



SAYIŞTAY DENETİM RAPORLARI BAĞLAMINDA YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINDA MUHASEBE UYGULAMALARININ GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİNE UYUM DÜZEYİNİN ARAŞTIRILMASI¹

INVESTIGATION OF THE COMPLIANCE LEVEL OF ACCOUNTING PRACTICES IN HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS WITH GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES IN THE CONTEXT OF THE AUDIT REPORTS OF THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Sevil ATİLA²

Hakkı KIYMIK³

ÖZ

Sayıştay denetimi kapsamında kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen mali işlemler ve bu mali işlemler neticesinde ortaya çıkan mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu da denetlenmektedir. Bu noktadan hareketle çalışmanın temel amacı, Sayıştay tarafından kamu üniversitelerine yönelik gerçekleştirilen düzenlilik

- 1- Bu çalışma, 10-11 Haziran 2023 tarihlerinde Ankara'da düzenlenen 7. Uluslararası Sosyal Bilimler ve İnovasyon Kongresi'nde sunulan "Yükseköğretim Kurumlarında Sayıştay Denetimi: Muhasebe Hatası Kaynaklı Bulguların Analizi" isimli bildiri özetinin genişletilmiş halidir.
- 2- Mali Hizmetler Uzmanı, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, sevil.atila@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-2534-1261
- 3- Doç. Dr., Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, hkıymik@mehmetakif.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4121-8060

Gönderim Tarihi/Submitted: 18.09.2023

Revizyon Talebi/Revision Requested: 06.11.2023

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 29.12.2023

Kabul Tarihi/Accepted: 29.12.2023

Sorumlu Yazar/Corresponding Author: Kıymık, H.

Atıf/To Cite: Atıla, S. ve Kıymık, H. (2023). Sayıştay Denetim Raporları Bağlamında Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Uygulamalarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum Düzeyinin Araştırılması. Sayıştay Dergisi, 34(131), 637-667. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1362460>

denetimi sonucu tespit edilen ve muhasebe hatası olarak kabul edilebilecek genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı işlemlerin hesap grupları itibarıyla sınıflandırılarak yaygınlık düzeyinin tespit edilmesidir. Çalışmanın diğer bir amacını ise üniversitelerin denetim raporlarından elde edilen muhasebe hatası kaynaklı bulgular ile üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi ve mali hizmetler uzmanlarının sayıları arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık olup olmadığının incelenmesi oluşturmaktadır. Bu amaçla, Sayıştay tarafından kamu üniversitelerine yönelik 2012-2021 yılları arasında gerçekleştirilen denetimlere ilişkin 859 denetim raporu incelenmiş ve muhasebe hatası niteliğinde 2.051 bulguya rastlanmıştır. Araştırma bulgularına göre en fazla hatanın 252-Binalar Hesabında gerçekleştiği tespit edilmiştir. Araştırmada ayrıca, üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi ve mali hizmetler uzmanı sayısı açısından ortalama bulgu sayısına göre istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

ABSTRACT

Within the scope of audits by the Turkish Court of Accounts, the financial transactions carried out by public administrations and the financial statements resulting from these financial transactions are audited for their compliance with generally accepted accounting principles. Starting from this point, the main purpose of the study is to determine the prevalence level of transactions contrary to generally accepted accounting principles, which are detected as a result of regularity audits carried out by the Turkish Court of Accounts for public universities and which can be considered accounting errors, by classifying them according to account groups. Another purpose of the study is to examine whether there is a statistically significant difference between accounting error-related findings obtained from the audit reports of universities, the age of universities, the number of internal auditors, and the number of financial services experts working in universities. For this purpose, 859 audit reports regarding audits carried out by the Turkish Court of Accounts on public universities between 2012 and 2021 were examined, and 2,051 accounting errors were found. According to research findings, it was determined that the most errors occurred in 252-Buildings Account. The study also concluded that there is no statistically significant difference in terms of the average number of findings according to the age of universities, the number of internal auditors, and the number of financial services experts working in universities.

Keywords: Audit, Turkish Court of Accounts, Government Accounting

Anahtar Kelimeler: Denetim, Sayıştay, Devlet Muhasebesi, Muhasebe Hataları, Devlet Üniversiteleri

GİRİŐ

Alanyazında farklı tanımlamaları yapılmış olsa da genel olarak denetim, bir kurumun belli bir dönemdeki işlemlerinin önceden belirlenmiş kurallara uygunluğunun incelenmesi bakımından bir süreci kapsamakta olup, süreç sonucunda elde edilen bulguların sürecin son aőaması olarak raporlanması faaliyetidir.

Kamu kaynaklarının önceden belirlenmiş standartlara uygun olarak etkili, verimli ve mevzuata uygun olarak kullanılmasına ilişkin denetim, TBMM adına Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. Kurum tarafından, denetçiler aracılığıyla yerine getirilen denetim faaliyetleri sonucunda oluşturulan denetim raporları ise düzenli olarak kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Sayıştay tarafından gerçekteőirilen denetim türlerinden biri olan düzenlilik denetimi kapsamında, kamu idareleri tarafından gerçekteőirilen mali işlemler ve bu mali işlemler neticesinde ortaya çıkan mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu da denetlenmektedir.

Kamu kurumlarının uymak zorunda oldukları genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri Türkiye’de, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na (KMYKK) dayanılarak yürürlüğe konulan ikincil mevzuatla düzenlenmiştir. Kanun’un kapsamına farklı niteliklere sahip kurumlar girmekle birlikte çalışmanın konusunu oluőturan devlet üniversiteleri, merkezi yönetim kapsamındaki idarelerden olup, özel bütçeli idareler olarak II Sayılı Cetvelde yer almaktadır. Merkezi yönetim kapsamında yer alan kamu üniversiteleri, muhasebe uygulamalarını Genel/Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’ne uygun olarak yerine getirmektedirler.

KMYKK’nın yürürlüğe girmesiyle birlikte hem kamu mali yönetimi hem de devlet muhasebesi alanında köklü birtakım değişiklikler yaőanmıştır. Bu değişikliklerden biri de kullanılan kayıt yöntemine ilişkindir. Daha önce kullanılan kayıt yöntemi nakit esasına dayanmakta iken, Kanun ile uygulamaya geçilen yeni devlet muhasebesi sistemi, nakit esas ve tahakkuk esasının karıőımından oluşmaktadır. Bu sistemde bütçeyle ilgili tüm işlemler nakit esasına, bütçe dıőındaki bütün mali işlemler ise tahakkuk esasına göre kayıt edilmektedir. Nakit esas ile yapılan muhasebe kayıtları ile tahakkuk esaslı muhasebe kayıtları arasındaki bağlantı, yansıtma hesapları aracılığıyla sağlanmaktadır (Dayar ve Esenkar, 2008:279). Dolayısıyla bütçe gideri

niteliğindeki bir mali işlem, bir taraftan bütçeye gider kaydedilmekte iken diğer taraftan da ilgili varlık veya gider hesabına da tahakkuk esasına uygun olarak kaydedilmektedir.

Çalışmada temel olarak, Sayıştay tarafından kamu üniversitelerine yönelik gerçekleştirilen düzenlilik denetimi sonucu tespit edilen muhasebe hatalarının, hesap grupları itibarıyla yaygınlık düzeyinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu amaca uygun olarak kamu üniversitelerinin 2012-2021 mali dönemlerine ait 859 denetim raporu içerik analizi yöntemiyle incelenmiş ve muhasebe hatası niteliğindeki 2.051 bulgu, hesap gurupları itibarıyla sınıflandırılmıştır. Çalışmada ayrıca, muhasebe hatası niteliğindeki bulguların görülme sıklığı ile üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi sayısı ve mali hizmetler uzmanı sayısı gibi bağımsız değişkenler bakımından anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığına tespiti amacıyla, denetim raporlarındaki bulgu sayılarından hareketle farklılık testleri uygulanarak mevcut durum ortaya konulmaya çalışılmıştır.

1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Sayıştay Denetimi

Sayıştay, kamu kurumları tarafından gerçekleştirilen mali işlemleri ve düzenlenen mali tabloları, yürürlükteki mevzuat hükümleri ve idareye ait stratejik plan ve hedeflere uygunluğu bakımından TBMM adına denetlemeye, denetim sonuçlarını raporlamaya ve kamu zararının oluşmasına neden olan kamu görevlilerini yargılama yetkisi bulunan Anayasal bir organdır (Tabak, 2021: 1-2).

Anayasal bir kurum olarak Sayıştay, bir yandan denetim faaliyetlerini yerine getirirken bir yandan yargılama daireleri aracılığıyla yargılama faaliyetlerini yürüten bir yargı organı olarak görev yapmaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, denetime farklı bir bakış açısı kazandırmıştır. KMYKK ve Sayıştay Kanunu ile hesap verme sorumluluğu kapsamında kurallar belirlenmiş, hangi durumda kimlerin sorumlu tutulacağı ve denetim faaliyetinin nasıl yerine getirileceği konusu açıklığa kavuşturulmuştur (Taytak ve Bahtiyar, 2015: 262).

Temel işlevini caydırıcılık unsurunun oluşturduğu, israf ve yolsuzlukla mücadelede de önleyici bir role sahip olan Sayıştay denetimi, kuşkusuz belirli kurallar doğrultusunda ve belirlenmiş amaçlara ulaşmak amacıyla gerçekleştirilmektedir. Yapılan denetime ilişkin amaçların bilinmesi, Sayıştay ve

denetçi bakımından olduğu kadar, denetlenen kurumlar ile yöneticileri ve hatta kamuoyu ile diğer paydaşlar bakımından da önemlidir (Akbulut, 2003: 13-14; Akyel, 2016: 123-124). Bu açıdan bakıldığında Sayıştay tarafından geręekleřtirilen diş denetimin temel amacını, devlet yönetiminde etkinliğin sağlanması, kötü yönetimin önüne geçilmesi, israf ve yolsuzlukların önlenmesi ile hukuk devleti ilkelerinin çağdaş yönetim ilkeleriyle hayata geğirilmesi oluşturmaktadır (Köse, 2008: 3).

KMYKK'nın 68'inci maddesinde Sayıştay denetiminin temel amacı; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde mali faaliyet ile karar ve işlemlerinin; kanunlara ve kurumsal amaç ve hedeflere uygunluğunun incelenerek sonuçlarının TBMM'ye raporlanması şeklinde ifade edilmiştir. Sayıştay tarafından yapılan denetimin değerlendirilmesi ve raporlanmasına ilişkin Sayıştay Kanunu'nun 1'inci maddesinde ise hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık kavramları çerçevesinde Sayıştay denetiminin amacı, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef ve hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafazası ve kullanılmasını sağlamaktır.

Sayıştay Kanunu'nda Sayıştay denetimi; düzenlilik denetimi ve performans denetimi olmak üzere iki başlıkta düzenlenmiştir. Mali denetim ve uygunluk denetiminden oluşan düzenlilik denetimi, 6085 sayılı Kanun'un 36'ncı maddesinde; "kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile yılsonu mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespit edilmesi ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi" şeklinde tanımlanmıştır.

Kanun'daki tanımlama, düzenlilik denetimi geręekleřtirilirken mali denetim ile uygunluk denetiminin birlikte yürütüldüğünü, kamu idarelerine ait iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri ile hesap ve işlemler sonucunda oluşturulan mali tablo ve raporların doğruluk ve güvenilirliğinin mevzuat açısından uygunluğunun denetlendiğini ifade etmektedir. Bu sebeple düzenlilik denetimi, kapsam olarak oldukça geniş ve yasal, ekonomik ve sosyal açıdan ciddi sonuçlarının olduğu bir denetim türüdür (Ela ve Türkyener, 2015: 33).

Sayıştay Kanunu'nun 2'nci maddesinde düzenlenen mali denetim, mali rapor ve tabloların doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin denetimin yanı sıra kamu idareleri tarafından düzenlenen mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun denetimini de kapsamaktadır. Bu açıdan bakıldığında Sayıştay denetimi, şirketlerin mali tablolarının bağımsız denetimine benzerlik göstermektedir. (Kılıçaslan, 2019: 91). 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 2'nci maddesinde düzenlenen uygunluk denetimi ise "kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi" ifade etmektedir. Uygunluk denetimi, yasal mevzuata veya kurumun üst yönetimi tarafından düzenlenen yönetmelik, talimatname gibi mevzuat düzenlemelerine uygun davranılma durumunu kapsamaktadır (Başpınar, 2005: 39). Uygunluk denetimi, mali boyutu olan işlemleri kapsadığı gibi kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin olan ancak mali boyutu bulunmayan işlemlerin de olduğu yaygın bir denetim alanını kapsamaktadır.

1.2. Devlet Muhasebesi

Devlet, toplu halde yaşayan insanların ortak toplumsal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan ve bu amaç doğrultusunda kamu kaynaklarını kullanan, devlet bütçesi aracılığıyla harcamaları gerçekleştiren bir örgüttür. Devlet tarafından yerine getirilen mali faaliyetlerin devlet muhasebe sistemi içerisinde kayıt altına alınması ve faaliyet sonuçlarının kamu yöneticilerinin karar almalarına imkan verecek şekilde raporlanması gerekmektedir. Kamu sektöründe mali tablolar, idarelerin mali durumları, ekonomik performansları ve nakit hareketleriyle ilgili bilgiler sunmaktadır. Söz konusu bilgiler karar vericilerin, idarelerin ekonomik durumlarını görebilmeleri bakımından gereklidir. Ayrıca mali tablolar, toplumun ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla kullanılan kamu kaynaklarına ilişkin hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesine de imkan sağlayan bir araçtır (Ersöz, 2017: 6).

1.2.1. Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemleri

Devlet muhasebesi kayıt yöntemleri, modern anlamda devlet muhasebesinin başlangıcı olarak kabul edilen nakit esaslı muhasebe sistemi ile diğer kayıt yöntemleri olan tahakkuk esaslı, uyarlanmış nakit esaslı ve uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe sisteminden oluşmaktadır (Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2004: 100). Nakit esaslı

muhasebe sisteminde gelir, yükümlüsünden tahsil edildiğinde; gider ise ilgisine ödendiğinde gelir veya gider olarak kaydedilirken, tahakkuk etmiş gelir veya giderler kaydedilmemektedir (Söyler, 2012: 71). Nakit esaslı sistem, kapsadığı işlemlerin basitliğinden dolayı yönetilmesi kolay olmakla birlikte, kapsam olarak nakit hareketleriyle sınırlı olduğundan dolayı saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerine hizmet edememektedir (Yakupçebioğlu, 2005: 17).

Nakit esaslı muhasebe sisteminde olduğu gibi uyarlanmış nakit esaslı muhasebe sisteminde de işlemler ile olaylar ortaya çıktıkları zaman dikkate alınmaksızın nakit tahsilat veya ödeme sırasında kaydedilmekte ve devlete ait olan varlıklar özellikle de maddi duran varlıklar, yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ile borç yönetimine ilişkin işlemler kapsam dışında kalmaktadır. Ancak bu sistemin nakit esasından farkı, mali yıl bitmesine rağmen, hesapların mahsup dönemi olarak da bilinen belirli bir süre boyunca açık tutulması ve mahsup süresinde yapılan işlemlerin normal dönem içinde yapılmış gibi kaydedilmesidir (Kartalci, 2019: 263).

Tahakkuk esasına dayalı yöntemde mali işlemler, nakit hareketlerinin zamanı dikkate alınmaksızın ortaya çıktıkları anda kaydedilmektedir. Gelir hesabı, tahsilatın yapıldığı zaman dikkate alınmaksızın genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre tahakkuk etmiş sayılan gelirleri; gider hesabı ise ödemenin yapıldığı zaman dikkate alınmaksızın tahakkuk eden giderlerin toplamını ifade etmektedir. Tahakkuk eden gelir ve giderlerin ortaya çıktıkları mali yıl hesap ve raporlarına dâhil edilmesi yaklaşımı, ekonomik olaylara ait işlemlerin ait oldukları mali yılda kaydedilmesi ve raporlanmasını sağlamaktadır (Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002: 7).

Uyarlanmış tahakkuk esaslı yöntemde işlem ve olaylar, nakit akımlarının oluştuğu zaman dikkate alınmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişim geçirdiğinde, mübadeleye konu olduğunda, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilmektedir (Kerimoğlu vd., 2006: 7). Bu yöntem, tahakkuk esasına dayalı yönetime göre kapsam olarak daha dardır. Çünkü maddi duran varlıklar ile bunların amortismanları ile yeniden değerlendirme işlemleri kapsam dışındadır. Bu sebeple, tahakkuk esasına dayalı yönetime göre anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır. Bu yöntemde mali işlemler nakit akımlarına bağlı kalmadan, ortaya çıktığı anda kaydedilmekte ve tahakkuk eden alacaklar ile borçlar, ileri dönemde yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantiler de kayıt altına alınmaktadır (Yakupçebioğlu, 2005: 18-19).

1.2.2. Genel/Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

KMYKK'da genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından uygulanacak muhasebe ilkelerinin ikincil mevzuat aracılığıyla düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda öncelikle Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve bu Yönetmelik'e dayanılarak hazırlanmış olan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği yürürlüğe girmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin kapsamına 5018 sayılı Kanun'a ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvelerde yer alan kamu idareleri girmektedir. (I) sayılı cetvelde genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, (II) sayılı cetvelde yükseköğretim kurumları ile özel bütçeli diğer idareler ve (III) sayılı cetvelde ise düzenleyici ve denetleyici kurumlar yer almaktadır (5018 md. 3).

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile yönetmelik kapsamına giren kamu idareleri tarafından kullanılacak muhasebe ilkeleri belirlenmiştir. Yönetmelik ile birlikte kapsama giren tüm idareler aynı temel esaslara göre hazırlanmış muhasebe sistemini uygulamaya başlamışlardır. Yönetmelik ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, devlet muhasebe sistemi için de benimsenerek muhasebenin temel kavramları ve finansal tablolara ilişkin ilkeler tanımlanmıştır. Yönetmelik'le birlikte yürürlüğe giren en temel değişiklik,tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminin benimsenmiş olmasıdır (Kartalci, 2019: 271). Mevcut sistemde tüm mali faaliyetler tahakkuk esasına göre izlenmekte iken bütçe gerçekleşmeleri nakit esasına göre izlenmeye devam etmektedir.

2. LİTERATÜR

Alanyazın incelemesi neticesinde, Sayıştay tarafından gerçekleştirilen düzenlilik denetimi bağlamında kamu kurumlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumunu konu edinen çalışma sayısının oldukça az olduğu dikkat çekmektedir. Bu duruma sebep olarak ülkemizde akademik anlamda devlet muhasebesini konu edinen çalışmaların ve konuyla ilgili araştırmacı sayısının kısıtlı olması gösterilebilir. Nitekim, Kıymık (2022) tarafından yapılan bir çalışmada, Google Scholar ve Dergipark veri tabanlarında yapılan tarama neticesinde son 20 yıllık süreçte devlet muhasebesi alanında sadece 64 makale çalışması bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Demirbaş ve Engin (2016) yaptıkları çalışmada, Sayıştayın belediyeler üzerinde gerçekleştirdiği performans denetimlerine ilişkin 2015 yılında yayımlanan 40 denetim raporunda yer alan 289 bulguyu içerik analizi yöntemiyle incelemiştir. Araştırma sonucunda performans esaslı bütçe sisteminin yerleşmesi ve işlerlik kazanmasına ilişkin belediyeler nezdinde önemli sorunlar yaşandığı ve sorunların 8-10 yıldır karşılaşılan aynı sorunlar olmasının, bu sorunların düzeltilmemesine ilişkin şüpheye neden olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yıldırım (2020) tarafından yapılan çalışmada, sağlık hizmetlerinin sunulmasında önemli bir paya sahip olan döner sermaye işletmelerinin sağlık tesislerinde 2012-2017 yılları arasında Sayıştay tarafından yapılan düzenlilik denetimleri incelenerek kurum tarafından özöme kavuşturulan bulgular ile çözüm bulunmayan bulguların incelemesi yapılarak, çözüm üretilemeyen bulguların nedenlerine ilişkin görüş ve önerilerde bulunulması amaçlanmıştır. Çalışma sonucunda özöme kavuşturulan bulgular; kira gelirlerinin tahakkuk ve muhasebeleştirilmesi, kira sözleşmelerine ait damga vergisi ve teminat işlemleri, maddi olmayan duran varlıkların amortisman tutarlarının hatalı hesaplanması iken, alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve gelir kalemleri başlığı altındaki bulguların mevzuat kaynaklı olduğu, bilişim sistemlerinin entegre olmaması ve personelden kaynaklı nedenlerle özöme kavuşturulamadığı sonucuna varılmıştır.

Atabay, Kavak ve Başar (2021) tarafından yapılan çalışmada, kamu üniversitelerinin 2019 yılındaki Sayıştay denetim raporları incelenmiş ve raporlarda yer alan bulgular içerik analizi yöntemi ile değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda en çok Maddi Duran Varlıklar, Mali Duran Varlıklar ve Giderler hesap gruplarında muhasebe hatası niteliğinde bulguya rastlandığı tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca üniversitelerde i denetçi, strateji geliştirme daire başkanı, mali hizmetler uzmanı ve muhasebe yetkilisi olarak görev yapan personel ile söz konusu bulgulara ilişkin görüşmeler yapılmıştır. Buna göre söz konusu muhasebe hatalarının nedenlerinin, mali işlerle ilişkili görevlendirilmiş personelin mevzuat bilgisinin yetersizliğinden, görev dağılım ve ayrımlarının net olmaması dolayısıyla personelin sorumluluk üstlenmekten kaınmasından, işlemlere ilişkin süreç takip ve kontrol sisteminin yetersizliğinden ve birimler arası koordinasyon eksikliğinden kaynaklandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Işık ve Engin (2022) tarafından yapılan çalışmada 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında belediyeler tarafından gerçekleştirilen kamu alımlarının genel erevesi ortaya konularak 2020 yılına ait Sayıştay raporlarında yer alan belediye ve bağlı idarelerin alımları ile ilgili bulgular değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda raporlarda yer alan bulguların daha anlaşılır olması amacıyla kamu alımları süreci dört gruba ayrılmış ve bulgular incelendiğinde, kamu ihale sisteminin denetlenmesinin sistemin iyileştirilmesine önemli katkı sağlayacağına ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Çakalı ve Baloğlu (2023) tarafından yapılan çalışmada Sayıştay tarafından il belediyelerinde 2015-2020 yılları arasında gerçekleştirilen denetimler sonucu düzenlenen raporlar incelenerek denetim raporları ile bulguların zaman içerisindeki değişimi analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda özellikle taşınmazlar, katma değer vergisi, mali duran varlıklar ve kıdem tazminatlarına ilişkin farklı tespitlerin il belediyelerinde yoğun şekilde eleştiri konusu yapılan uygulamalar olduğu sonucuna ulaşılmıştır

Genç, Yanık ve zen (2023) tarafından Karadeniz Bölgesinde bulunan 18 devlet niversitesinin 2016-2020 yılları arasındaki Sayıştay denetimleri sonucunda elde edilen denetim bulguları içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. Araştırmaya göre denetim raporlarında, denetim görüşlerinin tüm raporlarda olumlu görüş veya açıklama paragraflı olumlu görüş verildiği tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca denetimin yapıldığı yıllardaki bulguların başlıca konusunun; mali tablolar, kamu idaresi taşınmazları ve taşınırlara ilişkin mevzuat hükümlerine uyulmaması olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yukarıda özetlenen çalışmalara göre, niversiteler (Atabay vd., 2021; Genç vd., 2022), belediyeler (Demirbaş ve Engin, 2016; Işık ve Engin, 2022; akalı ve Baloğlu, 2023) ve döner sermaye işletmelerinin (Yıldırım, 2020) denetim raporlarının incelendiği çalışmalarda en fazla bulgu tespit edilen hesaplara, bulguların zaman içindeki değişimlerine ve çözüme kavuşturulan veya kavuşturulamayan bulgulara yer verildiği görülmektedir. Literatürde niversitelere yönelik Sayıştay denetimi raporlarının kamuoyu ile ilk paylaşılmaya başlandığı yıl olan 2012 yılı ile çalışmanın yapıldığı tarih itibarıyla raporun yayımlandığı son yıl olan 2021 yılları arasındaki Sayıştay denetim raporlarına konu edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulguların, nedenleri ile birlikte incelendiği bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu bakımdan, çalışmanın literatürdeki bu eksikliği gidereceği ve alana ilgi duyan araştırmacılara farklı çalışmalar için yol göstereceği düşünülmektedir.

3. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ VE BULGULARI

3.1. Araştırmanın Amacı, Önemi ve Hipotezleri

Çalışmanın temel amacı, Sayıştay tarafından kamu üniversitelerine yönelik gerçekleştirilen düzenlilik denetimi sonucu tespit edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulgulardan hareketle, bu bulguların hesap gruplarına göre sınıflandırılarak yaygınlık düzeyini tespit etmektir. Bu amaçla Sayıştay denetim raporlarında yer alan muhasebe hatası niteliğindeki bulgular tespit edilmiş ve bulgular, Merkez Yönetim Muhasebe Yönetmeliği kapsamındaki hesap gruplarına göre sınıflandırılarak analiz edilmiştir.

Çalışmanın diğer bir amacını ise üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi ve mali hizmetler uzmanı sayısı bakımından muhasebe hatası niteliğindeki bulgu sayısına göre üniversiteler arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığının incelenmesi oluşturmaktadır. Bu amaçla oluşturulan araştırmanın temel hipotezleri şu şekildedir:

H₁: Üniversitelerin yaşı açısından ortalama bulgu sayısına göre üniversiteler arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₂: Üniversitelerde istihdam edilen iç denetçi sayısı açısından ortalama bulgu sayısına göre üniversiteler arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₃: Üniversitelerde istihdam edilen mali hizmetler uzmanı sayısı açısından ortalama bulgu sayısına göre üniversiteler arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada, T.C. Sayıştay Başkanlığına ait resmi internet sitesinde "Raporlar/Kamu İdareleri Denetim Raporları/Özel Bütçeli İdareler-A" kapsamındaki denetim raporlarından yararlanılmıştır. Sayıştay denetim raporları 2012 yılından itibaren kamuoyu ile paylaşılmaya başlanmış ve çalışmanın yapıldığı tarih itibarıyla son olarak 2021 yılı raporlarına ulaşılabilmiştir. Bu sebeple çalışmada Sayıştay tarafından kamu üniversitelerinde gerçekleştirilen denetimler sonucunda kurumun resmi internet sitesinde yayımlanan 2012-2021 yılları arasındaki denetim raporları nitel analiz yöntemlerinden biri olan içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Bu kapsamda 859 denetim raporu incelenmiş ve bu raporlarda yer alan muhasebe hatası niteliğindeki 2.051 bulgu analiz edilmiştir.

Çalışmada Sayıştay raporlarındaki muhasebe hatası kaynaklı bulgular ile üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi ve mali hizmetler uzmanlarının sayıları arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık olup olmadığının incelenmesi için elde edilen veriler normallik testine tabi tutulmuş ve verilerin normal dağılım göstermediği ($p < 0,05$) sonucuna ulaşılmıştır. Normal dağılım göstermemesi nedeniyle verilerin analizi için parametrik olmayan testler uygulanmıştır. Grup sayısının ikiden fazla olması sebebiyle örneklem grubunun verilerini karşılaştırmak amacıyla Kruskal Wallis-H testi uygulanmıştır.

3.3. Araştırmanın Evreni

Araştırmanın evrenini devlet üniversiteleri oluşturmaktadır. Çalışmanın amacına uygun olarak Sayıştay tarafından bu üniversitelere yönelik gerçekleştirilen düzenlilik denetimi sonucunda kamuoyuyla paylaşılan denetim raporları araştırma kapsamında incelenmiştir. Dolayısıyla evrenin tamamına yönelik denetim raporları çalışma kapsamında analiz edilmiştir. Çalışmanın kapsamına giren 10 yıllık dönemde 859 denetim raporu yayımlanmış olup denetlenen devlet üniversitesi sayısı 123 olarak gerçekteştir.

3.4. Araştırmanın Bulguları

Çalışmanın bu kısmında, 2012-2021 yılları arasında Sayıştay denetiminden geçen üniversitelerin denetim raporlarında tespit edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulgulara ilişkin sayısal veriler, bu bulguların hesap grupları itibarıyla dağılımı ve son olarak farklılık testi sonuçları aşağıdaki başlıklar altında sunulmuştur.

3.4.1. Denetlenen Üniversite ve Bulgu Sayıları

Sayıştay denetçileri tarafından 2012-2021 yılları arasında ülkemizde faaliyet gösteren devlet üniversitelerinde gerçekleştirilen düzenlilik denetimi neticesinde oluşturulan ve kamuoyuyla paylaşılan raporlar, içerik analizi yöntemiyle incelenmiş ve yapılan incelemeler neticesinde muhasebe hatası niteliğinde olduğu tespit edilen denetim bulguları ve denetlenen üniversite sayılarının yıllar itibarıyla dağılımı Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Yıllar İtibarıyla Denetlenen Üniversite ve Bulgu Sayıları

Yıl	Denetlenen Üniversite Sayısı	Tespit Edilen Bulgu Sayısı	Bulguların Üniversite Sayısına Oranı
2012	49	46	0,94
2013	58	81	1,40
2014	104	195	1,88
2015	104	332	3,19
2016	73	201	2,75
2017	85	242	2,85
2018	96	188	1,96
2019	95	207	2,18
2020	96	283	2,95
2021	99	276	2,79
TOPLAM	859	2.051	2,39

Kaynak: Araştırma bulgularına göre yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1’den görüldüğü üzere Sayıştay tarafından devlet üniversitelerine yönelik 2012-2021 yılları arasında gerçekleştirilen 859 denetimde tespit edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulgu sayısı 2.051’dir. Denetim raporu başına muhasebe hatası niteliğindeki bulgu sayısı ise ortalama 2,39 olarak geręekleřmiştir. Rapor başına en fazla muhasebe hatası niteliğindeki bulgu 3,19 ortalama ile 2015 yılında ortaya çıkmıştır. 2012 ve 2013 yıllarında ise denetlenen üniversite sayısı diğer yıllara göre oldukça düşük olmakla birlikte bu yıllarda denetim başına bulgu sayısı da ortalama olarak diğer yıllara göre düşüktür.

3.4.2. Bulguların Hesap Grupları İtibarıyla Dağılımı

Çalışmanın bu bölümünde, denetim raporlarından elde edilen verilere göre muhasebe hatası niteliğinde olduğu tespit edilen 2.051 bulgu, hesap grupları itibarıyla sınıflandırılarak kamu üniversiteleri tarafından gerçekleştirilen ve Sayıştay denetimleri esnasında tespit edilen muhasebe hataları ve bu hataların nedenleri açıklanmıştır.

3.4.2.1. Dönen Varlık Hesaplarına İlişkin Bulgular

Dönen varlık hesapları ile ilgili muhasebe hatası niteliğindeki bulguların hesaplar itibarıyla dağılımı ve hataların nedenleri Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2'ye göre dönen varlık hesaplarıyla ilgili bulgu sayısının toplamı 437'dir. Dönen varlık hesaplarında en fazla hataya rastlanan hesap grupları ise Hazır Değerler ve Faaliyet Alacakları hesap grupları olarak gerçekleşmiştir.

Hazır değerler hesap grubuyla ilişkili bulgu sayısı 190'dır. Bu hesap grubunda en fazla muhasebe hatasının 73 bulgu sayısı ile 104-Proje Özel Hesabında ve 64 bulgu sayısı ile 102-Bankalar hesabında yapıldığı tespit edilmiştir. Proje Özel Hesabı ile ilgili olarak yaygın yapılan hatanın, bu hesaba kayıtlı döviz cinsinden para birimleri için ay sonlarında idareler tarafından değerlendirme işleminin yapılmamasından kaynaklı olduğu görülmüştür. Bankalar Hesabı ile ilgili en sık rastlanan hatanın ise Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne aykırı olarak idarenin banka hesaplarına işleyen faizin net tutar üzerinden gelir kaydedilmesi ve banka tarafından yapılan vergi kesintisinin hiç kaydedilmemiş olmasından kaynaklandığı anlaşılmıştır.

Tablo 2: Dönen Varlık Hesapları ile İlgili Tespit Edilen Bulgular

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu Nedenleri	Bulgu Sayısı	Grup Toplamı
10	102-Bankalar Hesabı	Faiz gelirin net tutar üzerinden gelir kaydedilmesi ve vergi stopajının kayda alınmaması	64	190
	104-Proje Özel Hesabı	Proje özel hesaplarında yer alan dövizin ay sonunda değerlemeye tâbi tutulmaması	73	
	105-Döviz Hesabı	İdarenin banka hesabına gelen konvertibl niteliği bulunan dövizin izlenmesi için bu hesabın kullanılmaması	11	
	108-Diğer Hazır Değerler Hesabı	Hazır değerler hesap grubu içerisinde yer alan hesaplar arasındaki nakit aktarımlarının izlenmesinde bu hesabın kullanılmaması	29	
	109-Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı	İdarenin kredi kartı ile POS cihazlarından yaptığı tahsilatların izlenmesinde bu hesabın kullanılmaması	13	
12/22	120-Gelirlerden Alacaklar Hesabı	Kira ve hazine yardımı gibi tahakkuk eden alacakların izlenmemesi	24	163
	121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı	Tahsil edilememiş ve takip başlatılmış alacaklar için bu hesabın kullanılmaması	93	
	126-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	Doğalgaz, elektrik, su vb. abonelikleri için verilen teminatların bu Hesaba alınmayarak doğrudan gider kaydedilmesi	14	
	220-Gelirlerden Alacaklar Hesabı	Vadesi bir yılın altına düşen alacaklar için kısa vadeli hesaba aktarım kaydının yapılmaması	9	
	226-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	Bir yıldan uzun vadeli teminatların izlenmesinde bu hesabın kullanılmaması	23	

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu Nedenleri	Bulgu Sayısı	Grup Toplamı
14	140-Kişilerden Alacaklar Hesabı	Tahakkuk eden alacağın bu hesaba kayıt edilmemesi ve alacak tahsil edildiğinde gelir kaydedilmesi, Tahakkuk eden alacağa ilişkin faiz tutarın kayıtlara alınmaması	27	27
15	150-İlk Madde ve Malzeme Hesabı	Fiili olarak ambarda bulunan taşınırların kayıtlardan düşülmesi veya ambarda bulunmayan taşınırların kayıtlarda yer alması, Stok çıkışlarının düzenli olarak kaydedilmemesi, Hurdaya ayrılan varlığın yeniden kullanılabilir parçalarının kayıtlara alınmaması	18	18
16	160-İş Avans ve Kredileri Hesabı	Süresinde kapatılmayan avans ve kredilerin bulunması ve süresinden sonra kapatılan avans ve krediler için faiz hesaplanmaması	18	26
	164-Akreditifler Hesabı	Akreditif karşılığı açılan kredilerin mahsup işlemlerinin yapılmaması	8	
18/28	180-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları Hesabı	Peşin ödenen gelecek aylara ait kira, geçiş ücreti benzeri ödemelerin tamamının doğrudan gider kaydedilmesi	4	13
	280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı	Peşin ödenen ve gelecek yıllara ait giderlerin izlenmesinde dönem ayırıcı hesapların kullanılmaması	1	
	181-Gelir Tahakkukları Hesabı	Tahakkuk eden ancak takip eden dönemde istenebilir duruma gelecek olan faiz tutarlarına ilişkin kayıtların yapılmaması	8	
TOPLAM			437	

Faaliyet alacakları hesap grubuyla ilgili bulgu sayısı 163'tür. Bu hesap grubunda en fazla muhasebe hatasının 93 bulgu sayısı ile 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında yapıldığı tespit edilmiştir. Hesapla ilgili yaygın olarak yapılan hatanın, vadesi gelmesine rağmen henüz tahsil edilememiş ve yasal takip başlatılmış olan alacakların izlenmesinde bu hesabın kullanılmaması şeklinde ortaya çıktığı görülmüştür. Bu hesap grubunda ayrıca belirli bir vadede tahsil edilecek olan (tahakkuk eden) ve 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabına kaydedilmesi gereken alacakların kayıtlara alınmamasından kaynaklı 24 bulguya rastlanmıştır.

Diğer alacaklar hesap grubuyla ilgili bulgu sayısı 27 olarak gerçekleşmiştir. Bu hesap grubundaki bulguların tamamı 140-Kişilerden Alacaklar Hesabı ile ilişkilidir. Hesapla ilgili yaygın olarak yapılan hata, tahakkuk eden ve bu hesaba kaydedilmesi gereken alacak ve bu alacağa ilişkin faiz tutarının kaydedilmemesi nedeniyle hesabın gerçek durumu yansıtmamasından kaynaklanmaktadır.

Stoklar hesap grubuyla ilişkili bulgu sayısı 18 olup bulguların tamamı 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabı ile ilgilidir. Hesapla ilgili ortaya çıkan hataların genel olarak nedenini, fiili stok ile kaydi stok tutarlarının aynı olmaması ve hurdaya ayrılan elektronik cihazların yeniden kullanılması için çıkartılan parçalarının kayıtlara alınmaması şeklinde açıklamak mümkündür.

Ön ödemeler hesap grubuyla ilgili bulgu sayısı 26'dır. Bu hesap grubunda en fazla muhasebe hatasının 18 bulgu sayısı ile 160-İş Avans ve Kredileri Hesabında ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Bu hesapla ilgili olarak yaygın yapılan hatanın süresi geçmiş olmasına rağmen kapatılmayan avans ve kredilerin bulunması ve mahsup süresinden sonra kapatılan avans ve krediler için faiz hesaplanmamasından kaynaklanmaktadır.

Devlet muhasebe sisteminde tahakkuk esasına geçilmesi ile kullanılmaya başlanılan ve dönem ayırıcı hesap niteliğinde olan gelecek aylara ve yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları hesap gruplarıyla ilişkili olarak tespit edilen bulgu sayısı 13'tür. Bulguların tamamının dönem ayırıcı hesapların hiç kullanılmamış olmasından kaynaklandığı görülmektedir.

3.4.2.2. Duran Varlık Hesaplarına İlişkin Bulgular

Duran varlık hesapları ile ilgili muhasebe hatası niteliğindeki bulguların hesaplar itibarıyla dağılımı ve hataların nedenleri Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3'e göre duran varlık hesaplarıyla ilgili bulgu sayısının toplamı 983'tür. Duran varlık hesaplarında en fazla hataya rastlanan hesap grupları ise Maddi Duran Varlıklar ve Mali Duran Varlıklar hesap grupları olarak gerçekleşmiştir.

Mali duran varlıklar hesap grubuyla ilişkili bulgu sayısı 150'dir. Hesap grubuyla ilgili hataların tamamı, teknopark, iktisadi işletme ve döner sermaye işletmesi gibi sermayesinin tamamının veya belirli bir kısmının üniversitelere ait olduğu iktisadi birimlerin sermaye paylarının, ilgili idarelerin mali tablolarında yer almamasından kaynaklı olarak mali tabloların gerçek durumu yansıtmamasından kaynaklanmaktadır.

Maddi duran varlık hesap grubu ile ilişkili muhasebe hatası niteliğindeki bulgu sayısı 615'tir. Dolayısıyla en fazla hatanın tespit edildiği hesap grubu, maddi duran varlıklardır. Bu grupta en fazla bulgu ise 404 bulgu sayısı ile 252-Binalar Hesabı ile ilişkilidir. Hesapla ilgili muhasebe hataları, kullanım amacı değişen binaların ilgili alt hesaplara kayıt edilmemesi ve tahsis edilen taşınmazların kayıtlara alınmamasından kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte, Yönetmelik'e ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre maddi duran varlıklar için belirlenmiş limit üstü değer artırıcı nitelikteki harcamaların ilgili duran varlığın değerine ilave edilmek yerine, doğrudan doğruya gider kaydedilmiş olması da raporlanan hususlardan biridir.

Tablo 3'te dikkat çekilmesi gereken başka bir hesap ise 112 bulguya konu olan 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabıdır. Yapılan hatalar incelendiğinde, idarelerin yapımı belirli bir süreci gerektiren maddi duran varlık yapımına ilişkin harcamaların izlenmesinde bu hesabı kullanmadıkları veya bu hesabı kullanan idarelerin geçici kabulü yapılmış varlıklar için ilgili varlık hesabına aktarım yapmak yerine bu hesapta söz konusu varlığı izlemeye devam ettikleri tespit edilmiştir.

Maddi duran varlıklarla ilgili bulgular birlikte değerlendirildiğinde, idarelerin mülkiyetinde bulunan ya da idarelere tahsisli bulunan taşınmazların, idareler tarafından ya hiç muhasebe sistemine dahil edilmemiş olması ya da yanlış hesaplarda takip ediliyor olmasının 615 kez Sayıştay raporlarında bulgu konusu yapıldığı anlaşılmaktadır.

Tablo 3: Duran Varlık Hesapları ile İlgili Tespit Edilen Bulgular

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu Nedenleri	Bulgu Sayısı	Grup Toplamı
24	241-Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı	Teknopark ve İktisadi İşletmelerdeki sermaye paylarına ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmaması	63	150
	242- Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı	Döner Sermaye İşletmelerindeki sermaye paylarına ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmaması	87	
25	250 Arazi ve Arsalar Hesabı	İdarenin mülkiyetinde bulunan taşınmazların kayıtlara alınmaması	34	615
	251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	Ana arter ve iç yollar, elektrik ve telefon hatları, otoparklar, yaya yolları, peyzaj alanları, trafolar ve kanalizasyon ile doğalgaz hatlarının kayıtlara alınmaması	38	
	252 Binalar Hesabı	Kullanım amacı değişen taşınmazların cins tahsisi işlemlerinin yapılmaması, Değer arttırıcı harcamaların varlığın değerine eklenmeyerek doğrudan gider kaydedilmesi, Tahsis edilen taşınmazlara ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmaması	404	
	255-Demirbaşlar Hesabı	Maddi duran varlık alımlarının doğrudan gider kaydedilmesi	8	
	257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı	Maddi duran varlıklar için amortisman ayrılmaması	19	
	258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	Geçici kabule tabi yapım işine ait ödemelerin bu hesaba kaydedilmemesi ve hesapta takip edilenlerin ise geçici kabulü yapılanlarının ilgili duran varlık hesaplarına aktarılmaması	112	

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu Nedenleri	Bulgu Sayısı	Grup Toplamı
26	260 Haklar Hesabı	Yazılım, elektronik sertifika ve program güncellemesi gibi varlık alımlarının doğrudan gider kaydedilmesi	73	120
	268-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı	Maddi olmayan duran varlıklar için amortisman ayrılmaması	47	
29	294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı	Kullanılma olanaklarını yitiren varlıkların bu hesapta izlenmemesi ve doğrudan gider yazılarak kayıtlardan çıkarılması	70	98
	299-Birikmiş Amortismanlar Hesabı	Kullanılma olanaklarını yitiren varlıkların birikmiş amortismanlarının bu hesaba devrinin yapılmaması nedeniyle 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının borcu ile 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabının alacağına uyumsuz olması	28	
TOPLAM			983	

Maddi olmayan varlıklara ilişkin muhasebe hatası niteliğindeki bulgu sayısı 120'dir. Bu hataların 73'ü, 260-Haklar Hesabında izlenmesi gereken varlık alımlarının, aktifleştirilmeksizin doğrudan gider kaydedilmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Bu hesap grubunda izlenen varlıklar için dönem sonlarında amortisman ayrılmamış olmasına ilişkin bulgu sayısının ise 47 olduğu tespit edilmiştir. Ancak, 2018 yılı itibarıyla Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Sistemi'ne geçilmesiyle birlikte, sistem tarafından amortisman tabi duran varlıklar için kendiliğinden amortisman ayrılması nedeniyle 2018 yılından itibaren bu konu ile ilgili bulgu tespit edilmediği görülmüştür.

Diğer maddi duran varlıklarla ilgili bulgu sayısı 98'dir. Bu bulgulardan 70'inin 294- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ile ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Burada tespit edilen hata, kullanılma olanaklarını yitiren varlıkların bu hesaba devredilmesi yerine, doğrudan doğruya gider kaydedilmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Bu tür varlıklar için ayrılan amortisman tutarlarının 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına devredilmesi gerekirken bu kaydın yapılmamış olması da 28 bulguya konu edilmiştir.

3.4.2.3. Yabancı Kaynak Hesaplarına İlişkin Bulgular

Yabancı Kaynak hesapları ile ilgili muhasebe hatası niteliğindeki bulguların hesaplar itibarıyla dağılımı ve hataların nedenleri Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4: Yabancı Kaynak Hesapları ile İlgili Tespit Edilen Bulgular

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu Nedenleri	Bulgu Sayısı	Grup Toplamı
32	320-Bütçe Emanetleri Hesabı	Hesabın yanlış kullanımı	3	3
33/43	330-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	Süresi dolan teminatların iade süresi içinde ilgisine iade edilmemesi veya gelir kaydedilmesi gereken teminat tutarlarının gelir kaydedilmemesi, Yapım işlerinde geçici kabul noksanı olarak hakedişlerden kesilen tutarların bu hesaba kaydedilmemesi	51	76
	333-Emanetler Hesabı	Önceki dönemlerden devreden bu hesaba kayıtlı tutarların hak sahiplerine ödenmemiş kısımlarının bulunması ve bunların bir kısmının ise mahiyetinin belli olmaması	12	
	430- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	Bir yıldan uzun sürede iade edilecek teminatların izlenmesinde bu hesabın kullanılmaması	13	
36	360-Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	Maddi duran varlıklara ilişkin bakım ve onarım hizmeti alımlarında KDV tevkifatının yapılmaması, Kira gelirlerinden tevkifat yoluyla kesilen Katma Değer Vergisi tutarının yanlış alt hesapta izlenmesi	5	59
	368-Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hs.	Sosyal Güvenlik Kurumunca ödenen ve faturalı alacaklar olarak tabir edilen emekli ikramiyesi, ölüm yardımı, makam/temsil/ görev tazminatları ve diğer ödemelerden kaynaklanan Sosyal Güvenlik Kurumuna olan borçların bu hesaba kaydedilmeden doğrudan doğruya gider kaydedilmesi	54	
37/47	372/472-Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hesabı	Kamu işçileri için ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmaması	104	104
38	380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı	Peşin tahsil edilen kira gelirlerine ilişkin dönem ayırıcı hesapların kullanılmaması, Kamu yararına kullanılmak üzere alınan şartlı bağış ve yardımların muhasebeleştirilmesinde gelecek aylara/yıllara ait gelirler hesabının kullanılmaması	83	83
TOPLAM			325	

Tablo 4'e göre yabancı kaynak hesaplarıyla ilgili tespit edilen bulgu sayısının toplamı 325'tir. Yabancı kaynak hesaplarında en fazla hataya rastlanan hesap grupları ise Borç ve Gider Karşılıkları ve Emanet Yabancı Kaynaklar hesap grupları olarak gerçekleşmiştir.

Emanet yabancı kaynaklar hesap grubuyla ilişkili bulgu sayısı 76'dır. Hesap gurubunda en fazla bulgu tespit edilen hesap 51 bulgu sayısı ile 330-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabıdır. Hesaba ilişkin bulguların nedenlerinin; nakit teminatların iade süresi içinde ilgisine iade edilmemesi veya gelir kaydedilmemesi ile yapım işlerinde geçici kabul noksanı olarak hakedişlerden kesilen tutarların bu hesaba kaydedilmemesinden kaynaklandığı anlaşılmıştır.

Ödenecek diğer yükümlülükler hesap grubuyla ilişkili bulgu sayısı 59'dur. Bu bulguların 54'ü, 368-Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabına ilişkindir. Sosyal Güvenlik Kurumuna taksitler halinde ödenmesi gereken borçların, bu borçlar tahakkuk ettiğinde hesaba kaydedilmesi yerine, ödeme yapıldığında doğrudan gider kaydedilmesi, ilgili bulguların nedenini oluşturmaktadır.

Borç ve diğer karşılıklar hesap gurubuyla ilgili olarak tespit edilen bulgu sayısı 104 olup bulguların tamamının kıdem tazminatı karşılığı ayrılmamış olmasından kaynaklandığı anlaşılmıştır.

Tablo 4'te görüldüğü üzere dönem ayırıcı hesap niteliğindeki 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı ile ilişkili bulgu sayısı 83 olup bulguların tamamı hesabının kullanılmaması ile ilgilidir. Bulgulardan elde edilen sonuca göre bazı idarelerin peşin olarak tahsil edilen gelirlerin tamamını, dönemsel ilkesine aykırı olarak, tahsil edildiği dönemin geliri olarak kaydettiği anlaşılmaktadır.

3.4.2.4. Öz Kaynak Hesaplarına İlişkin Bulgular

Öz Kaynak hesapları ile ilgili muhasebe hatası niteliğindeki bulguların hesaplar itibarıyla dağılımı ve hataların nedenleri Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5: Öz Kaynak Hesapları ile İlgili Tespit Edilen Bulgular

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu Nedenleri	Bulgu Sayısı
51	511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı	Tek bir muhasebe birimi bulunan idarelerin harcama birimleri arası aktarımlarında bu hesabın kullanılması	50
TOPLAM			50

Öz kaynak hesapları ile ilgili tespit edilen bulguların tamamı değer hareketleri hesap grubuna ilişkin olup bulgu sayısı 50'dir. Bulguların tamamı 511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının yanlış kullanımı ile ilgilidir. Bu hesabın birden fazla muhasebe birimi bulunan idarelerde, muhasebe birimlerinin

birbirlerine gönderdikleri veya birbirlerinden aldıkları para ve kıymetlerin izlenmesi için kullanılması gerekirken, söz konusu bulguların, tek bir muhasebe birimi bulunan idarelerin harcama birimleri arası aktarımlarında bu hesabın kullanılması nedeniyle tespit edildiği anlaşılmıştır.

3.4.2.5. Faaliyet Hesaplarına İlişkin Bulgular

Faaliyet hesapları ile ilgili muhasebe hatası niteliğindeki bulguların hesaplar itibarıyla dağılımı ve hataların nedenleri Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6: Faaliyet Hesapları ile İlgili Tespit Edilen Bulgular

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu Nedenleri	Bulgu Sayısı
60	600-Gelirler Hesabı	Gelirlerin alt kodlarının hatalı kullanılması	3
61	610-İndirim, İade ve İskonto. Hesabı	Bütçe gelirlerinden yapılan ret ve iadelerde bu hesabın kullanılmaması	5
TOPLAM			8

Tablo 6'ya göre faaliyet hesaplarının kullanımına ilişkin bulgu sayısı 8 olup yanlış kullanım 600-Gelirler Hesabı ile 610-İndirim, İade ve İskontolar Hesabı ile ilişkilidir. Buna göre, 610-İndirim, İade ve İskontolar Hesabı ile ilgili tespit edilen 5 bulgunun, bütçe gelirlerinden yapılan ret ve iadelerde bu hesabın kullanılmaması nedeniyle ortaya çıktığı tespit edilmiştir.

3.4.2.6. Nazım Hesaplara İlişkin Bulgular

Nazım hesaplar ile ilgili muhasebe hatası niteliğindeki bulguların hesaplar itibarıyla dağılımı ve hataların nedenleri Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7: Nazım Hesaplar ile İlgili Tespit Edilen Bulgular

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu Nedenleri	Bulgu Sayısı
90	910-Alınan Teminat Mektupları Hesabı	Teminat mektuplarının iadesi ve saklanmasına ilişkin mevzuatta belirtilen hususlara dikkat edilmemesi, Geçerlilik süresi dolan teminat mektuplarının iade edilmemesi	37
92	920-Gider Taahhütleri Hesabı	İhale mevzuatı uyarınca yaptırılan tüm işler için sözleşmeyle yüklenmeye girilen borç tutarları ile fiyat farkları ve iş artışlarının gider taahhütleri hesaplarında izlenmemesi	39
94	948-Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı	Başka birimler adına izlenen alacakların takibinin bu hesapta yapılmaması	2

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu Nedenleri	Bulgu Sayısı
96	962-Bilimsel Projeler Hesabı	İdareler tarafından desteklenen bilimsel araştırma projelerinde bu hesabın kullanılmaması	59
99	990-Kiraya Verilen veya İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabı	Kiraya verilen taşınmazlar ile taşınmaz kiralama gelirlerinin nazım hesaplarda izlenmemesi	105
	998-Diğer Nazım Hesaplar Hesabı	İdari para cezalarının nazım hesaplarda izlenmemesi	6
TOPLAM			248

Tablo 7'de görüldüğü üzere nazım hesaplara ilişkin tespit edilen bulgu sayısı 248'dir. Bu hesaplara ilişkin en fazla muhasebe hatası niteliğindeki bulgu 105 bulgu sayısı ile 990-Kiraya Verilen veya İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabının kullanımıyla ilgilidir. Bulgular, kiraya verilen maddi duran varlıkların sözleşme sonuna kadar kayıtlı değerleri üzerinden bu hesapta izlenmesi gerekirken, bu işlemin kayıt altına alınmamasından kaynaklanmaktadır. Nazım hesaplarla ilgili fazlaca yapılan başka bir hata ise idareler tarafından desteklenen bilimsel araştırma proje bedellerinin 962-Bilimsel Projeler Hesabında izlenmemesidir.

3.4.3. Farklılık Testi Sonuçları

Çalışmanın bir başka amacı, araştırma kapsamındaki üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi sayısı ve mali hizmetleri uzmanı sayısı açısından ortalama bulgu sayısına göre üniversiteler arasında anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığının ortaya çıkarılmasıdır. Bu amaçla yapılan Kruskal Wallis-H Testi sonuçları Tablo 8'de gösterilmiştir.

Çalışma kapsamında incelenen Sayıştay denetim raporu sayısı 859 olup raporlar 123 farklı devlet üniversitesine aittir. Çalışmanın önceki bölümlerinde de açıklandığı üzere rapor başına ortalama bulgu sayısının 2,39 olduğu tespit edilmiştir. Tablo 8'e göre yaşı 31'in altında olan üniversitelerde ortalama bulgu sayısı 2,19 ila 2,40 arasında değişmektedir. Ancak 32 yaş ve üzerinde olan üniversitelerde bu oranın 2,75 olduğu tespit edilmiştir. Daha eski olan üniversitelerde daha az muhasebe hatasına rastlanması beklentisiyle yapılan bu analiz sonuçlarına göre yaşı nispeten büyük olan üniversitelerde rapor başına muhasebe hatası niteliğindeki bulgu sayısının daha fazla olduğu, ancak bu farklılığın istatistiki olarak anlamlı olmadığı sonucuna varılmıştır ($p < 0,05$). Bu durumun denetimde etkinsizlik ve ilgili personelin kuruma ait denetim raporlarını takip etmemesinden kaynaklanabileceği değerlendirilmektedir.

Muhasebe hatalarının, üniversitelerde görev yapan iç denetçi sayısı bakımından farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmeye yönelik yapılan analiz sonuçlarına göre bünyesinde hiç iç denetçi bulunmayan üniversitelerde ortalama bulgu sayısının 2,60 olduğu, 1 ile 3 iç denetçi istihdam edilen üniversitelerde ortalama bulgu sayısının 1,99 ile 2,43 arasında olduğu, 4 ve üzeri iç denetçinin bulunduğu üniversitelerde ise bu oranın daha yüksek olduğu (2,79), ancak farklılığın istatistiki olarak anlamlı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır ($p < 0,05$). Alanyazın incelendiğinde, Acar ve Şahin İpek (2014), Küçük (2015) ve Karcioğlu ve Kurnaz (2018) tarafından yapılan ve kamu iç denetimin etkinliğini araştıran çalışmalarda, iç denetimden beklenen faydanın sağlanmadığı ve kamu kurumlarında iç denetime ilişkin farklı sorunların yaşandığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu bakımdan literatürdeki araştırma bulguları ile çalışmada elde edilen bulguların birbirini destekler nitelikte olduğunu söylemek mümkündür. Koç Baykara (2020) konuyu iç denetim mekanizmasının işlerlik kazanamamasının temel nedenlerinden birini iç denetçilerin iç denetim faaliyetlerinin amacını tam olarak kavrayamamaları ile açıklamaktadır.

Tablo 8: Farklılık Testi Sonuçları

Değişkenler	N	Ortalama	Standart Sapma	Test Değeri	Hipotez
Üniversitenin Yaşı					
0-11 Arası	21	2,40	1,40302	$p = 0,200$	Ret
12-17 Arası	50	2,23	1,25637		
18-31 Arası	24	2,19	0,98690		
32 ve Üzeri	28	2,75	1,01004		
İç Denetçi Sayısı					
İç Denetçi Bulunmayan	31	2,60	1,39711	$p = 0,110$	Ret
1 İç Denetçi	25	1,99	1,02053		
2 İç Denetçi	28	2,14	1,08450		
3 İç Denetçi	22	2,43	1,27337		
4 ve Üzeri İç Denetçi	17	2,79	0,91107		
Mali Hizmetler Uzmanı Sayısı					
Mhu Bulunmayan	25	2,39	1,37334	$p = 0,941$	Ret
1 Mhu	28	2,17	1,31081		
2 Mhu	17	2,43	1,26143		
3 Mhu	14	2,13	0,62350		
4 Mhu	11	2,36	1,43417		
5 ve Üzeri Mhu	28	2,63	0,97628		

İç denetçi sayısına benzer olarak üniversitelerde görev yapan mali hizmetler uzmanı sayısı ile karşılaşılan muhasebe hatası arasında ters orantılı bir ilişki bulunacağı beklentisiyle yapılan başka bir analiz sonucuna göre bünyesinde hiç mali hizmetler uzmanı bulunmayan idarelerde ortalama bulgu sayısının 2,39 olduğu, 1 ila 4 muhasebe hizmetler uzmanı istihdam edilen idarelerde ortalama bulgu sayısının 2,13 ila 2,43 arasında olduğu ve bünyesinde 5 ve üzerinde mali hizmetler uzmanı bulunan üniversitelerde bu oranın beklentinin aksine daha yüksek (2,63) olduğu, ancak farklılığın istatistiki olarak anlamlı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır ($p < 0,05$). Beklentinin aksine, daha fazla uzmanın görev yaptığı üniversitelerde nispeten fazla hata ile karşılaşılmasının nedenine ilişkin literatürde herhangi bir çalışmaya rastlanmamış olup araştırma bulguları, mali hizmetler uzmanı olarak görev yapan personelden etkin bir şekilde faydalanılmadığını göstermektedir.

SONUÇ

Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılması günümüz ekonomik koşulları göz önünde bulundurulduğunda son derece önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Kendisine kamu kaynakları emanet edilen yöneticilerin hesap verme sorumluluklarını yerine getirebilmeleri ancak etkin bir devlet muhasebe sisteminin varlığı ve nihayetinde denetim mekanizmasının çalışması ile mümkün olabilecektir. Türkiye’de KMYKK’nın yürürlüğe girmesi ile birlikte devlet muhasebe kayıt düzeninde nakit esasından tahakkuk esasına geçilmesi, devlet varlık, taahhüt, alacak ve borçlarının kayıt altına alınması devlet muhasebe sisteminde köklü değişiklikler olarak karşımıza çıkmıştır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri muhasebe uygulamalarını, dayanağını Kanun’dan alan ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu olarak çıkartılan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’ne göre yürütmektedir. Devlet üniversitelerini de kapsamına alan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ise aynı zamanda Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre muhasebe uygulamalarını yürütmek zorundadırlar.

Kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin faaliyetlerin ve bu faaliyetler neticesinde oluşturulan mali tabloların denetimi Sayıştay tarafından gerçekleştirilmekte ve Sayıştay tarafından yapılan denetimler sonucunda oluşturulan raporlar düzenli olarak kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Bu

raporlarda idarelerin mevcut durumları ve idarelerin harcama ve muhasebe uygulamalarında mevzuata aykırı bulunan durumlar belirtilmektedir. Bu noktadan hareketle çalışmada, 2012-2021 yılları arasında Sayıştay tarafından devlet üniversitelerinde yapılan denetimler neticesinde yayımlanmış raporlar incelenerek bu raporlarda muhasebe hatası olarak değerlendirilebilecek bulguların yaygınlık düzeyinin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Araştırma kapsamında ilgili 10 yılda denetlenen 123 farklı üniversiteye ait 859 denetim raporu nitel analiz yöntemlerinden içerik analizi yöntemine göre incelenmiştir. Yapılan inceleme neticesinde muhasebe hatası niteliğinde 2.051 bulgu tespit edilmiştir.

Araştırma bulgularına göre Sayıştay denetimleri esnasında tespit edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulguların yaklaşık %48'inin maddi duran varlık hesaplarıyla ilişkili olup bu bulgu Atabay vd. (2021) tarafından yapılan çalışmada elde edilen bulgular ile benzerlik göstermektedir. Maddi duran varlıklar hesap grubunda yer alan varlıkların durumlarında meydana gelen değişmelerin kayıt altına alınmaması, bunun en önemli nedenidir. Bu hesap grubunda en fazla hata, Binalar hesabının kullanımı ile ilişkili olup kullanım amacı değişen binaların ilgili alt hesaplarda izlenmemesi ve tahsis edilen taşınmazların kayıtlara alınmaması ile değer artırıcı nitelikteki harcamaların ilgili duran varlığın değerine ilave edilmek yerine doğrudan doğruya gider kaydedilmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Bu durumun, taşınmazlarla ilgili işlem tesis eden harcama birimlerinin, taşınmazların mevcut durumlarında ortaya çıkan değişiklikleri muhasebe birimi olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarına bildirmemesinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Bu hataların ortadan kaldırılabilmesi, ilgili harcama birimlerine eğitim verilerek, muhasebe birimine gerekli bilgi ve belgelerin düzenli olarak iletilmesini sağlamakla mümkün olabilecektir.

Araştırma bulgularına göre tespit edilen muhasebe hatalarının yaklaşık %21'i dönen varlıklar hesap grubunda yer alan hesapların kullanımına ilişkindir. Bu hesap grubuyla ilgili sık yapılan hataların, Proje Özel Hesabına kayıtlı döviz cinsinden para birimleri için dönem sonlarında değerlendirilme yapılmaması ve banka hesaplarına işleyen faizin net tutar üzerinden gelir kaydedilerek vergi kesintisinin göz ardı edilmesi şeklinde ortaya çıktığı tespit edilmiştir.

Yaş ve personel sayısı gibi değişkenlerin hataların azaltılmasındaki etkisini ölçmek amacıyla üniversitelerin yaşı, istihdam edilen iç denetçi ve mali hizmetler uzmanı sayısına göre yapılan analizler neticesinde, bu bağımsız değişkenlere göre üniversiteler arasında muhasebe hatalarının görülme sıklığı bakımından istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Daha eski üniversitelerde beklentinin aksine daha fazla muhasebe hatası niteliğinde bulguya rastlanmasının, bu üniversitelerde çalışan personelin Sayıştay tarafından yayımlanan denetim raporlarını takip etmemesinden kaynaklanabileceği düşünülmekle birlikte, mali işler personelinin konuyla ilgili farkındalık düzeylerinin ve mevcut durumlarının tespitine yönelik araştırmaların yapılmasının, konunun aydınlatılması bakımından faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

Araştırmada muhasebe hatası kaynaklı bulgular ile üniversitelerde görev yapan iç denetçiler açısından yapılan analizde, 4 ve üzeri iç denetçinin görev yaptığı üniversitelerde daha fazla muhasebe hatası kaynaklı bulgu tespit edildiği sonucuna ulaşılmıştır. Literatürde yer alan farklı çalışmalarda kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilemediği ve dolayısıyla iç denetimden beklenen faydanın elde edilemediği ortaya konulmuştur. Bu bakımdan çalışmanın bulguları literatürde yer alan farklı çalışmalarda elde edilen bulgularla örtüşmektedir.

Araştırmanın tüm bulguları birlikte değerlendirildiğinde Sayıştay raporlarında tespit edilen muhasebe hatalarının, alacak veya borçların tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, devlet varlıklarının, taahhüt ve karşılıkların devlet muhasebe sistemine dahil edilmesi gibi tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin gerekli kıldığı uygulamaların tam olarak yerine getirilmemiş olmasından kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Devlet muhasebe sistemi aracılığıyla üretilen finansal tabloların güvenilir ve gerçeğe uygun olabilmesi ancak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum sağlanması ile mümkün olabilecektir. Bu uyumun sağlanabilmesi için uygulayıcı konumunda bulunan üniversitelerin Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarında görev yapan personelin hizmet içi eğitime tâbi tutulması ve Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından uygulamaya yönelik eğitici materyallerin hazırlanması gibi önlemlerin faydalı olacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte üniversitelerin özellikle Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı, İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı ve Sağlık, Kültür ve Spor Daire

Başkanlığı gibi harcama birimlerinde görev yapan mali işler personeline Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları tarafından düzenli olarak eğitim verilmesinin faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

Araştırma bulguları, yıllar itibarıyla Sayıştay denetimleri esnasında tespit edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulguların sayısında herhangi bir azalış gerçekleşmediğini göstermektedir. Söz konusu hataların sebeplerinin ve bu hataların tekrarlanmaması için atılması gereken adımların belirlenmesinin, gelecekte yapılacak akademik çalışmalara konu edilebileceği değerlendirilmektedir. Bu amaçla yapılabilecek olan çalışmanın örneklem grubu, Sayıştay Denetçileri, Strateji Daire Başkanlığı personeli ve ilgili harcama birimlerinin mali işler personelinden oluşturulabilir. Yapılacak nitel bir çalışma ile hem mevcut duruma sebep olan unsurların tespit edilmesi hem de çözüm önerilerinin geliştirilmesinin mümkün olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, İ.A. ve şahin İpek, E.A. (2014). Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetinin Etkinliği: Ege Bölgesi Alan Araştırması. 29. Türkiye Maliye Sempozyumu. 16-20 Mayıs 2014, Antalya.
- Akbulut, E. (2003). Sayıştay Denetimi ve Yolsuzluklarla Mücadeledeki İşlevi. Sayıştay Dergisi (50-51), 3-15.
- Akyel, R. (2016). Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı. Amme İdaresi Dergisi, 49(1), 119-145.
- Atabay, E., Kavak, S. ve Başar, A. B. (2021). Üniversitelerde Sayıştay Denetimi, Muhasebesel Bulgular ve Nedenlerine İlişkin Görüşler, Malî Hukuk Dergisi, 17(200), 2031-2078.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi, 148, 35-62.
- Çakalı, K.R. ve Baloğlu, G. (2023). Muhasebe Hataları: Sayıştay Denetim Raporları Üzerinden İl Belediyelerine Yönelik Bir Araştırma. Muhasebe ve Denetime Bakış, 23(69), 229-252.
- Dayar, H. ve Esenkar, Y. (2008). Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi ile Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Uygulanması ve Etkinliği: Maliye Bakanlığı Örneği. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13(2), 263-294.
- Demirbaş, T. ve Engin, R. (2016). Sayıştay’ın Belediyeler Üzerindeki Performans Denetimlerinde Ulaştığı Bulguların Analizi. Sayıştay Dergisi (100), 27-60.
- Ersöz, M. (2017). Kamu Kurumlarında Mali Tablo Analiz Yöntemlerinin Uygulanabilirliği. Sayıştay Dergisi, (105), 1-40.
- Ela, M. ve Türkyener, C. (2015). Türkiye’de Sayıştay’ın Düzenlilik Denetimi: Genel Bir Bakış. Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar, 25-42.
- Genç, M., Yanık, A. ve Özen, M. (2023). Üniversitelerin Denetim Raporlarında Yer Alan Bulguların Analizi: Karadeniz Bölgesi Örneği. Üniversite Araştırmaları Dergisi, 6(1), 23-36.
- İşık, S. ve Engin R. (2022) Sayıştay’ın Belediyeler Üzerindeki Denetiminde Ulaştığı Kamu Alımlarına İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi. Denetişim, (25), 160-178.
- Karacıoğlu, R. ve Kurnaz, E. (2018). Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Karşılaşılan Başlıca Sorunların Tespiti: Kamu İç Denetçilerine Yönelik Bir Araştırma. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 4(2), 67-88.
- Kartalcı, K. (2019). Türkiye’de Devlet Muhasebesi Reformunda Güncel Gelişmeler. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 29(1), 261-276.
- Kerimoğlu, B., Kızılkaya, E., Kulaksız, H., Hastürk, M., Gülşen, H. ve Karaarslan, E. (2006). Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi. Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği.

- Kılıçaslan, A. (2019). Türk Sayıştay'ının Yeni Denetim Modeli ve Yerel Yönetimler: Belediyeler Örneği. Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kıymık, H. (2022). Devlet Muhasebesi Alanında Yapılan Akademik Çalışmaların Bibliyometrik Analizi. İşletmecilik Alanındaki Çalışmaların Bibliyometrik Analizi (Ed.) Keleş, D. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Koç Baykara, F. (2020). Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim Mekanizmasının İşleyişi. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 30(1), 211-221.
- Köse, H.Ö. (2008). Sayıştay Denetiminin Denetlenmesi: Uluslararası Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Bir Değerlendirme. Sayıştay Dergisi (70), 3-42.
- Küçük, A. (2015). Kamu Sektöründe İç Denetim Faaliyetleri: Bir Üniversite Örneği. Yüksek Lisans Tezi. Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Osmaniye.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (2002). Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına. Ankara.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2004). Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. Sayı 2004/1, Ankara.
- Sayıştay Başkanlığı. (2021). Konu Denetimi Rehberi. T.C. Sayıştay Başkanlığı.
- Sayıştay Başkanlığı. (2023). Bilişim Sistemleri Denetimi. <https://www.sayistay.gov.tr>, Erişim Tarihi: 22.02.2023.
- Söyler, İ. (2012). Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştayın Rolü. Sayıştay Dergisi, 87, 61-96.
- Tabak, U. (2021). Türkiye'de Sayıştay'ın Yapısı ve Etkililiğine İlişkin Tespit ve Öneriler. İstanbul Politik Araştırmalar Enstitüsü 1-9.
- Taytak, M. ve Bahtiyar, E. (2015). Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Türk Sayıştay'ının Rolü. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 20(4), 261-284.
- Yakupçebioğlu, N. (2005). Kamuda Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemine Alınması Gereken Maddi Duran Varlıkların Türleri, Kayda Alınma, Değerleme, Amortisman ve Yeniden Değerleme Usul ve Esasları. Ankara.
- Yıldırım, M. (2020). Sağlık Bakanlığına Bağlı Döner Sermaye İşletmelerinde Sayıştay Denetim Bulgularının Analizi ve Çözüm Önerileri. Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

INVESTIGATION OF THE COMPLIANCE LEVEL OF ACCOUNTING PRACTICES IN HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS WITH GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES IN THE CONTEXT OF THE AUDIT REPORTS OF THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Sevil ATILA

Hakkı KIYMIK

EXTENDED ABSTRACT

Examining the compliance of the use of public resources by the managers entrusted with public resources with predetermined rules constitutes the subject of financial audits in the public sector. In our country, audit activities is carried out by the Turkish Court of Accounts, a supreme audit body, on behalf of the Parliament, and the resulting audit reports are shared with the public from time to time.

Financial transactions carried out by public administrations must be recorded for different purposes, such as ensuring accountability and transparency, and the results of their realization must be reported for the information needed by the audit bodies and the public. The fact that financial statements created based on financial transactions carried out by public institutions are realistic and reliable can only be possible with an effectively functioning state accounting system.

In our country, government accounting practices had been carried out on a cash basis for many years. With the entry into force of the Public Financial Management and Control Law No. 5018, a number of radical changes were made in the state accounting system. General/Central Government Accounting Regulations have been put into effect in order to guide government accounting practices. With the changes made, the state accounting system has now become compatible with generally accepted accounting principles. In the new state accounting system based on the accrual principle, all financial transactions are carried out on an accrual basis, and budget realizations are carried out on a cash basis.

Within the scope of compliance audits carried out by the Turkish Court of Accounts, it is also audited whether the records regarding the financial transactions carried out by the administrations comply with generally accepted accounting principles. It is possible to explain unintentional accounting records that do not comply with generally accepted accounting principles as accounting errors.

Starting from this point, the study aims to reveal the prevalence of accounting error transactions made by state universities operating in our country in violation of the Central Government Accounting Regulation.

For this purpose, 859 audit reports published by the Turkish Court of Accounts as a result of audit activities carried out at state universities in the last 10 years were examined. A total of 2,051 findings on the nature of accounting errors were identified. The findings were classified according to account groups and accounting accounts in accordance with the chart of accounts attached to the Central Government Accounting Regulation. As a result of the study, the highest number of findings in the nature of accounting errors emerged in the Tangible Fixed Assets account group, with 983 findings. In this account group, the most errors were made in the 252-Buildings account, with 404 findings. When the accounting findings were examined, it was concluded that the administrations did not record the changes in the quality and purpose of use of the immovable properties in question in the appropriate accounts and that the value-increasing expenditures made for the immovable properties were recorded as direct expenses rather than being added to the value of the asset.

The study also examined whether there is a significant difference in the findings of accounting errors obtained from the audit reports, the age of the universities and the number of internal auditors, and the number of financial services experts working in the universities. As a result of the analysis, it was concluded that there was no statistically significant difference between the number of accounting errors made by universities in terms of the variables in question. When all the findings of the research are evaluated together, it is understood that the accounting errors identified in the Turkish Court of Accounts reports arise from the fact that the practices required by the accrual-based accounting system, such as accounting for receivables or payables on an accrual basis and including state assets, commitments, and provisions in the state accounting system, have not been fully implemented. Financial statements produced through the state accounting system can only be reliable and realistic if they comply with generally accepted accounting principles. In order to ensure this harmony, it is thought that taking precautions such as providing in-service training to the personnel working in the Strategy Development Departments of the universities that act as implementers and preparing educational materials for the application by the General Directorate of Accounting will be useful in reducing the errors in question.