dönüşmüştür (Johl ve diğerleri, 2013). Bu doğrultuda denetim, kamu hizmetlerinin çıktılarının değerlendirilmesi, kaynak kullanımında etkinliğin ölçülmesi ve yöneticilerin sonuçlardan sorumlu tutulması gibi işlevler üstlenmiştir (Lapsley, 2008). Böylece YKİ, denetimi yönetim döngüsünün son halkası olmaktan çıkararak karar alma ve performans yönetimi süreçlerinin merkezine yerleştirmiştir (Ferry ve diğerleri, 2023).

### 2.2. Muhasebe Standartları ve YKİ İlişkisi

Küresel ölçekte sermaye piyasalarının gelişmesi ve işletmelerin şeffaflık beklentisinin artması

(Elkins ve diğerleri, 2017), muhasebede standartlaşma ihtiyacını doğurmuştur (Incollingo ve Di Carlo, 2012; Haberal ve Akdoğan, 2023). Bu süreçte, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) öncülüğünde yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), özel sektör finansal raporlamasında ortak bir dil oluşturmuş ve yatırımcıların küresel ölçekte karşılaştırılabilir bilgiye erişimini kolaylaştırmıştır (Özyürek, 2012; Elkins ve diğerleri, 2017). IFRS'in sağladığı karşılaştırılabilirlik, güvenilirlik ve uluslararası uyum, sermaye piyasalarının etkin işleyişinde belirleyici bir rol oynamıştır (Aygören ve Kurtcebe, 2010; Gaio ve Mateus, 2014).

Yeni Kamu İşletmeciliği (YKİ) anlayışının etkisiyle, kamu sektöründe de benzer biçimde hesap verebilirlik, performans odaklılık ve şeffaflık ilkeleri doğrultusunda mali raporlama süreci yeniden tanımlanmıştır (Boston, 2016). Bu yaklaşım, mali tabloların yalnızca iç yönetim aracı değil, aynı zamanda kamuoyuna ve vatandaşlara karşı hesap verme sorumluluğunun bir aracı olarak görülmesini sağlamıştır (Erdem, 2020; Ertan, 2023). Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanımı ile demokratik hesap verme sorumluluğu, kamu muhasebesinde de uluslararası standartlaşmayı zorunlu kılmıştır (Benito ve diğerleri, 2007). Bu çerçevede, IFAC bünyesinde geliştirilen Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS), kamu mali yönetiminde şeffaflığın ve karşılaştırılabilirliğin artırılmasına hizmet etmiş; aynı zamanda YKİ'nin hesap verebilirlik ve performans denetimi ilkelerinin mali raporlamaya yansımaları sağlamıştır (Sforza, 2008; Trofimova, 2014). Türkiye'de de bu gelişmelere paralel olarak Devlet Muhasebesi Standartları benimsenmiştir (Kuyumcu, 2022; Kuyumcu ve Bayri, 2024). Böylelikle, kamu ve özel sektör raporlama sistemleri arasında farklı ihtiyaçlara rağmen ortak bir ilkesel çerçevenin büyük ölçüde sağlandığı söylenebilir.

Bu kapsamda DMS 1 Mali Tabloların Sunulması Standardı, kamu idarelerinin faaliyet sonuçlarını, mali durumlarını ve nakit akımlarını doğru, güvenilir ve anlaşılabilir biçimde raporlamasını öngörmektedir (Yanık ve Öztürk, 2018). DMS 1, yalnızca teknik bir standart değil, aynı zamanda vatandaşların ve TBMM'nin kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin bilgiye erişimini garanti eden demokratik bir araç niteliği taşımaktadır (Ertan, 2023; Kuyumcu, 2024a). Bu yönüyle DMS 1, YKİ'nin öngördüğü şekilde yönetsel hesap verebilirliğin ve sonuç odaklı yönetimin kurumsal güvencesi haline gelmiştir. Özel sektörde ise TMS 1, işletmelerin finansal durumlarını, performanslarını ve nakit akımlarını gerçeğe uygun biçimde ortaya koymayı zorunlu kılmaktadır. TMS 1, esas itibarıyla IFRS ile uyumlu olup, yatırımcılar ve kreditorler için güvenilir bilgi üretmeyi hedeflemektedir (Acar ve Öztürk, 2013; Fırat ve Altunel, 2022). YKİ'nin kamu yönetimine özel sektörden aktardığı performans, etkinlik ve sonuç odaklılık ilkeleri dikkate alındığında, TMS 1 ve DMS 1'in ortak paydasının hesap verebilirlik ve güven tesisine dayandığı görülmektedir.

Bu nedenle gerek DMS 1 gerekse TMS 1, farklı kullanıcı gruplarına hitap etseler de ortak hedefleri hesap verebilirliği sağlamak, karar alıcıların doğru bilgiye ulaşmasını mümkün kılmak ve finansal güveni tesis etmektir. Ancak bu farklılıklar her geçen gün azalmakta ve YKİ'nin yönetsel yakınsama felsefesi doğrultusunda iki sektörün uygulamalarının giderek birbiriyile etkileşim içinde olduğu söylenebilir. Bu standartlar, YKİ'nin hesap verebilirlik ve performans odaklı denetim yaklaşımını kurumsal düzeyde şekillendirmektedir.

### **2.3. Denetim: YKİ Bağlamında Tanım, Türler ve Demokratik İşlev**

Denetim, ekonomik ve mali faaliyetlerin önceden belirlenmiş ölçütlere (yasal düzenlemeler, muhasebe/denetim standartları, bütçe ilkeleri, performans göstergeleri vb.) uygunluğunu, ikna edici kanıtlara dayanarak sistematik biçimde inceleyen; bulguları değerleyen, sonuçları raporlayan ve gerekli görülen hallerde iyileştirme önerileri geliştiren bağımsız bir güvence faaliyetidir (Abbott ve diğerleri, 2016; Kuyumcu, 2021; Karaca ve Tetik, 2023). Denetimin amacı yalnızca finansal bilgilerin doğruluğunu teyit etmek değil (Krishnamoorthy ve diğerleri, 2002), aynı zamanda şeffaflık, hesap verebilirlik ve güven tesis ederek kurumsal yönetimi güçlendirmektir (Peng ve Chau, 2023). Bu sayede bilgi asimetrisini azaltır, kamu yararı ile piyasa düzeninin korunmasına katkı sağlar (Aygören ve Kurtcebe, 2010; Baldacchino ve diğerleri, 2016; Brusca ve diğerleri,

2018).

Yeni Kamu İşletmeciliği (YKİ) anlayışıyla birlikte denetim fonksiyonu, yalnızca bir uygunluk kontrolü olmanın ötesine geçerek yönetişimin temel bileşeni haline gelmiştir (Cesário ve diğerleri, 2020). YKİ'nin performans, etkinlik ve verimlilik ilkeleri, denetimi kaynak kullanımının sonuçlarını ölçen ve kurumsal öğrenmeyi destekleyen bir araç konumuna taşımıştır (Ferry ve diğerleri, 2023). Böylece denetim, hem kamu yönetiminde demokratik hesap verebilirliğin hem de özel sektörde piyasa güveninin kurumsal güvencesi haline gelmiştir.

Genel olarak denetim iki ana kategoriye ayrılmaktadır. İlki olan iç denetim, kurum içinde risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerine yönelik bağımsız ve objektif güvence ile danışmanlık sağlayan risk esaslı, sürekli ve sistematik bir faaliyettir (Krishnamoorthy ve diğerleri, 2002). İç denetim, kurumun faaliyetlerinin etkinliğini artırmayı ve yönetime değer katmayı hedeflerken bu yönüyle yalnızca hata ve usulsüzlükleri tespit eden değil, aynı zamanda süreçleri geliştiren bir mekanizma olarak tanımlanmaktadır (Johl ve diğerleri, 2013; Karaca ve Tetik, 2023). İç denetim raporları doğrudan üst yönetime ve denetim komitesine sunulur, böylece kurumsal yönetişimin güçlendirilmesine katkı sağlar (Kuyumcu, 2025a). İkinci kategori olan dış denetim, kurum dışındaki bağımsız otoriteler tarafından yürütülen ve finansal tabloların gerçeğe uygunluğu ile faaliyetlerin mevzuata veya performans ölçütlerine uygunluğunu değerlendiren güvence faaliyetidir (Johl ve diğerleri, 2013). Dış denetim, kamuya veya yatırımcılara sunulan bilginin doğruluğunu teyit ederek hesap verebilirliğin ve güvenin tesis edilmesine aracılık etmektedir (Kueppers ve Sullivan, 2010).

Yeni Kamu İşletmeciliği perspektifinden bakıldığında, dış denetim yalnızca sonuçları doğrulamakla kalmaz, aynı zamanda yönetişim süreçlerinin etkinliğini ölçen, performans değerlendirmesine veri sağlayan ve paydaş güvenini güçlendiren bir işlev görmektedir (Boston, 2016). Türkiye'de dış denetim, faaliyetlerin yürütüldüğü sektöre göre iki ana kurumsal biçimde gerçekleştirilmektedir: Sayıştay denetimi (kamu sektörü) ve bağımsız denetim (özel sektör) (Köse, 2019; Ferry ve diğerleri, 2023).

### 2.3.1. YKİ Yaklaşımı ve Sayıştay Denetimi

Yeni Kamu İşletmeciliği, köken itibarıyla Anglo-Sakson kamu yönetimi geleneğinden neşet eden ve kamu sektörüne piyasa odaklı etkinlik, verimlilik, sonuç ve performans odaklılık ilkelerini taşıyan bir paradigmadır (Lapsley, 2008). Bu paradigmayla birlikte denetim fonksiyonu, geleneksel hukuki uygunluk kontrolünün ötesine geçerek, kamu kaynaklarının ne derece ekonomik, etkin ve verimli kullanıldığını değerlendiren temel bir yönetişim aracına dönüşmüştür. Performans denetimi, YKİ'nin bu hedeflerini somutlaştıran en belirgin unsurlardan biri olarak öne çıkmaktadır (Ferry ve diğerleri, 2023).

Bu anlayışın Türkiye'deki kurumsal karşılığı, tarihsel olarak Kıta Avrupası hukuk devleti geleneğinde konumlanan Sayıştay denetiminde görülmektedir. Bu durum, YKİ'nin Anglo-Sakson kökenli performatif rasyonalitesi ile Türkiye'deki kamusal denetim geleneğinin normatif çerçevesi arasında hem bir etkileşim hem de gerilim alanı yaratmıştır. Nitekim, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile anayasal konumu güçlendirilen Sayıştay, artık yalnızca düzenlilik (finansal ve uygunluk) denetimiyle sınırlı kalmayıp, performans (ekonomi, etkililik, verimlilik) denetimini de yetki alanına dahil etmiştir. Bu dönüşüm, YKİ'nin öngördüğü şekilde kamu kaynaklarının kullanımının yalnızca mevzuata uygunluğunun değil, aynı zamanda toplumsal fayda üretme kapasitesinin ve hizmet sunumunun etkililiğinin de değerlendirilmesi anlamına gelmektedir.

Ancak YKİ'nin Anglo-Sakson mantığının Türkiye'deki Sayıştay denetimi üzerindeki bu dönüştürücü etkisi, kaçınılmaz olarak yapısal ve kültürel sınırlarla karşılaşmaktadır. Anglo-Sakson modelinin "performans göstergeleri", "maliyet-fayda analizi" ve "sonuç odaklılık" gibi araçları (Varıcı ve Özdemir, 2013), Türkiye'deki kamu yönetiminin hiyerarşik, hukukilik odaklı ve zamanla yerleşik bürokratik kültürü içinde anlam kaybına uğrayabilmekte veya içi boş bir teknik jargona dönüşebilmektedir. Öte yandan, Sayıştay'ın geleneksel "kanunilik" denetimi ile YKİ kaynaklı

"performans" denetimi arasında pratik bir gerilim gözlemlenebilir. Bu gerilim, devletin piyasa aktörlerinden ontolojik olarak ayrıştığı vergi tahsili ve sosyal yardım gibi alanlarda daha da belirginleşir. Zira bu alanlarda performans, salt mali göstergelerle değil, vergi adaleti, hukuki güvenlik, sosyal dayanışma ve hakkaniyet gibi normatif değerlerle birlikte okunmak durumundadır.

Sayıştay denetimleri, INTOSAI'nin (International Organization of Supreme Audit Institutions) temel ilkeleri (ör. ISSAI 100) ile uyumlu olarak planlanmakta ve kamu yararını merkeze alan bir anlayışla yürütülmektedir (Önder ve Meydanlı, 2019). Bu yapı, YKİ'nin "öğrenen organizasyon" idealinin bir yansıması olarak görülebilir. Dijitalleşmeyle birlikte veri analitiği ve entegre kamu bilgi sistemlerinden elde edilen veriler, Sayıştay'ın denetim kapsamını genişletmiş ve YKİ'nin veriye dayalı karar alma ilkesiyle uyum sağlamıştır.

Sonuç olarak, YKİ'nin Anglo-Sakson kökenli yaklaşımı, Türkiye'deki Sayıştay denetimini derinden dönüştürmüş, onu hukuki uygunluktan performans odaklılığa doğru evrilten bir katalizör işlevi görmüştür. Ancak bu evrim, yerleşik bürokratik kültür, hukuk devleti geleneği ve kamunun özgül işlevlerinin yarattığı normatif sınırlar içinde gerçekleşmekte; bu da denetim pratiğinde sürekli bir yeniden uyum ve anlamlandırma sürecini zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda Sayıştay, salt bir denetim kurumu olmanın ötesinde, küresel bir yönetim aklı ile yerel bir kamusal denetim geleneğinin kesişim noktasında konumlanan kritik bir yönetim aktörü haline gelmiştir.

### 2.3.2. Bağımsız Denetim ve YKİ

Bağımsız denetim, özel sektör işletmelerinin finansal tablolarının IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartları (Türkiye'de TDS/ISA) ve ilgili finansal raporlama çerçevesine (TMS/IFRS/IFRS) uygunluğunu değerlendiren ve makul güvence sağlayan bir faaliyettir. Esas amaç, yatırımcıların, kreditorlerin ve diğer bilgi kullanıcılarının gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir ve güvenilir finansal bilgiye erişimini sağlamaktır (Kueppers & Sullivan, 2010). Denetim süreci, önemlilik, mesleki şüphecilik, bağımsızlık, etik ve tarafsızlık ilkeleri çerçevesinde yürütülmekte; risk esaslı planlama, denetim kanıtı toplama ve görüş oluşturma aşamalarından oluşmaktadır (Johl ve diğerleri, 2013; Peng ve Chau, 2023).

Yeni Kamu İşletmeciliği anlayışı, özel sektörün etkinlik, verimlilik ve performans odaklı yönetim mantığını kamu sektörüne taşımayı hedeflemiştir. Bu yönüyle bağımsız denetim, YKİ'nin referans aldığı piyasa temelli denetim paradigmasının somut örneğidir (Peng ve Chau, 2023). Ancak bağımsız denetim "makul güvence" ilkesine dayanırken, YKİ'nin hesap verebilirlik anlayışı, sonuçların toplumsal değer üretimi açısından değerlendirilmesini öngörmektedir (Boston, 2016). Diğer bir ifadeyle, bağımsız denetim daha çok "doğruluk" ve "güvenilirlik" gibi muhasebenin temel kavramlarına dayanırken, YKİ yaklaşımı bu kavramları "performans", "etkililik" ve "değer üretimi" boyutlarıyla genişletmiştir.

Bu bağlamda, bağımsız denetim YKİ felsefesinde yalnızca finansal doğruluğun güvencesi değil, aynı zamanda kurumsal şeffaflığın, risk yönetiminin ve yönetim kalitesinin göstergesi haline gelmiştir. Muhasebenin temel kavramlarından olan ihtiyatlılık ve dönemsellik ilkeleri, bu süreçte finansal bilginin sürdürülebilirliğini sağlarken; tarafsızlık ve gerçeğe uygun sunum ilkeleri denetimin etik temelini oluşturur. Günümüzde dijitalleşme ve veri analitiği uygulamaları, bu denetim yaklaşımını güçlendirerek hem bilgi güvenliğini artırmakta hem de YKİ'nin performans ve sonuç odaklı yönetim anlayışına teknik düzeyde katkı sağlamaktadır (Acar ve diğerleri, 2016).

## 3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Literatür taraması, raporlama standartları ve dış denetime ilişkin akademik birikimi sistematik biçimde ortaya koymak amacıyla iki temel eksende yapılandırılmıştır. İlk eksen, raporlamaya ilişkin standartlar üzerine odaklanmaktadır. Öncelikle uluslararası raporlama standartları (IPSAS 1/IAS 1), ardından Türkiye'deki standartların (DMS 1/TMS 1) literatürdeki yeri incelenmiştir.

Böylelikle hem kamu hem özel sektörde raporlamaya yönelik standartların uluslararası ve ulusal düzeyde nasıl değerlendirildiği bütüncül bir bakış açısıyla ortaya konulmaktadır.

İkinci eksen ise dış denetim literatürünü kapsamaktadır. Bu bağlamda, uluslararası alanda yüksek denetim kuruluşları ve bağımsız denetim üzerine yürütülen araştırmalar ile Türkiye’de Sayıştay denetimi ve bağımsız denetime ilişkin çalışmalar sistematik bir biçimde sınıflandırılmış ve değerlendirilmiştir.

### **3.1. Mali/Finansal Raporlamaya İlişkin Standartlar Hakkında Yapılan Çalışmalar**

Mali/finansal raporlama standartlarına ilişkin çalışmalar, sektörleri ve yapıldığı yer bakımından dört başlık altında aşağıda sunulmuştur.

#### **3.1.1. Kamu Sektörü Mali Raporlamasına İlişkin Yurt Dışında Yapılan Çalışmalar (IPSAS 1)**

Uluslararası literatürde kamu sektöründe mali raporlama standartlarına ilişkin çalışmaların özellikle 1990’lı yıllardan itibaren IPSAS’ların çerçevesinde gelişmeye başladığı görülmektedir. İlk aşamada, tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş ve kamu sektöründe raporlamanın kurumsallaşması, ilerleyen süreçte ise uygulama deneyimleri ve ülke bazlı reform analizleri ön plana çıkmaktadır. Son yıllarda ise IPSAS’ların raporlama kalitesi, şeffaflık, hesap verebilirlik ve yönetim boyutlarına olan etkisi araştırmalara konu olmaktadır. Ancak IPSAS 1 hakkında yapılan çalışmaların sınırlı sayıda olduğu görülmektedir. Bu kapsamda yapılan bazı çalışmalar aşağıda sunulmuştur.

Sforza (2008) çalışmasında, İtalyan kamu idarelerinin IPSAS 1’e uyumunun önündeki en kritik engelin kurumsal kültürden teknik altyapıya kadar köklü bir dönüşüm gerektiren nakit esaslı muhasebeden tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş olduğunu tespit etmiştir. Çalışmada ayrıca, özel sektör standartlarından (IAS/IFRS) uyarlanan IPSAS’ların, kamu sektörünün kendine özgü gelir modelleri (vergi, transferler), sosyal amaçlı faaliyetleri ve olağanüstü niteliği nedeniyle önemli yapısal ve kavramsal uyarlamalar gerektirdiğini; bu uyumsuzluğun da standartların etkin bir şekilde uygulanmasını zorlaştıran temel bir sorun olduğunu ortaya konmuştur.

Trofimova (2014) çalışmasında, Rusya’da bütçe raporlamasının ulusal özelliklerini dikkate alarak IPSAS 1 ile uyumlu bir yaklaşım geliştirmeyi amaçlamış ve hem uluslararası formatı hem de “hedeflenen sermaye” gibi ulusal özellikleri içeren likidite temelli bir finansal durum raporu taslağı önermiştir.

Crîşan (2014), Romanya kamu sektörü muhasebe sistemi ile IPSAS 1 arasındaki uyumu karşılaştırmalı yöntemle incelemiş ve Romanya mevzuatının IPSAS 1’de yer alan unsurların yalnızca %33,42’sini karşıladığını, bu nedenle düşük düzeyde resmi uyum bulunduğunu ortaya koymuştur.

Belhamri ve Busheikhi (2019), Cezayir kamu muhasebesinde geleneksel olarak bütçe uyumluluğu ve kamu fonlarının korunmasına odaklanıldığını, ancak performans ölçümü ve karar alma süreçleri için gerekli kapsamlı bilgilerin sağlanmadığını belirtmişlerdir. Çalışma neticesinde, karşılaştırılabilir ve güvenilir finansal tabloların sunumu için IPSAS’ların ve özellikle IPSAS 1’in benimsenmesinin zorunlu hale geldiği vurgulanmıştır.

Crîşmariu ve Hlaciuc (2021), IPSAS 1’in Avusturya Federal Hükümeti tarafından benimsenmesini bir vaka çalışması olarak incelemiş ve reformun şeffaf finansal bilgi üretme hedefine ulaştığını, ancak maliyet ve uygunluk nedenleriyle tüm standartlara tam uyumun hedeflenmediğini ifade etmiştir.

Christian (2021) IPSAS 1’in iyi yönetim, ekonomik kalkınma ve COVID-19 sonrası dönemdeki önemini ele almış; sosyal sözleşme ve vekâlet teorisi çerçevesinde Nijerya’daki kamu yönetimini incelemiştir. Çalışma, Nijerya’nın sadece IPSAS’ı benimsemekle kalmayıp etkin bir şekilde uygulayarak COVID-19’un yıkıcı ekonomik etkilerinden kurtulabileceği ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlayabileceği sonucuna varmıştır.

Daas vd. (2025) Filistin'deki büyük ve orta ölçekli belediyelerde IPSAS 1'in raporlama kalitesi üzerindeki etkilerini incelemiş ve anlaşılabilirlik, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik üzerinde olumlu ve istatistiksel olarak anlamlı etkiler bulmuştur. Ayrıca çalışmada, IPSAS 1'in raporların "ilgili olma" özelliği üzerindeki etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Yasser vd. (2025) Irak'taki kamu üniversitelerinde IPSAS 1'in uygulanmasını analiz etmiş ve bu standardın daha kapsamlı, şeffaf ve güvenilir bilgi sağlayarak yönetimlerin kaynakları etkin kullanma kapasitesine katkıda bulunduğunu ortaya koymuştur.

Yukarıda görüldüğü üzere IPSAS 1'le ilgili çalışmaların çoğunluğu az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde yoğunlaşmaktadır. Bunun temel nedeninin gelişmiş ülkelerde kamu mali raporlama sistemlerinin kurumsallaşmış bir yapıya kavuşmuş olması düşünülebilir. Bu kapsamda konunun daha iyi anlaşılabilmesi için IPSAS'ın temelini oluşturan IFRS/IAS kapsamında yapılan çalışmalar da bir sonraki başlıkta incelenmiştir.

### 3.1.2. Özel Sektör Finansal Raporlamasına İlişkin Yurt Dışında Yapılan Çalışmalar (IAS 1)

Her ne kadar IPSAS'ların temelini IFRS/IAS'lar oluşturuyor olsa da, bu iki standart setinin birbiri ardına ortaya çıkmış olduğunu söylemek yerinde olmayacaktır. Nitekim kamu sektöründe raporlamanın temelini oluşturan IPSAS 1 ilk defa 2000 yılında yayımlanmış olmasına rağmen, bu standardın özünü oluşturan IAS 1 ilk kez 1975 yılında yayımlanmıştır (Umut ve Öztürk, 2019). İki standart arasındaki 25 yıllık zaman farkı, IAS/IFRS'lerin belirli bir olgunluğa ve sağlam bir yapıya kavuşmasının ardından IPSAS'lara geçildiğini göstermektedir. IAS 1'de de durum IPSAS 1'deki gibidir ve direkt bu standardı konu edinen çalışma sayısı sınırlı sayıdadır.

Evans (2003) çalışmasında IAS 1'deki "adil sunum" ilkesinin hukuki ve kavramsal temelini ele alarak, bu ilkenin Avrupa Birliği'nin "gerçeğe uygun ve doğru görünüm" yaklaşımına kıyasla daha zayıf bir yasal hüküm olduğunu ortaya koymuştur. Çalışmada, IAS 1'in normatif yapısına yönelik eleştirel bir değerlendirme sunarak muhasebe standartlarının yorumlanmasında açıklık ve tutarlılık ihtiyacı vurgulanmaktadır.

Thinggaard vd. (2006), IASB'nin 2006 tarihli değişiklik taslağına yanıt olarak finansal performans sunumuna ilişkin analitik, ampirik ve deneysel literatürü incelemiştir. Çalışma neticesinde analitik çalışmalar tek tablo sunumunu desteklerken, ampirik bulgular net gelirin yatırımcılar açısından daha anlamlı olduğunu göstermiş, bu nedenle iki tablo yaklaşımının açıklayıcılığı ve karar yararlılığı açısından daha uygun olabileceği belirtilmiştir.

Iatridis ve Valahi (2010) Birleşik Krallık şirketlerinin IAS 1 standardını resmi uygulama tarihinden önce gönüllü olarak benimseme nedenlerini araştırmıştır. Çalışma neticesinde finansal performansı yüksek, özkaynak artırımına giden, yönetici ücretleri ve hisse getirileri yüksek olan şirketlerin üstün yönetim becerisi ve kaliteli finansal raporlama imajı vermek amacıyla IAS 1'i gönüllü olarak benimsemeye daha meyilli oldukları tespit edilmiştir.

Szychta ve de la Rosa (2012) çalışmalarında, IAS 1 kapsamındaki kapsamlı gelir sunumunun Polonya'daki büyük halka açık şirketlerin finansal tablolarında nasıl uygulandığını incelemişlerdir. Çalışma sonuçları, şirketlerin çoğunlukla iki ayrı tablo (gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu) tercih ettiğini, diğer kapsamlı gelir kalemlerinin önemli tutarlara ulaşabildiğini ve sunum biçimlerinin şeffaflık açısından tutarsızlıklar içerdiğini göstermektedir.

Incollingo ve Di Carlo (2012) IAS 1 revizyonuyla birlikte kapsamlı gelir tablosunun benimsenmesinin finansal performans sunumuna etkilerini değerlendirmişlerdir. İtalya'da kapsamlı gelirin daha dalgalı ve heterojen, Fransa'da ise daha istikrarlı bir yapıya sahip olduğu bulunmuş; kapsamlı gelirin net kâra kıyasla daha değişken sonuçlar verdiği ortaya konmuştur.

Gaio ve Mateus (2014) çalışmalarında, Portekiz'deki 38 halka açık şirketin 2010 yılı konsolide mali tablolarına ekli notlar üzerinden IAS 1 standardına uyum düzeyini incelemişlerdir. Çalışma neticesinde ortalama %81'lik bir uyum oranı tespit edilmiş olup, şirket büyüklüğü ve Big 4

(denetim sektöründe 4 büyükler olarak adlandırılan şirketler) denetim firmalarıyla çalışmak gibi faktörlerin açıklama düzeyini anlamlı biçimde artırdığı ortaya konmuştur.

Al-Sartawi vd. (2017), Bahreyn'deki halka açık şirketlerin IAS 1'e uyum düzeyini yönetim kurulu özellikleri bağlamında incelemiş; çalışma neticesinde CEO'ların görevler ayrılığı, yönetim kurulu büyüklüğü ve en büyük hissedarın sahiplik oranının IAS 1'e uyumu negatif etkilediği bulunmuştur.

Elkins vd. (2017) Kanada ve Almanya'daki firmaların IAS 1 kapsamında sermaye yapısı açıklamalarını karşılaştırmalı olarak analiz etmişlerdir. Çalışma neticesinde ülke içi ve ülkeler arası açıklama biçimlerinde ve oran hesaplamalarında anlamlı farklılıklar tespit edilmiş, bu farkların sermaye maliyeti hesaplamalarında %10'u aşan sapmalara yol açtığı gösterilmiştir.

Appiah vd. (2021) çalışmalarında, Gana'daki halka açık şirketlerde denetçi türü ile IAS 1 uyumu arasındaki ilişkiyi firma büyüklüğü ve sektör etkisi bağlamında incelemişlerdir. Çalışma neticesinde, Big 4 denetçileriyle çalışan finans sektöründeki büyük ölçekli firmaların IAS 1 açıklama düzeylerinin daha yüksek olduğu, ancak bu ilişkinin firma büyüklüğü belirli bir eşiği aştığında anlamlı hale geldiği tespit edilmiştir.

Ul Haq ve Arshi (2022) çalışmalarında, Covid-19'un finansal tablolar üzerindeki etkilerini IAS 1 bağlamında ele alarak mevcut sunum formatının kriz koşullarında yetersiz kaldığını savunmuşlardır. Çalışma neticesinde, Covid-19'a özgü giderlerin ayrı başlıklarla raporlanması gerektiğini ve bu kapsamda şeffaflık, karşılaştırılabilirlik ve karar destekleyici bilgi üretimini güçlendirecek alternatif bir tablo yapısı önermişlerdir.

### 3.1.3. Kamu Sektörü Mali Raporlamasına İlişkin Türkiye'de Yapılan Çalışmalar (DMS 1)

Yapılan literatür taramasında DMS 1'i konu edinen yalnızca 1 araştırmaya rastlanmıştır. Bu kapsamda önce bu çalışma ve daha sonra DMS'leri konu edinen genel çalışmalar aşağıda sunulmuştur.

Yanık ve Öztürk (2018) çalışmalarında, DMS 1 Mali Tabloların Sunulması standardı ve esinlendiği IPSAS 1 standardını karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Çalışma sonucunda, DMS 1'deki tam mali tablolar setinin IPSAS 1'deki tam finansal tablolar seti ile tam uyumlu olmaması nedeniyle, Türkiye'de DMS'leri uygulayan kamu kurum ve kuruluşlarının mali tablolarının IPSAS'larla da uyumlu olmayacağı sonucuna varılmıştır. DMS 1'i direkt konu edinen başka bir çalışmaya rastlanmamış olmakla birlikte, diğer DMS'ler ve Türkiye'de devlet muhasebesine ilişkin bazı çalışmalar aşağıdaki gibidir.

Gürdal ve Gündüz (2021), Türkiye'deki Kamu Hastaneleri Birlikleri özelinde DMS 18 Bölümsel Raporlama Standardı'nın uygulanabilirliğini ve kamu mali yönetimine sağlayacağı katkıları incelemişlerdir. Çalışma neticesinde IPSAS 18'e dayanan DMS 18'in sağlık tesislerinin performanslarının ölçülmesi, kaynak ihtiyaçlarının belirlenmesi ve mali raporlamada şeffaflık ile hesap verebilirliğin artırılması açısından kritik bir araç olduğu vurgulanmıştır.

Erdem (2020) çalışmasında devlet harcamalarının büyük bölümünü oluşturan sosyal yardımların mali raporlarda doğru şekilde yer almasının önemini vurgulamıştır. Bu çerçevede, IPSAS 42 Sosyal Yardımlar standardı detaylıca incelenerek, Türkiye'deki DMS'lerde sosyal yardımların muhasebeleştirilmesine yönelik bir standardın bulunmamasının önemli bir eksiklik olduğu ve sorumluluk ile hesap verebilirlik açısından bu standardın kısa sürede yayınlanması gerektiği belirtilmiştir.

Kaya (2019), Bursa Büyükşehir Belediyesi örneğinde bütçe hesaplarının işleyişi ve raporlanmasını inceleyerek, belediyenin yönetsel ve mali yapısını DMS çerçevesinde değerlendirmiştir. Çalışma neticesinde DMS 24 standardının kamu idarelerinde bütçe bilgilerinin mali tablolarda sunumuna katkısı incelenmiş ve bu standardın şeffaflığı ile hesap verebilirliği artırdığı vurgulanmıştır.

Kartalıcı (2019), Türkiye'de devlet muhasebesi reformunun tarihsel gelişimini ve uluslararası standartlarla uyum sürecini kapsamlı biçimde ele almıştır. Çalışma neticesinde özellikle 5018 sayılı

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) sonrasında tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçişin; şeffaflık, hesap verebilirlik ve mali performans ölçümü açısından kamu yönetiminde önemli bir dönüşüm yarattığı vurgulanmıştır. Kuyumcu (2022) ise çalışmasında bu sürece standartlaşma evrelerini de ekleyerek derinlemesine bir değerlendirmede bulunmuştur. Benzer şekilde Kuyumcu ve Bayri (2024) Türkiye’de 2000–2022 yılları arasında devlet muhasebesi alanında yayımlanan akademik çalışmaları bibliyometrik yöntemle inceleyerek alandaki eğilimleri, kurumsal odakları ve metodolojik çeşitliliği ortaya koymuştur. Çalışma, literatürdeki açıklayıcı nitelikli yayımların ağırlığını, kamu kurumlarının katkısını ve Osmanlı dönemi ile güncel uygulamalar arasındaki tematik ayrışmayı vurgulamaktadır.

Kıymık’ın (2023) çalışmasında dikkat çekilen literatür boşluğu, devlet muhasebesi alanında özellikle uluslararası standartlarla uyum, denetim mekanizmalarının etkinliği ve kamu sektörü özelinde kavramsal model geliştirme konularında yeterli sayıda özgün ve karşılaştırmalı çalışmanın bulunmamasıdır. Ayrıca, bibliyometrik analiz sonuçları, bu alandaki yayınların büyük ölçüde betimleyici nitelikte olduğunu ve kuramsal derinlik ile metodolojik çeşitliliğin sınırlı kaldığını göstermektedir. Bu kapsamda söz konusu literatür boşluğunun doldurulması amacıyla bazı ampirik çalışmalar yapılmış olup bunlara ilişkin bilgiler aşağıda yer almaktadır.

Ertan (2023) çalışmasında Devlet Muhasebesi Standartları’na göre hazırlanmış kamu mali tablolarının hesap verebilirlik üzerindeki etkisini araştırmıştır. Bu amaç doğrultusunda Sayıştay Başkanlığı’nda görev yapan 111 Sayıştay denetçisi üzerinde anket çalışması yapılmış olup elde edilen veriler frekans analizi, açıklayıcı faktör analizi, bağımsız örneklem t testi, tek yönlü varyans analizi (ANOVA) ve çoklu doğrusal regresyon analizine tabi tutulmuştur. Bulgular kapsamında, DMS’lere göre hazırlanmış kamu mali tablolarının hesap verebilirliğinin geliştirici bir rol oynadığı tespit edilmiştir.

Kuyumcu (2024a) çalışmasında, Devlet Muhasebe Standartları’nın kamu mali yönetiminde hesap verebilirlik ve uygulanabilirlik açısından rolünü, devlet üniversiteleri özelinde standartları uygulayıcılar bakımından incelemiştir. 129 devlet üniversitesinden 261 katılımcı ile gerçekleştirilen çalışma kapsamında muhasebe ve iç denetim birimlerinde görev yapan personele anket uygulanmış; elde edilen veriler SPSS programında istatistiksel analizlerle değerlendirilmiştir. Bulgular, DMS’ye göre yürütülen muhasebe ve raporlama faaliyetlerinin mali hesap verebilirliği güçlendirdiğini, kamu kaynaklarının etkin ve şeffaf biçimde yönetilmesine katkı sunduğunu ortaya koymuştur.

Haberal ve Akdoğan (2023), Kamu-Özel İşbirliği (KÖİ) kapsamında en yaygın kullanılan modellerden biri olan Yap-İşlet-Devret (YİD) sözleşmelerini incelemiş ve bu modelin muhasebeleştirilmesini hem Devlet Muhasebe Standardı 32 (IPSAS 32) hem de özel sektör için geçerli IFRIC 12 (TFRS Yorum 12) çerçevesinde karşılaştırmalı olarak değerlendirmiştir. Çalışma, YİD sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine dair bir örnek uygulama sunarak, kamu ve özel sektör raporlama standartlarının farklı yönlerini ortaya koymuştur.

Türkiye’de DMS üzerine yapılan literatürün büyük ölçüde betimleyici nitelikte olduğu, sınırlı sayıda ampirik veya karşılaştırmalı analiz çalışmasına dayandığı görülmektedir. Özellikle DMS 1’e doğrudan odaklanan araştırmaların son derece az olduğu söylenebilir.

#### **3.1.4. Özel Sektör Finansal Raporlamasına İlişkin Türkiye’de Yapılan Çalışmalar (TMS 1)**

Türkiye’de özel sektör finansal raporlaması literatürü, küresel IFRS hareketine paralel olarak 2000’li yılların başından itibaren yoğunlaşmış olup, TMS 1 hakkında yapılan çalışmaların 2010’lu yıllardan sonra ortaya çıktığı görülmektedir.

Acar ve Öztürk (2013) çalışmalarında, hizmet sektöründe kullanılan çeşit esasına göre gelir tablosu formatı TMS 1 kapsamında şekil ve içerik açısından değerlendirilmiştir. Çalışma, bu sunum biçiminin sektörel ihtiyaçlara daha uygun olduğunu ve açıklayıcılığı artırarak finansal raporlamada standart uyumunu güçlendirdiğini ortaya koymuştur.

Ulusan'ın (2014) çalışmasında, Borsa İstanbul'daki bankaların kapsamlı gelir kalemlerini TMS 1 standardı doğrultusunda nasıl raporladıkları incelenmiş; bazı uygulamaların standartla uyumlu olmadığı tespit edilmiştir. Çalışma neticesinde özellikle Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) tek tip tablo formatının TMS 1 ile çelişen sunum biçimlerine yol açarak karşılaştırılabilirliği sınırladığı belirtilmiştir.

Tunçez'in (2018) çalışmasında, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile TMS/TFRS arasındaki temel farklar karşılaştırmalı olarak ele alınmış; özellikle orta ve büyük ölçekli işletmeler için BOBİ FRS'nin sade ve uygulanabilir bir alternatif sunduğu vurgulanmıştır.

Altunel ve Fırat'ın (2022) çalışmasında, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin TMS 1'e uyum düzeyleri incelenmiş; sektörlerde yüksek uyum oranları tespit edilmiştir. Ayrıca, enerji sektöründe kaldıraç ve büyüklük; bilişim sektöründe ise kârlılık ile TMS 1 uyumu arasında anlamlı pozitif ilişkiler bulunmuştur.

Yukarıda yer aldığı üzere, TMS 1 hakkında yapılan çalışmaların sınırlı sayıda olduğu görülmektedir.

### 3.2. Dış Denetime İlişkin Yapılan Çalışmalar

Bu alt bölümde, dış denetime yönelik literatür hem uluslararası hem de Türkiye bağlamında incelenmiştir. Öncelikle yüksek denetim kuruluşlarına ilişkin yurt dışı ve Türkiye'de yapılan çalışmalar ele alınmış, ardından bağımsız denetime yönelik uluslararası ve ulusal düzeydeki araştırmalar değerlendirilmiştir.

#### 3.2.1. Yüksek Denetim Kuruluşlarına İlişkin Yurt Dışında Yapılan Çalışmalar

Azuma (2005), Japonya örneğinden yola çıkarak, bir ülkenin Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK) performans odaklı bütçeleme reformlarının başarısında nasıl kilit bir rol oynadığını araştırmıştır. Çalışma, bu kurumların bağımsızlığının, teknik kapasitesinin ve parlamentoya sunduğu güvenilir değerlendirme raporlarının, kamu harcamalarının etkinliğini ve hesap verebilirliğini artırmak için hayati önem taşıdığını belirtmiştir.

González vd. (2008) Avrupa Birliği'ndeki YDK'ların iletişim stratejilerini ve kamuoyuyla etkileşimlerini nasıl dönüştürdüklerini araştırmıştır. Çalışmada, bu kurumların artık geleneksel kapalıktan uzaklaşarak medya ile yakın iş birliği yaptığı ve interneti etkin şekilde kullanarak şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırdığı tespit edilmiştir.

Baimyrzaeva ve Köse'nin (2014) çalışmasında, YDK'ların vatandaş katılımını artırma potansiyeli incelenmiş; geleneksel olarak teknokratik ve kapalı yapılar olarak görülen bu kurumların yönetimde daha kapsayıcı roller üstlenmeye başladığı vurgulanmıştır. Çalışma, YDK ile halk arasında daha verimli iş birliği kurulabilmesi için kurumsal uygulamaların ve iletişim stratejilerinin yeniden yapılandırılması gerektiğini ortaya koymuştur.

Baldacchino vd. (2016) çalışmasında Malta Sayıştayının yıllık denetim raporları üzerinden kamu sektöründeki zayıflıklar analiz edilmiştir. Özellikle kayıt tutma ve politika uyumu alanlarında sıkça karşılaşılan sorunlar, denetim bulgularının yeterince dikkate alınmaması ve iç kontrol sistemlerinin yetersizliğiyle ilişkilendirilmiştir.

Van Winden (2017) çalışmasında, yüksek denetim kurumlarının Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları (SKA) uygulama sürecindeki etkileri incelenmiştir. On sekiz ülkenin Sayıştay benzeri kurumları karşılaştırmalı olarak analiz edilmiş; kurumsal bağımsızlık, iletişim kapasitesi ve örgütsel yetkinliğin denetim etkisini artıran temel faktörler olduğu ortaya konmuştur.

Brusca vd. (2017) Avrupa'da kamu sektörü muhasebe ve denetim sistemlerinde yaşanan reformları ve bu alandaki güncel zorlukları analiz etmişlerdir. Çalışma, Yeni Kamu Yönetimi anlayışı çerçevesinde ülkeler arasında büyük çeşitlilik gösteren uygulamaların AB düzeyinde

harmonizasyon ihtiyacı doğurduğunu vurgulamaktadır. Araştırmacılar, Avrupa Kamu Sektörü Muhasebe Standartları girişimini bu bağlamda değerlendirerek, uyumlaştırma sürecinin fırsatlarını ve zorluklarını eleştirel bir bakış açısıyla ortaya koymuştur.

Cesário vd. (2020) Brezilya örneğinden yola çıkarak, YDK'ların kamu sektöründeki ilişkili taraf işlemlerini nasıl denetlediğini incelemişlerdir. Araştırma, Brezilya YDK'sinin nepotizm ve çıkar çatışması gibi spesifik konulara odaklanırken, uluslararası muhasebe standartlarıyla (IPSAS-20) tam uyum sağlamadığı için ilişkili taraflara yönelik genel denetimde zayıf kaldığını bulmuştur. Çalışma, kamu sektöründe ilişkili taraf işlemlerinin düzenlenmesi ve denetim prosedürlerinin uluslararası standartlara uyulanması gerektiğini vurgulamaktadır.

Ferry vd. (2023) çalışmalarında, INTOSAI üyesi 196 yüksek denetim kurumunun denetim ve hesap verebilirlik düzenlemelerini karşılaştırmalı olarak analiz etmiş olup bu kapsamda kurumsal kapasite, düzenleyici alan ve INTOSAI'nin küresel sesi gibi temalar üzerinden YDK'ların çeşitliliğini ortaya koyarken, bölgesel iş birlikleri yoluyla küresel denetim etkinliğinin artırılabilirliğini savunmuştur.

Dionisijev ve Bozhinovska Lazarevska'nın (2025) çalışmalarında, Balkan ülkelerindeki yüksek denetim kurumlarının Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları ile ilgili performans denetimleri ve bilgi açıklama düzeyleri analiz edilmiştir. Slovenya Sayıştay'ı kapsamlı raporlama ve denetim uygulamalarıyla öne çıkarken, çalışmada Avrupa Birliği (AB) üyeliğinin SKA denetim sıklığı ve açıklama düzeyi üzerinde anlamlı bir etkisinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Özetle, yurt dışı literatür incelendiğinde, YDK'ların rolünün geleneksel mali denetimden, performans odaklı, şeffaf, vatandaş katılımını teşvik eden ve küresel hedefleri (SKA'lar gibi) izleyen modern bir denetim anlayışına doğru evrildiği görülmektedir. Bu dönüşümde kurumsal bağımsızlık, kapasite ve etkin iletişim stratejileri kritik başarı faktörleri olarak öne çıkmaktadır. Ayrıca çalışma kapsamında değerlendirildiğinde, mevcut raporlama standartlarının denetim bakımından önemini ortaya koyan çalışmalar da (Brusca ve diğerleri (2017) ve Cesário ve diğerleri (2020)) bulunmaktadır.

### 3.2.2. Bağımsız Denetime İlişkin Yurt Dışında Yapılan Çalışmalar

Fearnley vd.'nin (2002) çalışmalarında, Birleşik Krallık Mali Raporlama İnceleme Paneli'nin (FRRP) denetçi bağımsızlığı ve muhasebe uyumuna etkileri incelenmiştir. Araştırma, FRRP'nin faaliyetlerinin denetçilerin etik karar alma süreçlerini etkileyerek uyumsuzluk riskini azaltma yönünde güçlü teşvikler sunduğunu ve denetim kalitesini artırdığını ortaya koymuştur.

Krishnamoorthy vd.'nin (2002) çalışmalarında, denetim komitelerinin finansal raporlama kalitesi üzerindeki etkisi ve bağımsız denetçiyle ilişkileri analiz edilmiştir. Araştırma, komite üyelerinin finansal okuryazarlığı ve bağımsızlığı kadar yönetimle kurulan iletişimin niteliğinin de denetim sürecinin etkinliğinde belirleyici olduğunu ortaya koymuştur.

Kueppers ve Sullivan'ın (2010) çalışmalarında, bağımsız denetimin yatırımcı güvenini artırma ve sermaye piyasalarının sağlıklı işlemesi açısından kritik bir rol oynadığı vurgulanmıştır. Denetim sürecindeki profesyonel şüphecilik ve yönetimle kurulan dengeleyici ilişkiler, finansal raporlamanın güvenilirliğini pekiştiren temel unsurlar olarak öne çıkmıştır.

Johl vd.'nin (2013) çalışmalarında, Malezya'daki işletmelerde iç denetim kalitesi ile finansal raporlama kalitesi arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Çalışma neticesinde özellikle iç denetim bağımsızlığı, finansal odaklı denetim faaliyetleri ve yatırım düzeyinin gelir artırıcı olağandışı tahakkukları azalttığı bulunmuştur. Ayrıca, yönetim kurulu kalitesi ile iç denetim kalitesi arasındaki etkileşimin, denetim etkinliğini zayıflatabilecek bir ikame ilişkisi yaratabileceği öne sürülmüştür.

Kantudu ve Samaila'nın (2015) çalışmalarında, Nijerya'daki petrol pazarlama firmalarının finansal raporlama kalitesi ile yönetim kurulu özellikleri ve bağımsız denetim komitesi arasındaki ilişki incelenmiştir. Araştırma, güç ayrılığı, bağımsız yöneticiler, yönetsel hisse sahipliği ve bağımsız

denetim komitesinin finansal raporlama kalitesini anlamlı biçimde etkilediğini ortaya koymuştur.

Abbott vd.'nin (2015) çalışmalarında, iç denetim kalitesinin finansal raporlama üzerindeki etkisi, denetçinin bağımsızlığı ve yetkinliği birlikte ele alınarak analiz edilmiştir. Araştırma sonuçları, bu iki unsurun birlikte varlığının etkili finansal raporlama denetimi için vazgeçilmez olduğunu ortaya koymuş; iç denetim kalitesinin bağımsızlık ve yetkinlik düzeyine bağlı olarak değiştiğini göstermiştir.

Abbas vd. (2021) çalışmalarında, Endonezya Menkul Kıymetler Borsası'ndaki temel sanayi ve kimya şirketleri üzerine yaptıkları çalışmada, bağımsız yönetim kurulu üyelerinin finansal tablo bütünlüğü üzerinde anlamlı pozitif etkisi olduğunu bulgulamışlardır. Ancak çalışma, denetim komitesi varlığı ve firma büyüklüğünün beklentilerin aksine finansal raporlama bütünlüğü üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etki göstermediğini ortaya koymuştur. Bu sonuçlar, Endonezya bağlamında kurumsal yönetim mekanizmalarının geleneksel varsayımlardan farklı işleyişine işaret etmektedir.

Peng ve Chau (2023) çalışmalarında, Çin menkul kıymetler piyasalarında bağımsız denetim kalitesi ile kurumsal nakit tutma düzeyleri arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Araştırma, yüksek kaliteli bağımsız denetimlerin kurumsal nakit tutma oranlarını anlamlı şekilde azalttığını bulgulamıştır. Çalışma ayrıca, bu etkinin özellikle devlete ait olmayan işletmelerde, devlet işletmelerine kıyasla çok daha belirgin olduğunu ortaya koyarak mülkiyet yapısının düzenleyici rolüne işaret etmiştir.

### 3.2.3. Yüksek Denetim Kuruluşlarına (Sayıştay) İlişkin Türkiye’de Yapılan Çalışmalar

Sakal ve Şahin'in (2008) çalışmasında, Türkiye’de kamu kurumlarında performans ölçümünün gelişimi ile Sayıştay denetimi arasındaki ilişki, 5018 sayılı KMYKK çerçevesinde değerlendirilmiştir. Çalışma neticesinde, performans odaklı yönetim anlayışının yaygınlaşmasıyla birlikte Sayıştay’ın denetim rolünün sadece mali uygunlukla sınırlı kalmayıp kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımı açısından da stratejik bir denetim işlevi üstlendiği ortaya konmuştur.

Üstün vd. (2011) çalışmalarında, Türkiye’de Sayıştay’ın “hesap yargısı” fonksiyonu çerçevesinde mali sorumluluk kavramını anayasal ve yasal düzenlemeler ışığında incelemişlerdir. Çalışma, 5018 sayılı KMYKK ile Sayıştay’a verilen raporlama yetkisinin denetimden yargılamaya uzanan süreci güçlendirdiğini ve kamu zararına ilişkin kararların kesin hüküm niteliği taşıyarak hukuki sonuç doğurduğunu ortaya koymuştur.

Önder ve Türkoğlu'nun (2012) çalışmalarında, Türkiye’de kamu denetim anlayışında yaşanan dönüşüm 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu çerçevesinde değerlendirilmiştir. Çalışma, Sayıştay’ın TBMM adına bağımsız denetim yapan merkezi bir aktöre dönüşerek hem mali denetimde tek otorite haline geldiğini hem de kamu yönetiminin meşruiyetini pekiştiren bir unsur olarak konumlandığını ortaya koymuştur.

Coşkun ve Aydın (2018) çalışmalarında, Türkiye’de kamu sektöründe görev yapan Sayıştay denetçileri ile özel sektörde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin mesleki eğitim süreçlerini karşılaştırmalı olarak incelemişlerdir. Çalışma, her iki denetim türünün eğitim içerikleri, unvan yapıları ve yetkilendirme mekanizmaları açısından farklılıklar taşıdığını; ancak denetim kalitesinin artırılması için sürekli mesleki gelişimin her iki alanda da kritik öneme sahip olduğunu ortaya koymuştur.

Parlak (2018) çalışmasında, Sayıştay yargısında “kamu zararı” kavramının mevcut mevzuatla yeterince açıklanamadığını ve uygulamada belirsizliklere yol açtığını vurgulamıştır. Çalışma neticesinde özellikle 5018 sayılı Kanun’un 71. maddesindeki dar tanımın kamu zararının kapsamını sınırladığı; bu nedenle mevzuatın yeniden düzenlenerek tahsil, tazmin ve gerektiğinde para cezası gibi karar türleriyle çeşitlendirilmesi gerektiği önerilmiştir.

Önder ve Meydanlı (2019) çalışmalarında, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu sonrasında TBMM’nin denetim aracı olarak Sayıştay’ın rolünde meydana gelen kurumsal ve işlevsel değişiklikleri incelemişlerdir. Çalışma, Sayıştay’ın denetim kapsamının genişletilmesi ve performans denetimi

yetkisinin tanınmasıyla birlikte, TBMM'ye hesap verebilirlik mekanizmasının güçlendiğini ortaya koymuştur.

Köse (2019) çalışmasında, başkanlık sisteminde yasama-yürütme ilişkileri çerçevesinde denge ve denetim mekanizmalarının demokratik yönetim için temel koşul olduğunu vurgulamıştır. Ayrıca Sayıştay'ın TBMM adına yürütmeyi denetleyen yüksek denetim kurumu olarak, hem kamu yönetiminin hukuk devleti ilkeleri doğrultusunda işlemlerini sağladığını hem de yasamanın yürütme üzerindeki gözetim kapasitesini güçlendirdiğini ortaya koymuştur.

Kuyumcu (2025a) çalışmasında, Türkiye'deki yükseköğretim kurumlarının iç kontrol sistemlerini Sayıştay denetim raporları ışığında COSO (The Committee of Sponsoring Organizations) modeli çerçevesinde analiz etmiştir. Çalışma, üniversitelerin yaşı ve mali hizmetler uzmanı sayısı gibi değişkenlerin iç kontrol eksiklikleriyle istatistiksel olarak anlamlı ilişkiler taşıdığını; buna karşın iç denetçi sayısı ile muhasebe-raporlama bulguları arasında anlamlı bir fark bulunmadığını ortaya koymuştur.

Uzun (2025) çalışmasında, Sayıştayların etik yönetişimde yalnızca denetim değil, aynı zamanda rehberlik ve raporlama işlevleriyle stratejik bir rol üstlendiğini ortaya koymuştur. Ayrıca kamu kurumlarında etik ilkelerin yerleşmesi için Sayıştayların ulusal ve uluslararası iş birlikleriyle desteklenen çok boyutlu yaklaşımları benimsediğini belirtmiştir.

Kuyumcu (2025b) çalışmasında, Türkiye'deki yükseköğretim kurumlarında Sayıştay tarafından tespit edilen muhasebe hatalarını DMS ve IPSAS standartları çerçevesinde analiz etmiştir. En sık karşılaşılan sorunların maddi ve maddi olmayan duran varlıkların eksik/yanlış kaydı, dönem ayırıcı hesapların hatalı kullanımı, tahsil edilmesi gereken alacaklara ilişkin işlem eksiklikleri ve kıdem tazminatı kayıtlarındaki uyumsuzluklar olduğunu tespit etmiştir. Çalışma, bu bulgulara dayalı olarak doğru muhasebe kayıtlarının nasıl oluşturulması gerektiğine dair örnekler sunarak, üniversitelerin mali tablolarının uluslararası karşılaştırılabilirliğini artırmayı ve bu kapsamda literatüre ve uygulayıcılara katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

### 3.2.4. Bağımsız Denetime İlişkin Türkiye'de Yapılan Çalışmalar

Aygören ve Kurtcebe (2010) 2012 yılında yürürlüğe girecek olan Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun bağımsız denetim ve uluslararası muhasebe/finansal raporlama standartlarına uyum yönünden getirdiği düzenlemeleri analiz etmişlerdir. Çalışma, yeni düzenlemelerin tüm şirketleri kapsayacak şekilde şeffaf, güvenilir ve uluslararası standartlara uyumlu bir denetim sistemini hedeflediğini; ayrıca Basel II kriterleriyle uyumlu bir finansal düzenleme çerçevesi oluşturmayı amaçladığını ortaya koymuştur. Araştırmacılar, bu değişikliklerin Türkiye'nin küresel ekonomiyle entegrasyonunu güçlendireceğini vurgulamışlardır.

Özyürek (2012) çalışmasında, bağımsız denetimin UFRS açısından önemini ele almıştır. Çalışma, finansal tabloların güvenilirliğinin doğrudan denetim kalitesiyle ilişkili olduğunu vurgularken; bağımsız denetimin gelişimi, temel kavramları ve UFRS çerçevesinde nasıl yürütüldüğüne dair kapsamlı bir değerlendirme sunmaktadır.

Tüm (2018) çalışmasında, raporlama döneminden sonraki olayların denetim sürecinde dikkatle değerlendirilmesi gerektiğini ve bu olayların niteliğine göre finansal tablolarda düzeltme yapılmasının zorunlu olabileceğini vurgulamıştır. Bu kapsamda BDS 560 (Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar) ve BOBİ FRS çerçevesinde yapılan analiz, denetçilerin sorumluluğunun sadece geçmişe değil, raporlama sonrası gelişmelere de duyarlı olması gerektiğini göstermiştir.

Kaya ve Uzay (2018) çalışmalarında, hileli finansal raporlamaya karşı bağımsız denetçilerin sorumluluklarını, Bağımsız Denetim Standardı 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları ve Etik Kurallar Standardı çerçevesinde ele almışlardır. Çalışma, özellikle büyük ölçekli işletmelerde mevzuata aykırı işlemlerin artmasıyla birlikte, denetçilerin hileye karşı yeterli duyarlılık göstermemelerinin ciddi sonuçlar doğurduğunu ve Kamu Gözetimi Kurumu incelemelerinde bu konuda önemli eksikliklerin tespit edildiğini ortaya

koymuştur.

Adiloğlu ve Güngör (2019) Türkiye'deki bağımsız denetim firmalarının dijitalleşme sürecine uyum düzeylerini incelemişlerdir. Çalışma, denetim firmalarının büyük çoğunluğunun bağımsız ve vergi denetimi hizmeti sunduğunu, ancak dijital altyapı yatırımları ve çalışanlara yönelik bilgi teknolojileri denetimi eğitimi konusunda ciddi eksiklikler bulunduğunu ortaya koymuştur. Özellikle sadece Big 4 firmalarının dijital teknolojilere yatırım yaptığı ve personeline bu alanda eğitim verdiği tespit edilmiştir.

Kuyumcu (2021) çalışmasında, dijital dönüşüm sürecinde bağımsız denetimin etkinliğini artırmak amacıyla Kamu Gözetim Kurumu (KGGK) için kurumlar arası veri iletişimine dayalı bir model önermiştir. Bu model, etik kuralların yalnızca bireysel vicdana bırakılmadan, bilişim altyapısıyla desteklenerek denetim sürecine entegre edilmesini ve olası finansal raporlama risklerinin önceden tespit edilmesini hedeflemektedir.

Karaca ve Tetik'in (2023) çalışmasında, iç denetimin hileli finansal raporlamayı önlemedeki rolü bağımsız denetçiler nezdinde araştırılmıştır. Türkiye'deki 112 bağımsız denetçiden toplanan verilerin PLS SEM (Partial Least Squares Structural Equation Modeling) yöntemiyle analizi, iç denetim faaliyetlerinin hile farkındalığı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi olduğunu ortaya koymuştur. Çalışma, iç denetim birimlerinin organizasyonel yapıdaki konumu ve uzmanlığının hile risklerinin erken tespitinde kritik öneme sahip olduğunu vurgulamaktadır.

Literatür incelemesi, kamu ve özel sektörde raporlama standartlarına ilişkin önemli gelişmeler olduğunu, ancak mali/finansal raporlamanın denetimle ilişkisini ele alan çalışmaların sınırlı kaldığını göstermektedir. Bu nedenle mevcut çalışma, DMS 1 ve TMS 1 standartlarının Sayıştay ve bağımsız denetim ile ilişkisini ele alarak literatüre katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

#### 4. ARAŞTIRMA

Bu çalışmada kullanılan karşılaştırmalı analiz yöntemi, nitel araştırma paradigması içerisinde yer almakta olup, temel veri kaynağı olarak mevzuat metinleri, muhasebe standartları (DMS 1 ve TMS 1), denetim raporları ve akademik yayımlar gibi yazılı belgeler esas alınmıştır. Doküman analizi yoluyla yürütülen bu yaklaşım, kavramsal yapıların, normatif ilkelerin ve uygulama bağlamlarının sistematik biçimde karşılaştırılmasını mümkün kılmaktadır. Nitel karşılaştırmalı analiz, özellikle kamu mali yönetimi ve denetim alanlarında, bağlamsal farklılıkların ve kurumsal rezonansın ortaya konmasında etkili bir yöntem olarak öne çıkmaktadır (Kıral, 2020). Bu kapsamda, DMS 1 ve TMS 1'in finansal raporlama ilkeleri ile yüksek denetim ve bağımsız denetim süreçleri arasındaki ilişki, yazılı belgeler üzerinden kavramsal düzeyde karşılaştırılarak değerlendirilmiştir.

##### 4.1. Kamu Hesap Verebilirliği ve Piyasa Kararları Bakımından DMS 1 ve TMS 1'in Karşılaştırılması

Mali raporlama, her iki sektörde de aynı temel muhasebe ilkelerinden—tarafsızlık, tam açıklama, tahakkuk esası, özün önceliği gibi—beslense de bu ilkelerin uygulanış biçimini ve öncelik sırasını, raporlamanın dayandığı kavramsal çerçevenin nihai amacı belirlemektedir. İşte bu temel ayırım, kamu mali yönetimini düzenleyen DMS 1 ile özel sektör finansal raporlamasını düzenleyen TMS 1 arasındaki en kritik fark olarak ortaya çıkmaktadır.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, bilginin güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlamlı olmasını sağlamak için evrensel bir dil oluşturur. Ancak bu dilin vurgusu ve kelime haznesi hitap ettiği kitlenin ihtiyaçlarına göre değişmektedir. DMS 1'in dayandığı kavramsal çerçevenin temel amacı, devletin vatandaşa karşı sosyal sözleşme kapsamındaki kamu hesap verebilirliğini (public accountability) sağlamaktır. Bu amaç, kaynak tahsisi kararlarına odaklanan TMS 1'in kavramsal çerçevesinden niteliksel olarak farklılaşır. Bu nedenle, her iki standart da "tahakkuk esası"nın benimsemiş olsa da DMS 1'de bu esas, bütçe gerçekleştirmeleri ve uzun vadeli kamu borcunun net resmini sunmak için kullanılırken, TMS 1'de işletmenin belirli bir dönemdeki performansını

(kâr/zarar) doğru yansıtmak için merkezi bir role sahiptir.

Bu varoluşsal amaç farkı, 1980'ler sonrasında kamu sektörüne hâkim olan Yeni Kamu İşletmeciliği felsefesi ile daha da belirginleşmiş ve raporlama pratiğine 'ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik' ölçütleri olarak yansımıştır. Ancak vurgulanmalıdır ki, YKİ'nin getirdiği bu performans odaklı dönüşüm, DMS 1'in özünde var olan kamu hesap verebilirliği amacını ortadan kaldırmamış, aksine onu girdi odaklılıktan çıkırtı ve sonuç odaklılığa doğru evrimlendirerek güçlendirmiştir.

Sonuç olarak, aynı temel muhasebe ilkelerini paylaşırsalar da DMS 1 ve TMS 1, hizmet ettikleri farklı kavramsal çerçeveler (kamu hesap verebilirliği vb. kaynak tahsisi kararları) nedeniyle farklı bir odağa, önceliğe ve raporlama pratiğine sahiptir. Bu kapsamlı karşılaştırma, aradaki farkların daha iyi anlaşılabilmesi için Tablo 1'de özetlenmiştir.

**Tablo 1. DMS 1 ve TMS 1'in Mali/Finansal Raporlama Yaklaşımlarının Karşılaştırması**

Boyut	DMS 1 – Mali Tabloların Sunulması	TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu
<b>Varoluşsal Amaç &amp; Felsefe</b>	Kamu yararı ve demokratik hesap verebilirlik ön plandadır. Devletin vatandaşlara karşı sosyal sözleşme kapsamındaki kaynak kullanımı ve hesap verme yükümlülüğünü (accountability) temsil eder. Meşruiyet ve güven tesis etmek esastır.	Bireysel çıkar ve piyasa verimliliği esastır. Yatırımcı ve kreditorlerin kaynak tahsisi kararları için karşılaştırılabilir, tarafsız bilgi sunmak önemlidir. Rekabet avantajı ve risk yönetimi ön plandadır.
<b>Varoluş Mantığı</b>	Kamu hizmeti sunmak ve kamu yararını gözetmek. Varlık nedeni kâr değil, toplumsal ihtiyaçların karşılanmasıdır.	Sürekli değer yaratmak ve kârı maksimize etmek. Varlık nedeni, mümkün olan en yüksek finansal getiriyi sağlamaktır.
<b>Değer Tanımı ve Yaratılan Değerin Niteliği</b>	Toplumsal Değer: Altyapı, eğitim, sağlık, güvenlik gibi somut olmayan ve parasal olarak kolay ölçülemeyen çıktılar.	Ekonomik Değer: Nakit akışı, kâr, piyasa payı ve hissedar sermayesindeki artış gibi parasal olarak ölçülebilen çıktılar.
<b>Sermaye ve Kaynak Yapısı</b>	Zorunlu Katkılar: Vergi gelirleri, devlet tahvilleri. Kaynak sağlayıcılar (vatandaşlar) doğrudan bir finansal getiri beklentisi içinde değildir.	Gönüllü Yatırımlar: Özkaynak (hisse senedi), ticari borçlanma. Kaynak sağlayıcılar (yatırımcılar) riskleri oranında finansal getiri bekler.
<b>İşlemlerin Ekonomik Doğası</b>	Ağırlıklı olarak "karşılıksız" (non-exchange) işlemler (vergi tahsilatı, sosyal transfer harcamaları).	Tamamen "karşılıklı" (exchange) işlemler (mal/hizmet satışı, borç alıp verme).
<b>Karar Verme Mekanizması</b>	Siyasi Süreçler ve Hiyerarşi: Bütçe kanunları, mevzuat ve idari düzenlemelerle şekillenir. Demokrasi ve bürokrasi içinde ilerler.	Piyasa Dinamikleri ve Hiyerarşi: Talep, arz, rekabet koşulları ve yönetim kurulu kararlarıyla şekillenir. Piyasa disiplini ve hız esastır.
<b>Temel Hedef Kitle</b>	Çoğulcu ve Demokratik Aktörler: • Vatandaşlar (temsilen TBMM) • Sayıştay • Yargı Organları • Hazine ve Maliye Bakanlığı • Uluslararası Kuruluşlar (IMF, DB) • Sivil Toplum Kuruluşları ve Medya	Piyasa Odaklı ve Ekonomik Aktörler: • Mevcut ve Potansiyel Yatırımcılar • Kreditorler • Düzenleyici Kurumlar (SPK, BDDK) • Vergi İdaresi • Denetim Firmaları • Analistler ve Portföy Yöneticileri
<b>Hesap Verebilirlik</b>	Demokratik hesap verebilirlik; kamu yönetiminde vatandaşın hesap sorma hakkının temsilciler aracılığıyla kurumsallaşması.	Piyasa temelli hesap verebilirlik; yatırımcıların ve kreditorlerin karar alma süreçlerine güvenilir bilgi sağlanması.
<b>Tabloların İçeriği</b>	Bütçe gerçekleştirmeleri, kamu borç stoku, faaliyet sonuçları, varlık ve yükümlülüklerin kamu maliyesine etkisi.	Gelir tablosu, finansal durum tablosu, nakit akım tablosu ve özkaynak değişim tablosu üzerinden işletme kârlılığı, likidite ve finansal riskler.
<b>Ölçme ve</b>	Etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik	Gerçeğe uygun değer, tahakkuk esaslı

Boyut	DMS 1 – Mali Tabloların Sunulması	TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu
<b>Değerleme</b>	kriterleri; kamu kaynaklarının sürdürülebilirliği ve borç yönetimi odaklı yaklaşım.	muhasebe, yatırımcıya güvenilir bilgi sağlama odaklı yaklaşım.
<b>Düzenleyici Otorite</b>	Hazine ve Maliye Bakanlığı – Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu.	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
<b>Uluslararası Dayanak</b>	IPSAS-1 – Presentation of Financial Statements.	IAS-1 – Presentation of Financial Statements.
<b>Bilgi Üretiminin Normatif Temeli</b>	Vatandaşların vergilerle sağlanan kaynakların kullanımını izleyebilmesi için şeffaflık ve hesap verebilirlik.	Yatırımcıların sermaye piyasasında güven ortamında karar alabilmesi için finansal raporlamada güvenilirlik.
<b>Zaman Ufku ve Planlama Odağı</b>	Uzun Vadeli: Nesiller arası sürdürülebilirlik. Altyapı projeleri, emeklilik sistemleri gibi onlarca yıla yayılan planlamalar esastır.	Nispeten Kısa Vadeli: Piyasa tepkisi ve çeyreklik/yıllık finansal performans. Ar-Ge, teknolojik yenilenme ve şirket birleşmeleri gibi uzun vadeli projeksiyonlarda bile kısa vadeli ve dönemsel kâr maksimizasyonu esastır.
<b>Raporlama Dönemi ve Sıklığı</b>	Mali yıl bazlı, kamu bütçe döngüsüne paralel	Dönemsel (yıllık, çeyreklik), yatırımcı bilgi ihtiyacına göre
<b>Tabloların Formatı ve Ek Açıklamalar</b>	Faaliyet raporları, bütçe cetvelleri, borç yönetimi tabloları	Dipnotlar, muhasebe politikaları, segment raporlaması
<b>Konsolidasyon Yaklaşımı</b>	Kamu idareleri arası konsolidasyon sınırlı ve mevzuata bağlı	Grup şirketleri konsolidasyonu TFRS 10 Konsolida Finansal Tablolar'a göre zorunlu
<b>Performans Göstergeleri</b>	Etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik, kamu hizmet çıktıları	Kârlılık, likidite, finansal oranlar
<b>Risk Profili ve Odağı</b>	Sistemik ve Siyasi Risk: Ekonomik krizler, sosyal huzursuzluk, politik istikrarsızlık. Odağı, bu riskleri önlemek ve kamu hizmetlerinin kesintisiz sürdürülmesidir.	Finansal ve Ticari Risk: Likidite riski, kredi riski, piyasa riski (kur, faiz). Odağı, bu riskleri yöneterek finansal kayıpları en aza indirmek ve fırsatlara dönüştürmektir.
<b>Başarısızlığın Sonuçları</b>	Toplumsal Maliyet: Kamu hizmetlerinin aksaması, güven erozyonu, sosyal çalkantılar. Çözüm genellikle siyasi ve idari tedbirlerdir.	Finansal Çöküş: İflas, hisse senedi değer kaybı, yatırımcı zararı. Çözüm genellikle hukuki süreçler ve piyasa tarafından elenmez.
<b>Yasal Sonuçlar ve Hesap Yargılaması</b>	Sayıştay bulguları, TBMM bütçe görüşmeleri, hesap yargılaması	Sermaye piyasası düzenlemeleri, sözleşmesel yükümlülükler
<b>Teknolojik Altyapı ve Dijitalleşme</b>	Kamu Entegre Mali Yönetim Bilgi Sistemi (KBS, e-Bütçe)	ERP sistemleri, e-defter, e-fatura entegrasyonu

**Kaynak:** Literatürde yer alan çalışmalar kapsamında yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1, DMS 1 ve TMS 1 arasındaki teknik farklılıkları sistematize etmekle kalmayıp, bu farklılıkların ardındaki temel kurumsal gerilimi<sup>1</sup> de göz önüne sermektedir. Yatırımcı odaklı piyasa verimliliği ile vatandaş odaklı demokratik hesap verebilirlik arasında bir gerilim söz konusudur. Bu ayırım, sadece raporlama tekniklerini değil, aynı zamanda denetim mekanizmalarının işleyiş mantığını, yaptırım gücünü ve nihayetinde devlet ile piyasa arasındaki ilişkinin doğasını şekillendirmektedir.

<sup>1</sup> Burada gerilim ifadesi, YKİ anlayışı doğrultusunda iki kavramın birbirini etkileme gücünün tanımlanması ve anlaşılması amacıyla kullanılmıştır.

Gerilim: İki uçundan ters yanlara çekilen bir telin her noktasında, o iki güce karşı koyan güç; tevdettir (TDK, <https://sozluk.gov.tr/>, erişim tarihi: 28.10.2025).

TMS 1'in "yatırımcı güveni" odağı, onu özü itibarıyla bir risk yönetimi enstrümanına dönüştürmektedir. Buradaki temel işlev, finansal tablolardaki maddi yanlışlık riskini makul bir düzeye çekerek, sermaye piyasalarının işleyişi için gerekli olan güveni inşa etmektir. Denetim, bu sürecin ayrılmaz bir parçasıdır ve bağımsız denetçiler yatırımcılar adına bir güvence (assurance) hizmeti sunmaktadır. Bu denetim davranışının merkezinde, işlemlerin yasallığından ziyade, sunulan finansal tabloların gerçeği yansıtma derecesi yer almaktadır. Yaptırım mekanizması ise büyük ölçüde piyasa tarafından oluşturulur: güven kaybı, hisse fiyatlarının düşmesi, kredi notunun zayıflaması ve nihayetinde sermayeye erişimin pahalalanması veya kesilmesi şeklinde tezahür eder. Bu nedenle, TMS 1 bağlamındaki denetim, piyasa disiplininin dışsal bir tezahürüdür.

Buna karşılık, DMS 1'in "demokratik hesap verebilirlik" yönelimi, onu bir meşruiyet ve siyasi kontrol aracı haline getirir. Burada finansal raporlama, devletin vatandaşla olan sosyal sözleşmesi kapsamındaki performansının bir muhasebesidir. Sayıştay gibi yüksek denetim kurumlarının rolü, bir güvence hizmetinden ziyade, bir hesap sorma (scrutiny) faaliyetidir. Denetimin odağı, kaynakların sadece doğru hesaplanıp hesaplanmadığı değil, aynı zamanda yasalara uygun, ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığıdır. Bu, denetimi teknik bir faaliyet olmaktan çıkarıp doğası gereği siyasi ve hukuki bir sürece dönüştürür. Bu bağlamdaki yaptırım, piyasa tepkisinden farklı olarak, siyasi sonuçlarla ilişkilidir: TBMM'deki bütçe görüşmeleri, idari soruşturmalar, kamuoyu baskısı ve nihayetinde bir sonraki seçimde oylara yansıyan bir güven kaybı.

Bağlamlaştırmalı analiz, mali raporlama standartlarının içinde yer aldıkları sosyoekonomik bağlamın hâkim sözleşme türünü yansıttığını göstermektedir. TMS 1, gönüllü bir piyasa sözleşmesinin finansal dilini oluştururken, DMS 1 zorunlu bir toplumsal sözleşmenin muhasebe çerçevesini sunmaktadır. Bu iki farklı sözleşme türü, kaçınılmaz olarak farklı denetim felsefeleri, davranışları ve yaptırım mekanizmaları doğurur. Kamu mali yönetiminde yaşanan reformlar, özellikle de YKİ etkisi, bu iki farklı mantığın kamu sektörü içinde nasıl sentezlendiğini veya çatıştığını anlamak için bu analitik çerçeveyi kritik kılmaktadır.

#### **4.2. Sayıştay Denetimi ve Bağımsız Denetimin Karşılaştırılması**

Dış denetim, şeffaflık ve hesap verebilirliğin temel taşı olmakla birlikte, bu işlevi yerine getirme biçimi, hizmet ettiği temel kurumsal mantığa göre köklü farklılıklar gösterir. Türkiye'de bu durum, biri devletin demokratik meşruiyetini denetleyen Sayıştay, diğeri ise piyasanın finansal güvenilirliğini denetleyen bağımsız denetim olmak üzere iki paralel kurumsal hat üzerinde somutlaşmaktadır. Her ikisi de bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerine dayansa da denetim felsefeleri, hedef kitleleri ve nihai yaptırım mekanizmaları birbirinden ayrılmaktadır.

Bu ayrımın özünde, bir önceki bölümde ele alınan DMS 1 ve TMS 1 standartlarındaki felsefi bölünme yatmaktadır. Sayıştay, DMS 1'in şekillendirdiği "kamu hesap verebilirliği" rejiminin denetleyicisi konumundadır. Denetiminin odağı, kamu kaynaklarının yasallık, düzenlilik ve performans (ekonomiklik, verimlilik, etkinlik) çerçevesinde kullanılıp kullanılmadığıdır. Bu, onun denetimini esasen bir siyasi ve hukuki hesap sorma mekanizması yapar. Bağımsız denetim ise TMS 1'in hüküm sürdüğü alanda, finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığına odaklanır. Buradaki temel işlev, yatırımcı ve kreditoirlere bir güvence sağlamak ve böylece sermaye piyasalarının işleyişine olan güveni tesis etmektir.

Bu temel felsefi ayrışma, iki denetim türünün raporlama hedeflerinden yaptırım gücüne kadar tüm süreçleri farklılaştırmaktadır. Tablo 2, bu iki farklı kurumsal mantığın yol açtığı somut operasyonel farklılıkları karşılaştırmalı olarak özetlemektedir.

**Tablo 2. Sayıştay ve Bağımsız Denetimin Kurumsal Mantıklarının Karşılaştırması**

Boyut	Sayıştay Denetimi	Bağımsız Denetim
<b>Temel Varoluşsal Mantık (Niçin Var?)</b>	Demokratik Meşruiyetin Denetimi: Devletin vatandaştan aldığı vergi yetkisinin ve kamu kaynaklarının sosyal sözleşme çerçevesinde kullanımının denetimi.	Piyasa Güveninin Tesis Edilmesi: Sermaye piyasalarının sağlıklı işleyebilmesi için finansal bilgilerin güvenilirliğine dair güvence sağlamak.
<b>Hâkim Olan Sözleşme Türü</b>	Toplumsal Sözleşme (Zorunlu): Vatandaş ile devlet arasındaki ilişki.	Piyasa Sözleşmesi (Gönüllü): Yatırımcı ile şirket arasındaki ilişki.
<b>Denetimin Temel İşlevi</b>	Hesap Sorma (Scrutiny) ve Siyasi Kontrol: Kamu yönetiminin siyasi organlar (TBMM) ve dolayısıyla vatandaş nezdinde hesap vermesini sağlamak.	Güvence (Assurance) ve Risk Azaltma: Finansal bilgi kullanıcılarının karar alma süreçlerindeki riskleri makul bir düzeye indirmek.
<b>Nihai Yaptırımın Niteliği</b>	Siyasi ve İdari: Güven oyu/oylaması, kamuoyu baskısı, idari ve cezai yaptırımlar, hesap yargılaması.	Ekonomik ve Piyasa Temelli: Hisse senedi fiyatında düşüş, kredi notunun zayıflaması, itibar kaybı, sermayeye erişimin zorlaşması.
<b>Başarısızlığın Tanımı</b>	Kaynağın yasaya aykırı, verimsiz veya etkisiz kullanılması: kamu yararının zedelenmesi.	Finansal tablolarda önemli yanlışlıkların tespit edilememesi: yatırımcının yanıltılması.
<b>Hukuki Dayanak</b>	Anayasa md. 160 ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu. TBMM adına yürütülür.	6102 sayılı TTK (Türk Ticaret Kanunu) ve 660 sayılı KHK (Kanun Hükmünde Kararname) (KGK düzenlemeleri). Sermaye piyasası ve TTK hükümlerine dayanır.
<b>Kurumsal Konum</b>	Anayasal bir yüksek denetim organı, yargısal yetkilere sahip.	KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler veya denetim firmaları tarafından yürütülür.
<b>Amaç</b>	Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik, verimli ve hukuka uygun kullanımını denetlemek, TBMM'ye bilgi sağlamak.	İşletmelerin finansal tablolarının önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence sağlamak, yatırımcıların karar alma süreçlerini bilgiyle desteklemek.
<b>Hedef Kitle</b>	TBMM, kamu idareleri, dolaylı olarak vatandaşlar.	Yatırımcılar, kreditorler, düzenleyici kurumlar, analistler.
<b>Bağımsızlık</b>	Anayasa ve uluslararası yüksek denetim ilkeleri (INTOSAI Lima ve Meksika Bildirgeleri) ile güvence altına alınmıştır.	Denetçi bağımsızlığı KGK düzenlemeleri, BDS (ISA) ve TTK md. 400 çerçevesinde sağlanır.
<b>Kapsam</b>	Merkezi yönetim bütçesi, mahallî idareler, sosyal güvenlik kurumları, kamu kaynağı kullanan tüm kamu idareleri.	Denetime tabi şirketler (TTK m.397), büyük ölçekli işletmeler, halka açık şirketler, finansal kuruluşlar.
<b>Hakim Disiplin</b>	Hukuk, Kamu Yönetimi, Siyaset Bilimi.	Muhasebe, Finans, İşletme.
<b>Denetim Türleri</b>	Mali denetim, uygunluk (mevzuata uyum) denetimi, performans denetimi.	Finansal tablo denetimi (makul güvence düzeyinde).
<b>Yöntem ve Standartlar</b>	INTOSAI denetim standartları, ulusal kamu mali yönetimi mevzuatı, DMS (Devlet Muhasebesi Standartları).	Uluslararası Denetim Standartları (ISA), Türkiye Denetim Standartları (BDS), TMS/TFRS'ye uyumlu finansal raporlama çerçevesi.
<b>Raporlama</b>	TBMM'ye sunulur, kamuya açıklanır. Bulgular idareler için bağlayıcıdır; gerektiğinde hesap yargılamasına konu olur.	Finansal tablo kullanıcılarına sunulur. Rapor yatırımcı ve kreditorlerin karar süreçlerinde kullanılır.
<b>Sonuçların Bağlayıcılığı</b>	Hukuki ve idari sonuç doğurur; düzeltici eylemler, hesap yargılaması ve TBMM'de bütçe görüşmeleri üzerinde etkilidir.	Hukuki bağlayıcılık sınırlıdır; daha çok piyasa güveni ve düzenleyici kurumların yükümlülükleri üzerinden sonuç doğurur.
<b>Hesap Verebilirlik Boyutu</b>	Demokratik hesap verebilirlik: Vatandaş adına TBMM ve Sayıştay üzerinden kamu yönetiminin denetimi.	Ekonomik/piyasa odaklı hesap verebilirlik: Yatırımcı ve kreditorlerin bilgi ihtiyacına yanıt.

Boyut	Sayıştay Denetimi	Bağımsız Denetim
<b>Kamu Yararı İlişkisi</b>	Vatandaşların vergilerle oluşturulan kamu kaynaklarının şeffaf ve etkin kullanımını güvence altına alır.	Yatırımcıların ve piyasaların güvenilir bilgiye erişimini sağlar, sermaye piyasası istikrarına katkı sunar.
<b>Uluslararası Dayanak</b>	INTOSAI, Lima Deklarasyonu, Meksika Bildirgesi.	ISA (International Standards on Auditing), IFAC, IFRS çerçevesi.
<b>Denetim Sürecinin Başlatılması</b>	TBMM adına otomatik ve düzenli olarak yürütülür	Şirketin denetime tabi olması ve sözleşme yapılmasıyla başlar
<b>Denetim Raporunun Kamuoyuna Etkisi</b>	Medya, STK'lar ve akademi tarafından izlenir; kamuoyu baskısı oluşturabilir	Piyasa algısını etkiler; yatırım kararlarını yönlendirir
<b>Denetim Sürekliliği ve Sıklığı</b>	Yıllık ve düzenli; kamu bütçe döngüsüne bağlı	Yıllık, çeyreklik veya sözleşmeye bağlı
<b>Denetim Ekibinin Niteliği</b>	Sayıştay denetçileri; kamu görevlisi statüsünde	KGK lisanslı denetçiler; özel sektör profesyonelleri
<b>Denetim Sonrası Yaptırım Mekanizması</b>	Hesap yargılaması, TBMM müdahalesi, idari yaptırımlar	SPK uyarısı, yatırımcı güveni kaybı, sözleşmesel sonuçlar

**Kaynak:** Literatürde yer alan çalışmalar kapsamında yazar tarafından oluşturulmuştur.

Denetim, yalnızca teknik bir doğrulama süreci değil; kamusal sorumluluğun ve ekonomik güvenin yeniden üretildiği bir bilgi rejimidir. Sayıştay ve bağımsız denetim, farklı kurumsal mantıklara dayanarak, toplumsal düzenin iki ayrı yüzüne hitap eder: biri kolektif sorumluluğun temsiliyle kamu otoritesini denetlerken, diğeri bireysel çıkarın rasyonelleşmesiyle piyasa aktörlerini bilgilendirir. Bu ayrım, denetimin yalnızca “neye bakıldığı” değil, “neden ve kimin için bakıldığı” sorularına verilen cevabı da dönüştürür.

Tablo 2'nin ortaya koyduğu üzere, bu temel ayrım somut denetim davranışlarına yansımaktadır. Sayıştay'ın “hesap sorma” (scrutiny) işlevi, onu özünde bir meşruiyet denetimine yönlendirir; yaptırım gücünü hukuktan ve siyasi süreçten almaktadır. Buna karşılık, bağımsız denetimin “güvence” (assurance) işlevi, onu bir risk yönetimi aracına dönüştürür; yaptırımı piyasa dinamikleri ve itibar kaybı üzerinden işlemektedir. Dolayısıyla bu iki denetim sistemi, bilgi üretiminin tarafsız araçları değil; belirli değer sistemlerinin ve yönetim felsefelerinin taşıyıcılarıdır. Tablo 2, bu iki yaklaşımın yalnızca yapısal farklarını değil, aynı zamanda denetimin toplumsal anlamını ve yol açtığı kurumsal davranış biçimlendiren normatif sınırlarını da görünür kılmaktadır.

## 5. SONUÇ

Bu çalışma, DMS 1 ve TMS 1 standartları ile bunlara eşlik eden denetim rejimlerini, salt teknik çerçeveler olarak değil, modern devlet ve piyasa toplumunun insanı, kurumu ve değeri farklı şekillerde “hesaplanabilir kıldığı” ve böylece yönetilebilir hale getirdiği iki ayrı kurumsal mantık ve yönetim aklı olarak okumanın gerekliliğini ortaya koymaktadır. Ancak, Yeni Kamu İşletmeciliği ile tetiklenen yakınsama dinamiği, bu iki farklı yönetim aklının Türkiye gibi kendine özgü bir sosyo-kültürel ve ekonomik matriste nasıl bir sentez gerçeklik oluşturduğunun analizini gerekli kılmakta ve bu durum çalışmanın odak noktasını bu etkileşim alanına yönlendirmektedir.

Yeni Kamu İşletmeciliği, temelde DMS 1 standardının TMS 1'e özgü piyasa mantığını içselleştirmesi üzerine inşa edilmiş olsa da bu aktarım kaçınılmaz olarak yapısal ve normatif sınırlarla karşılaşmaktadır. Bu sınırlar, devletin piyasa aktörlerinden ontolojik düzeyde ayrıştığı iki

temel işlevde somutlaşmaktadır. Bunlar: Gelir Toplama (Vergi) ve Gelirin Yeniden Dağıtımıdır (Sosyal Yardım/Teşvik).

Bu ayrımın epistemolojik temeli, "değer" ve "mübadele" kavramlarının bu iki alanda taşıdığı farklı anlamlarda yatmaktadır. Bir şirketin geliri, gönüllü bir piyasa mübadelesinin (satış) sonucu olan ve özkaynak getirisi anlamına gelen "kâr" iken; devletin geliri, hukuki cebir ile tahsil edilen ve karşılıksız bir aktarımı temsil eden "vergi"dir. Benzer şekilde, özel bir işletmenin gideri, gelecekteki kârı maksimize etmeye yönelik stratejik bir "yatırım" iken; devletin sosyal transfer harcamaları, piyasa dağılımının yarattığı eşitsizlikleri telafi etmeye yönelik bir "sosyal dayanışma ve yeniden bölüşüm" aracıdır.

Bu ontolojik farklılık, TMS 1'in "kârlılık" ve "operasyonel verimlilik" gibi temel göstergelerinin, devletin bu kamusal işlevlerini anlamlandırmada yapısal bir yetersizlik taşıdığı anlamına gelmektedir. Örneğin, bir vergi dairesinin performansı, salt tahsilat oranıyla değil, aynı zamanda mükellef haklarına saygı, vergi adaleti ve hukuki güvenlik gibi normatif kriterlerle birlikte değerlendirilmek zorundadır. Keza, bir sosyal yardım programının "etkinliği", birim dağıtım maliyetiyle değil, yoksulluğun azaltılması, sosyal dışlanmanın önlenmesi ve toplumsal refahın artırılması gibi niteliksel sonuçlarla ölçülmelidir. Dolayısıyla, söz konusu alanlarda DMS 1, TMS 1 ile yakınsamak bir yana, ondan köklü bir şekilde ayrılmak ve "kamu yararı", "sosyal adalet" ve "hakkaniyet" gibi kendine özgü etik değerler etrafında özerk bir hesap verebilirlik çerçevesi inşa etmek durumundadır.

Daha da derinde, bu iki muhasebe mantığının etkileşimi, evrensel olduğu iddia edilen normatif çerçevelerin yerel kültürel kodlarla olan gerilimli ilişkisini ve bu ilişkinin bir "üst-kodlama" (over-coding) sürecine nasıl dönüştüğünü açığa çıkarmaktadır. Türkiye bağlamında, TMS 1'in taşıyıcısı olan "bireyci rasyonalite" ve "hissedar değeri" gibi kavramlar, toplumsal ilişkileri şekillendiren "dikey dayanışma ağları", "aidiyet odaklı sosyal sermaye" ve "kamusal otoriteye dair farklı tarihsel tasavvurlarla" kesişir. Benzer şekilde, DMS 1'in idealindeki "demokratik hesap verebilirlik" mekanizması, devlet-toplum ilişkisinin geleneksel "paternalist kodları" ve "devlet-baba" imgesiyle sürekli bir müzakere ve çatışma halindedir.

Bu nedenle, iki sistem arasındaki yakınsama, mekanik bir "standart transferi" olarak değil, karmaşık bir kültürel çeviri (cultural translation) ve yeniden anlamlandırma süreci olarak kavranmalıdır. Ancak Anglo-Sakson muhasebe geleneğinin merkezinde yer alan "hissedar değeri maksimizasyonu" ve "piyasa odaklı şeffaflık" gibi kavramlar, Türkiye'deki kamusal alana aktarıldığında, yapısal ve kültürel bir gerilim yaratmaktadır. Bu bakış açısına göre, devletin bir "verimlilik ve performans öznesi" olarak yeniden kurgulanması, küresel piyasa entegrasyonu ve yabancı yatırım çekmek açısından kaçınılmaz bir modernleşme adımıdır. Bu mantık, yalnızca finansal raporlamayı değil, aynı zamanda denetim rejimlerini de dönüştürmeyi hedefler. Bağımsız denetimin "risk odaklı" metodolojisi, kamunun mali denetimine uyarlandığında, geleneksel Sayıştay denetiminin hukuki uygunluk odaklı, formalist yapısıyla çatışma potansiyeli taşır. Anglo-Amerikan muhasebe mantığı, kamunun da tıpkı özel sektör gibi "kaynak kullanım etkinliği" ve "sonuç odaklı yönetim" ilkeleriyle yönetilmesi ve denetlenmesi gerektiğini savunur. Bu çerçevede, DMS 1'in TMS 1 ile yakınsaması ve buna paralel olarak bağımsız denetim tekniklerinin kamu denetimine entegrasyonu, devletin "hesap verebilirliğinin" artması ve "kamu kaynaklarının daha rasyonel dağıtılması" olarak yorumlanır. Öte yandan, bu evrenselci ve teknik rasyonalite söylemi, hem bağımsız denetimin "hissedar çıkarı" odağının kamu yararı kavramıyla, hem de Sayıştay'ın geleneksel "kanunilik" denetimi ile performans denetimi arasındaki gerilimle Türkiye'deki toplumsal yapının "ilişkisel ağlar", "devlete duyulan güvenin paternalist temelleri" ve "kollektif sorumluluk anlayışı" gibi yerel dinamiklerle çatışmaktadır. Bu nedenle, Anglo-Sakson modelinin dayattığı "tek tip" muhasebe ve denetim standardizasyonu, yalnızca teknik bir uyum meselesi değil, aynı zamanda bir "kültürel iktidar" ve "yönetim zihniyetinin dönüşümü" sürecidir. Bu süreç, Türkiye'nin kendine özgü sosyo-kültürel matrisinde, standartların ve denetim yaklaşımlarının "yukarıdan aşağıya" dayatılması yerine, "eleştirel bir sentez" ile yeniden anlamlandırılmasını gerektirmektedir.

Bu kapsamda bağımsız denetimin "risk odaklı" yaklaşımı, kamu denetimine aktarılırken, Türkiye'deki hiyerarşik bürokrasi kültürü içinde anlam kaybına uğrayabilir veya içi boş bir jargona dönüşebilir. Kamu muhasebesine entegre edilmeye çalışılan "performans göstergeleri", yerel siyasetin clientelist (müşteri) ilişkileri tarafından araçsallaştırılabilir veya bu ilişkileri meşrulaştıracak bir teknik rıza aracına dönüşebilir.

Bu çalışmanın ortaya koyduğu üzere, YKİ'nin DMS 1 üzerindeki dönüştürücü etkisi, bir devlet okulunun inşası gibi somut bir kamusal eylemde dahi kendini gösterebilir. Geleneksel paradigmada hukuki bir yükümlülüğün ve toplumsal sorumluluğun simgesi olan okul, YKİ ile birlikte metrekafe maliyeti, inşaat süresi ve öğrenci kapasitesi gibi performans göstergeleri üzerinden ölçülebilir ve özel sektörle kıyaslanabilir bir "yatırım nesnesine" dönüştürülebilir. Bu durum, devletin yönetim zihniyetinin hukuki otoriteden ekonomik-istatistikî bir optimizasyon mantığına evrildiğinin açık bir kanıtıdır. Ancak, eğitimin niteliği veya toplumsal bütünleşme gibi ölçülmesi güç kamusal değerlerin bu süreçte gözden kaçma riski, iki sistem arasındaki yakınsamanın körlemesine değil, Türkiye'nin ve vatandaşlarının kültürünü ön plana alan eleştirel bir sentez ile yürütülmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Bu çalışmanın ortaya koyduğu teorik çerçeve, Türkiye'deki muhasebe ve denetim ekosisteminin dönüşümünü anlamak için, nicel yöntemlerin ötesine geçen nitel ve eleştirel bir araştırma gündemini zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda, gelecek çalışmalar için aşağıdaki ampirik ve kavramsal yönelimler önerilmektedir:

DMS 1 performans göstergelerinin (örn. Faaliyet Sonuçları Raporları) kamu yöneticilerinin zihniyetinde ve karar alma süreçlerinde nasıl bir dönüşüm yarattığı, derinlemesine mülakatlar ve söylem analizi yöntemleriyle incelenmelidir. "Kamu yararı"nın bu yeni dil içinde nasıl yeniden tanımlandığı veya direnç gösterdiği ortaya konmalıdır.

Kamu-Özel Ortaklığı (KKO) projeleri, düzenlenmiş özelleştirmeler veya devlet teşviki alan şirketler gibi iki unsurun kesişim alanları etnografik yöntemlerle araştırılmalıdır. Bu alanlarda hangi çelişkilerin ortaya çıktığı, hangi geçici "sentez" denetim pratiklerinin geliştirildiği ve hesap verebilirlik açıklarının nasıl yönetildiği keşfedilmelidir.

Kültürel çevirinin izini sürmek, "risk temelli denetim", "gerçeğe uygun değer" veya "sosyal etki ölçümü" gibi kavramların, merkezi bürokrasi veya yerel yönetimler gibi farklı bağlamlara "tercüme edilirken" nasıl bir anlam kaybına, dönüşüme veya dirence uğradığı, karşılaştırmalı vaka analizleriyle irdelenmelidir.

Vergi ve sosyal yardımın özel mantığı, TMS 1'in kâr mantığının aksine, vergi idarelerinin "vergi adaleti" ve sosyal yardım kurumlarının "dayanışma" paradigmasına dayanan hesap verebilirlik modelleri ayrıca tanımlanmalı ve bu kurumların performansının salt mali göstergelerle değerlendirilmesinin yarattığı çarpıklıklar eleştirel bir perspektifle ortaya konmalıdır.

Veri merkezli gözetim ve tahmine dayalı denetim, KBS ve büyük veri analitiğinin kamu denetiminde "tümevarımsal" denetim anlayışını güçlendirirken, "tahmine dayalı denetim" adı verilen ve önceden suçlu/sorunlu ilan eden yeni bir gözetim rejimine nasıl zemin hazırladığı, veri etiği ve dijital gözetim perspektifinden ele alınmalıdır.

Direnç pratikleri ve istenmeyen sonuçlara yoğunlaşmak. Bu hesaplanabilirlik rejimlerinin kamu çalışanlarının "performans göstergelerini manipüle etmesi" veya şirketlerin "kısa vadeli kâr göstergelerine" odaklanarak uzun vadeli değer yıkımına yol açması gibi nasıl davranışsal direnişler ve istenmeyen sonuçlar geliştirdiği etnografik çalışmalarla ortaya konmalıdır.

Söz konusu araştırmaların gerçekleştirilmesi ile muhasebe standartları ve denetim olgusunun Türkiye'nin sosyo-kültürel ve kurumsal matrisi içindeki dönüşümünün sistematik olarak açığa çıkarılması; böylece teknik prosedürler ile toplumsal yönetim dinamikleri arasındaki diyalektik ilişkinin daha kapsamlı bir teorik çerçeveye oturtulmasına katkı sağlanacağı düşünülmektedir.

---

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış Bağımsız

**Çıkar Çatışması:** Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

**Etik Onay:** Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

**Yazar(lar) Katkısı:** Oğuz KUYUMCU (% 100)

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The author(s) declares that there is no conflict of interest.

**Funding:** The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

**Ethical Approval:** This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

**Author(s) Contributions:** Oğuz KUYUMCU (% 100)

---

## KAYNAKÇA

Abbas, D. S., Ismail, T., Taqi, M., ve Yazid, H. (2021). The influence of independent commissioners, audit committee and company size on the integrity of financial statements. *Studies of Applied Economics*, 39(10).

Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., ve Peters, G. F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3-40.

Acar, D., Öztürk, M. S., ve Usul, H. (2016). Dijital ortamda denetim: Sürekli denetim. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(Muhasebe Denetimi Özel Sayısı), 1561-1571.

Acar, V., ve Öztürk, M. S. (2013). TMS-1: Finansal tabloların sunulduğu standardı kapsamında hizmet sektöründe çeşit esasına göre düzenlenebilecek gelir tablosunun içerik ve şekil yönünden incelenmesi. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 6(3), 15-42.

Adiloglu, B., ve Gungor, N. (2019). The impact of digitalization on the audit profession: a review of Turkish independent audit firms. *Journal of business economics and finance*, 8(4), 209-214.

Al-Sartawi, A. M. M., Alrawahi, F., ve Sanad, Z. (2017). Board characteristics and the level of compliance with IAS-1 in Bahrain. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 9(4), 303-321.

Appiah, K. O., Tetteh, S. K., ve Kamil, R. (2020). Auditor type and IAS-1 compliance nexus: do size and industry effects matter? *International Journal of Accounting and Finance*, 10(4), 190-211.

Aygören, H., ve Kurtcebe, E. (2010). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun bağımsız denetim, uluslararası muhasebe standartları, uluslararası finansal raporlama standartları ve Basel II kriterleri yönüyle genel değerlendirilmesi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (6), 1-9.

Azuma, N. (2005). The role of the supreme audit institutions in new public management (NPM): The trend of continental countries. *Government Auditing Review*, 12, 69-84.

Baimyrzaeva, M., ve Kose, H. O. (2014). The role of supreme audit institutions in improving citizen participation in governance. *International Public Management Review*, 15(2), 77-90.

Baldacchino, P. J., Pule, D., Tabone, N., ve Agius, J. (2016). *Recent annual report weaknesses by a*

- supreme audit institution: An analysis.* In J. A. Samuels, J. B. Semple, ve R. J. Thornton (Eds.), *Contemporary Issues in Bank Financial Management* (Vol. 97, pp. 133–156). Emerald Group Publishing Limited. <https://doi.org/10.1108/S1569-375920160000097010>
- Belhamri, A., ve Busheikhi, A. (2019). Requirements for the presentation of financial statements in Algeria according to International Public Sector Accounting Standard 1 (IPSAS-1) for the regulation of public money. *North African Journal of Economics*, 15(2), 261–278.
- Benito, B., Brusca, I., ve Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293-317.
- Boston, J. (2016). *Basic NPM ideas and their development.* In The Ashgate research companion to new public management (pp. 17-32). Routledge.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., ve Manes-Rossi, F. (2018). *IPSAS, EPSAS and Other Challenges in European Public Sector Accounting and Auditing.* In: Ongaro, E., Van Thiel, S. (eds) *The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe.* Palgrave Macmillan, London. [https://doi.org/10.1057/978-1-137-55269-3\\_8](https://doi.org/10.1057/978-1-137-55269-3_8)
- Cesário, G., Cardoso, R. L., ve Aranha, R. S. (2020). The surveillance of a supreme audit institution on related party transactions. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(4), 577-603.
- Christian, C. C. (2021). IPSAS-1 as a veritable strategy for good governance and economic development in a post-covid-19 economy in Nigeria. *Journal of Business and African Economy*, 7(1), 17-27.
- Coşkun, A., ve Aydın, M. (2018). Bağımsız denetçiler ve Sayıştay denetçilerinin mesleki eğitim süreçlerine ilişkin mukayeseli bir araştırma. *OPUS International Journal of Society Researches*, 9(16), 2364-2387.
- Crişan, A. R. (2014). Similarities and dissimilarities between the Romanian public accounting system and IPSAS-1–Presentation of financial statements. *SEA–Practical Application of Science*, 2(4), 229-235.
- Crîşmariu, ŞI. A., ve Hlaciuc, E. (2021). Delimitări și fundamente teoretice privind IPSAS-1. [Theoretical Delimitations and Foundations Regarding IPSAS-1]. In *International Scientific Conference on Accounting, ISCA* (pp. 137-143). "Ștefan cel Mare" University of Suceava, Romania.
- Daas, G., Alia, M. A., ve Nayfa, H. J. (2025). The impact of implementing IPSAS-1 Presentation of financial statements on the reporting quality of large and medium-sized Palestinian municipalities. *An-Najah University Journal for Research-B (Humanities)*, 9999(9999), None-None.
- Dionisijev, I., ve Bozhinovska Lazarevska, Z. (2025). Enhancing sustainable progress: an analysis of supreme audit institutions' performance audits and information disclosure practices. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 37(2), 254-272.
- Elkins, H., Entwistle, G., Vaidyanathan, G., ve Bastiaansen, I. (2017). Investigating capital structure through IAS-1: Variations in disclosure and measurement. *International Journal of Accounting and Finance*, 7(3), 209-233.
- Erdem, B. (2020). Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları (IPSAS) kapsamında sosyal yardımların muhasebeleştirilmesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(3), 529-538.
- Ertan, S. (2023). Devlet muhasebesi standartlarına göre hazırlanan finansal tabloların kamu sektöründe hesap verebilirliğe etkisi. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, Zonguldak, Türkiye.

- Evans, L. (2003). The true and fair view and the 'fair presentation' override of IAS-1. *Accounting and Business Research*, 33(4), 311-325.
- Fearnley, S., Hines, T., McBride, K., ve Brandt, R. (2002). The impact of the financial reporting review panel on aspects of the independence of auditors and their attitudes to compliance in the UK. *The British Accounting Review*, 34(2), 109-139.
- Ferry, L., Hamid, K., ve Hebling Dutra, P. (2023). An international comparative study of the audit and accountability arrangements of supreme audit institutions. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(4), 431-450.
- Fırat, F., ve Altunel, N. (2022). TMS-1 Finansal tabloların sunuluşu standardına uyum derecelerinin Borsa İstanbul (BİST)'da incelenmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 22(67), 279-295.
- Gaio, C., ve Mateus, M. (2014). Relato financeiro das empresas cotadas em Portugal—Grau de conformidade com os requisitos de divulgação da IAS-1. *Contabilidade & Gestão: Portuguese Journal of Accounting and Management*, 15, 39-73.
- González, B., López, A., ve García, R. (2008). Supreme Audit Institutions and their communication strategies. *International Review of Administrative Sciences*, 74(3), 435-461.
- Gürdal, K., ve Gündüz, F. (2013). Kamu hastaneleri birliklerinde DMS-18 Bölümsel raporlama uygulaması ve öneriler. *Sayıştay Dergisi*, (88), 49-67.
- Haberal, Z., ve Akdoğan, N. (2023). Kamu özel iş birliği kapsamında yap işlet devret modelinin devlet muhasebe standartları ve uluslararası muhasebe standartları açısından değerlendirilmesi ve örnek bir uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 23(69), 135-168.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public administration*, 69(1), 3-19.
- Iatridis, G., ve Valahi, S. (2010). Voluntary IAS-1 accounting disclosures prior to official IAS adoption: An empirical investigation of UK firms. *Research in International Business and Finance*, 24(1), 1-14.
- Incollingo, A., ve Di Carlo, F. (2012). IAS-1 revised e nuova rappresentazione della performance economica nel bilancio: evidenze empiriche da Italia e Francia. *Financial reporting: bilancio, controlli e comunicazione d'azienda*: 2, 2012, 11-41.
- K. Johl, S., Kaur Johl, S., Subramaniam, N., ve Cooper, B. (2013). Internal audit function, board quality and financial reporting quality: evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 28(9), 780-814.
- Kantudu, A. S., ve Samaila, I. A. (2015). Board characteristics, independent audit committee and financial reporting quality of oil marketing firms: evidence from Nigeria. *Journal of Finance, Accounting & Management*, 6(2).
- Karaca, H., ve Tetik, N. (2023). *İç denetimin hileli finansal raporlama üzerine etkisi: Bağımsız denetçiler üzerine bir uygulama*. Hiperlink. İstanbul.
- Kartalçı, K. (2019). Türkiye'de devlet muhasebesi reformunda güncel gelişmeler. *Firat University Journal of Social Sciences*, 29(1), 261-276.
- Kaya, H. P., ve Uzay, Ş. (2018). Hileli finansal raporlama ve bağımsız denetçinin sorumluluğu. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 721-740.
- Kaya, Y. (2019). Devlet muhasebe standardı 24 (DMS 24): Bütçe bilgilerinin mali tablolarda sunumu ve bir uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir, Türkiye.
- Kıral, B. (2020). Nitel bir veri analizi yöntemi olarak doküman analizi. *Siirt Üniversitesi Sosyal*

*Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(15), 170-189.

Kıymık, H. (2023). Devlet muhasebesi alanında yapılan akademik çalışmaların bibliyometrik analizi. XXX. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Bildiriler Kitabı, 234-242.

Köse, H. Ö. (2019). Başkanlık sisteminde denge ve denetim: Parlatmentonun yürütmeyi denetleme işlevi ve parlamento adına yürütölen sayıştay denetiminin önemi. *Sayıştay Dergisi*, (114), 7-31.

Krishnamoorthy, G., Wright, A., ve Cohen, J. (2002). Audit committee effectiveness and financial reporting quality: Implications for auditor independence. *Australian Accounting Review*, 12(28), 3-13.

Kueppers, R. J., ve Sullivan, K. B. (2010). How and why an independent audit matters. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(4), 286-293.

Kuyumcu, O. (2021). Bağımsız denetimde verinin önemi: Kurumlar arası veri iletişim modeli önerisi. *Türkiye Mesleki ve Sosyal Bilimler Dergisi*, (5), 79-89.

Kuyumcu, O. (2022). *Türkiye’de devlet muhasebesi ve standartlaşma süreci*. İçinde Ed. Karacagil, Z. ve Bulut, M. Sosyal Bilimlerinde Güncel Tartışmalar, 10(1), 429-440.

Kuyumcu, O. (2024a). Devlet muhasebe standartlarının hesap verebilirlik ve uygulanabilirlik açısından incelenmesi: Devlet üniversitelerinde bir araştırma. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta, Türkiye.

Kuyumcu, O. (2024b). Kamu ve özel sektör muhasebesi kavramsal çerçevelerinin karşılaştırmalı analizi. *Maliye Dergisi*, 187, 221-246.

Kuyumcu, O. (2025a). Yükseköğretim kurumlarında iç kontrol: Sayıştay denetim raporları üzerine bir araştırma. *Denetışim*, (32), 131-147.

Kuyumcu, O. (2025b). Uluslararası ve ulusal muhasebe standartları açısından sayıştay denetim bulguları: yükseköğretim kurumları örneği. *Sayıştay Dergisi*, (135), 601-633.

Kuyumcu, O., ve Bayrı, O. (2024). Türkiye’de devlet muhasebesi alanında 2000- 2022 yılları arasında yayınlanan makalelerin bibliyometrik analizi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 23(71), 97-122. <https://doi.org/10.55322/mbbakis.1296806>

Lapsley, I. (2008). The NPM agenda: back to the future. *Financial accountability & management*, 24(1), 77-96.

Osborne, David ve Gaebler, Ted (1992). Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector, Addison-Wesley, MA.

Önder, M., ve Meydanlı, M. A. (2019). TBMM'nin denetim aracı olarak Sayıştay'ın rolü: 6085 sayılı sayıştay kanunu sonrası değışiklikler ve etkisi. *Amme İdaresi Dergisi*, 52(3).

Önder, Ö., ve Türkoğlu, İ. (2012). Denetim anlayışının değışimi: Yeni sayıştay kanunu üzerine değerdendirmeler. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 8(17), 197-214.

Özyürek, H. (2012). Uluslararası finansal raporlama standartları açısından bağımsız denetimin önemi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(2), 95-105.

Parlak, N. (2018). Sayıştay yargısında kamu zararı kavramı: Sorunlar ve öneriler. *Sayıştay Dergisi*, (108), 7-38.

Peng, C., ve Chau, K. Y. (2023). Independent audit quality and corporate cash holdings. *Finance Research Letters*, 58, 104405.

Pollitt, C., ve Bouckaert, G. (2017). *Public management reform: A comparative analysis-into the age of austerity*. Oxford university press.

- Sakal, M., ve Şahin, E. A. (2008). Kamu kurumlarında performans ölçümü ve sayıştay denetimi ilişkisi: Türkiye'deki düzenlemeler bakımından bir değerlendirme. *Sayıştay Dergisi*, (68), 3-27.
- Sforza, V. (2008). L'informativa di bilancio secondo i principi contabili internazionali per il settore pubblico. Prime riflessioni sulle criticità di applicazione dell'IPSAS-1 nelle amministrazioni pubbliche italiane.
- Szychta, A., ve de la Rosa, D. (2012). Comprehensive income presentation under IAS-1: the reporting practices of the largest companies listed on the Warsaw Stock Exchange. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 68(124), 121-145.
- Thinggaard, F., Wagenhofer, A., Evans, L., Gebhardt, G., Hoogendoorn, M., Marton, J., ve Peasnell, K. (2006). Performance reporting—the IASB's proposed formats of financial statements in the exposure draft of IAS-1. *Accounting in Europe*, 3(1), 35-63.
- Trofimova, L. B. (2014). Features of formation of the financial-standing statement of a public sector entity adjusted for the IPSAS-1 "Presentation of financial statements" requirements. *Mezhdunarodnyy Bukhgalterskiy Uchet*, 10(304), 16–21.
- Tunçez, H. A. (2018). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye muhasebe standartları (TMS) arasındaki temel farklılıklar. *Journal of International Social Research*, 11(61).
- Tüm, K. (2018). Raporlama döneminden sonraki olayların bağımsız denetim standartları (BDS 560) ve büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) kapsamında incelenmesi. *Journal of Politics Economy and Management*, 1(1), 49-61.
- ul Haq, I., ve Arshi, T. A. (2022). The impact of covid-19 on IAS-1 presentation of financial statements. *Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 21(1), 7-17.
- Uluslan, H. (2014). Bankaların kapsamlı karı (zararı) ve diğer kapsamlı kar (zarar) kalemlerini raporlama uygulamalarının" TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu" standardı açısından incelenmesi. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 6(1), 121-139.
- Umut, E., ve Öztürk, C. (2019). Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları (IPSAS): Genel bakış ve IFRS'lerden farklılığı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 445-478.
- Uzun, Y. (2025). Sayıştayların kamuda etik yönetimi güçlendirme uygulamaları. *Sayıştay Dergisi*, (135), 569-600.
- Üstün, Ü. S., Hepaksaz, E., Kılıç, R., ve Kuluçlu, E. (2011). Kamu mali yönetimi ve sayıştay hesap yargısında mali sorumluluk. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(2), 379-397.
- Varıcı, İ., & Özdemir, F. S. (2013). Uluslararası finansal raporlama standartlarına yönelişin kültür bağlamında değerlendirilmesi. *Mali Çözüm*, 23(119), 15-41.
- Winden, E. V. (2017). Auditors of sustainability: exploring the role of supreme audit institutions in the implementation of the Sustainable Development Goals. Master's thesis. Utrecht University. Utrecht, Nederland.
- Yanık, S. S., ve Öztürk, C. (2018). Devlet muhasebesinde muhasebe sistemleri ve tam tahakkuk sisteminin DMS-1–Mali tabloların sunulması standardı açısından değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 1007-1029.
- Yasser, G. M., Kuhait, A. A., ve Neamah, M. F. (2025). An investigation in use of IPSAS-1 standard for performance evaluation in government universities: A case study of Kufa University, Iraq. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 25(5), 435-450.

