



ULUSLARARASI VE ULUSAL MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN SAYIŞTAY DENETİM BULGULARI: YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARI ÖRNEĞİ

AUDIT FINDINGS OF THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS IN TERMS OF INTERNATIONAL AND NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS: THE CASE OF HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS

Oğuz KUYUMCU¹

ÖZ

Sayıştay denetim raporları, kamu kurumlarının mali tablolarındaki eksiklikleri ve hataları ortaya koyarak, düzeltici önlemler alınmasına yönelik önemli bilgiler sunmaktadır. Bu çalışmada, 2023 yılında Türkiye'deki yükseköğretim kurumlarında gerçekleştirilen dış denetim süreçleri kapsamında Sayıştay tarafından tespit edilen başlıca muhasebe hatalarının; Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) ve Türkiye Devlet Muhasebesi Standartları (DMS) çerçevesinde incelenmesi ve bu bulgulara dayanarak söz konusu ulusal ve uluslararası standartlar çerçevesinde doğru muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiğinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Sayıştay raporlarında sıkça karşılaşılan muhasebe hataları; maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin eksik veya yanlış muhasebe kayıtları, dönem ayırıcı hesapların yanlış kullanımı, takibe alınan alacaklara ilişkin gerekli işlemlerin yapılmaması ve kıdem tazminatına ilişkin yanlış kayıtlar şeklinde olup, çalışmada bu tespitlere ilişkin doğru muhasebe kayıtlarının nasıl oluşturulacağına dair örnekler ve açıklamalar sunulmaktadır. Bu şekilde nihai olarak

1- Dr., Yüksekokul Sekreteri, Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Isparta Bilişim Teknolojileri Meslek Yüksekokulu, oguzkuyumcu@isparta.edu.tr; ORCID: 0000-0003-4153-7210.

Gönderim Tarihi/Submitted: 22.10.2024

İlk Revizyon Talebi/First Revision Requested: 29.11.2024

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 29.11.2024

Kabul Tarihi/Accepted: 29.11.2024

Atıf/To Cite: Kuyumcu, O. (2024). Uluslararası ve Ulusal Muhasebe Standartları Açısından Sayıştay Denetim Bulguları: Yükseköğretim Kurumları Örneği. Sayıştay Dergisi, 35(135), 601-633. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1571678>.

yükseköğretim kurumları mali tablolarının uluslararası karşılaştırılabilirliğine katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

ABSTRACT

Turkish Court of Accounts audit reports furnish invaluable insight for implementing corrective measures, as they demonstrate shortcomings and inaccuracies in the financial statements of public institutions. This study aims to examine the principal accounting errors identified by the Turkish Court of Accounts in the course of external audit procedures conducted in higher education institutions in Türkiye in 2023, in accordance with the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and the Turkish Government Accounting Standards (DMS). It also seeks to show how accurate accounting records should be maintained in accordance with the relevant national and international standards, based on the aforementioned findings. The most commonly identified accounting errors in Turkish Court of Accounts reports include incomplete or inaccurate records pertaining to tangible and intangible fixed assets, the inappropriate use of period separation accounts, the failure to undertake essential transactions related to receivables requiring follow-up, and the incorrect recording of severance pay. This study presents illustrative examples and detailed explanations on how to create accurate accounting records in accordance with these findings. Ultimately, the objective is to enhance the international comparability of financial statements of higher education institutions.

Keywords: Turkish Court of Accounts Audit, Accounting Records, Higher Education Institutions, IPSAS, DMS

Anahtar Kelimeler: Sayıştay Denetimi, Muhasebe Kayıtları, Yükseköğretim Kurumları, IPSAS, DMS

GİRİŞ

Yükseköğretim kurumları, kamu kaynaklarının önemli bir kısmını kullanarak eğitim ve araştırma gibi kritik hizmetler sunan kurumlardır. Bu kurumların mali yapılarının şeffaflığı ve hesap verebilirliği, etkin bir mali yönetim süreci ile sağlanmaktadır. Türkiye’de yükseköğretim kurumlarının mali faaliyetleri, Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetimlerle düzenli olarak incelenmekte ve mali hataların tespit edilmesi sağlanmaktadır. Sayıştay denetimleri, kurumların mali tablolarındaki eksiklikleri ve hataları ortaya koyarak, bu hataların düzeltilmesine yönelik önemli bir rehber görevi görmektedir.

Bu çalışmanın amacı, 2023 yılında yükseköğretim kurumlarında gerçekleştirilen Sayıştay denetimlerinde tespit edilen başlıca muhasebe hatalarını incelemek ve bu bulgulara dayanarak IPSAS/DMS kapsamında doğru muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiğini ortaya koymaktır.

Çalışmada Sayıştay tarafından yükseköğretim kurumlarında gerçekleştirilen denetimlere ilişkin olarak son beş yıla ait Sayıştay bulguları incelenmiş ancak başta Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi (BKMYBS) gibi yenilikler sayesinde amortisman uygulamalarına ilişkin hataların minimize edilmesi gibi sebepler ve son beş yılın bulguları değerlendirildiğinde 2023 yılı bulgularının geçmiş bulgulara ışık tutması ve güncel bir sorun olarak karşımıza çıkması nedeniyle çalışma 2023 yılı bulguları kapsamında gerçekleştirilmiştir.

Sayıştay raporlarında sıklıkla karşılaşılan muhasebe hataları arasında maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin eksik veya yanlış muhasebe kayıtları, dönem ayırıcı hesapların yanlış kullanımı, takibe alınan alacaklara ilişkin gerekli işlemlerin yapılmaması ve kıdem tazminatına ilişkin yanlış kayıtlar yer almaktadır. Söz konusu bulgular, mali tabloların yanlış sunulmasına ve dolaylı olarak da yanlış yorumlanmasına sebep olabilmektedir. Bu bulguların IPSAS/DMS kapsamında değerlendirilmesi, yükseköğretim kurumları mali tablolarının uluslararası karşılaştırılabilirliğine katkı sağlama potansiyeline sahip önemli bir konudur. Nitekim bilimin finansal anlamda uluslararası kurum ve kuruluşlar tarafından da desteklendiği düşünüldüğünde, yükseköğretim kurumlarının mali tablolarını doğru ve güvenilir bir şekilde sunmasının hazırlanan projelerin kabul edilme durumlarını etkileme gücü göz ardı edilmemelidir. Bu durum diğer kamu kuruluşları ve hükümet için de şu şekilde özetlenebilir. Hükümet ve ilgili kamu kurumlarının uluslararası kurum ve kuruluşlardan finansman desteği araması ve bulması açısından değerlendirildiğinde uluslararası kurum ve kuruluşların söz konusu desteği sağlamada ya da borç verilmesinde referans alınacak olan temel göstergelerden birisi uluslararası kabul görmüş standartlara dayalı olarak hazırlanan mali tablolardır.

Bu bağlamda çalışmada, yükseköğretim kurumlarının mali yönetim süreçlerinin iyileştirilmesi ve mali kayıtların denetim bulgularına göre IPSAS/DMS kapsamında düzenlenmesine yönelik pratik öneriler sunulması hedeflenmektedir. Sayıştay denetim bulgularının doğru muhasebe uygulamaları ile nasıl giderilebileceğinin gösterilmesinin, kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca söz konusu standartlara uygun olarak gerçekleştirilen muhasebe işlemleri ve sonucunda ortaya çıkan mali tablolar hem kurumlar arası hem de ülkeler arası karşılaştırılabilirliğin anahtar unsurlarından birisidir. Bu kapsamda öncelikle çalışmanın birinci bölümünde yükseköğretim kurumları ve mali yapıları hakkında

bilgi verilmiştir. Daha sonra ikinci bölümünde dış denetim ve Sayıştay denetimi hakkında bilgi verildikten sonra üçüncü bölümde Sayıştay bulgularına yönelik olarak IPSAS/DMS kapsamında olması gereken muhasebe kayıtlarına ilişkin örnekler ve açıklamaları yer almaktadır.

1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Yükseköğretim Kurumları ve Mali Yapısı

Yükseköğretim kurumları, çağdaş toplumların ekonomik, sosyal ve kültürel gelişiminde kritik bir rol oynamaktadır. Bu kurumlar, yalnızca eğitim sağlamakla kalmayıp, aynı zamanda araştırma faaliyetleri ile bilgi üretimine katkıda bulunarak, toplumsal kalkınmaya önemli bir destek sunmaktadır (Güleç ve Demir, 2023: 1). Türkiye’de yükseköğretim sistemi, devlet ve vakıf üniversiteleri gibi farklı türde kurumları içermekte ve bu kurumların mali yapıları, kamu kaynaklarının etkin kullanımı açısından büyük önem taşımaktadır (Aykaç ve Kar, 2018: 69).

Yükseköğretim kurumlarının mali yapısı, bütçeleme, mali raporlama ve denetim süreçleri ile şekillenmektedir. Bütçeleme, bu kurumların kaynaklarını nasıl yöneteceklerini belirleyen temel bir araçtır. Eğitim, araştırma ve sosyal hizmet gibi faaliyetlerin finansmanında etkili bir bütçeleme süreci, mali sürdürülebilirliği sağlamak için kritik öneme sahiptir (Yakut Özek ve Akbaşlı, 2021: 1058). Mali raporlama ise, kurumların mali durumunu ve performansını dış paydaşlara sunmak amacıyla gerçekleştirilen bir süreçtir. Bu raporlar, mali durumu anlamak ve değerlendirmek için gerekli bilgileri sağlamaktadır (Biancone vd. 2016: 115).

Mali denetim süreçleri, yükseköğretim kurumlarının mali yapılarının şeffaflığını ve hesap verebilirliğini sağlamak adına önemli bir mekanizmadır (Taner, 2011: 19-20; Kuyumcu, 2024: 61). Sayıştay, Türkiye’de kamu kurumlarının mali işlemlerini denetlemekle sorumlu olan bir otoritedir (Yalçın, 2017: 1) ve bu bağlamda yükseköğretim kurumlarının mali raporlarının ve kayıtlarının doğruluğunu kontrol etmektedir. Sayıştay denetimleri, mali yönetim süreçlerindeki hataların tespit edilmesine ve gerekli düzeltici önlemlerin alınmasına yardımcı olmaktadır (Köse, 2007: 35). Sonuç olarak, yükseköğretim kurumlarının mali yapısı, etkili bir bütçeleme, doğru mali raporlama ve düzenli denetim süreçleri ile güçlenmektedir. Bu süreçler, kamu kaynaklarının etkin kullanımını sağlamak ve yükseköğretim kurumlarının mali sürdürülebilirliğini artırmak için kritik öneme sahiptir (Öksüz, 2024: 211).

1.2. Devlet Muhasebesi, Yasal Dayanağı ve Standartları

Devlet muhasebesi, kamu sektörü mali yönetiminde temel bir rol oynamaktadır. Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak amacıyla oluşturulan devlet muhasebesi sistemi, kamu kurumlarının mali işlemlerinin kaydedilmesi, raporlanması ve denetlenmesi süreçlerini içerir. Türkiye’de devlet muhasebesi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) çerçevesinde düzenlenmektedir. Bu Kanun, kamu kaynaklarının yönetimi ve mali raporlamada standartların belirlenmesi amacıyla önemli bir yasal dayanak sunmaktadır (Kuyumcu, 2024: 38-39).

Devlet muhasebesinin temel ilkeleri, şeffaflık, hesap verebilirlik ve mali disiplin üzerine inşa edilmiştir. Bu ilkeler, kamu kurumlarının mali durumlarını ve performanslarını değerlendirmek için gereken bilgi ve verilerin güvenilir bir şekilde sağlanmasını hedeflemektedir (Kartalci, 2019: 271). 5018 sayılı KMYKK, kamu kurumlarının bütçeleme süreçlerini, mali raporlama standartlarını ve denetim uygulamalarını belirleyerek, bu ilkelerin hayata geçirilmesine katkıda bulunmaktadır (Öksüz, 2024: 214).

Ayrıca, Türkiye’de Devlet Muhasebesi Standartları (DMS), kamu kurumlarının muhasebe uygulamalarını yönlendiren ve kamu sektöründe mali raporlamanın uluslararası standartlara uyumunu sağlamayı amaçlayan bir çerçeve sunmaktadır (Yanık ve Öztürk, 2018: 1014). DMS, devlet muhasebesinin uluslararası normlarla uyumlu hale getirilmesi için önemli bir araç olmakta, böylece mali raporlamada standartlaşmayı teşvik etmektedir (Kuyumcu ve Bayri, 2024: 101). Sonuç olarak, devlet muhasebesi ve yasal dayanakları, kamu mali yönetiminde kritik bir yapı taşı oluşturmakta ve kamu kaynaklarının daha şeffaf, hesap verebilir ve etkin bir şekilde yönetilmesine katkıda bulunmaktadır (Cohen vd., 2019: 710-712). Yasal çerçeveler ve standartlar, kamu kurumlarının mali süreçlerinin düzenlenmesi, izlenmesi ve denetlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

1.2.1. 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5018 sayılı KMYKK, Türkiye’de kamu mali yönetim sistemini yeniden yapılandıran ve şeffaflığı artırmayı hedefleyen temel yasal düzenlemedir. 2003 yılında yürürlüğe giren bu Kanun, kamu kurumlarının mali yönetiminde standartlar oluşturarak, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımını sağlamak amacıyla oluşturulmuştur (Kanca, 2017: 493-494).

Kanunun temel amacı, kamu mali yönetiminde hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerini güçlendirmek, kamu kurumları arasındaki mali işleyişi düzenlemek ve bütçeleme süreçlerini standart hale getirmektir. 5018 sayılı Kanun, kamu harcamalarının planlanması, uygulanması ve denetlenmesi süreçlerini kapsamlı bir şekilde ele alarak, kamu yönetiminde mali disiplinin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır (Kesik, 2005: 94-96).

Bu Kanun, kamu mali yönetimi için dört ana unsur üzerinde durmaktadır: bütçeleme, mali raporlama, iç kontrol ve dış denetim. Bütçeleme süreci, kamu kurumlarının mali hedeflerini belirlemeleri ve bu hedeflere ulaşmak için gerekli kaynakları planlamaları açısından kritik öneme sahiptir (Taner, 2011: 3-4). Mali raporlama, kamu kurumlarının mali durumunu ve performansını şeffaf bir şekilde ortaya koymakta ve dış paydaşların güvenini artırmaktadır (Yücel, 2022: 330). İç kontrol sistemleri, kamu kaynaklarının kullanımını izlemek ve mali hataları önlemek amacıyla oluşturulurken (Akyel, 2010: 1-2), dış denetim ise Sayıştay tarafından gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetleri ile kamu mali yönetiminde hesap verebilirliği artırmaktadır (Köse, 2007: 94).

5018 sayılı Kanun, ayrıca kamu kurumlarının bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama süreçlerini düzenleyen detaylı hükümler içermekte, bu bağlamda Devlet Muhasebesi Standartları (DMS) ile uyumlu bir yapı sunmaktadır (Kuyumcu, 2022: 427). Bu sayede, mali raporlamada standartlaşma sağlanmakta ve kamu mali yönetiminin uluslararası normlarla uyumlu hale getirilmesi hedeflenmektedir. Bu kapsamda anılan Kanun'un 49. maddesinin üçüncü paragrafında özetle genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenir hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda çalışmanın devamında önce uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları ve daha sonra da söz konusu standartlar referans alınarak hazırlanan ulusal devlet muhasebe standartları hakkında bilgi verilmiştir.

1.2.2. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS), kamu sektörü muhasebe uygulamalarında şeffaflığı, hesap verebilirliği ve karşılaştırılabilirliği artırmak amacıyla oluşturulmuş uluslararası muhasebe standartlarıdır. IPSAS, genel olarak özel sektörde uygulanan Uluslararası Finansal Raporlama

Standartları'na (IFRS) dayandırılmıştır, ancak kamu sektörünün kendine özgü ihtiyaçlarına göre uyarlanmıştır. Bu standartlar, devlet kurumlarının mali tablolarında mali işlemleri ve olayları doğru bir şekilde yansıtmasını sağlamak amacıyla geliştirilmiştir (Ball, 2012: 35).

IPSAS'ların temel amacı, kamu sektörü mali raporlamasında küresel bir uyum sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda, devletlerin mali performanslarını uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir kılmayı hedefler. Ayrıca, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasına yönelik mali bilgi üretimini destekler. IPSAS, nakit esaslı ve tahakkuk esaslı muhasebe standartları olmak üzere iki ana kategoriye ayrılır. Tahakkuk esaslı IPSAS, devletlerin mali işlemleri ekonomik gerçeklikleriyle yansıtmasını sağlar ve bu sayede mali pozisyonları ve performansları hakkında daha doğru bir tablo sunmaktadır (Kartiko vd., 2018: 6).

Birçok ülke ve uluslararası organizasyon, mali raporlama süreçlerinde IPSAS'ları benimsemiştir. Örneğin, OECD ülkeleri ve Avrupa Birliği'nin bazı üyeleri IPSAS ilkelerine dayalı muhasebe uygulamalarını geliştirmekte ve kullanmaktadır (Tawiah, 2023a: 321, 2023b: 104). IPSAS'ların benimsenmesi, mali disiplinin sağlanmasında ve mali raporlamada güvenilirliğin artırılmasında kritik bir rol oynamaktadır. Ayrıca, hükümetlerin mali sürdürülebilirlik ve bütçe açıklarının daha etkin izlenmesini kolaylaştırmaktadır (Kartiko vd., 2018: 19). Sonuç olarak, IPSAS, kamu sektörü mali raporlamasında global bir standardizasyon sağlamaya yönelik önemli bir araçtır. Kamu kurumlarının mali şeffaflığını artırarak vatandaşların ve diğer paydaşların devletin mali durumu hakkında daha doğru bilgiye erişmesini sağlamak amacıyla oluşturulmaktadır.

1.2.3. Devlet Muhasebesi Standartları

Devlet Muhasebesi Standartları (DMS), kamu sektöründe muhasebe uygulamalarını yönlendiren ve kamu mali raporlamasının uluslararası standartlara uyumunu sağlamayı amaçlayan bir çerçevedir. Kamu kurumlarının mali bilgilerini, hesaplarını ve raporlarını tutarlı, şeffaf ve güvenilir bir biçimde sunmalarını sağlamak amacıyla geliştirilen bu standartlar, kamu mali yönetiminde hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerinin güçlendirilmesine katkıda bulunmaktadır (Kuyumcu, 2024: 110).

Türkiye’de Devlet Muhasebesi Standartları, 5018 sayılı KMYKK çerçevesinde oluşturulmuş olup, kamu kurumlarının mali işlemlerinin kaydedilmesi, raporlanması ve denetlenmesi süreçlerini düzenlemektedir (Kartalıcı, 2019: 262). DMS, muhasebe kayıtlarının uluslararası kabul gören standartlara uygun olarak yapılmasını sağlamak ve böylece kamu finansmanının daha etkin ve verimli yönetilmesine olanak tanımaktadır (Sevim vd., 2009: 44).

Devlet Muhasebesi Standartları, uluslararası mali raporlama standartları ile uyumlu bir yapıya sahip olup, kamu sektöründe mali raporlama süreçlerini şeffaflaştırmaktadır. Bu bağlamda, DMS, kamu kurumlarının mali tablolarının hazırlanmalarında, denetim süreçlerinde ve raporlamalarında belirli standartları zorunlu kılmaktadır (Selimoğlu ve Yazıcı, 2023: 35-36). Ayrıca, bu standartlar, kamu kurumlarının mali durumlarının doğru bir şekilde yansıtılması ve kamu kaynaklarının etkin kullanımı açısından kritik bir öneme sahiptir (Kuyumcu ve Bayri, 2024: 101).

DMS’nin uygulanması, kamu sektöründe mali bilgilerin daha güvenilir bir şekilde raporlanmasını sağlamak ve kamu yönetiminde hesap verebilirliğin artmasına katkıda bulunmaktadır. Bununla birlikte, Devlet Muhasebesi Standartları, kamu kurumları arasında bir standartizasyon oluşturarak, kamu mali yönetiminin uluslararası normlarla uyumunu güçlendirmektedir (Kuyumcu, 2024: 1).

1.3. KAMU SEKTÖRÜNDE DIŞ DENETİM

1.3.1. Dış Denetim

Dış denetim, kamu sektöründe mali yönetim süreçlerinin etkinliğini, doğruluğunu ve hesap verme ve hesap sorma sorumluluklarının yerine getirilmesini sağlamak amacıyla gerçekleştirilen bağımsız bir denetim türüdür. Bu denetim, genellikle kamu idareleri tarafından yürütülen mali işlemlerin ve raporların bağımsız bir denetçi veya denetim organı tarafından incelenmesini kapsamaktadır (Akyel ve Köse, 2010: 23). Türkiye’de kamu sektöründe dış denetim, esas olarak Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir ve bu süreç, kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamayı hedeflemektedir (Özekicioğlu, 2017: 601).

Dış denetimin temel işlevleri arasında, kamu kaynaklarının kullanımının denetlenmesi, mali tabloların doğruluğunun teyit edilmesi ve kamu idarelerinin hesap verebilirliğinin artırılması yer almaktadır (Akyel ve Köse, 2010: 20). Dış denetim süreci, denetim standartları ve yasal çerçeve ile uyumlu bir şekilde yürütülerek, denetim sonuçlarının şeffaf bir biçimde raporlanmasını sağlar (Akyel, 2016: 121). Bu durum, kamu kurumlarının mali performansını artırmak ve kamu yararına hizmet etmelerini sağlamak için önemlidir.

Dış denetim, kamu sektöründe mali şeffaflığı artırarak, kamuoyunun güvenini pekiştirmektedir. Denetim sonuçları, kamu kurumlarının mali yönetim uygulamalarını geliştirmelerine yardımcı olmakta ve olası hataları veya suistimalleri önlemeye yönelik öneriler sunmaktadır (Jeppesen, 2019: 5). Ayrıca, dış denetim süreçleri, kamu idarelerinin performansını izlemek ve geliştirmek için etkili bir araç olarak değerlendirilmektedir.

Bunun yanı sıra, dış denetim, kamu mali yönetiminin uluslararası standartlarla uyumunu sağlamak adına da büyük bir öneme sahiptir. Kamu sektöründeki denetim uygulamaları, genellikle Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları çerçevesinde gerçekleştirilmekte ve böylece kamu kaynaklarının yönetiminde global bir uyum sağlanmaktadır (Parlak vd., 2021: 25). Bu süreç, kamu mali yönetiminin uluslararası düzeyde kabul gören standartlara uygun hale getirilmesini teşvik etmektedir.

1.3.2. Sayıştay Denetimi

Sayıştay denetimi, Türkiye’de kamu mali yönetimi ve hesap verebilirlik sisteminin en önemli bileşenlerinden birini oluşturmaktadır. Sayıştay, Anayasa ile tanımlanmış bağımsız bir denetim organı olarak, kamu idarelerinin mali işlemlerini, hesaplarını ve raporlarını parlamento adına denetleyerek, kamu kaynaklarının etkin, verimli ve hukuka uygun bir biçimde kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmektedir (Köse, 2007: 215). Bu denetim süreci, kamu sektöründe hesap verme sorumluluğunu artırmakta ve mali şeffaflığı teşvik etmektedir.

Sayıştay denetimi hem düzenlilik (mali denetim ve uygunluk denetimi) hem de performans denetimi olmak üzere iki ana kategoriye ayrılmaktadır. Düzenlilik denetiminde, kamu idarelerinin mali tablolarının ve işlemlerinin doğruluğu ve güvenilirliği kontrol edilirken; performans denetiminde, kamu hizmetlerinin etkinliği ve verimliliği üzerine odaklanılmaktadır (Küçükaycan, 2020: 41). Bu iki tür denetim, kamu kurumlarının mali yönetim uygulamalarının geliştirilmesine ve iyileştirilmesine yönelik önemli bilgiler sunmaktadır.

Sayıştay denetimi; esas olarak Anayasa, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve 5018 sayılı KMYKK'na dayanmaktadır ve bu çerçevede kamu kurumlarının mali işlemleri üzerinde bağımsız bir inceleme gerçekleştirilmektedir. Denetim sonuçları, kamu idarelerinin mali durumlarını, hesap verme sorumluluklarını ve kamu kaynaklarının yönetimini iyileştirmek için kullanılır (Köse, 2019: 9). Ayrıca, Sayıştay tarafından hazırlanan denetim raporları, kamuoyuna sunulmakta ve bu sayede kamu yönetiminde şeffaflık sağlanmaktadır (Akyel, 2015: 120).

Sayıştay denetiminin bir diğer önemli boyutu, uluslararası denetim standartları ile uyumluluğudur. Sayıştay, denetim süreçlerini uluslararası kabul görmüş denetim standartlarına göre yürütmekte ve böylece kamu mali yönetiminde uluslararası düzeyde bir kalite ve güvenilirlik sağlamaktadır (Bulut, 2023: 248). Bu bağlamda, Sayıştay denetimi, kamu sektöründe mali yönetimin etkinliğini ve hesap verebilirliğini sağlamak için kritik bir mekanizmadır. Sayıştay'ın bağımsız denetim yetkisi, kamu kurumlarının mali işlemlerinin şeffaf bir şekilde yürütülmesini sağlamakta ve kamu kaynaklarının etkin yönetimine katkıda bulunmaktadır.

2. LİTERATÜR

Alan yazın incelemesi neticesinde Sayıştay tarafından gerçekleştirilen düzenlilik denetimi sonucunda ortaya çıkan bulgular çerçevesinde Millî Eğitim Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı, yükseköğretim kurumları ve yerel yönetimler üzerinde bazı çalışmaların yapıldığı görülmekle birlikte muhasebe standartları çerçevesinde bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu kapsamda yapılan bazı çalışmalar aşağıdaki gibidir.

Atay (2016) çalışmasında, il özel idarelerinde gerçekleştirilen düzenlilik ve performans denetimlerine ait bulguları analiz etmiştir. Bu analiz, 2015 yılına ait Sayıştay denetim raporları üzerinden yapılmış olup, bulgular; nicel ve nitel özellikler yönünden değerlendirilmiştir. Çalışmanın amacı, il özel idarelerinde en sık rastlanan eksiklik ve hataların giderilmesine yönelik farkındalık oluşturmaktır. Ayrıca çalışmada, iç denetim ve dış denetim arasındaki etkileşimler de ele alınmıştır.

DemirbaşveEngin(2016)çalışmalarında,5018sayılıKMYKKçerçevesinde Sayıştay tarafından belediyeler üzerinde yapılan performans denetimlerinde ulaşılan bulguları analiz etmiştir. Stratejik planlama ve performans esaslı

bütçeleme (PEB) sistemi kapsamında, 2015 yılında yayınlanan 40 denetim raporunda yer alan 289 bulgu, içerik analizi yöntemiyle incelenmiş ve sorunlar gruplandırılmıştır. Çalışmada, PEB sisteminde yaşanan sorunlar ve Sayıştay'ın kurumsal performans denetimi açısından ele aldığı bulguların ilişkisinin ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Balyemez (2018) çalışmasında, Türkiye'deki kamu idarelerinin performans denetimlerinin sonuçları, ekonomi, verimlilik ve etkinlik kavramlarına odaklanarak değerlendirmektedir. Uluslararası kabul görmüş standartlardan ve uygulamalardan farklı olarak, Türkiye Sayıştay'ının dar kapsamlı ve bazı kısıtlamalar altında gerçekleştirdiği performans denetimleri, konunun sürekli tartışmalı bir konumda kalmasına neden olduğunu belirtmiştir. Çalışmada 2013 yılından sonra kamuoyuyla paylaşılan performans denetim raporları incelenmiş ve uluslararası standartlarla karşılaştırılmıştır. Araştırma ve incelemeler sonucunda, performans denetim raporlarında ekonomi, verimlilik ve etkinlik analizlerinin ve değerlendirmelerinin yer almadığı, ancak düzenlilik denetim raporlarında bu kavramların 'sözlük anlamları' kullanılarak çeşitli eleştiriler ve önerilerde bulunulduğu tespit edilmiştir. Bu durumun, denetim sonuçlarına göre ortaya çıkacak mali, hukuki, idari ve siyasi sorumluluklar hakkında bir tür kavram karmaşasına yol açtığı vurgulanmıştır.

Küçükaycan ve Ağdeniz (2019) çalışmalarında, Türkiye'deki devlet üniversitelerinin performans denetim sonuçlarını incelemiştir. 5018 sayılı KMYKK ile getirilen Performans Esaslı Bütçeleme sisteminin bir parçası olarak, Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimlerinin üniversitelerin hizmet sunumundaki doğruluk ve güvenilirliği değerlendirdiği belirtilmiştir. Çalışmada, 2017 yılına ait 38 üniversitenin performans denetim raporları içerik analizi yöntemiyle incelenmiş ve raporlama gerekliliklerini karşılamayan üniversiteler tespit edilmiştir.

Yıldırım (2020) çalışmasında, Türkiye'deki kamu sağlık sektöründe döner sermaye işletmelerinde Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetim bulgularını analiz etmiştir. Çalışmanın amacı, 2012-2017 yılları arasındaki denetim raporlarını inceleyerek çözüme kavuşturulan ve çözülemeyen bulguları belirlemek ve bu bulguların nedenlerini araştırarak çözüm önerileri sunmaktır. Çalışmada, mevzuat, bilişim sistemlerinin entegrasyonu ve personel kaynaklı nedenlerle bazı bulguların çözülemediği tespit edilmiştir.

Toprakçı ve Ak (2021) çalışmalarında, 2018-2020 yılları arasında Sayıştayın Millî Eğitim Bakanlığına ilişkin denetim raporlarını analiz ederek kamu zararına yol açan tespitleri belirlemeyi ve bu tespitler doğrultusunda öneriler geliştirmeyi amaçlamışlardır. Araştırmada, nitel araştırma yöntemleri arasında yer alan doküman incelemesi yöntemi kullanılmış ve elde edilen veriler içerik analizi ile değerlendirilmiştir. Sonuç olarak, doğrudan kamu zararına ilişkin kırk sekiz tespit yapılmışken, dolaylı kamu zararına ilişkin beş tespit gerçekleştirilmiştir. En fazla tespit, "doğrudan" teması altında ve "gelir gider işlemleri" kodu çerçevesinde gerçekleştirilmiştir.

Aksoy (2022) çalışmasında, kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında Sayıştay raporlarının etkinlik düzeyi incelemiştir. Çalışmada Sayıştay raporlarının, kamu kaynaklarının kullanımı, sorumluluklar ve kamu kurumları tarafından üretilen bilgilerin şeffaf bir şekilde kamuya sunulması açısından önemli araçlar olduğu vurgulanmaktadır.

Işık ve Engin (2022) çalışmalarında, Türkiye'deki belediye ve bağlı idarelerin mal veya hizmet alımı ile yapım işlerine ilişkin ihalelerde karşılaşılan sorunları incelemiştir. Çalışmada 2020 yılı Sayıştay denetim raporları analiz edilerek, bu raporlarda belirtilen bulgular gruplandırılmıştır. Araştırma sonucunda, belediye ve bağlı idarelerin ihalelerinde tespit edilen sorunların önemli bir kısmının hazırlık sürecinde ortaya çıktığı belirlenmiştir. Bu bulgular, ihale süreçlerinde kamu yararının gözetilmesi, şeffaflık ve rekabet ilkelerinin sağlanması gerektiğini vurgulamaktadır.

Atilla ve Kıymık (2023) çalışmalarında, Sayıştay tarafından kamu üniversitelerine yönelik gerçekleştirilen düzenlilik denetimleri sonucunda tespit edilen muhasebe hatalarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyum düzeyini incelemiştir. Araştırma, 2012-2021 yılları arasında yapılan 859 denetim raporunu kapsamakta olup, toplamda 2.051 muhasebe hatası saptanmıştır. Elde edilen bulgular, en fazla hatanın 252-Binalar Hesabında meydana geldiğini ve üniversitelerin yaşı, iç denetçi sayısı ile mali hizmetler uzmanı sayısı gibi değişkenler açısından anlamlı bir farklılık bulunmadığını ortaya koymuştur.

Çakalı ve Baloğlu (2023) çalışmalarında, Sayıştay Başkanlığı tarafından 2015-2020 yılları arasında gerçekleştirilen denetimler sonucu düzenlenen raporlardan hareketle Türkiye'deki il belediyelerinde karşılaşılan muhasebe

hatalarının analizini gerçekleştirmiştir. Elde edilen sonuçlar, özellikle taşınmazlar, katma değer vergisi, mali duran varlıklar ve kıdem tazminatları konularında yoğun eleştirilerin olduğunu göstermektedir. Çalışma neticesinde bu hataların, mali tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini olumsuz etkileyerek, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımını zorlaştırdığı vurgulanmıştır.

Bulut (2023) çalışmasında, Sayıştayın Sosyal Güvenlik Kurumunda gerçekleştirdiği denetimler sonucunda ortaya çıkan muhasebe zafiyetleri ele almıştır. Çalışmada alacak ve faaliyet hesaplarının emanet hesaplarında izlenmesi, değer hareketleri sonuç hesabının denk olmaması ve lisanslar ile taşınmazların muhasebe kayıtlarında hatalı görünmesi gibi önemli bulgular raporlanmıştır. Çalışma neticesinde bu bulguların, Sosyal Güvenlik Kurumunun mali tablolarının mali durumu saydam ve gerçeğe uygun şekilde yansıtabilmesi açısından kritik öneme sahip olduğu vurgulanmıştır.

Genç vd. (2023) çalışmalarında, Türkiye'deki üniversitelerde Sayıştay tarafından yapılan denetimlerin sonuçlarını analiz etmişlerdir. Karadeniz Bölgesi'nde yer alan 18 devlet üniversitesinin 2016-2020 yılları arasındaki denetim raporları içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. Genel olarak, üniversitelerin denetim raporlarına olumlu görüş verildiği, ancak mali tabloların hazırlanması ve raporlanmasında eksiklikler bulunduğu tespit edilmiştir.

Güley ve Bozdemir (2024) çalışmalarında Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmelerinin 2018-2022 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarını incelemiştir. Muhasebe kayıt hataları sistematik olarak analiz edilmiş ve hataların sınıflandırılması yapılmıştır. En çok hata, dönen varlıklar grubunda tespit edilmiştir. Çalışma, hataların nedenlerini belirleyerek çözüm önerileri sunmayı amaçlamaktadır. Ayrıca, muhasebe ve mali mevzuat eğitimi verilmesinin hata sayısını azaltacağı düşünülmektedir.

Öksüz (2024) çalışmasında, kamu yükseköğretim kurumlarının mali yönetim süreçlerinde kamu zararına neden olabilecek unsurları incelemiştir. Çalışma, 2017-2022 yılları arasındaki Sayıştay ilamlarını içerik analizi tekniğiyle değerlendirerek, kamu zararının önlenmesi ve kamu kaynaklarının sürdürülebilir yönetimi açısından önemli bulgular sunmaktadır. Çalışmada özellikle personele fazladan ve yersiz yapılan ödemelerin, ek ders ücreti, ek ödeme ve akademik teşvik gibi alt konularla birlikte kamu zararına yol açabilecek en önemli unsurlar olduğu tespit edilmiştir.

Yukarıda yer alan çalışmalardan anlaşılacağı üzere Sayıştay denetimleri sonucu ortaya çıkan bulgular üzerinde çeşitli çalışmalar yapılmakla birlikte IPSAS/DMS'ler çerçevesinde doğru muhasebe kayıtlarının değerlendirilmesini içeren bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu kapsamda yapılacak bir çalışma ile hem uygulayıcılara hem de literatüre katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

3. SAYIŞTAY BULGULARI VE ÖRNEK MUHASEBE KAYITLARI

3.1. Yükseköğretim Kurumları 2023 Yılı Sayıştay Bulguları

Çalışma kapsamında Sayıştayın, yükseköğretim kurumlarında gerçekleştirmiş olduğu ve kurumsal web sayfasında yayınladığı son 5 yıla ait (2019-2023) düzenlilik denetimi sonucu ortaya çıkan raporlar ve bulgular tek tek incelenmiştir. 2019 yılı için 595, 2020 yılı için 521, 2021 yılı için 739 ve 2022 yılı için 550 bulgu incelenmiştir. 2023 yılı dahil toplamda 2.837 bulgu incelenmiş ancak teknolojik gelişmeler ve Sayıştay bulgularının tekrar durumu değerlendirildiğinde çalışmada hem söz konusu yıllarda gerçekleşen bulgularla paralellik göstermesi hem de güncel durumu yansıtması nedeniyle 2023 yılı bulgularının detaylı incelemesinin söz konusu yıllar arasında gerçekleşen bulguların incelenmesine oranla daha faydalı olacağı değerlendirilmiştir.

2023 yılı için 95 Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular ve 337 Diğer Bulgular olmak üzere toplamda 432 bulgu incelenmiştir. 2023 yılı içinde 112 üniversitede gerçekleştirilen Sayıştay denetimlerinde ortaya çıkan Denetim Görüşünün Dayanağı Bulguların ortalaması 0,84 iken Diğer Bulguların ortalaması 1,00'dür. Bu kapsamda aşağıdaki yer alan Tablo 1'deki kurumlarda denetim bulgusuna rastlanmamıştır.

Tablo 1: 2023 Yılında Denetim Bulgusuna Rastlanmayan Yükseköğretim Kurumları

Sıra No	Üniversite Adı
1	Abdullah Gül Üniversitesi
2	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi
3	Bursa Teknik Üniversitesi
4	Gümüşhane Üniversitesi
5	Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi
6	İzmir Bakırçay Üniversitesi
7	Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi

Sıra No	Üniversite Adı
8	Siirt Üniversitesi
9	Sivas Bilim ve Teknoloji Üniversitesi
10	Tarsus Üniversitesi
11	Türk-Alman Üniversitesi
12	Uşak Üniversitesi

Kaynak: Sayıştay 2023 Yılı Kamu İdareleri Denetim Raporları

Tablo 1’de görüldüğü üzere 2023 yılında gerçekleştirilen Sayıştay denetimlerinde 112 devlet yükseköğretim kurumundan 12’sinde herhangi bir bulgu tespit edilmemiştir. Bu kapsamda denetim gerçekleştirilen yükseköğretim kurumlarından oransal olarak %10,71’inde bulgu tespit edilmediği görülmektedir.

Bu kapsamda yükseköğretim kurumları itibarıyla malî rapor ve tablolara ilişkin en fazla tespit edilen on konu ve tespitın yapıldığı kamu idaresi sayısına ilişkin bilgiler aşağıda yer alan tablo 2’de sunulmaktadır.

Tablo 2: Yükseköğretim Kurumları İtibarıyla Mali Rapor ve Tablolara İlişkin En Fazla Tespit Edilen On Konu

Sıra No	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi	10
2	Tahakkuk Ettirilen Alacaklardan Takibe Alınanların Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	6
3	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarda Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)	6
4	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	6
5	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Tahsise İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	6
6	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	5
7	Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında Kayıtlı Maddi Duran Varlıkların Devredilmesi veya Satılması Sonucunda İlgili Varlık Hesaplarından Çıkış Yapılmaması	4
8	Peşin Tahsil Edilen Gelecek Dönemlere İlişkin Gelirlerin Gelecek Aylara/ Yıllara Ait Gelirler Hesaplarında Muhasebeleştirilmemesi	4
9	Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Dönemsellik İlkesine Uygun Kaydedilmemesi	3
10	Faaliyet Alacaklarının Tahakkuk Kayıtları Yapılmadan Tahsil Edilmesi	2

Kaynak: Sayıştay 2023 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

Tablo 2’de görüleceği üzere; taşınmazların tahsis durumu, gayrimaddi alımlar, yapılmakta olan yatırımlar, maddi duran varlıklara ilişkin hususlar en fazla tespit edilen on konu arasındadır.

3.2. Yükseköğretim Kurumları 2023 Yılı Başlıca Sayıştay Bulguları Kapsamında Olması Gereken Muhasebe Kayıtları

2023 yılında gerçekleştirilen Sayıştay denetimleri sonucunda ortaya çıkan ve mali tabloları etkileme potansiyeline sahip ilk on bulgunun IPSAS ve DMS çerçevesinde doğru muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir. Yapılan muhasebe kayıtlarında bütçe hesapları ve amortisman işlemleri BKMYS sistemi tarafından otomatik eklendiği için dikkate alınmamıştır.

Bulgu 1: Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi

Maddi duran varlıklar, IPSAS 17 ve DMS 17 Maddi Duran Varlıklar Standardı çerçevesinde işlem görmektedir. IPSAS ve DMS’ye göre maddi duran varlıklara ilişkin değer artırıcı harcamaların doğrudan giderleştirilmesi yerine, ilgili maddi duran varlık hesaplarında izlenmesi gerekmektedir (Özyiğit ve Kaygusuz, 2023: 174-175). Değer artırıcı harcamalar, varlığın gelecekte sağlayacağı ekonomik yararları ya da hizmet potansiyelini artırıcı nitelikteki harcamalardır. IPSAS/ DMS 17 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre, bir maddi duran varlığa yapılan ek harcamalar, varlığın ekonomik ömrünü uzatıyor, kapasitesini artırıyor ya da maliyet tasarrufu sağlıyorsa bu harcamalar, varlığın maliyetine eklenmelidir. Böylece, varlığın defter değeri artırılır ve varlığın kalan ömrü boyunca amortisman yoluyla giderleştirilir. Ancak, maddi duran varlıkla ilgili yapılan küçük bakım ve onarım gibi harcamalar, değer artırıcı özellik taşımiyorsa, bu tür harcamalar doğrudan gider yazılmalıdır. Maddi duran varlıkların değerini artırıcı nitelikte olan harcamaların ilgili varlık hesaplarına kaydedilmemesi ve doğrudan giderleştirilmesi, varlığın gerçek değerinin eksik raporlanmasına ve mali tabloların yanıltıcı olmasına yol açabilir (IFRS, 2022; DMSK, 2023).

Sonuç olarak, IPSAS/DMS uyarınca değer artırıcı harcamalar maddi duran varlık hesaplarında izlenmeli ve doğrudan giderleştirilmemelidir. Bu kapsamda yukarıda yer alan bulguya ilişkin hatalı muhasebe kaydı ve sonrasında olması gereken düzeltme kaydı aşağıdaki gibidir.

Hesap Adı	Borç	Alacak
630 Giderler Hesabı	XXX	
103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		XXX
<i>Değer artırıcı harcamanın yanlış giderleştirilmesi</i>		
25X Maddi Duran Varlıklar Hesabı	XXX	
630 Giderler Hesabı		XXX
<i>Düzeltilme kaydı (değer artırıcı harcamanın ilgili varlık hesabına yansıtılması)</i>		

Yukarıda yer alan muhasebe kaydında; işlemlerin adımları ve ilgili hesaplar net bir şekilde özetlemektedir. Değer artırıcı harcama önce hatalı olarak giderleştirilmiş, daha sonra hatalı açılan gider hesabı kapatılarak harcama doğru şekilde ilgili varlık hesabına aktarılmıştır.

Bulgu 2: Tahakkuk Ettirilen Alacıklardan Takibe Alınanların Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi

Tahakkuk ettirilen alacakların, takip aşamasına geçmesine rağmen gelirlerden takipli alacaklar hesabında muhasebeleştirilmemesi muhasebe ilkelerine aykırı bir durumdur. Bu alacaklar takip altına alındığında ilgili hesaplara aktarılmalı ve doğru muhasebeleştirilmelidir.

Aşağıda, bu tür hatalı bir durumun tespit edilmesinin ardından doğru muhasebeleştirilmesinin nasıl yapılması gerektiğini gösteren muhasebe kaydı yer almaktadır.

Hesap Adı	Borç	Alacak
121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı	XXX	
120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı		XXX
<i>Takibe alınan alacığın muhasebeleştirilmesi</i>		

IPSAS/DMS, kamu sektörü için muhasebe ilkeleri ve standartlarını belirlerken tahakkuk esaslı muhasebe yöntemini benimsemektedir. Bu yöntem, gelirlerin ve giderlerin, gerçekleşme dönemine bakılmaksızın, tahakkuk ettiği anda muhasebeleştirilmesini öngörür. Aşağıda, tahakkuk ettirilen alacakların takibe alınması durumu, IPSAS/DMS çerçevesinde açıklanmıştır (IFRS, 2022; DMSK, 2023).

IPSAS/DMS 23 Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler Standardı, kamu sektörü için gelirlerin nasıl muhasebeleştirileceğini düzenlemektedir. Tahakkuk esasına göre, alacakların elde edilmesiyle gelir kaydedilir. Ancak, alacakların tahsili riskli hale geldiğinde veya geciktiğinde, takipli alacak olarak yeniden

sınıflandırılması gerekir. Bu, gelirlerin veya alacakların doğruluğunu ve şeffaflığını sağlamak için önemli bir adımdır.

Eğer tahakkuk ettirilen alacaklar vadesinde tahsil edilemiyorsa ve takibe alınması gerekiyorsa, IPSAS/DMS kapsamında bu alacakların gelirlerden takipli alacaklar hesabında muhasebeleştirilmesi gerekir. Bu durum, varlığın değer kaybı ile ilgili olup, IPSAS/DMS 29 Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı da bu tür işlemler için rehber sağlamaktadır. Alacakların takibe alınması ve tahsil edilememe riski olduğunda, varlıkların değer kaybı hesaplanmalı ve tahsili mümkün olmayan kısım için karşılık ayrılmalıdır.

Bulgu 3: Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)

IPSAS/DMS, kamu sektörü için mali raporlama standartlarını belirlerken, gerçekleşmiş işlemler ve olayların doğru bir şekilde raporlanmasını öne çıkarır. IPSAS/DMS, özellikle varlıkların tanınması (muhasebeleştirilmesi) konusunda belirli kriterler sunmaktadır. Bu kapsamda IPSAS/DMS 17 – Maddi Duran Varlıklar Standardı, kamu sektöründe kullanılan maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve raporlanmasıyla ilgili rehberlik sağlar. Bir maddi duran varlığın muhasebeleştirilmesi için kontrolün işletmede olması ve varlığın güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması gerekir. Ayrıca IPSAS/DMS 1 – Mali Tabloların Sunulması Standardı ise varlıkların raporlanması, kurumun gerçek mali durumu ve varlıklarını gösteren güvenilir mali tablolar sunması açısından önemlidir. IPSAS/DMS 1, varlıkların zamanında ve doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesini öngörmektedir (IFRS, 2022; DMSK, 2023).

Bu kapsamda IPSAS/DMS 17'ye göre, maddi duran varlıkların mali tablolara alınabilmesi için iki temel şart aranmaktadır. Bunlar:

Kontrol: Kurumun taşınmaz üzerinde kontrol sahibi olması gerekir. Kontrol, genellikle yasal mülkiyet devriyle sağlanır (örneğin tapu).

Güvenilir Ölçüm: Varlığın maliyetinin veya değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekir. Taşınmazın maliyeti, alım fiyatı, inşaat maliyeti veya piyasa değeri gibi unsurlar üzerinden ölçülür.

Bulguda yer alan fiili envanter kavramı, taşınmazların fiziksel varlıklarının doğrulanmasını sağlamaktadır. Ancak tapu kayıtlarıyla kurum mülkü olan bir varlığın kaydedilmesi, mali raporların doğruluğu açısından önemli bir

konudur. IPSAS/DMS 17'ye göre mülkiyeti yasal olarak kuruma devredilmiş bir taşınmazın, doğrudan maddi duran varlık hesaplarında izlenmesi gerekir. Fiili envanter yapılmamış olsa bile, mülkiyetin tescili ve değerinin güvenilir bir şekilde belirlenmesi, varlığın mali tablolara alınması için yeterlidir. Bu kapsamda söz konusu maddi duran varlığın değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilmesi ve aşağıdaki tabloda yer aldığı üzere kayıt altına alınarak mali tablolara yansıtılması sağlanmalıdır.

Hesap Adı	Borç	Alacak
25x Maddi Duran Varlıklar Hesabı	XXX	
500 Net Değer Hesabı		XXX
<i>Değer tespiti sonrası taşınmazın kayda alınması.</i>		

Bu kayıtta taşınmaz, mülkiyetin tescili ve değer belirlenmesi üzerine doğrudan maddi duran varlık hesaplarına alınmıştır. Sonuç olarak taşınmaz, resmi olarak kurumun mülkü ise doğrudan mali tablolara kaydedilmeli ve fiili envanter sonrasında maliyette değişiklik olması durumunda gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.

Bulgu 4: Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması

IPSAS/DMS 16 Yatırım Amaçlı Varlıklar ve IPSAS/DMS 17 Maddi Duran Varlıklar Standardı, yapılan yatırımların kaydedilmesi ve tamamlanan varlıkların ilgili hesaplara aktarılması konusunda belirli rehberlik sağlar. Söz konusu standartlara göre tamamlanan veya geçici kabulü yapılan varlıkların, Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabından ilgili Maddi Duran Varlık hesaplarına aktarılması gerekmektedir (IFRS, 2022; DMSK, 2023). Tamamlanan yatırımların ilgili varlık hesaplarına aktarılmaması durumunda, bu durumun giderilmesi için muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılabilir.

Hesap Adı	Borç	Alacak
25X Maddi Duran Varlıklar Hesabı	XXX	
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı		XXX
<i>Tamamlanan veya geçici kabulü yapılan yatırımın varlık hesabına aktarılması</i>		

Sonuç olarak Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında kayıtlı olan tutarların, tamamlanan veya geçici kabulü yapılan yatırımlar için ilgili varlık hesaplarına aktarılmaması, muhasebe süreçlerinde bir eksiklik olarak değerlendirilmektedir. Bu durumun IPSAS/DMS standartlarına uygun olarak düzeltilmesi, varlıkların

doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesini sağlayacak ve mali raporların güvenilirliğini artıracaktır. İlgili yatırımların kayıt altına alınması, kamu kaynaklarının etkin yönetimi açısından önemlidir.

Bulgu 5: Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Tahsise İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması

IPSAS/DMS 17 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre, bir taşınmazın muhasebeleştirilebilmesi için gelecekte varlıktan ekonomik yarar elde edilmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması gerekmektedir. Bir taşınmazın tahsis edilmesi ya da tahsis alınması durumunda varlıktan ekonomik yarar elde etme kabiliyetine ilişkin durum ortaya çıkmakta ve varlığın değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilebildiği durumlarda gerekli kayıtların yapılması gerekmektedir. Nitekim tahsis edenin varlığa ilişkin ekonomik yarar elde etme imkanı elinden çıkmıştır ve tahsis alan kurumun eline geçmiştir (IFRS, 2022; DMSK, 2023). Söz konusu Standart çerçevesinde taşınmazı hem tahsis eden hem de tahsis alan tarafından yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir. Burada benzer hesapların aynı işlemde kullanılması nedeniyle alt hesaplara da yer verilmiştir.

Taşınmazı tahsis eden kurumun muhasebe kaydı:

Hesap Adı	Borç	Alacak
25X Maddi Duran Varlıklar Hesabı (02.Kamu İdaresinin Tahsis Ettiği Taşınmazlar)	XXX	
25X Maddi Duran Varlıklar Hesabı (01.Kamu İdaresinin Mülkiyetinde Olanlar)		XXX
<i>Tahsisli kullanılan taşınmazın muhasebe kaydı</i>		
500-Net Değer Hesabı (02. Varlık Envanteri)	XXX	
500-Net Değer Hesabı (11.Tahsis Edilen Taşınmazlar)		XXX
<i>Tahsise ilişkin net değer hesabı kaydı</i>		

Taşınmazın tahsis edildiği kurumun muhasebe kaydı:

Hesap Adı	Borç	Alacak
25X Maddi Duran Varlıklar Hesabı (03.Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar)	XXX	
500 Net Değer Hesabı (12.Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar)		XXX
<i>Tahsisli kullanılan taşınmazın muhasebe kaydı</i>		

Hatalı tahsis kayıtları hakkında detaylı bilgi yer almadığı için muhasebe kayıt örneği yapılamamıştır. Nitekim hatalı kaydın borçlandırılan hesaptan mı yoksa alacaklandırılan hesaptan mı kaynaklandığı bilinemediği için yukarıda yer alan doğru muhasebe kaydı yeterli görülmüştür. Tahsis edilen ve tahsisli kullanılan taşınmazların muhasebe kayıtlarının yapılmaması veya hatalı yapılması, IPSAS/DMS standartlarına uygun bir şekilde ele alınmalıdır. Bu tür hataların düzeltilmesi, mali tabloların doğruluğunu artıracak ve kamu mali yönetiminde şeffaflığı sağlayacaktır.

Bulgu 6: Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi

Bu tür gayrimaddi varlıkların doğrudan giderleştirilmesi, mali tabloların güvenilirliğini ve doğru bir şekilde raporlanmasını olumsuz etkileyebilir. IPSAS/DMS 31: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, gayrimaddi varlıkların tanımlanması, ölçülmesi ve raporlanmasını düzenler. Yazılım, lisans, patent gibi gayrimaddi hakların doğru bir şekilde kaydedilmesi zorunludur. Gayrimaddi varlık alımlarının doğrudan giderleştirilmesi, bu varlıkların varlıklar hesabında yer almasını engeller. Bu, mali tabloların yanıltıcı olmasına yol açmaktadır (IFRS, 2022; DMSK, 2023).

Gayrimaddi hak alımlarının haklar hesabında muhasebeleştirilmemesi ve doğrudan giderleştirilmesi durumunda, aşağıdaki gibi bir muhasebe kaydı yapılmalıdır.

Hesap Adı	Borç	Alacak
630 Giderler Hesabı	XXX	
103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		XXX
<i>Yanlış Muhasebe Kaydı</i>		
260 Haklar Hesabı	XXX	
630 Giderler Hesabı		XXX
<i>Düzeltilme Kaydı (gayrimaddi hak alımlarının, ilgili varlık hesabına yansıtılması)</i>		

Sonuç olarak, bu işlemler, gayrimaddi varlıkların doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesini sağlar. IPSAS/DMS standartlarına uygun bir şekilde, gayrimaddi varlıkların mali tablolarda doğru bir şekilde yansıtılması kritik öneme sahiptir. Düzeltilme işlemleri, mali tabloların doğruluğunu artırarak, kamu mali yönetiminde şeffaflığı sağlamaya yardımcı olur.

Bulgu 7: Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında Kayıtlı Maddi Duran Varlıkların Devredilmesi veya Satılması Sonucunda İlgili Varlık Hesaplarından Çıkış Yapılmaması

Maddi duran varlıkların ve stokların doğru bir şekilde kaydedilmemesi ve mali raporlamada yanıltıcı bilgilere neden olmasına yol açabilir. IPSAS/DMS 17 Maddi Duran Varlıklar Standardı, maddi duran varlıkların tanımlanması, ölçülmesi ve raporlanmasını düzenlemektedir. Söz konusu standarda göre maddi duran varlıkların devredilmesi veya satılması durumunda, bu varlıkların ilgili hesaplardan çıkışı yapılmalıdır. Maddi duran varlıkların ve stokların devri veya satışı sonrasında çıkış kaydının yapılmaması, mali tabloların gerçeği yansıtmamasına neden olur (IFRS, 2022; DMSK, 2023).

Maddi duran varlıkların devredilmesi veya satılması durumunda, bu varlıkların ilgili hesaplardan çıkarılması ve amortisman kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Aşağıda hem hurdaya ayırma işlemine hem de elden çıkarmaya ilişkin muhasebe kaydı örnekleri yer almaktadır.

Hesap Adı	Borç	Alacak
294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı	XXX	
257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı	XXX	
25X Maddi Duran Varlıklar		XXX
299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		XXX
<i>Hurdaya ayırma kaydı</i>		
299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	XXX	
102 Banka Hesabı	XXX	
294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı		XXX
600 Gelirler Hesabı		XXX
<i>Satış sonrası yapılması gereken muhasebe kaydı</i>		

Sonuç olarak, elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıkların devredilmesi veya satılması durumunda ilgili hesaplardan çıkış yapılmaması, IPSAS/DMS standartlarına uygun bir şekilde ele alınmalıdır. Düzeltme veya eksik kayıtlar için yapılan tamamlama işlemleri, mali tabloların doğruluğunu artırarak kamu mali yönetiminde şeffaflık sağlar. Bu nedenle, muhasebe kayıtlarının doğru bir şekilde yapılması kritik öneme sahiptir.

Bulgu 8: Peşin Tahsil Edilen Gelecek Dönemlere İlişkin Gelirlerin Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler Hesaplarında Muhasebeleştirilmemesi

Bu durum, IPSAS/DMS çerçevesinde önemli bir muhasebe hatasını temsil eder. Peşin tahsil edilen gelirlerin doğru bir şekilde kaydedilmemesi, mali tabloların yanıltıcı olmasına yol açabilir ve gelecekteki gelirlerin doğru bir şekilde raporlanmasını engelleyebilir. IPSAS/DMS 23 Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler Standardı, gelirlerin tanımlanması, ölçülmesi ve raporlanmasını düzenler. Peşin tahsil edilen gelirler, gelecekteki dönemlere ait olduğu için, bu gelirler ilgili dönemde gelire dönüşmeden önce doğru bir şekilde kaydedilmelidir. Peşin tahsil edilen gelirler, ilgili hesaplarda geçici olarak kaydedilmeli ve her dönem gelire dönüşmeleri gerektiğinde gelir hesaplarına aktarılmalıdır (IFRS, 2022; DMSK, 2023).

Hesap Adı	Borç	Alacak
102 Banka Hesabı	XXX	
600 Gelirler Hesabı		XXX
<i>Hatalı Kayıt (Peşin Tahsil Edilen Gelirin Tamamının Banka Hesabına Kayıt Edilmesi)</i>		
600 Gelirler Hesabı	XXX	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı		XXX
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı		XXX
<i>Düzeltilme Kaydı (Peşin Tahsil Edilen Gelecek Aylara ve Yıllara Ait Gelirlerin Kaydı)</i>		

Sonuç olarak, peşin tahsil edilen gelirlerin gelecekteki dönemlere ait gelirler hesaplarında muhasebeleştirilmemesi, IPSAS/DMS standartlarına uygun bir şekilde ele alınmalıdır. Düzeltme işlemleri, mali tabloların doğruluğunu artırarak kamu mali yönetiminde şeffaflığı sağlamak için önemlidir. Bu nedenle, muhasebe kayıtlarının doğru bir şekilde yapılması kritik öneme sahiptir.

Bulgu 9: Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Dönemsellik İlkesine Uygun Kaydedilmemesi

Kıdem tazminatı, çalışanların işten ayrılmaları durumunda talep edebilecekleri bir tazminat türüdür ve bu tazminatın maliyetinin, çalışanın çalışma süresi boyunca düzenli olarak dönemsellik ilkesine uygun olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Dönemsellik İlkesi, gelir ve giderlerin, hangi döneme ait olduğu dikkate alınarak muhasebeleştirilmesini ifade eder. Kıdem tazminatı karşılıkları, her dönemde çalışanlara ait hizmet süresi ile orantılı olarak kaydedilmelidir (IFRS, 2022; DMSK, 2023).

Hesap Adı	Borç	Alacak
630 Giderler Hesabı	XXX	
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı		XXX
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı		XXX
<i>Kıdem tazminatlarının dönemsellik ilkesine uygun kaydedilmesi</i>		

Sonuç olarak, kıdem tazminatı karşılıklarının dönemsellik ilkesine uygun bir şekilde kaydedilmesi, mali tabloların doğruluğu için kritik öneme sahiptir. Her ay düzenli olarak karşılıkların kaydedilmesi, çalışanın hizmet süresi boyunca birikimlerini doğru bir şekilde yansıtmak için gereklidir. Bu sayede, muhasebe uygulamaları uluslararası standartlara ve yerel yasalara uygun hale getirilmiş olur.

Bulgu 10: Faaliyet Alacaklarının Tahakkuk Kayıtları Yapılmadan Tahsil Edilmesi

Faaliyet alacakları, bir işletmenin sunduğu ürün veya hizmet karşılığında alacaklı olduğu tutarlardır ve bu alacakların doğru bir şekilde tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir. Tahakkuk İlkesi, gelir ve giderlerin, tahakkuk ettiği dönemde kaydedilmesi gerektiğini ifade eder. Bu ilke, bir gelir veya giderin, nakit hareketlerinden bağımsız olarak, gerçekleştiği dönemde muhasebeleştirilmesini öngörür (IFRS, 2022; DMSK, 2023). Faaliyet alacakları, tahakkuk etmeden tahsil edildiğinde, gelir kaydının yapılmaması durumu ortaya çıkar. Bu, mali tabloların doğru bir şekilde yansıtılmamasına neden olabilir. Eğer bir faaliyet alacağı, tahakkuk kaydı yapılmadan tahsil edilirse, bu durumda aşağıdaki gibi bir kayıt oluşur:

Hesap Adı	Borç	Alacak
102 Banka Hesabı	XXX	
600 Gelirler Hesabı		XXX
<i>Hatalı Kayıt (Tahakkuk kaydı yapılmadan tahsil edilen alacağın kaydı)</i>		
600 Gelirler Hesabı		XXX
102 Banka Hesabı		XXX
<i>Yapılan hatalı işlemin ters kayıt ile kapatılması</i>		
12X Faaliyet Alacakları	XXX	
600 Gelirler Hesabı		XXX
<i>Yapılması gereken tahakkuk kaydı</i>		

Hesap Adı	Borç	Alacak
102 Banka Hesabı	XXX	
600 Gelirler Hesabı		XXX
<i>Hatalı Kayıt (Tahakkuk kaydı yapılmadan tahsil edilen alacağın kaydı)</i>		
102 Banka Hesabı	XXX	
12X Faaliyet Alacakları		XXX
<i>Tahakkuk kaydı sonrası yapılan tahsil kaydı</i>		

Sonuç olarak, faaliyet alacaklarının tahakkuk kayıtları yapılmadan tahsil edilmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu etkileyebilir ve mali tabloların güvenilirliğini azaltabilir. Alacakların, tahakkuk ilkesine uygun kaydedilmesi, gelirlerin doğru bir şekilde raporlanmasını sağlar. Bu nedenle, her türlü gelir tahsilatında, önce tahakkuk kaydının yapılması kritik öneme sahiptir. Bu nedenle hatalı yapılan kayıt önce ters kayıt ile kapatılmış ve daha sonra ilk olarak tahakkuk kaydı ve daha sonra da tahsil kaydı yapılmıştır.

SONUÇ

Çalışmada, Türkiye'deki yükseköğretim kurumlarında son 5 yılda (2019-2023) gerçekleştirilen Sayıştay denetim raporları incelenmiş ve bazı bulguların zamanla ortadan kalktığı veya azaldığı görülmüştür. Bu duruma amortismanlara ilişkin bulgular örnek gösterilebilir. Sayıştay Başkanlığının çabaları ve Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi (BKMYBS) gibi teknolojide yaşanan gelişmeler doğrultusunda muhasebe sisteminin otomatik amortisman hesaplaması ve uygulaması sayesinde, söz konusu bulguya ilişkin zamanla azalma olduğu görülmektedir. Bu gibi durumlar ve son yıllarda ortaya çıkan başlıca bulguların belirli konular çevresinde oluştuğu ve bu başlıca bulguların genel olarak 2023 yılı başlıca bulgularında yer aldığı değerlendirildiğinde, çalışmada güncelliğin de sağlanabilmesi için 2023 yılı bulgularının analiz edilmesine karar verilmiştir. Bu bağlamda 2023 yılında Sayıştay tarafından gerçekleştirilen düzenlilik denetimlerine ait bulgulardan, Sayıştay 2023 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporuna göre yükseköğretim kurumlarında en fazla tespit edilen ilk 10 bulgu; IPSAS/DMS kapsamında muhasebe kayıtları açısından incelenmiştir. Elde edilen veriler, özellikle maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin hatalı kayıtların olması ya da hiç kayıt olmaması, tahakkuk ettirilen alacaklardan takibe alınması gerekenlerin takibe alınmaması, dönem ayırıcı hesapların yanlış kullanımı, kıdem tazminatı karşılıkları hesaplarının

hatalı kullanılması ve tahakkuk esaslı muhasebe yöntemine uyulmayan kayıtların olduğunu göstermektedir. Bu bulgular, yükseköğretim kurumlarının mali tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini etkileyebilecek düzeyde önemli unsurlar olarak dikkat çekmektedir.

Yükseköğretim kurumlarının mali raporlarını hem kurumlar arasında hem de uluslararası olarak karşılaştırılabilir bir şekilde sunabilmesi, IPSAS/DMS 1 Mali Tabloların Sunulması Standardına (Yanık ve Öztürk, 2018) ve Kamu Sektörü Muhasebesi Kavramsal Çerçevesine uygun olarak hazırlanmasına bağlıdır. Söz konusu kavramsal çerçevede yer aldığı üzere kamu kurum ve kuruluşlarının genel amaçlı mali raporlarına dâhil olan bilgilerinin nitel özellikleri; ilgililik, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, zamanında sunum, karşılaştırılabilirlik ve doğrulanabilirliktir. Yükseköğretim kurumlarında bu niteliksel özelliklerin sağlanabilmesi, Sayıştay tarafından bulgu konusu yapılan söz konusu hataların ortadan kaldırılmasına bağlıdır.

Çalışmada söz konusu bulguların IPSAS/DMS çerçevesinde nasıl ele alınması gerektiği ayrıntılı bir şekilde incelenmiş ve doğru muhasebe kayıtlarıyla ilgili örnekler sunulmuştur. Bu kapsamda söz konusu bulgulara ilişkin genel bir değerlendirme yapıldığında; maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin hatalı kayıtların olması ya da hiç kaydolmaması bulgusuna ilişkin olarak kurumların belirli bir tutarın üzerinde gerçekleşen giderlerin bu varlıklara ekleneceği uyarısını hatırlatan sistemlerin (BKMYBS'de) oluşturulması önerilmektedir. Ayrıca hiç kayıt yapılmaması ile ilgili de tahsislere ilişkin süreçlerden yapılan yazışmalarda muhasebe kaydı hakkında bilgi verilmesinin karşı kurumun bu durum hakkında bilgi sahibi olması ve kayıtlarını düzeltmesine olanak sağlayacağı düşünülmektedir. Tahakkuk ettirilen alacaklardan takibe alınması gerekenlerin takibe alınmaması durumunda ise Hukuk Müşavirliği ile Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı arasında yaşanan iletişim eksikliğinden kaynaklandığı varsayıldığında, Hukuk Müşavirliğinin mali işlemlere ilişkin her bir duruma dair Strateji Geliştirme Daire Başkanlığına bilgi vermesinin takip işlemlerinde yaşanan sıkıntılara çözüm olabileceği değerlendirilmektedir.

Dönem ayırıcı hesapların yanlış kullanımı bulgusuna ilişkin olarak da yine sistemin (BKMYBS) her bir işlemde dönem sorusunu sormasının sağlanması gerektiği düşünülmektedir. Kıdem tazminatı karşılıkları hesaplarının hatalı kullanılması bulgusunda da durum aynıdır. Kıdem tazminatlarına ilişkin olarak ayrılacak karşılıklarda dönemlere dikkat edilmediği görülmektedir ve sisteme

yapılacak her bir kıdem tazminatı kaydında sistemin (BKMYBS) uyarı vermesi sağlanabilir. Bu kapsamda yapılan incelemeler, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesinin, yükseköğretim kurumlarının mali raporlamalarının güvenilirliğini artıracaklarını ve uluslararası karşılaştırılabilirlik açısından önemli katkılar sağlayacağını göstermiştir. Sonuç olarak, yükseköğretim kurumlarında gerçekleştirilen dış denetimlerin, mali yönetim ve hesap verebilirlik açısından önemli kazanımlar sunduğu (Öksüz, 2024: 212) tespit edilmiştir. Sayıştay bulgularının doğru muhasebe kayıtları ile entegrasyonu, mali tabloların şeffaflığını ve güvenilirliğini artırarak kamu kaynaklarının etkin kullanımını desteklemektedir.

Çalışma kapsamında incelenen her bulgu, bir çalışma konusu olabilecek niteliğe sahip önemli bir konudur ve detaylı bir şekilde ele alınabileceği düşünülmektedir. Daha sonra yapılacak çalışmalarda tek bir bulgunun bütün olasılıklarını dikkate alan çalışmaların yapılmasının yazına ve alana katkı sağlayacağı öngörülmektedir. Ayrıca gelecek çalışmalarda IPSAS/DMS referans alınarak diğer kurumlara ilişkin çalışmaların yapılmasının da alana ve literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Son olarak literatürde yer aldığı üzere yükseköğretim kurumlarında muhasebe ve raporlama faaliyetlerinde çalışan personele yönelik; Sayıştay bulguları ve çözüm yöntemlerine dair eğitim verilmesinin (Atilla ve Kıymık, 2023: 661; Genç vd., 2023: 31-35) faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- Aksoy, M. (2022). Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Sayıştay Raporlarının Etkinlik Düzeyi. *International Journal of Public Finance*, 7(1), 181-210.
- Akyel, R. (2010). Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri ile İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3), 1-21.
- Akyel, R. (2015). Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştay. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 6(23), 1-22.
- Akyel, R. (2016). Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı. *Amme İdaresi Dergisi*, 49(1), 119-145.
- Akyel, R. ve Köse, H. Ö. (2010). Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği. *Türk İdare Dergisi*, (466), 9-45.

- Atay, H. (2016). İl Özel İdarelerinde Gerçekleştirilen Düzenlilik ve Performans Denetimlerine Ait Bulguların Analizi. *Sayıştay Dergisi*, (102), 107-119.
- Atila, S. ve Kıymık, H. (2024). Sayıştay Denetim Raporları Bağlamında Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Uygulamalarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum Düzeyinin Araştırılması. *Sayıştay Dergisi*, (131), 637-667.
- Aykaç, M. ve Kar, B. B. (2018). Yükseköğretimde Devlet ve Vakıf Üniversiteleri: Sorunlar ve Politika Önerileri. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, (642), 69-92.
- Ball, I. (2012). New Development: Transparency in the Public Sector. *Public Money & Management*, 32(1), 35-40.
- Balyemez, A. S. (2018). Sayıştay Performans Denetimlerinin Uygulama ve Sonuçları Üzerine Bir Tartışma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10(2), 276-311.
- Biancone, P., Secinaro, S. ve Brescia, V. (2016). The Popular Financial Reporting: Focus on Stakeholders-The First European Experience. *International Journal of Business and Management*, 11(11), 115-125.
- Bulut, M. (2023). Sayıştay Denetim Raporlarında Sosyal Güvenlik Kurumu'nun Muhasebe Zafiyeti. *Kafdağı*, 8(2), 245-258.
- Cohen, S., Manes Rossi, F., Caperchione, E. ve Brusca, I. (2019). Local Government Administration Systems and Local Government Accounting Information Needs: Is There a Mismatch?. *International Review of Administrative Sciences*, 85(4), 708-725.
- 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.
- Demirbaş, T. ve Engin, R. (2016). Sayıştayın Belediyeler Üzerindeki Performans Denetimlerinde Ulaştığı Bulguların Analizi. *Sayıştay Dergisi*, (100), 27-60.
- DMSK (2023). Devlet Muhasebesi Standartlarının Özeti, Ankara.
- 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.
- Güleç, İ. ve Demir, S. (2023). Türk Yükseköğretiminde Toplumsal Katkı Kavramının Kapsamı Üzerine. *Üniversite Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 1-12.
- Güley, A. Ö. ve Bozdemir, E. (2024). Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerine Ait Sayıştay Denetim Raporlarında Yer Alan Muhasebe Bulgularının İncelenmesi. *Denetişim*, (30), 172-187.
- IFRS (2022). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, New York.

- Işık, S. ve Engin, R. (2022). Sayıştay'ın Belediyeler Üzerindeki Denetimlerinde Ulaştığı Kamu Alımlarına İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi. *Denetçim*, (25), 160-178.
- Jeppesen, K. K. (2019). The Role of Auditing in the Fight Against Corruption. *The British Accounting Review*, 51(5), 1-11.
- Kanca, O. C. (2017). 5018 Sayılı Kanun Üzerine Bir Değerlendirme. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(2), 493-505.
- Kartalci, K. (2019). Türkiye'de Devlet Muhasebesi Reformunda Güncel Gelişmeler. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 29(1), 261-276.
- Kartiko, S. W., Rossieta, H., Martani, D. ve Wahyuni, T. (2018). Measuring Accrual-Based IPSAS Implementation and Its Relationship to Central Government Fiscal Transparency. *BAR-Brazilian Administration Review*, 15(4), 1-28.
- Kesik, A. (2005). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (9), 94-114.
- Köse, H. Ö. (2007). Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim. Ankara: T.C. Sayıştay 145. Yıl Yayınları.
- Köse, H. Ö. (2019). Başkanlık Sisteminde Denge ve Denetim: Parlatonun Yürütmeyi Denetleme İşlevi ve Parlamento Adına Yürütülen Sayıştay Denetiminin Önemi. *Sayıştay Dergisi*, (114), 7-31.
- Kuyumcu, O. (2022). Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Standartlaşma Süreci. *Sosyal Bilimlerinde Güncel Tartışmalar 10. Ed. Karacagil, Z. ve Bulut, M. Ankara: Bilgin Kültür Sanat Yayınları*, 421-432.
- Kuyumcu, O. (2024). Devlet Muhasebe Standartlarının Hesap Verebilirlik ve Uygulanabilirlik Açısından İncelenmesi: Devlet Üniversitelerinde Bir Araştırma. *Doktora Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta*.
- Kuyumcu, O. ve Bayri, O. (2024). Türkiye'de Devlet Muhasebesi Alanında 2000-2022 Yılları Arasında Yayınlanan Makalelerin Bibliyometrik Analizi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 23(71), 97-122.
- Küçükaycan, D. (2020). Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik Aracı Olarak: Türk Sayıştayının Performans Denetimi. *Denetçim*, (20), 35-54.
- Küçükaycan, D. ve Ağdeniz, Ş. (2019). Devlet Üniversitelerinin Performans Denetim Sonuçlarında Raporlanan Bulguların Analizi. *Maliye Araştırmaları*, (3), 292-306.
- Öksüz, M. Y. (2024). Yükseköğretim Kurumlarında Kamu Zararı: Sayıştay İlamlarından Kanıtlar. *Sayıştay Dergisi*, (133), 211-240.
- Özekicioğlu, S. (2017). Türkiye'de Dış Denetim Mevzuatı ve Kamu Mali Yönetimine Yansımaları. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 39(2), 603-620.

- Özyiğit, H. ve Kaygusuz, S. (2023). Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları: Maddi Duran Varlıklar (IPSAS 17) Standardının İncelenmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 23(70), 161-182.
- Parlak, N., Köse, H. Ö. ve Toprak, M. (2020). Kamu-Özel İşbirliği Modeli ve Türkiye Uygulamaları: Sayıştay Raporları Işığında Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi. *Sayıştay Dergisi*, 31(119), 9-39.
- Selimoğlu, S. K. ve Yazıcı, R. (2023). Türkiye'de Kamuda Sürdürülebilirlik İçin Devlet Muhasebe Standartlarının Rolü. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (69), 27-44.
- Sevim, Ş., Bozdoğan, T. ve Toprakkaya, A. (2009). Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Düzenlenen Devlet Muhasebesi Standartları ve Standartların Uygulanmasına İlişkin Bazı Öneriler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (42), 43-57.
- Taner, A. (2011). Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme. *Sayıştay Dergisi*, (83), 3-30.
- Tawiah, V. (2023a). The Effect of IPSAS Adoption on Governance Quality: Evidence from Developing and Developed Countries. *Public Organization Review*, 23(1), 305-324.
- Tawiah, V. (2023b). The Impact of IPSAS Adoption on Corruption in Developing Countries. *Financial Accountability & Management*, 39(1), 103-124.
- Toprakçı, E. ve Ak, H. (2021). Milli Eğitim Bakanlığı 2018-2020 Yılları Arasına Ait Sayıştay Denetim Raporlarının Kamu Zararı Bağlamında İncelenmesi. *E-Uluslararası Pedandragoji Dergisi*, 1(3), 36-49.
- Yakut Özek, B. ve Akbaşlı, S. (2021). Yükseköğretim Kurumlarının Finansmanı: Dünyadaki Uygulamalar ile Karşılaştırmalı bir Analiz. *Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 41(2), 1051-1080.
- Yalçın, S. (2017). Yüksek Denetim Kurumlarının Kurumsal Yapısı ve Mali Performans. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- Yanık, S. S. ve Öztürk, C. (2018). Devlet Muhasebesinde Muhasebe Sistemleri ve Tam Tahakkuk Sisteminin DMS 1 – Mali Tabloların Sunulması Standardı Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (20), 1007-1029.
- 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.
- Yücel, S. (2022). Kamu İdareleri İçin Mali Analiz Rehberi Oranları ve TOPSIS Yöntemi ile Finansal Performans Analizi. *Dicle Üniversitesi İİBF Dergisi*, 12(23), 304-334.

AUDIT FINDINGS OF THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS IN TERMS OF INTERNATIONAL AND NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS: THE CASE OF HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS

OĞUZ KUYUMCU

EXTENDED ABSTRACT

This study investigates the primary findings from the external audits conducted by the Turkish Court of Accounts (TCA) in higher education institutions in 2023, focusing on accounting records within the framework of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and Turkey Public Sector Accounting Standards (DMS). The primary goal is to analyse the accounting errors identified in audit reports and provide examples of how accurate accounting records should be made in line with both national and international accounting standards.

Introduction and Context

Higher education institutions play a critical role in the socio-economic and cultural development of societies by offering educational and research services. However, the financial management of these institutions is of paramount importance for ensuring transparency and accountability in the use of public resources. In Turkey, the financial operations of higher education institutions are subject to external audits by the TCA, which evaluates the accuracy and reliability of financial statements. The findings from these audits are crucial for identifying errors in accounting records and providing guidance for corrective actions.

This study focuses on the main accounting errors frequently encountered in the audit reports of Turkish higher education institutions, including incomplete or incorrect accounting records for tangible and intangible fixed assets, improper use of accrual accounts, failure to account for receivables under follow-up, and incorrect entries related to severance pay. Each of these errors is analysed within the context of IPSAS/DMS, with recommendations provided for accurate accounting practices.

Methodology

The research primarily relies on an analysis of the 2023 TCA audit reports for higher education institutions. The findings are categorized based on the type of accounting error, and each category is examined in detail. Examples of correct accounting entries are provided, illustrating how these errors can be addressed according to IPSAS/DMS standards. The focus is on how accurate accounting records can be achieved, thus contributing to the international comparability of financial statements in the higher education sector.

Findings

The study identifies several key areas where accounting errors are prevalent in Turkish higher education institutions. Among the most common issues are:

Errors in accounting for fixed assets: Many institutions fail to properly record value-enhancing expenditures for tangible and intangible fixed assets in the appropriate asset accounts, instead expensing them immediately. This leads to undervaluation of assets and inaccurate financial statements. IPSAS/DMS 17, which govern the treatment of fixed assets, provide clear guidelines for capitalizing such expenditures, ensuring that assets are appropriately reflected in the financial statements over their useful lives.

Improper use of accrual accounts: Another frequently identified error involves the incorrect use of accrual accounts, particularly in cases where receivables under follow-up are not properly transferred from revenue accounts to follow-up receivable accounts. This misclassification distorts the institution's financial position by overestimating its revenues.

Severance pay miscalculations: The study also highlights errors in accounting for severance pay, where institutions fail to accurately estimate and record severance pay liabilities on a periodic basis, contrary to IPSAS/DMS. This results in a misrepresentation of the institution's financial obligations.

Failure to account for long-term assets: The audit reports reveal instances where institutions do not properly account for long-term investments or transfers of capital assets, which should be recorded in the appropriate asset accounts.

Conclusion

This research concludes that the integration of IPSAS/DMS in the accounting practices of higher education institutions is essential for improving financial transparency and accountability. The TCA findings provide valuable insights into the common accounting errors made by these institutions, and the examples presented in this study serve as practical guidance for correcting these errors. Adhering to IPSAS/DMS will not only enhance the accuracy of financial statements but also improve the international comparability of financial data in the higher education sector.

By addressing the accounting errors identified in the 2023 TCA audit reports, higher education institutions can take significant steps toward improving their financial management processes. This will ultimately contribute to the more efficient use of public resources and greater accountability in the education sector. Furthermore, the application of international standards such as IPSAS/DMS will enable these institutions to present more reliable and comparable financial information to stakeholders, both domestically and internationally.