

T.C. Sayıştay Denetim Bulguları Doğrultusunda Denetim (Düzenlilik) Raporlarının İçerik Açısından İncelenmesi: 2013–2018 Devlet Üniversiteleri

A Content Analysis of the Audit (Regularity) Reports with Regards to the Turkish Court of Accounts' Audit Findings: State Universities 2013–2018

Mahmut Demirbaş 

Muhasebe ve Finansman Uzmanı (Emekli), Isparta

Özet

Kamu üniversitelerinin (2012'de 103, 2018'de 129 üniversite) 2012–2018 yılları arasındaki ortalama %87 oranında yapılan denetim süreçleri sonundaki Sayıştay düzenlilik raporları, INTOSAI tarafından belirlenen uluslararası denetim standartları ile uyumu açısından incelenmiştir. Hiçbir üniversitenin ismi raporda belirtilmemiştir. Çalışmanın amacı denetim bulgularını anlamak ve bulgulara üniversite yöneticilerinin dikkatini çekmektir. Sayıştay, denetim sürecinde elde etmiş olduğu bulguları “denetim görüşünü etkileyen” ve “denetim görüşünü etkilemeyen” olarak sınıflandırmış olmasına rağmen denetim görüşü değişikliği içinde olmamıştır. Bu durum INTOSAI uluslararası denetim standartlarındaki görüş çeşitleri ile örtüşmemektedir. Sayıştay denetim raporlarında “olumsuz denetim görüşü” ve “görüş bildirmekten kaçınma” görüş türlerini kullanmamıştır. Sayıştayın devamlılık temelinde ve yüksek oranda kamu üniversitelerini denetlediği görülmektedir. Uluslararası denetim standartları doğrultusunda raporlarda %50.7 oranında şartlı denetim raporu verilmesi, %49.3 oranında şartsız (olumlu) denetim görüşünün verilmesi gerektiği ortaya çıkmıştır. Özellikle 2017 yılında kurumların %76.2'sine şartlı denetim raporu verilmesi gerekliydi. Denetlenen kurumların, ortalama %69.37 oranında denetim görüşünü etkilemeyen bulguya, %49.81 oranında denetim görüşünü etkileyen bulguya sahip olduğu görülmüştür. Denetim bulgularının bir kısmı hile kavramı ile örtüşmektedir. Hata ve hile kapsamına girebilecek bulgular sınıflandırılmamıştır. Bulgu sahibi kurum sayılarında yıllar itibarıyla artış olmuştur. Bu durum bulguların anlaşılmadığını ve gereken önemin verilmediğini ortaya koymaktadır. Düzenlilik denetim raporlarının muhasebenin temel kavramlarından süreklilik, tutarlılık ve tam açıklama kuralına uymadığı tespit edilmiştir. Sayıştayın tüm denetim raporlarını kamuya paylaşması da şeffaf ve tarafsızlığının göstergesidir. Sayıştay TBMM adına önemli bir görevi yerine getirmektedir. Herkesin ihtiyacı olan bir kurumdur. Sayıştayın yıpratılması gereklidir. Fakat kurumun sınıflandırma, tutarlılık ve hata ile hile ayırımı yaparak görüşünü yansıtması ve INTOSAI denetim standartlarına denetim görüşleri açısından uyum sağlanması gerekmektedir.

Anahtar sözcükler: Denetim raporu, devlet üniversiteleri, düzenlilik raporu, Sayıştay.

Abstract

The Turkish Court of Accounts' regularity reports released after the audits of the public universities conducted in 2012–2018 covering 87% of them in total (103 public universities in 2012 and 129 in 2018) were examined in terms of their compliance with the international audit standards set by INTOSAI. No university name is mentioned in the report. Our goal is to understand the audit findings and draw university administrators' attention to the findings. Although the Turkish Court of Accounts classified its audit findings as “affecting the audit opinion” and “not affecting the audit opinion”, the audit opinion did not change, which does not match the INTOSAI international audit standards. The Turkish Court of Accounts neither gave an adverse audit opinion nor issued a disclaimer of opinion. The Turkish Court of Accounts is observed to audit the public universities on a continuous basis and at a high rate. In line with the international audit standards, the audit reports were found to require a qualified opinion of 50.7% and an unqualified (positive) opinion of 49.3%. Especially in 2017, 76.2% of the institutions should have been given qualified audit reports. On average, 69.37% of the audited institutions had findings that did not affect the audit opinion, and 49.81% had findings that affected the audit opinion. Some of the audit findings fit in with the description of fraud. The findings that may fall within the scope of error and fraud are not even classified. The number of institutions with audit findings has increased over the years, which reveals that neither the findings are understood properly nor the due attention is paid to them. It was determined that the regularity audit reports do not comply with the continuity, consistency and full disclosure principles, among the fundamental principles of accounting. The fact that the Turkish Court of Accounts shares all audit reports with the public is an indicator of its transparency and impartiality. The Turkish Court of Accounts performs an important task on behalf of Turkish Grand National Assembly (TBMM), and it is an institution that everyone needs. The Turkish Court of Accounts should not be weakened. However, the Court must distinguish between classification, consistency, error and fraud, and to reflect its opinion accordingly. It must also follow the INTOSAI audit opinion standards.

Keywords: Audit report, regularity report, state universities, Turkish Court of Accounts.

İletişim / Correspondence:

Prof. Dr. Mahmut Demirbaş
Kurtuluş Mah. 137 Cad. Alperen Sitesi,
D: 7, Isparta
e-posta: demirbasmahmut@hotmail.com

Yükseköğretim Dergisi / TÜBA Higher Education Research/Review (TÜBA-HER), 12(2), 257–269. © 2022 TÜBA

Geliş tarihi / Received: Mart / March 28, 2020; Kabul tarihi / Accepted: Nisan / April 16, 2021

Bu makalenin atfı künyesi / How to cite this article: Demirbaş, M. (2022). T.C. Sayıştay denetim bulguları doğrultusunda denetim (düzenlilik) raporlarının içerik açısından incelenmesi: 2013–2018 devlet üniversiteleri. *Yükseköğretim Dergisi*, 12(2), 257–269. doi:10.2399/yod.21.710476

ORCID ID: M. Demirbaş 0000-0001-8151-4799

Sayıştay, 1982 Anayasası'ndan Türkiye Cumhuriyeti'nin temel organları başlığı içerisinde yargı organı olarak tanımlanmıştır. Sayıştay Anayasa'nın 160. maddesinden almış olduğu yetkiye dayanarak Türkiye Büyük Millet Meclisi adına (yüksek denetim görevi) ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak (hesap yargısı görevi) (Akyel, 2015) görevini yerine getirmektedir.

Yöntem

“Özel Bütçeli İdareler A” sınıflandırılmasındaki üniversitelerle ait denetim süreçleri sonrasında kamuya sunulmuş olan 2013–2018 yılları arasındaki 2013 yılında 48 üniversite, 2014 yılında 57 üniversite, 2015 yılında 64 üniversite ile 2016 yılında 72, 2017 yılında 74 ve 2018 yılında 91 üniversiteye ve ait Sayıştay düzenlilik denetim raporları içerik^[1] açısından analiz edilmiştir. Analiz sürecinde hem niteliksel hem de niceliksel çalışma yapılmıştır. Çalışma kapsamında hiçbir üniversitenin ismine yer verilmemiştir.

Çalışmada birincil amaç, üniversite isminden ziyade denetim bulgularını anlamak ve Sayıştayın düzenlilik denetim raporlarının, 1953 yılında oluşturulan ve üye sayısı 189'a yükselen INTOSAI^[2] (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü) denetim standartlarına (Koçberber, 2008) denetim görüşleri açısından uygunluğunu incelemektir.

Çalışmada ikincil amaç ise 2012–2018 yıllarına ait düzenlilik denetim raporundaki bulgulara yer vererek ilgili üniversite

yöneticilerinin dikkatini bulgulara çekmektir. Cari dönemde kendi kurumlarında olmayan bir bulgu diğer dönemlerde ortaya çıkabilir. Bulguların bütünü hakkında bir bilgi sahibi olunursa tedbir alması da daha erken olur ve kurumlar denetim süreçlerini daha sağlıklı ve kendine güven içinde tamamlayabilirler. Bütçelerini daha iyi planlayabilir ve yönetebilirler.

Bulgular ve Tartışma

Yıllar itibarıyla Sayıştay tarafından denetimi yapılan üniversite sayıları ■ Tablo 1'de ifade edildiği gibidir. Denetlenme oranının minimum %76 olması, hatta bazı yıllar %100 olması denetimin sürekliliğinin sağlanması açısından da önemlidir.

Denetim süresi açısından baktığımızda sürenin 1 yıllık olduğunu ve Sayıştayın yüksek oranda üniversiteleri denetlediğini görülmektedir. ■ Tablo 2'de yer alan verilerden de görülebileceği gibi, toplam 103 üniversitenin 2012–2018 yıllarını kapsayan 7 yıllık süreyi kapsayan çalışmada, üniversitelerin %39.80'inin 7 yıl içinde 7 yıl ve %100 oranında denetlendiği, %17.48'inin 7 yıl içinde 6 yıl ve %98.71 oranında denetlendiği, %16.50'sinin 7 yıl içinde 5 yıl ve %71.43 oranında denetlendiği ve %26.21'inin 7 yıl içinde 4 yıl ve %57.14 oranında denetlendiği tespit edilmiştir.

■ Tablo 3'teki bulgular çerçevesinde; özel bütçeli kurumların 2012–2018 yılları itibarıyla kullanmış olduğu bütçe ödenekleri toplamı 558.482.560,431 TL'dir. Ortalama %32.17 başlangıç bütçesinden sapma ile gerçekleşen bütçe ödenekleri 7 yıllık zaman diliminde %144.3 oranında artmıştır. Kullanılan

■ **Tablo 1.** Yıllar itibarıyla denetlenen üniversite sayısı.

Yıllar	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Denetlenen üniversiteler	88	97	103	103	76	86	98
Toplam üniversite sayısı	103	103	103	103	109	109	129
Üniversitelerin denetlenme oranı	0.85	0.94	1.00	1.00	0.74	0.80	0.76

Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019a.

■ **Tablo 2.** Üniversitelerin denetim sıklığı.

Denetlenen üniversite sayısı	41	18	17	27
Denetlenen üniversitenin toplam üniversiteye oranı	0.398058	0.174757	0.1650485	0.2621359
Denetleme oranı	1	0.857143	0.714286	0.5714286

Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019a.

[1] İçerik analizi yöntemi, mevcut sorunların sistematik ve tarafsız olarak ortaya konmasını hedefler (Koçak, 2006). Varolan yazılı yayınlanan bilgilerin esas içeriklerinin ve kapsadığı mesajların özet olarak sunulması ve vurgulanması eylemi olarak tanımlanmaktadır (Sert, Kurtuluş, Akıncı ve Seferoğlu, 2012).

[2] INTOSAI'nin belirlediği uluslararası standartlar üye ülkelerde geçerli olup kullanan ülkelerin yasalarınca özellikli biçime getirilerek uygulanmaktadır. Bu standartlar: Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası İnceleme Standartları, Uluslararası Güvence Standartları, Uluslararası Benzer Hizmet Standartları ve bunlara ilişkin Uygulama Rehberi'ni belirlemektedir (Kaval, 2003). Dünya genelindeki INTOSAI bölgesel kuruluşları (INTOSAI, 2017); OLACEFS (1965), AFROSAI (1976), ARABOSAI (1976), ASOSAI (1978), PASAI (1987), CAROSAI (1988); EUROSAI'dır (1990).



■ **Tablo 3.** Özel bütçeli idarelerin merkezi yönetim toplam bütçe ödenekleri ve kullanımı (TL).

Ödenekler/Yıllar	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Bütçe başlangıç ödenekleri	38.944.870.000	45.002.167.100	48.647.481.000	53.069.588.000	68.938.657.000	79.433.539.000	88.528.812.000
Bütçe yılsonu ödenekleri	54.445.896.506	61.340.051.133	69.359.621.794	82.249.886.887	91.500.035.564	105.088.276.024	129.714.570.199
Ödenek üstü giderler	17.940.315	59.213.292	370.742	123.313	3.672.129	6.078.864	50.450.662
İptal edilen ödenekler	-3.267.866.281	-4.285.538.964	-3.949.714.727	-3.800.448.367	-5.661.478.753	-4.953.578.019	-6.773.789.803
Ertesi yıla devreden ödenekler	-55.081.576	-22.989.757	-54.238.708	-354.484.273	-655.521.123	-485.757.030	-241.912.892
Kullanılabilir bütçe ödenekleri	51.140.888.964	57.090.735.704	65.356.039.101	78.094.954.247	85.186.707.817	99.655.019.839	122.749.318.166
Hazineye aktarılan tutar	-969.580.776	-4.415.837	-59.863.479	-62.396.691	0	0	-150.000.000
Hazineden alınan pay	55.790.247	52.681.181	545.883	100.000.000	74.606.263	78.138.476	93.391.326
Kullanılan bütçe ödenekleri	50.227.098.435	57.139.001.048	65.296.721.505	78.132.557.556	85.261.314.080	99.733.158.315	122.692.709.492
Başlangıç bütçesinden sapma (kullanılan bütçe ödenekleri/ başlangıç bütçe ödenekleri)-1	0.2897	0.2697	0.3422	0.4723	0.2368	0.2556	0.3859
Kullanılan bütçe ödenekleri trend analizi	100	1.138	1.300	1.556	1.698	1.986	2.443

Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019c.

bütçe ödeneğinin büyüklüğü, başlangıç bütçesinden sapmanın önemli olduğu bir ekonomide Sayıştayın denetimlerinin ve düzenlilik raporlarının önemi artırmaktadır. Uslu ve Ertaş (2018) yapmış oldukları çalışmada da bütçe performansı açısından 2014 yılında elli üniversitenin, 2015 yılında ise elli beş üniversitenin etkin olduğunu belirtmişlerdir.

Kamuda yeni yönetim yaklaşımında; idarelerin yapmış olduğu işlemlerin sadece yasal düzenlemelere uygun olması yeterli değildir. Aynı zamanda kamuya yararlı ve verimli yürütülmesi gerekmektedir (Baş, 2005). Kamu yönetimindeki yetki devriyle aynı orantıda hesap verme sorumluluğu teşvik edilmelidir (Baş, 2005).

Harcama yetkilisi; harcama talimatı verme ve buna konu olan harcamaların bütçe ilke ve esaslarına, tüm yasal düzenlemelere uygun olmasından sorumludur (Görgün, 2011). Fazla sorumluluğa sahip kişiler üniversitelerde en üst ita amiri Rektör, Senato, Dekanlar ve Müdürlerdir. Fakat idari işlemlerin bir çoğu genel sekreterlik ve daire başkanlıkları ile yerine getirilmektedir. Rektörler 4 yıl süre ile senatörler de 3 yıl süre ile atanmaktadır. Gerek üst kurullarda, gerekse üniversitelerdeki genel sekreterlik ve daire başkanlıkları için süre sınırlaması yoktur.

Düzenlilik denetimleri, mali denetim ve yasalara uygunluk denetimi olarak ikiye ayrılmaktadır. Sayıştay düzenlilik denetimi kapsamında iki unsuru da gerçekleştirmektedir (Uysal, 2010).

Sayıştay iki denetim kapsamındaki bulguları ilk olarak 2018 yılında sınıflandırmaya ve sayılaştırmaya başlamıştır. Bu çerçevede mali rapor ve tabloları (mali denetim) etkileyen hata sayısını 258 bulgu, mevzuata uygunluğa (uygunluk denetimi) ilişkin hata sayısını 298 bulgu ve mali yönetim ve iç kontrol sistemine (mali denetim) ilişkin hata sayısını da 157 bulgu olmak üzere toplam 713 bulgu olarak açıklamıştır. Sayıştayın daha önceki değerlendirmelerinde bulguların sayılaştırılması ile ilgili veriler mevcut değildir. Sadece bulguların niteliği üzerine açıklama yapılmıştır. Sayıştay düzenlilik denetim raporları okunarak var olan bulgular incelenmiş ve tasnif edilmiştir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019a, b, c, d).

Denetleyen Kuruluş Sayıştayın Sorumluluğu

Anayasa'ya göre (md. 160) Sayıştay, "merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir". 10.12.2003 tarihinde kabul edilmesine rağmen 2005 yılında uygulamaya alınan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nu (2003) tamamlayıcı bir unsur olarak 19.12.2010 tarihinde gecikmeli olarak yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu (2010) ile kamu mali sisteminin dış denetimi yeniden şekillendirilmiştir (Dogruer ve Demirbas, 2018).

Kamu idarelerinin üst yöneticilerinin yapmış olduğu güvence beyanlarını içeren bireysel mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin güvence; dış denetimi yapan Sayıştayın denetimi ile mümkündür. Kamu idarelerinin üst yöneticileri; mali tabloların hata olmayacak bir şekilde hazırlanmasından, sunulmasından, iç kontrol sisteminin planlanması, icra edilmesi ve sürekliliğinin sağlanmasından, muhasebe sisteminin kurulması ve aktif olarak uygulanması, kurum bütçesinin zamanında hazırlanması ve sunulması ile iç kontrol sistemine ilişkin güvence beyanını vermekten sorumludur (Keklikoğlu, 2012). INTOSAI iç kontrol sistemi bütçeyi yasalara uygun, verimli, etkin, hesap verilebilir bir sorumluluk anlayışıyla, kayıp, kötü kullanma ve oluşabilecek hasarlara karşı varlıkları korumayı amaçlamaktadır (Keklikoğlu, 2012). Arzulanan durumların önlenmesi amacıyla; önleyici (kurumlardaki görevlerin ayrılması, yetkilendirmenin yapılması, bazı bilgilere erişimin sınırlandırılması, yetki sınırları ve limitinin belirlenmesi, fiziksel koruma önlemlerinin alınması ve genel gözetimlerle), saptayıcı, yönlendirici ve yapıcı kontrollerin tesis edilerek iç kontrol sistemin etkinliğinin sağlanması gereklidir (Keklikoğlu, 2012). Sayıştayın doğruluk ve güvenilirlik denetimi aşağıdaki unsurları içermektedir (Keklikoğlu, 2012):

- Kaynak verilerin hazırlanmasında uygulanan usuller ve prosedürlerin doğru olup olmadığı ile güvenilir olup olmadığı
- Kurumların etkin iç kontrol sistemine sahip olup olmadıkları
- Kurumların yayınladığı mali analizlerde bilgilere ulaşma sürecinde kullanılan formlerin uygunluk ve doğruluğunun değerlendirilmesi
- Kullanılan formlerin maddi doğrulama teknikleri ve yeniden hesaplama gibi usullerle teyit edilmesi
- Kurumların hesaplarında yer alan tutarların mali istatistiklere doğru aktarılıp aktarılmadığı
- Muhasebe yönetmeliğine aykırı uygulamaların mali istatistiklere etkisi
- Kesin hesap ile mali istatistikler arasındaki uyumsuzluklar

Sayıştayın Denetim Ölçütleri, Bulguları ve Raporu

Sayıştay denetimlerinin ölçütleri; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu (2010), uluslararası denetim standartları, Sayıştay ikincil mevzuatı ve denetim rehberleridir. Bu çalışmayı yapmamızın sebebi ise ölçütler arasında uluslararası denetim standartlarına yer verilmiş olmasıdır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu (2010), Sayıştay denetiminin genel kabul görmüş uluslararası denetim

standartlarına uygun olarak yürütüleceğini hüküm altına almıştır. Bu standartlar INTOSAI^[3] denetim standartlarıdır (Koçberber, 2008). Denetçi; denetim prosedürlerini uyguladıktan sonra mali tabloların önemli hata içermediği ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu hakkında görüşünü bildirir. INTOSAI uluslararası denetim standartlarında görüş türleri; şartsız (olumlu) görüş (*unqualified opinion*), şartlı görüş (*qualified opinion*), olumsuz görüş (*adverse opinion*) ve görüş bildirmekten kaçınma (*disclaimer of opinion*) şeklinde sınıflandırılmıştır (INTOSAI, 2017). İlgili görüş türleri Sayıştay tarafından da kabul edilmiştir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2014).

Mali tablolar tutarlı muhasebe tahmin ve politikalarının kullanımı sağlanarak hazırlanmış ise, yasalara ve ilgili düzenlemelere uygun ise, denetim teknikleri ile teyit edilebiliyor ise, mali tablolarda yer alan önemli konular hakkında yeterli açıklama var ise; denetçi şartsız (olumlu) görüş vermelidir (INTOSAI, 2017). Denetçi denetim sürecinde; denetim kapsamında sınırlandırma ile karşılaşmış ise, eksik ve yanıltıcı bulgularla karşılaşarsa veya genel kabul görmüş muhasebe standartlarına aykırılık tespit ederse, mali tabloları etkileyecek ölçüde belirsizlik varsa, mali tabloları etkileyecek bulgularla karşılaşmış ise şartlı denetim görüşü veya olumsuz görüş vermelidir (INTOSAI, 2017). Şartsız (olumlu) görüş; mali tabloları ve faaliyet sonuçlarını gösteren tüm hesap işlemlerin; tüm yasal düzenlemelere, etkin iç kontrol sisteminin var olduğu ve çalıştığını, önemli hata içermediğini ifade etmektedir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2014). Denetçi, kapsam sınırlamasından veya belirsizlikten dolayı mali tabloların bütünündeki bilgilerin güvenilirliğinden şüphe duyuyorsa, görüş bildirmekten kaçınmalıdır. Denetçi, şartsız (olumlu) görüş bildirmesine rağmen, önemli bulduğu bulgulara görüş paragrafı dışında ayrı bir açıklama paragrafında yer verilmelidir. Vurgu yapılacak bulgularla ilişkili olarak denetçi; vurgulamanın diğer görüş türleri yerine ikame edilemeyeceğini bilmelidir. Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre olumlu görüş verilerek bulguların vurgulanması ve diğer görüş türlerinden birinin seçilmesinden imtina edilmiştir (Altunbaş, 2014).

Denetim raporu, düzenlilik raporu olarak ifade edilmektedir. Düzenlilik raporunun kapsamında; denetlenen kamu idaresi hakkında bilgi, kamu idaresinin sorumluluğu, Sayıştayın sorumluluğu, denetimin dayanağı, amacı ve kapsamı, eğer varsa “denetim görüşü dayanakları”, denetim görüşü, eğer varsa “denetim görüşünü etkilemeyen tespit ve değerlendirmeler” ve ek-

[3] INTOSAI'nin belirlediği uluslararası standartlar üye ülkelerde geçerli olup kullanan ülkelerin yasalarınca özellikli biçime getirilerek uygulanmaktadır Akçay, 2018, s. 108). Bu standartlar: Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası İnceleme (Gözden Geçirme) Standartları, Uluslararası Güvence Standartları, Uluslararası Benzer Hizmet Standartları ve Bunlara İlişkin Uygulama Rehberi'ni belirlemektedir (Kaval, 2003, s. 45). Dünya genelindeki INTOSAI bölgesel kuruluşları (INTOSAI, 2017); OLACEFS (1965), AFROSIAI (1976), ARABOSIAI (1976), ASOSIAI (1978), PASIAI (1987), CAROSIAI (1988); EUROSAI'dir (1990).



lerden oluşmaktadır (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019b). Denetlenen kamu idaresinin düzenlilik raporu, varsa denetlenen kamu kurumuna ait döner sermayeli işletmeler onlara ait düzenlilik raporu ve performans denetim raporu olarak 3 farklı rapor Sayıştay tarafından hazırlanmaktadır. Fakat performans denetim raporu tüm üniversiteler için hazırlanmış değildir.

Denetim Bulguları

2013 ve 2018 yıllarında Sayıştay tarafından yapılan denetim bulguları, denetim görüşüne etki etmesi bakımından sınıflandırılmış, “denetim görüşünü etkileyen” ve “denetim görüşünü etkilemeyen” bulgular olarak tasnif edilmiştir. 2013–2018 yıllarındaki tüm raporlar okunarak aynı sınıflandırma çerçevesinde aşağıdaki denetim görüşünü etkileyen ve etkilemeyen bulgular tasnif edilmiş ve kodlanmıştır (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019a).

Denetim Görüşünü Etkileyen Bulgular

- A-1) Yetkisiz kişilerce bankalarda hesap açılması, banka hesaplarının mali tablolarda yer almaması, banka hesabı yıl sonu bakiyelerinde tutarsızlıkların bulunması, kurumun banka hesaplarına intikal eden döviz tutarları için “105 Döviz”, “106 Döviz Gönderme Emirleri” ve bunlara bağlı olarak “646 Kambiyo Kârları” ve “656 Kambiyo Zararları” hesaplarının kullanılmaması, “103 verilen Çekler ve Ödeme Emirleri” hesabının borç (sol) taraf toplamı ile “102 Bankalar” hesabının alacak (sağ) taraf toplamının tutmaması, banka faiz gelirlerinin “Özel Bütçe” hesaplarına bağış olarak aktarılması sebebiyle kurum gelirleri arasında yer almaması, vadesiz mevduattan vadeli mevduata yapılan para aktarmaları ile vadeli mevduat hesabındaki paranın vade sonundaki faiz gelirlerinin hatalı muhasebeleştirilmesi,
- A-2) Alacakların tahakkuk kaydının yapılmaması, tahsilatla birlikte “Gelir Tablosu” hesaplarının çalıştırılması, “120 Gelirlerden Alacaklar” hesabının hiç kullanılmaması, vadesinde tahsil edilmeyen alacakların mevzuata uygun muhasebeleştirilmemesi, icradaki alacakların “121 Gelirlerden Takipli Alacaklar” hesabının hiç kullanılmaması veya “120 Gelirlerden Alacaklar” hesabında izlenmeye devam edilmesi, senetli alacakların muhasebe birimine teslim edilmemesi veya bulunamaması, ticari alacakların kayıtlardan çıkarılması, kredi kartlarından alacakların muhasebe hesaplarında izlenmemesi, alacak davaları için “128 Şüpheli Ticaret Alacakları Hesabı” ile ilgili kaybin gelir tablosu ile ilişkilendirilmemesi,
- A-3) “126 Verilen Depozito ve Teminatlar” hesabında diğer kurumlara verilen elektrik, su vb. güvence bedellerinin ilgili hesapta yer almaması,
- A-4) Satın alınan taşınır mallarla ilgili olarak “Taşınır Mal Yönetmeliği” hükümlerine aykırı işlemler tesis edilmesi, kö-

mür alımında “Taşınır İşlem Fişinin” düzenlenmesi ve “150 İlk Madde ve Malzemeler” hesabının kullanılmaması, hesap bakiyelerinde yer alan stok miktarı ve değeri ile sayım sonucunda elde edilen stok miktarları ve değerleri arasında fark bulunması ve bu farka ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmaması, hurdaya ayrılan malların, mevzuata uygun olarak satılmadığı halde muhasebe kayıtlarından düşülmek suretiyle yok edilmesi, dayanıklı taşınırların “Özel Bütçeye” devredilmemesi, kullanılan ve tüketilen malzemelerin süresi içinde “İlk Madde ve Malzemeler Hesabından” çıkış kaydının hiç yapılmaması, kurumun işlettiği logolu hediyelik eşya satan mağazaya alınan malların 15 Stoklar hesap grubunun içinde takip edilmeyip tamamının gider hesaplarında kayıt edilmesi ve yıl sonu envanter işlemlerinin yapılmaması,

- A-5) Taşınır işlemlerine ait kayıtlar, harcama birimleri ve ambarlarda yapılan incelemelerde; yıl sonu sayımlarının fiili olarak değil kaydi değerler üzerinden yapılması, tüketim yapılmadan tüketim çıkışı yapılması, tüketim çıkışı yapılan taşınırlardan bazılarının taşınır kayıt yetkilisinin odasında bulunması, taşınır kayıt yetkililerinin değişikliğinde ambar devir teslim tutanağının fiili sayım sonucunda düzenlenmemesi, kaydi değerler üzerinden düzenlenmemesi, taşınır sisteminde ambarda gözükken dayanıklı taşınırların fiilen ambarda olmaması, ambarlarda taşınır sisteminde kayıtlı olmayan taşınırların bulunması, taşınırların hurdaya ayrılması sürecinde komisyonda işin uzmanının bulunmaması, komisyonunun tamamının harcama birimindeki mevcut kişilerden oluşması, dayanıklı taşınırların numaralandırma işleminin tamamlanmaması, taşınır geçici alındı belgesinin düzenlenmemesi, hurda ambarının bulunmaması nedeniyle hurdaya ayrılan taşınırların koridorlarda dağınık şekilde bulunması, kamu görevlilerinin kullanımına verilen taşınırların birçoğu için taşınır teslim belgesinin düzenlenmemesi,
- A-6) İstisna kapsamında yer almayan kurum iştiraklerinde “İndirilecek Katma Değer Vergisi” ile “Hesaplanan Katma Değer Vergisi” hesaplarının hiç kullanılmaması, “İndirilecek Katma Değer Vergisi” hesabı ile “Devreden Katma Değer Vergisi” hesabının birlikte kullanılması,
- A-7) Tahakkuk eden kira giderlerinin muhasebeleştirilmemesi, doğrudan gider olarak kayıt edilmesi gerekli olan yapı projeleri harcamalarının aktifleştirilmesi, gelecek dönemlere ait peşin tahsil edilen gelirlerin “dönemsellik ilkesine” uygun olarak kayıt edilmemesi,
- A-8) Kurumda yer alan taşınmazların muhasebe kayıtlarında izlenmemesi, kayıtsız taşınmazların bulunması, taşınmazların sayım işlemlerinin tamamlanmamış olması veya gerçekleştirilmemesi, kuruma ait tüm arazi ve arsalar ile binalar için “250 Arazi ve Arsalar” ve “252 Binalar” hesaplarının hiç kullanılmaması, muhasebe kayıtlarında yer alma-

- ması, cins tahsisinin yapılmaması, değer artırıcı harcamaların “Maddi Duran Varlık” maliyetine eklenmemesi ve “252 Binalar” hesabına kayıt edilmemesi, bina yapım işinin “Maddi Duran Varlıklar” hesap grubunda izlenmemesi, “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında takip edilmesi gereken varlıkların “630 Giderler” hesabı kullanılarak “Gelir Tablosu” ile ilişkilendirilmesi, geçici kabulü yapılan binaların “252 Binalar” hesabına aktarılmaması “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında takibine devam edilmesi, kurum mülkiyetindeki yeraltı ve yerüstü düzenlerinin “251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri” hesabına kaydedilmemesi, geçici kabulü yapılmış olan yapım tutarlarının “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabı kayıtlarından çıkarılıp “251 Yeraltı Ve Yerüstü Düzenleri” hesabına kaydedilmemesi, “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabının gerçek durumu yansıtmaması, yapım işlerinin yapılmakta olan yatırımlar hesabında takip edilmemesi, maddi duran varlıklar hesabında izlenmesi gereken “Demirbaş” niteliğindeki malların doğrudan gider olarak kayıt edilmesi, maddi duran varlıklar için amortisman tutarlarının hesaplanmaması veya eksik, hatalı ve düşük tutarda hesaplanması, yeniden değerlendirme uygulamasının yapılmaması, elden çıkarılacak maddi duran varlıklar için ayrılmış olan amortisman tutarlarının elimine edilmemesi, maddi olmayan duran varlıklar için amortisman ayrılması, “294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıkların” fiili durumu yansıtmaması,
- A-9) “294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar” hesabıyla “299 Birikmiş Amortismanlar” hesabının eşit olmaması, taşınmaz ve işletme hakkı kiralama mevzuata uygun kayıt edilmemesi, tahsisli arsaların bilanço hesaplarında izlenmemesi, satın alınan binalara ilişkin tutarların ilgili hesapta izlenmemesi, geçici kabul noksanları kesintilerinin muhasebeleştirilmemesi, kurum bünyesindeki otopark hizmet alanlarının muhasebe kayıtlarına alınmaması, yabancı kaynaklarla finanse edilen tesislerin bilanço hesaplarında izlenmemesi,
 - A-10) Kurum ile “Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı (TOKİ)” arasında düzenlenen protokol ile yaptırılan 156 adet lojman inşaatına ait ödemelere dair muhasebe kayıtlarında hatalar tespit edilmesi ve konu ile ilgili, “259 Yatırım Avansları Hesabı” ile “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” ve “252 Binalar” hesabının yanlış hesaplanması, sözleşme içeriğinde mevzuata aykırı hükümler bulunması, TOKİ ile protokol akdedilerek yaptırılan “Kamu Konutları” işi kapsamında kalan borç tutarının muhasebe kayıtlarına alınmaması,
 - A-11) Veritabanı abonelik hizmeti alımlarında “Haklar” hesabının kullanılmaması, lisans alım sürecinde “264 Özel Maliyetler” hesabının, “260 Haklar” hesabının yerine kullanılması, maddi olmayan duran varlık niteliğindeki haklar hesabı için amortisman ayrılmaması,
 - A-12) Kurumların ortaklık tesis ettiği (teknopark, teknokent, kooperatif, döner sermayeli işletmeler) “ilişkili taraflarına” ilişkin hisse paylarının, kurum mali tablolarında yer almaması, ilişkili taraflarda sermaye artırımı yoluyla kurum hisse oranlarının düşürülmesi, kurum bütçesinden alınan ve döner sermaye işletmelerinin kullanımına tahsis edilen mal ve hizmetlerin “242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermaye” hesabında izlenmesi ve “247 Sermaye Taahhütleri” hesabının hiç kullanılmaması, teknokent şirketine ödenen sermaye payı ödemesinin giderleştirilerek kayıtlara alınması,
 - A-13) Taşeron işçilerin kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılması veya hatalı ayrılması,
 - A-14) “134 İşletmelerarası Mali Borçlardan Alacaklar” hesabı ile “303 İşletmelerarası Mali Borçlar” hesabının birbirine eşit olmaması,
 - A-15) “195 İş Avansları” hesabı yerine “159 Verilen Sipariş Avansları” hesabının kullanılması, yıl sonu maaş avansları için “Personel Avansları” hesabı yerine “Gelecek Aylara Ait Giderler” hesabının kullanılması,
 - A-16) Ön ödeme işlemlerinde kredi tutarlarının “Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğ Ek-3’te” sayılmayan kurumların banka hesabına doğrudan ödemelerinin yapılması,
 - A-17) Hastane sisteminden kesilen faturaların tahakkuk kayıtlarının yapılmaması, kurum bünyesindeki Tıp Fakültesi gibi başka bir birimde yer aldığı halde ve Uygulama Araştırma Hastanesinin gelirlerine katkı yapmayan personeller katkı payı adı altında ödemede bulunulması, tıbbi kötü uygulamalara ilişkin mali sorumluluk sigortası yaptırılmaması, mesleki mali sorumluluk sigortası giderlerinin “770 Genel Yönetim Giderleri” hesabında izlenmemesi,
 - A-18) Bilimsel Araştırma Projeleri (BAP), Sanayi Tezleri (SAN-TEZ), TÜBİTAK ve Farabi Değişim Programlarına ilişkin hesaplarda denkleğin olmaması, BAP projelerinden kaynaklanan faiz gelirlerinin bütçeye gelir olarak kayıt edilmemesi (333 Emanetler hesabında izlenmemesi), BAP nitelikli olmayan kayıtların banka hesabında yer alması, BAP projelerine ilişkin nakit işlemler ve dayanıklı taşınır alımında yapılan gelir kayıtlarının mükerrer olması, proje özel hesabına aktarılan tutarların gider gerçekleşmeden bütçeye gider olarak kayıt edilmesi, BAP kapsamında alınan makine ve cihazlar ile demirbaşların ilgili hesaplara kayıt edilmemesi, TÜBİTAK proje hesabında kayıtlı miktar ile banka mevcudu arasında tutarsızlıkların bulunması, TÜBİTAK projeleri nedeni ile kurum hesaplarına aktarılan hisse paylarının kullanılmasının belirlenmiş bir süreyle sınırlandırılması,



- A-19) Kamu İhale Kurulunun uygun görüşü olmadan “Kamu İhale Kanunu”ndaki limitin aşılarak daha fazla alım yapılması, ihale kapsamındaki “Mal ve Hizmet Alımları” ile yapım işlerinin kısımlara bölünerek “Doğrudan Teminle” yapılması,
- A-20) Tarihi ve sanat değeri olan demirbaşların envanter çalışmalarının yapılmaması ve “Demirbaşlar” hesabında takip edilmemesi, yazılı ve basılı “Nadir Eserler/Sanat Eserleri” ile bu kapsamda olmayan Diğer “Yazılı/Basılı Eserler”in kaydının olmaması, müzelerde bulunan eserlerin, birimlere ait koleksiyonlarda bulunan eserlerin taşınır kaydının olmaması, KBS-TKYS programında kayıtlı taşınır tutarları ile Say 2000 sisteminde bulunan “Taşınır Hesap Kodu” tutarlarının birbirinden farklı olması,
- A-21) Bina ve tesislerde tüketilen doğalgaz miktarının belirlenen limitlerin üzerinde olmasına karşın indirimli tarife den yararlanılmaması ve münferit hat bedelinin varlık hesabına kayıt edilmemesidir.

Denetim Görüşünü Etkilemeyen Bulgular

- B-1) Kurum muhasebe işlemlerinin Yevmiye Defterine, yevmiye tarihi ve müteselsil sıra numarasına göre maddeler halinde işlenmemesi, “103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri” hesabının borç (sol) taraf bakiyesi ile “102 Bankalar” hesabının alacak (sağ) taraf bakiyesinin birbirine eşit olmaması, kurum banka hesaplarının denetim dışı bırakılması, kurumun banka hesabında bulunan paraların “Kamu Haznedarlığı Genel Tebliğine” göre nemalandırılmadığı, “104 Proje Özel” hesabının fiili durumu yansıtmaması, “105 Döviz” hesabının fiili durumu yansıtmaması, döviz hesabının düzenli kontrol edilmemesi, faiz gelirinden vergi kesintisinin muhasebeleştirilmemesi veya eksik kaydedilmesi, muhasebe kayıtlarına alınmayan banka hesabının olması, bankadan para aktarımlarında “Diğer Hazır Değerler” hesabının kullanılmaması, banka hesaplarında bulunan nakdin nemalandırılmaması,
- B-2) Kurum alacaklarının sağlıklı takip edilmemesi, kredi kartı ile satışların tahakkuk kaydının yapılmaması, “120 Gelirlerden Alacaklar” hesabına ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmaması, hatalı yapılması, faaliyet döneminden sonraki dönemlerde tahsil edilmesi gereken alacakları takip etmek için “220 Gelirlerden Alacaklar” hesabının kullanılmaması, takipteki alacakların muhasebeleştirilmeyerek mali tablolara yansıtılmaması veya “121 Gelirlerden Takipli Alacaklar” hesabının kullanılması, senetli alacakların takibinin yapılmaması, “Alacak Senetleri” hesabında kayıtlı tutarı belgeleyen “Alacak Senetlerinin” kayıp olması, kişilerden alacaklar hesabının yıl sonunda tahakkukunun yapılmaması, araştırma yapılmadan terkin edilmesi, tahsil süresi gecikmiş kişi alacaklarının olması ve faiz tahakkukunun yapılmaması, kurum bütçesinden ödenen cezaların ilgili kişilere rücu edil-

memesi, “Diğer Ticari Alacaklar” hesabında kayıtlı tutarın büyük kısmının zaman aşımına uğramış olması, “Personelden Alacaklar” ve “Diğer Çeşitli Alacaklar” hesaplarına hatalı kayıtların yapılması,

- B-3) Personel avanslarından, kişi borçlarına aktarılan avansların tahsilinde, 800 bütçe yansımalarının yapılması, personelden alacakların muhasebe sistemi üzerinden izlenmemesi,
- B-4) Ana ecza deposunda taşınır sistem kayıtlarından fazla miktarda stok bulunması, harcama birimlerince onaylı taşınır tüketim listelerinin muhasebe birimine geç gönderilmesi,
- B-5) Kira gelirlerinden alacakların tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmemesi, kira gelirlerinden peşin tahsilatı yapılanlar için “Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler” hesaplarının çalıştırılmaması, kiracılar aleyhine hükümlerinde uygulanmaması, “Gelecek Aylara Ait Giderler” hesap kodunun kullanılmaması, kiraya verilen taşınmazlara ait elektrik, su ve yakıt alacaklarının muhasebe kaydının kurum tarafından yapılmaması, kira alacaklarının zamanında tahsil edilmemesi, bazı taşınmazlara ait elektrik, su, yakıt bedellerinin tahsil edilmediği, tahsili gecikmiş ve takibe alınmış alacakların “121 Gelirlerden Takipli Alacaklar” hesabında izlenmemesi, Kiraya Verilen Taşınmazlar ile Taşınmaz Kiralama Gelirlerinin Nazım hesaplarda izlenmemesi , “993 Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabı” borç (sol) taraf, “999 Diğer Nazım Hesapları Karşılığı” hesabına alacak (sağ) taraf kaydı yapılmak suretiyle ilgili hesapların çalıştırılmaması, lojman kiralama izinlerini kötüye kullanarak kurum çalışanlarının kendilerine ve/veya birinci dereceden yakınlarına haksız menfaat sağlanması,
- B-6) İndirim, iade ve iskontolar hesaplarının kullanılmaması (610 İndirim, İade ve İskontolar hesabına kaydedilmesi gereken toplam 9.745,93 TL tutarındaki öğrenim gelirlerinden ret ve iadelerin (harç iadeleri), 630 Giderler hesabına kaydedildiği görülmüştür),
- B-7) “Sayım ve Tesellüm Noksanları” hesabında bekleyen tutarların bulunması ve sebeplerinin bulunmaması,
- B-8) Verilen depozito ve teminatların “126 Verilen Depozito ve Teminatlar” hesabında izlenmemesi, ihale kapsamında alınan nakit teminatların işin sonunda ilgisine iade veya Hazineye gelir aktarımı işlemlerinin gerçekleştirilmemesi,
- B-9) Kamu İhale Kurulunun uygun görüşü olmadan Kamu İhale Kanunu’nda belirtilen limitlerin üzerinde alım yapılması,
- B-10) Kurum bünyesinde bulunan “Değerli Yazma Eserler” ile “Tarihi Eserlerin” envanter kayıtlarının bulunmaması, nitelikli koşullarda muhafaza edilmemesi,
- B-11) Döner sermaye işletmesine ait tüketim malzemelerine ilişkin sayım sonucunun tespit edilen miktarlarla, say-

- manlık kayıtlarındaki miktarlar arasında uyumsuzluğun bulunması, taşınır işlemlerindeki eksiklikler,
- B-12) 4/B’li olarak çalışan personelin prim matrahının yanlış hesaplanması, kıdem tazminatı karşılıklarının muhasebeleştirilmemesi, “372 ve 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı” hesaplarının kullanılmaması,
 - B-13) Döner sermaye işletmelerinde (konukevi) katma değer vergisi (KDV) mükellefiyetinin tesis edilmemesi, katma değer vergisi işlemlerinin bütçe hesaplarına yansıtılmaması, KDV beyannamesinin hatalı düzenlenmesi,
 - B-14) “260 Haklar” hesabının eksik kullanılması, “260 Haklar” hesabında izlenmesi gereken bilgisayar yazılım ve programlarının “267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar” hesabında izlenmesi,
 - B-15) Kuruma ait arsa ve arazilerin, gayrimenkullerin envanter çalışmasının yapılmamış olması, üzerine idari bina, hizmet binası, spor kompleksleri, yemekhane vb. binaların cins tahsisinin yapılmamış olması, mali tablolarda hiç yer almaması veya doğru yer almaması, amortismanlarının hesaplanmaması, arazi ve arsalar hesabı ve binalar hesabı bakiye toplamlarının varlıkların net değer hesabı bakiyesine eşit olması gerekirken bu eşitliğin olmaması, kamulaştırma işlemleri tamamlanmadan bazı binaların inşa edilmiş olması, şartlı bağış yoluyla kuruma devredilen gayrimenkullerin bağış amacına aykırı şekilde kullanılması ve bağışlanan diğer kıymetlerin kaydının tutulmaması, birikmiş amortisman hesabının hiç kullanılmaması, irtifak hakkı tesis edilerek verilen işlerde elektrik bedellerinin aylık olarak tahsil edilmemesi, kurum hastanelerine ilişkin “elektrik tüketim vergisi” ödenmesi, “Hizmet Üretim Maliyeti” hesabının kullanılmaması, bakım onarım payının ayrılmaması, yapım işlerinde iş artışlarının usulüne uygun yapılmaması, “Yap-İşlet-Devret” modeliyle ihale edilen Yurt Yapım işinde projeye aykırı imalatların bulunması, geçici kabullerin yapılmaması,
 - B-16) Dönem sonu sayım tutanağında yazılı tıbbi sarf malzemelerinin gider hesabına kayıt edilmemesi sebebiyle dönem sonu mali tablolarında yer alan 150 İlk Madde ve Malzemeler, 622 Satılan Hizmet Maliyeti, 690 Dönem Net Kârı veya Zararı, 591 Dönem Net Zararı hesaplarının güvenilir bilgi içermemesi,
 - B-17) “Alınan Sipariş Avansları” hesabının mevzuata aykırı kullanılması,
 - B-18) Kurum matbaasında basılan kitap maliyetlerinin “Satılan Mamul Maliyeti” hesabına yansıtılmaması, “Genel Yönetim Giderleri” hesabına kayıt edilmesi,
 - B-19) “Geçmiş Yıllara Ait Zararlar” hesabının “Geçmiş Yıl Kârları” hesabından mahsup edilmeksizin kesin mizanda yer alması,
 - B-20) Nakit akım tablolarının yayınlanmaması,
 - B-21) “İç kontrol ve “iç denetim” birimlerinin ve sistemlerinin bulunmaması, kurulmaması, tamamlanmaması, iç kontrol sisteminin çalıştırılmaması, yetersiz olması, iç denetçi çalıştırılmaması, “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uygun Eylem Planı” gerçekleştirmelerinin izlenmemesi, mevzuatta öngörülen “iç kontrol, iç denetim, hesap ve işlem kontrol etme görevlerini yerine getirmemesi ve denetim programı ile raporun” düzenlenmemesi, döner sermaye işletmelerinin kurum iç denetim ve kontrol istemi dışında tutulması, Sürekli Eğitim Merkezi (SEM) faaliyetlerinden elde edilen kurs gelirlerinin matrahının belirlenememesi ve gelirlerin tahsil sürecine ilişkin kontrol eksikliğinin bulunması,
 - B-22) Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma Projeleri Hakkındaki Yönetmeliğin, 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun (1981) 58’inci madde hükmüne veya kurumun hazırlamış olduğu “Bilimsel Araştırma Projeleri Yönergesi” hükümlerine uyarlı olmaması, “Tezsiz Yüksek Lisans” gelirlerinin asgari %30’unun “Bilimsel Araştırma Projesi (BAP)” gelirlerine aktarılmaması, “Araştırma Projelerinden Desteklenen Projelerin” izlenmesinde, “962 Bilimsel Projeler” hesabı ile “963 Bilimsel Projeler Karşılığı” hesabının kullanılmaması, BAP bütçesinden yapılan alımların mevzuata uygun olmaması, TÜBİTAK projelerinde bütçenin yoğun olarak avans şeklinde kullanılması, TÜBİTAK, BAP vb. projeler kapsamında alınan dayanıklı taşınırların proje tamamlandıktan sonra proje sorumlusundan alınarak ambara giriş kaydının yapılmaması ve alınan makine ve teçhizatın ortak kullanıma teşvik edilmemesi, SAN-TEZ projelerine ilişkin matbu sözleşmelere, proje kapsamında alınan makine ve donanımın proje bitimindeki mülkiyeti hususuna ilişkin hüküm konulmaması, BAP banka hesabına yapılan aktarımların sağlıklı olmaması ve hesaptan çıkışların proje bazlı izlenmemesi, BAP ve TÜBİTAK paralarının vadesiz hesapta tutulması, BAP projeleri el kitabının mevzuata aykırı olarak düzenlenmesi, BAP projelerinin sadece mal alımı yapmak amacıyla kullanılması, Döner Sermaye gelirlerinden “Bilimsel Araştırma Proje Payı” ve “Hazine Payı” olarak ayrılan tutarların hatalı hesaplanması, Avrupa Birliği ve Diğer Uluslararası Kuruluşlardan temin edilen “Proje Karşılığı” kuruma aktarılan “Hibe” niteliğindeki “Dış Proje Hibeleri” tutarların “Özel Hesaplarda” izlenmemesi ve muhasebeleştirilmemesi, “AB Hibeleri Proje Özel” hesapları bakiyesi ile ilgili hesaba ait banka hesabı bakiyeleri arasında fark bulunması, proje özel hesabındaki dövizler için ay sonunda değerlendirilme yapılmaması, bilimsel araştırma projelerine ilişkin “Nazım Hesaplarda” mükerrer kayıt yapılması,
 - B-23) “Pedagojik Formasyon Eğitimi Sertifika Programı” kapsamında gerçekleştirilen ek ödemelerde tespit edilen mevzuata aykırılıklar,



- B-24) TÖMER ve Sürekli Eğitim Merkezine ait bazı cari giderlerin kurum bütçesinden karşılanması,
- B-25) Harcama birimi ve ambarların Sayıştaya zamanında bildirilmemesi,
- B-26) Stratejik plan ile performans programının hazırlanmaması, faaliyet raporunun süresinde hazırlanmaması ve hesap verme sorumluluğunun sağlanmaması,
- B-27) Ek ders ödemesinde, bankaya gönderilen liste ile banka tarafından ödemeye esas aldığı liste arasında aynı toplama ait fakat kişilerin varlığı, yatırılacak ek ders tutarlarının birbirleri ile aynı olmaması ve mutemedin de akademik bir personel gibi eklenmesi sonucunda mutemede ek ders ücreti yatırıldığı tespit edilmesi, kurum bünyesindeki tüm eğitim birimlerinde “Zorunlu Ders Yüğü” verilmeyen çok sayıda öğretim üyesinin bulunması, başka öğretim üyelerine ek ders ödenmesi,
- B-28) Hurdaya ayırma muhasebe işlemlerinin hatalı yapılması, satılan hurdaların kayıtlardan düşülmemesi, sayım ve yılsonu işlemlerinin sağlıklı olmaması,
- B-29) Üniversite tarafından tahsil edilmesi gereken gecikme cezasının TOKİ tarafından tahsil edilmesi,
- B-30) DMO’dan yapılan alımlarda açılan kredi hesabının sene sonunda “140 Kişilerden Alacaklar” hesabı kullanılarak kapatılmasında belirsizlik olması,
- B-31) Kiraya verme sürecinde kapalı veya açık ihale edilmesi yerine pazarlıkla ihale edilmesi, ihale edilen taşınmazın (otopark, kantin vb.) yüzölçümüne şartname ve kiralama sözleşmesinde yer verilmemesi, yetkisiz olarak “Yönetim Kurulu Kararı” ile kira bedellerinin indirilmesi, kiraya verilen taşınmaza ait elektrik, su ve ısınma giderlerinin muhasebe kayıtlarında takip edilmemesi, tahakkukunun yapılmaması, taşınmaza ait bağımsız doğalgaz sayacı bulunmasına rağmen yakıt giderlerinin kurum tarafından karşılanması, kiralamaya ilişkin kira sözleşmesi ve şartnamesinde kiracılardan “Katma Değer Vergisi” alınacağına ilişkin düzenlemelere yer verilmemesi veya kurumun “Katma Değer Vergisi” sorumluluğunu yerine getirmemesi, kiralama sürecinde ve kira süresi içinde kontrollerin yapılmaması ve kurum menfaatinin göz önüne alınmaması, stant gelirlerinin kurum işletme gelirleri içerisinde yer alması, kira sözleşmelerinin süreleri bittiği halde sözleşmelerinin yenilenmemesi,
- B-32) Mahiyeti aynı ürün ve hizmet alımlarının ihale dışı bırakmak amacıyla bölünmesi,
- B-33) Ödenek üstü harcama yapılması, sosyal tesise yapılan alımların avans açılarak yapılması,
- B-34) Özel bütçe hesabından yapılması gereken giderlerin işletme bütçesinden yapılması, “Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği” hükümlerine aykırı olarak ödeme önceliğinin değiştirilmesi, döner sermaye ek ödemelerinde “Gelir ve Gider Dengesinin” gözetilmemesi, gider lehine dengesizliklerin bulunması, bütçe giderleri hesabının gerçek değerini yansıtmaması, sermaye giderleri tertibinden ödenen bir kısım harcamaların “630 Giderler” hesabına kaydedilmesi gerekirken “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabına kaydedilmesi,
- B-35) Kurum bünyesinde fiilen atıl durumda olan fakülte ve yükseköğulların bulunması ve fiilen aktif olmayan birimlerin bulunması, kurum birimlerinde mesleki üst öğrenime ilişkin uygulama birliğinin olmaması,
- B-36) Yedek server odalarının fiziki şartlarının riskli olması, bilişim siteminde SAY 2000 güncelleme ihtiyacının olması,
- B-37) Kurumların ortaklık tesis ettiği (Teknopark, Teknokent, Teknoloji Geliştirme Bölgesi, Kooperatif ve Döner Sermayeli İşletmeler) “ilişkili taraflarına” ilişkin hisse paylarının, kurum mali tablolarında yer almaması, ilişkili taraflarda sermaye artırımı yoluyla kurum hisse oranlarının düşürülmesi, kurum bütçesinden alınan ve döner sermaye işletmelerinin kullanımına tahsis edilen mal ve hizmetlerin “242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermaye” hesabında izlenmesi ve “247 Sermaye Taahhütleri” hesabının hiç kullanılmaması, yetkisi olmadığı halde, kurum “Yönetim Kurulu Kararı” ile Teknoloji A.Ş. statüsünde sermaye işletmesi kurulması, döner sermaye işletmesindeki tüm demirbaş, makine ve cihazların özel bütçeye devredilmesi ve devredilen tutarın “Dönem Net Zararı” olarak muhasebeleştirilmesi (Sağlık, Araştırma ve Uygulama Merkezi 2016 yılı Gelir Tablosu 692 Dönem Net Kârı veya Zararı Hesabı ile yılsonu bilançosu 591 Dönem Net Zararı Hesabında 4.627.303,77 TL’lik hata oluşmuştur), gelir vergisi matrahının hatalı hesaplanması,
- B-38) Döner Sermaye İşletmesinde “Taban Ek Ödeme” ismiyle olmayan performans “Ek Ödemesi” yapılması, öğretim elemanlarına aynı bilimsel faaliyetler için ikinci bir ödemenin yapılması, aslında hiçbirinin yapılmaması gerekirken 2547’ye 58/F kapsamındaki yöneticilere hem “Kurumsal Katkı Puanı” hem de “Diğer Faaliyetler Puanı” adı altında “mesai içi performans ek ödemesi” yapılması,
- B-39) Döner Sermaye İşletmesi “Gelir Tablosunun” zarar devretmesi,
- B-40) Döner Sermaye İşletmesi statüsündeki hastanelerin “Borç Stokunun” sürdürülebilir mahiyette olmaması, tıbbi medikallerin son kullanma tarihi geçmiş olması ve doğru olarak izlenememesi,
- B-41) Hastane özel güvenlik hizmeti giderlerinin üniversite bütçesinden karşılanması,
- B-42) Kurum hastanelerinde, yatarak tedavi gören hastalardan alınan günlük özel oda ücretlerinden, bazı hastalara indirim uygulanması ve kurum tarafından uygulanan ücret tarifesine ilişkin herhangi bir karar, onay, olur vb. alınmaması

ve buna bağlı olarak vergi kaybının oluşması, gelir vergisi matrahının eksik hesaplanmasına bağlı olarak vergi kaybının oluşmasıdır. Götürü bedel sağlık hizmeti alım sözleşmesi kapsamında gelir kaybına neden olunması, yatarak tedavilerde götürü bedel sözleşme kapsamında hastane tarafından temin edilmesi gereken ilaçlar için “Dış Reçete” düzenlenmesi sonucu kurumun gelir kaybına neden olunması, kurumca sunulan sağlık hizmetleri karşılığı SGK ile “Götürü Bedel Sözleşme” kapsamında anlaşılan tutarın düşük belirlenmesi,

- B-43) Üniversite bünyesinde yer alması gereken “Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığına” ait bazı işlemlerin ayrı bir birim olarak “Döner Sermaye İşletmesi” içerisinde yer alması.

Denetim (Düzenlilik) Raporundaki Görüş ve Değerlendirme

Sayıştayın görüş bildirmesi görevleri arasındadır (Avcı, 2012, s. 273). Sayıştay denetim raporlarının içeriğinde eğer “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde herhangi bir bulguya yer verilmemiş ise; “..... Üniversitesinin yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan, geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır” ibaresi yer almaktadır. Bu ibare doğrultusunda bu rapor denetim literatüründe “**Olumlu Denetim Raporu**” olarak ifade edilebilir.

Sayıştay denetim raporları incelendiğinde rapor içeriğinde eğer “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde herhangi bir bulguya yer verilmiş ise; “..... Üniversitesinin yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan, geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde belirtilen *hesap alanları hariç* tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir

bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır” ibaresi yer almaktadır. Bu ibare doğrultusunda bu rapor denetim literatüründe “**Şartlı Denetim Raporu**” olarak ifade edilebilir.

2013–2018 yılları arasında yapılan incelemede “**Olumsuz Görüş**” içeren denetim raporuna veya “**Görüş Bildirmekten Kaçınma**” şeklinde ifade edilen denetim raporlarına düzenlilik raporları çerçevesinde yer verilmemiştir. Sayıştay görüş değişikliklerinden imtina etmiştir.

Düzenlilik Raporlarının Görüş Bölümü ile İlgili Yapılabilecek Değerlendirme

- Denetim raporlarının başlık kısmında “**Olumlu Görüş İçeren Düzenlilik Raporu**” veya “**Şartlı Görüş İçeren Düzenlilik Raporu**” ibarelerine yer verilmemiştir. Eğer TBMM adına yapılan bir denetimde denetim raporunu okuyan bir kişi denetim disiplini almamış ise; bu iki görüş arasındaki farkı, başlıkta görüş yer almadıkça, ayırt edemeyebilir. Ayrıca Sayıştay denetim raporunu eline alan denetlenen kurum, raporun detaylarına gereken önemi vermeyebilir. Ayrıca “Denetim Raporlama Rehberinde” “Sayıştay raporlarının ve genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak hazırlanması esastır (T.C. Sayıştay Başkanlığı, Denetim Raporlama Rehberi, 2014, bl. 1.3., s. 11–12)” ibaresi yer almaktadır, fakat görüş çeşitleri açısından kabul etmiş olduğu INTOSAI tarafından belirlenen uluslararası denetim standartları ile düzenlilik raporları uyumlu değildir. ■ Tablo 4 incelendiğinde 2012–2018 yıllarına ait denetim görüşleri INTOSAI denetim standartları çerçevesinde yeniden sınıflandırılmış olsaydı, sırasıyla %43.8, %47.7, %34.7, %57.4, %54.4, %76.2 ve %40.7 oranında denetlenen kurumlar şartlı denetim görüşüne sahip olacaktı. Bu oranlar yüksek oranlardır. Görüş verme sürecinde “şartlı denetim görüşünden” imtina edilmesi ■ Tablo 5’te görüldüğü gibi yüksek orandadır.

■ **Tablo 4.** 2012–2018 yılları denetim raporlarındaki görüşlerin INTOSAI denetim standartları kapsamında yeniden sınıflandırılması.

Oranlanan yıllar	Görüş türleri				
	Şartsız (olumlu) denetim görüşü	Şartlı denetim görüşü	Toplam	Şartsız (olumlu) denetim görüş oranı	Şartlı denetim görüş oranı
2012	27	21	48	0.563	0.438
2013	34	31	65	0.523	0.477
2014	64	34	98	0.653	0.347
2015	43	58	101	0.426	0.574
2016	36	43	79	0.456	0.544
2017	20	64	84	0.238	0.762
2018	54	37	91	0.593	0.407

Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019a.



■ Rapordaki “doğru ve güvenilir bilgi”, bilginin gerçekliğini ortaya koymalıdır. “Gerçek bilgiler veya gerçeklik kavramı; bir varlığın fiziki olarak var olması, değerlemesinin gerçeğe uygun değerlerle yapılmasını, muhasebe kayıtlarına doğru kayıt edilmesini, doğru sınıflandırılmasını, ilgili açıklamaların dipnotlarda yapılarak tam açıklama kuralına uyulmasını” ifade etmektedir (Demirbaş, 2018). Bu çerçevede düzenlilik raporlarının görüş bölümü ile ilgili yapılabilecek bir başka değerlendirme ise; raporlarda yer alan “denetim görüşünü etkilemeyen bulgular” bölümünün içeriğinin tutarlı olmamasıdır. Bu bulguların neden denetim görüşünü etkileyip etkilemediği ile ilgili tutarlı bir sınıflandırma yoktur. Mali konularla ilgili bulguların bir kısmı “denetim görüşünün dayanakları” kısmında yer alırken, diğer bir kısım mali konularla ilgili bulgular “denetim görüşünü etkilemeyen bulgular” arasında yer almaktadır. Hatta öylesine çelişkiler var ki; bir yıl denetim sonucunda “denetim görüşünün dayanakları” kapsamında yer alan bir bulgu, bir sonraki yıl “denetim görüşünü etkilemeyen bulgular” arasında yer almaktadır. Hatta cari yıl içinde bir üniversitede “denetim görüşü dayanakları” arasında yer alan bir bulgu, aynı cari yıl içinde başka bir üniversitenin düzenlilik raporunda “denetim görüşünü etkilemeyen bulgular” arasında yer almaktadır. Bu iki durumda denetim görüşlerini etkiler ve sonucunda; düzenlilik (denetim) raporunun sürekliliği, ölçütlerin tutarlılığı konusunda şüpheye neden olmaktadır. Aynı cari yıl içerisinde aynı nitelikteki bulgunun farklı yerlerde yer alması da denetim ekipleri arasında tutarlı bir bütünlüğün olmaması sonucunu doğurur veya şüphe uyandırır. Ne tür bulguların nerelede yer alacağını yazılı olarak açıklanmasında raporların tutarlılığını ve sürekliliğini sağlamak açısından fayda

vardır. Bu duruma ilişkin, Parlak ve Parlak’ın (2014) yapmış oldukları çalışmada “... raporların mali durumu anlaşılır şekilde ortaya koyması konusunda kararsız kaldığı görülmektedir. ... sonuçlar raporlama ile ilgili sorunların olduğunu ve üzerinde düşünülmesi gerektiğini göstermektedir” ibaresi, bu çalışmada da teyit edilmektedir.

- Tablo 5’te yer aldığı gibi denetim görüşünü etkilemeyen bulguya sahip kurum sayısı son beş yılda sırasıyla %72.4, %86.1, %87.3, %95.2 ve %80.2 oranında seyir göstermektedir. Kurumlar sırasıyla %36.7, %26.7, %36.7, %17.9 ve %38.5 oranında her tür bulguya sahiptir. Özellikle 2017 yılı denetim süreci sonunda kurumların %77.4 oranında denetim görüşünü etkileyen bulguya ve %95.2 oranında etkilemeyen bulguya sahip olması bulgular üzerine ciddi anlamda düşünülmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Yıllar itibarıyla %85’in üzerinde denetim sıklığına sahip üniversitelerin denetim bulgularında azalmanın olmaması aksine artması, kurumların ya bulgulara gereken önemin yeterince verilmediği ya da denetim ölçütlerinin yeterince anlaşılmadığını ortaya koyabilir. Denetim süreçlerinin bir değer yaratmadığını ifade edebilir. Denetimden amaç sadece sorgulamak değil, aynı zamanda kurumların ölçütler hakkında öğrenme süreçlerini artırmaktır.
- Düzenlilik raporlarının görüş bölümü ile ilgili yapılabilecek bir başka değerlendirme ise; bazı denetim bulguları adeta hile kavramı ile örtüşmektedir. Örnek olarak denetim görüşünün dayanakları arasında yer alan “yetkisiz kişilerce bankalarda hesap açılması”, “banka hesaplarının mali tablolarında yer almaması”, “sayım ve tesellüm noksanları” hesabında beklenen tutarların bulunması ve sebeplerinin bulunmaması”, “hastane sisteminden kesilen faturaların tahakkuk kayıtlarının yapılmaması”, “konusu aynı olan muhtelif mal ve hiz-

■ **Tablo 5.** 2012–2018 yılları denetim raporlarındaki bulguya sahip kurumların sınıflandırılması.

Oranlanan yıllar	Görüş türleri ve oranları						
	Denetim görüşünü etkileyen bulguya sahip kurum sayısı	Denetim görüşünü etkilemeyen bulgulara sahip kurum sayısı	Toplam incelenen kurum sayısı	Denetim görüşünü etkileyen bulguya sahip kurum sayısının oranı	Denetim görüşünü etkilemeyen bulgulara sahip kurum sayısının oranı	Hem denetim görüşünü etkileyen hem de etkilemeyen bulgulara sahip kurum	Her iki sınıflandırmaya tabi bulguya sahip kurum oranı
2012	21	19	48	0.438	0.396	0	0.000
2013	26	16	65	0.400	0.246	0	0.000
2014	35	71	98	0.357	0.724	36	0.367
2015	60	87	101	0.594	0.861	27	0.267
2016	40	69	79	0.506	0.873	29	0.367
2017	65	80	84	0.774	0.952	15	0.179
2018	38	73	91	0.418	0.802	35	0.385

Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019a.

met alımlarının ihalesiz olarak yapılmak amacıyla parçalara bölünmesi” ve denetim görüşünü etkilemeyen bulgular arasında yer alan “bilimsel araştırma projelerinde” projesi iptal edilen proje yürütücülerine Bilimsel Araştırma Yönergesi gereği 3 yıl boyunca proje verilmemesi gerekirken tekrar proje verilmesi, 2011–2016 yıllarında yürütülen bilimsel araştırma projelerinde ara raporların süresinden sonra verilmesi veya hiç verilmemesi, sürelerin bitmesine rağmen kesin rapor verilmeyenlerin bulunması, lojman kiralama izinlerini kötüye kullanarak kurum çalışanlarının kendilerine ve/veya birinci dereceden yakınlarına haksız menfaat sağlaması, ek ders ödemesinde bankaya gönderilen liste ile banka tarafından ödemeye esas alınan liste arasında aynı toplama ait fakat kişilerin ve yatırılacak ek ders tutarları birbirleri ile aynı olmadığı ve mutemedin de akademik bir personel gibi eklendiği ve ek ders ücreti yatırılması gösterilebilir. Raporların içeriğinde hatalı ve hileli işlemleri ayırt edici bir sınıflandırma söz konusu değildir ve denetim görüşünü de değiştirmemiştir. Hatta hile kapsamında değerlendirilebilecek bulgular “denetim görüşünü etkilemeyen bulgular” kapsamında sınıflandırılmıştır. Bu durum ise düşündürücüdür. Çünkü hileli işlemleri yapanlar faaliyetlerine devam ederler ise dürüstçe işini yapan kişileri ayırt etmek ve ödüllendirmekten uzak olunur. “Kırlı para, temiz parayı kovar” misali hileli işlem yapanlar, dürüst çalışanların azalmasına neden olur. Raporların güvenilirliği de kalmaz. Raporların güvenilirliğinin tartışılması ise en çok o raporu hazırlayan kuruma zarar verir. Gerçekte ise Sayıştay Türkiye Cumhuriyeti Devleti için kamu denetimini gerçekleştiren en önemli kurumdur. Tartışılmaktan uzak bir Sayıştaya herkesin ihtiyacı vardır. Raporların içeriğinde hileli işlemlerin olması durumunda denetim görüşünün ne şekilde verilmesi gerektiği yazılı olarak ortaya konmalıdır. Parlak ve Parlak’ın (2014) çalışmasında yer alan “Denetim raporlarının durumu anlaşılır şekilde ortaya koymalarında, denetim sonuçlarının izlenmesinde ve denetim raporlarının kalite süreçlerinde sorunlar olduğu tespit edilmiştir” ibaresi yukarıdaki sebeplerden ötürü çalışmada da teyit edilmiştir.

- Sayıştay kurumu 2018 yılından itibaren denetim raporuna ilişkin izleme tablosu hazırlayarak bir tür geri bildirim yapmakta ve bir önceki yıl tespit olmuş dolulukları bulguların düzeltilip düzeltilmediğini, tam olarak yerine getirilip getirilmediğini ek-2 nolu tablolarla sunmaktadır. Bu izleme fonksiyonu, denetlenen kurumların aynı tür bulgularla karşılaşmaması ve öğrenme fonksiyonunu yerine getirmesi sebepleriyle faydalı ve değer yaratan bir unsurdur.

Sonuç

Sayıştayın özel bütçeli kurumlar olan kamu üniversitelerine 2012–2018 yıllarını kapsayan süreçte yapmış olduğu denetim çıktısı olan düzenlilik raporları incelenmiştir. Sayıştayın

denetim sıklığı ve denetlediği kurum sayısı dikkate alındığı zaman, devamlılık temelinde ve yüksek oranda kamu üniversitelerini denetlediği görülmektedir. Sayıştay denetimde sürekliliği sağlamıştır. Çalışma denetim görüş çeşitleri ve bulgularını kapsamaktadır. Denetim görüş çeşidi açısından Sayıştay düzenlilik raporları uluslararası denetim standartları ile örtüşmemektedir. Sadece tek tip bir görüş üzerine raporlar tanzim edilmiştir. Denetim görüşünü etkileyen bulguların var olduğu düzenlilik raporlarında da görüş “şartlı denetim görüşü” olarak belirtilmemektedir.

“Denetim bulguları nasıl bir özelliğe sahip olursa denetim görüşü etkilenir ?” sorusunun cevabı net ve tutarlı değildir. Sınıflandırma net değildir ve yıllar itibarıyla de tutarlı değildir.

Hile kavramı ile örtüşecek bulguların sınıflandırılması ve düzenlilik raporundaki görüşler arasında ilişki kurulması gerekmektedir.

Düzenlilik raporlarının ortalama %87 oranında hazırlanması, denetimin sürekliliğini ortaya koymaktadır. Fakat düzenlilik raporlarındaki bulguların dönemler itibarıyla farklı sınıflandırılması ve aynı dönem içerisinde değişik denetim ekipleri tarafından sınıflandırılmada farklılıkların olması sebebiyle tutarlı gözükmemektedir. Hata ve hile kavramlarının net olarak tasnif edilmemesi, bulguların önemlilik derecesini belirlememize imkân sağlamamaktadır. Ayrıca düzenlilik raporlarındaki bulguların ve cevapların tam açıklanmaması, tam açıklama kuralına uymadığını göstermektedir.

Sayıştayın izleme tabloları hazırlanması, performans denetimini üstlenmesi, kurumların planlama ve sonuçlarına katkı sağlayarak, geri bildirim ve değer yaratma fonksiyonunu yerine getirdiği söylenebilir. Sayıştayın tüm denetim raporlarını kamuyla paylaşması da şeffaf ve tarafsızlığının göstergesidir. Sayıştay TBMM adına önemli bir görevi yerine getirmektedir. Sayıştay, herkesin ihtiyacı olan bir kurumdur. Sayıştayın yıpratılmaması gerektiği gibi, kendisinin de tutarlı sınıflandırma, hata ile hile ayırımını yaparak görüşüne yansıtması ve INTOSAI denetim standartlarına denetim görüşleri açısından uyum sağlaması gereklidir.

Denetlenen kurumlar açısından değerlendirildiğinde; yıllar itibarıyla denetim bulgularının artması ve raporların özellikle şartlı görüş verilmesi gereken rapor özelliklerine sahip olmaları denetim ölçütlerini yeterince anlamadıklarını ve denetim süreçlerini doğru yönetemediklerini ortaya koymaktadır. Tüm kurumların iç kontrol birimlerini daha aktif hale getirerek önümüzdeki yıllardaki denetim süreçlerine kendilerini hazırlaması gerektiğini ve önemli bir bütçeyi yönettikleri süreçte bütçe planlamalarını ve kontrol süreçlerini daha fazla önemsemeleri gerektiğini ortaya koymaktadır.



Fon Desteği / Funding: Bu çalışma herhangi bir resmi, ticari ya da kar amacı gütmeyen organizasyondan fon desteği almamıştır. / *This work did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.*

Etik Standartlara Uygunluk / Compliance with Ethical Standards: Yazar bu makalede araştırma ve yayım etiğine bağlı kalındığını, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'na ve fikir ve sanat eserleri için geçerli telif hakları düzenlemelerine uyulduğunu ve herhangi bir çıkar çakışması bulunmadığını belirtmiştir. / *The author stated that the standards regarding research and publication ethics, the Personal Data Protection Law and the copyright regulations applicable to intellectual and artistic works are complied with and there is no conflict of interest.*

Kaynaklar

- 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu (1981). *Resmi Gazete*, 17506, 06.11.1981.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003). *Resmi Gazete*, 25326, 24.12.2003.
- 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu (2010). *Resmi Gazete*, 27790, 19.12.2010.
- Akçay, S. (2018). Analysis of the factors influencing the change in court of accounts' audit understanding in Turkey (from 1967 to today). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 79, 183–206.
- Akyel, R. (2015). Bir hesap yargısı olarak Sayıştay. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 23, 1–22.
- Altunbaş, M. M. (2014). *Sayıştayın düzenlilik denetiminin incelenmesi ve Türkiye'de uygulanabilirliğinin analizi*. Yüksek lisans tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Avcı, M. A. (2012). *Sayıştay'ın kamu harcamalarına ilişkin performans denetiminin temelleri*. Doktora tezi, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Baş, H. (2005). *Kamu yönetiminde etkinlik arayışları çerçevesinde mali yönetim ve Sayıştay*. Doktora tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Demirbaş, M. (2018). Kurumsal iletişim problemlerinden kaynaklanan önemli yanlışlık ve önemli tutarsızlık kavramları ile denetim sözleşmesi. *Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 4(7), 1–15.
- Dogruer, B., & Demirbaş, M. (2018). Döner sermaye işletmesi statüsündeki hastanelerin sürdürülebilirliğinin sağlanmasına yönelik Sayıştay denetimlerindeki bulgular. *3rd Eurasian Conference on Language and Social Sciences Bildiri Kitabı* içinde (s. 16–30), 27–29 Haziran 2018, Antalya.
- Görgün, E. (2011). *Türk kamu mali yönetiminde Sayıştay denetimi*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- INTOSAI (2017). *Resmi internet sitesi*. Erişim adresi www.intosai.org (3 Mayıs 2017).
- Kaval, H. (2003). *Muhasebe denetimi*. Ankara: Akademik Yayınları.
- Keklikoğlu, Y. K. (2012). *Sayıştay denetiminde risk odaklılık*. Yüksek lisans tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Koçak, A., & Arun, Ö. (2006). İçerik analizi çalışmalarında örneklem sorunu. *Selçuk İletişim*, 4(3), 21–28.
- Koçberber, S. (2008). Dünyada ve Türkiye'de denetim etiği. *Sayıştay Dergisi*, 68, 65–89.
- Parlak, M., & Parlak, Z. (2014). Sayıştay denetçilerinin denetimle ilgili algıları, beklentileri ve görüşleri üzerine anket çalışması. *Sayıştay Dergisi*, 92, 1–34.
- Sert, G., Kurtuğlu, M., Akıncı, A., & Seferoğlu, A. S. (2012). Öğretmenlerin teknoloji kullanma durumlarını inceleyen araştırmalara bir bakış: bir içerik analizi çalışması. *Akademik Bilişim'12 - XIV. Akademik Bilişim Konferansı Bildiri Kitabı* içinde (s. 351–357), 1–3 Şubat 2012, Uşak Üniversitesi, Uşak.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2014). *SDR, 7- Denetim Raporlama Rehberi, versiyon no: 2014/1*. Ankara: Sayıştay.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2019a). *Denetim raporları. Özel bütçeli idareler - A. 2012–2018 Yılları*. Ankara: Sayıştay. Erişim adresi <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=103> (1 Ekim 2019).
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2019b). *Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 2012–2018*. Ankara: Sayıştay. Erişim adresi <https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/12-dis-denetim-genel-degerlendirme-raporlari> (1 Ekim 2019).
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2019c). *Genel Uygunluk Bildirimi, 2012–2018*. Ankara: Sayıştay. Erişim adresi <https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/1-genel-uygunluk-bildirimleri> (1 Ekim 2019).
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2019d). *Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, 2012–2018*. Ankara: Sayıştay. Erişim adresi <https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/2-mali-istatistikleri-degerlendirme-raporlari> (1 Ekim 2019).
- Uslu, A., & Ertaş, F. (2018). Türkiye'de devlet üniversitelerinin bütçedeki yeri ve performanslarının analizi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 32(4), 979–1007.
- Uysal, Ö. (2010). *Kamu kesiminde performans denetiminin etkinliği bakımından Sayıştay'ın rolü*. Yüksek lisans tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Bu makale Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivs 4.0 Unported (CC BY-NC-ND 4.0) Lisansı standartlarında; kaynak olarak gösterilmesi koşuluyla, ticari kullanım amacı ve içerik değişikliği dışında kalan tüm kullanım (çevrimiçi bağlantı verme, kopyalama, baskı alma, herhangi bir fiziksel ortamda çoğaltma ve dağıtma vb.) haklarıyla açık erişim olarak yayımlanmaktadır. / *This is an open access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivs 4.0 Unported (CC BY-NC-ND 4.0) License, which permits non-commercial reuse, distribution and reproduction in any medium, without any changing, provided the original work is properly cited.*

Yayıncı Notu: Yayıncı kuruluş olarak Türkiye Bilimler Akademisi (TÜBA) bu makalede ortaya konan görüşlere katılmak zorunda değildir; olası ticari ürün, marka ya da kuruluşlarla ilgili ifadelerin içerikte bulunması yayıncının onayladığı ve güvence verdiği anlamına gelmez. Yayıncının bilimsel ve yasal sorumlulukları yazar(lar)ına aittir. TÜBA, yayınlanan haritalar ve yazarların kurumsal bağlantıları ile ilgili yargı yetkisine ilişkin iddialar konusunda tarafsızdır. / **Publisher's Note:** The content of this publication does not necessarily reflect the views or policies of the publisher, nor does any mention of trade names, commercial products, or organizations imply endorsement by Turkish Academy of Sciences (TÜBA). Scientific and legal responsibilities of published manuscript belong to their author(s). TÜBA remains neutral with regard to jurisdictional claims in published maps and institutional affiliations.