



Yüksek Öğretim Kurumlarında Sayıştay Denetimlerinin Etkinliğinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi*

Prof. Dr. Ganite KURT

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu, Ankara, Türkiye. ganite.kurt@hbv.edu.tr <https://orcid.org/0000-0001-6438-2501>

Dr. Öğr. Üy. Birgül BOZKURT YAZAR

Munzur Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Tunceli, Türkiye. birgulbozkurt@munzur.edu.tr <https://orcid.org/0000-0003-0126-2638>

Özet

Bu çalışmada üniversitelere yönelik yapılan düzenlilik denetim raporlarından elde edilen bulgulardan yola çıkarak yüksek öğretim kurumlarında sayıştay denetimlerinin etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca çalışma, yüksek öğretim kurumlarında yapılan Sayıştay düzenlilik denetimlerinde elde edilen bulguların dikkate alınıp alınmadığı, tespit edilen eksikliklerin sonraki dönemlerde giderilip giderilmediği ve bu sürecin hizmet kullanıcıları açısından sonuçlarının tespit edilmesi ile ilgilidir. Bu bağlamda 2022- 2019 yılları arasında her coğrafi bölgeden biri kuruluş tarihi itibarı ile eski ve nispeten daha yeni olmak üzere toplam 14 üniversitenin kamuoyu ile paylaştıkları toplam 49 düzenlilik denetim raporu içerik analiz yöntemine göre değerlendirilmiştir. Gerçekleştirilen analizin bulguların genel olarak muhasebe kalemlerinin yanlış kullanımı ile ilgili olarak üniversitelerde görevli personellerin gerekli eğitim ve yeterliliğe sahip olmaları gerektiğini göstermiştir. Yapılan denetim çalışmalarında genel olarak olumlu görüş bildirilmiştir. Bu uygulama yerine, denetim görüşünün dayandığı bulgular çerçevesinde şartlı görüş bildirilmesinin denetimin etkinliğini artıracakı düşünülmektedir. Çünkü incelenen denetim raporlarındaki bu bulguların nicel olarak fazla olması durumunda şartlı görüş bildirilmesinin kurum çalışanlarının hatalarını düzeltmesi veya kurum içinde yeni hataların oluşmasını önleyeceği düşünülmektedir. Ayrıca kamu zararı ile ilgili işlemlerin izlenmesine ilişkin bir sonraki yılda açıklama yapılmasının kamuoyunun güveninin kazanılması açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sayıştay Denetimi, Üniversite Denetimi, Düzenlilik Denetimi, Kamu Zararı.

Makale Gönderme Tarihi: 17.06.2024

Makale Kabul Tarihi: 31.07.2024

Önerilen Atıf:

Kurt, G., Bozkurt Yazar, B. (2024). Yüksek Öğretim Kurumlarında Sayıştay Denetimlerinin Etkinliğinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi, *İşletme Akademisi Dergisi*, 5 (3): 202-223.

* Bu çalışma 16-18 Mayıs 2024 tarihleri arasında Tunceli'de düzenlenen 24. Uluslararası Kamu Yönetimi Forumu'nda sunulan bildirinin düzenlenmiş ve son halidir.

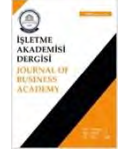


Journal of Business Academy

2024, 5 (3): 202-223

DOI: [10.26677/TR1010.2024.1457](https://doi.org/10.26677/TR1010.2024.1457)

Dergi web sayfası: www.isakder.org



Measurement And Evaluation of The Effectiveness of Court of Accounts Audits in Higher Education Institutions

Prof. Dr. Ganite KURT

Ankara Hacı Bayram Veli University, Faculty of Economics and Administration Sciences,
Ankara, Türkiye. ganite.kurt@hbv.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-6438-2501>

Dr. Birgül BOZKURT YAZAR

Munzur University, Faculty of Economics and Administration Sciences, Tunceli, Türkiye.
birgulbozkurt@munzur.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-0126-2638>

Abstract

This study aims to measure and evaluate the effectiveness of the Court of Accounts audits in higher education institutions, based on the findings obtained from the regularity audit reports for universities. In addition, the study is about determining whether the findings obtained in the regularity audits of the Court of Accounts carried out in higher education institutions are taken into account, whether the identified deficiencies are corrected in subsequent periods, and the consequences of this process for service users. In this context, a total of 49 regularity audit reports shared with the public by a total of 14 universities, one old and relatively new as of the date of establishment, from each geographical region between 2022 and 2019, were evaluated according to the content analysis method. The findings of the analysis showed that university personnel should have the necessary training and competence regarding the misuse of accounting items in general. In the audit studies carried out, generally positive opinions were expressed. Instead of this practice, it is thought that expressing a qualified opinion within the framework of the findings on which the audit opinion is based will increase the effectiveness of the audit. Because, if the findings in the audit reports examined are abundant in quantity, it is thought that expressing a qualified opinion will correct the mistakes of the employees of the institution or prevent new mistakes from occurring within the institution. In addition, it is thought that making a statement in the following year regarding the monitoring of public loss-related transactions is important in terms of gaining public trust.

Keywords: Audit of the Court of Accounts, University Audit, Regularity Audit, Public Loss.

Received: 17.06.2024

Accepted: 31.07.2024

Suggested Citation:

Kurt, G., Bozkurt Yazar, B. (2024). Measurement And Evaluation of The Effectiveness of Court of Accounts Audits in Higher Education Institutions, *Journal of Business Academy*, 5 (3): 202-223.

1. GİRİŞ

Değişen dünya düzeninde toplumsal refahın artırılması, kaliteli hizmet sunumu, kaynakların etkin ve verimli kullanılması daha da önemli bir hal almıştır. Öyle ki kamusal alanda hizmet veren kuruluşların bu süreci sağlıklı yürütüp yürütmediklerinin tespiti ve kamuoyunun bilgilendirilmesi şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkesinin bir gereğidir. Bu bağlamda kamusal hizmetlerin sunulduğu kamu idarelerinin denetlenerek hem devlet mekanizmasına hem de vatandaşlara bilgi verilmesi gerekmektedir. Çünkü kamusal harcamaların gerçekleşmesi ve bu alanda gelirlerin toplanıp kullanılması hakkında bilgi sahibi olmak bir haktır. Bu sürecin sağlıklı, şeffaf, kanuna uygun ve dürüst bir şekilde yürütülüp yürütülmediği denetimi ise vatandaşların izni ile yasama organına verilmiştir. Türkiye’de bu görev Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Sayıştay tarafından yürütülmektedir. Yapılacak bu denetimler kamu idaresindeki işlemlerin sağlıklı yürütülmesine katkı sağlayacaktır.

Türkiye’de üniversiteler genel yönetimler kapsamında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda katma bütçeli kuruluş olarak adlandırılırken, 5018 sayılı kanun ile Özel Bütçeli İdareler (A Grubu) olarak sınıflandırılmıştır. Bu kurumların özel bütçeli kuruluş olması sebebiyle kendilerine has bazı gelirleri vardır (Kılıçarslan vd., 2018: 12). Üniversiteler küresel etkileşimin yoğun olduğu kuruluşlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda uluslararası alanda yapılan anlaşmaların varlığı, yapısal olarak değişimlerin gerekliliği ve akademik başarıların artırılması gibi nedenlerle personel yönetimi, mali durum, fiziki koşullar açısından yoğun ve karmaşık işlemler gerçekleşmektedir. Bu sürecin sağlıklı yürütülmesi amacı ile hesap verilebilirlik ilkesi çerçevesinde Sayıştay denetimleri gerçekleştirilmektedir.

Bu çalışmada Türkiye’deki üniversitelerde gerçekleştirilen Sayıştay denetimlerinin etkinliği ölçülerek değerlendirilmiştir. Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünü oluşturan giriş bölümünde Sayıştay denetimlerinin kamuoyu için önemi belirtildikten sonra ikinci bölümde ise kamu sektöründe Sayıştay denetimleri (dış) denetim kavramı genel bilgilere yer verilecektir. Çalışmanın üçüncü bölümünde Türkiye’de Sayıştay denetimleri ile ilgili yasal düzenlemeler konusunda bilgi verilecektir. Üçüncü bölümü oluşturan uygulama bölümünde Türkiye’de çeşitli üniversitelerde yıllık olarak gerçekleştirilen Sayıştay denetim raporları incelenerek kuruluş yıllarının esas alındığı bir kıyaslama ile üniversitelerin sundukları kamusal hizmetin etkinliği denetim raporları çerçevesinde değerlendirilecektir. Çalışmanın son bölümü olan sonuç ve tartışma bölümünde konu ile ilgili değerlendirme ve öneriler yer almaktadır. Çalışmada kamuoyuna sunulan raporlarda tespit edilen eksiklik ve olumsuzlukların dikkate alınıp alınmadığı ve denetim sürecinin sonuçlarının üniversitelerin hizmet verme süreleri açısından etkisi değerlendirilecektir.

2. KAMU DIŞ DENETİMİNE (SAYIŞTAY DENETİMİ) GENEL BİR BAKIŞ ve İLGİLİ DÜZENLEMELER

Bütçe açıklarında meydana gelen artışlar, bilgi sistemlerindeki gelişmeler, kamudan gelen taleplere karşı bütçenin yetersiz kalması, kamusal kaynakların etkin ve verimli kullanımını gerekli kılmıştır. Yasama organı adına kamu hizmetinin sunulabilmesi için gelir elde eden ve harcama yapan kamu kuruluşlarında kaynakların etkin kullanımının sağlanıp sağlanmadığının denetleme görevi Sayıştaylar tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu bölümde kamu dış denetimi ya da diğer adıyla Sayıştay denetimi ile ilgili genel bilgilere yer verilmiştir.

2.1. Kamu Dış Denetimine (Sayıştay Denetimi) Genel Bir Bakış

Sosyal devlet anlayışı çerçevesinde kamu görev ve hizmetlerinin gelişmesi bu hizmetlerin denetiminin de kapsamının genişlemesine ve daha derinleşmesine neden olmuştur (Yaman, 2012:

77). Wagner'a göre devletlerdeki ekonomik gelişmenin neticesinde kamu harcamalarında artış yaşandığı kanıtlanmıştır (Kılıçarslan vd, 2018: 11). Bu bakımdan kamu faaliyetlerinde mali saydamlığın sağlanması için de tüm işlemlerin açıkça görülmesi ve değerlendirilmesi gereklidir (Baş, 2005: 478). Bu husus kamuya hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetim görevi ile yerine getirilecek ve usulsüzlüklerde büyük oranda caydırıcılık sağlanacaktır (Altunbaş, 2014: 4). Bu bağlamda hesap verilebilirlik ilkesi gereğince hukuki uygunluğun yanında kaynakların etkin kullanılması değerlendirilecektir (Demirbaş, 2022: 259). Bunu sağlamak için de bağımsız ve tarafsız denetim yapacak Sayıştaylara ihtiyaç vardır.

Kamu kuruluşlarında Sayıştay denetimleri dış denetim olarak tanımlanmaktadır. Literatürde dış denetim kavramı genellikle yüksek denetim (Supreme Audit) veya devlet denetimi (State Audit) olarak ifade edilir. Bu denetim yapılırken de en önemli özellik bağımsızlığın sağlanması diğer bir ifade ile denetlenen kuruluşla organik bir bağın olmamasıdır. Denetim sonucunun raporlanarak parlamentoya sunulması, anayasal hükümlere ve uluslararası standartlara Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) tarafından konulan uluslararası standartlara uygun olması önemlidir (Görgün, 2011: 24).

Sayıştay Türkiye'deki kamu kuruluşlarının ekonomik ve mali yönden denetlenerek elde edilen verilerin büyük bir bölümünün toplandığı, yolsuzluğu bulma birimi olmaktan ziyade yolsuzluğu önleme amacıyla olan işlevsel ve bağımsız bir kuruluştur (Asıl, 2019: 88). Sayıştay Denetimi sürecinde toplanan veriler tarafsız bir şekilde değerlendirilerek çeşitli göstergeler çerçevesinde yasama organına sunulmaktadır (Baş, 2005: 404). Sayıştay denetimi yasama organı adına gerçekleştirilmektedir. Bu yüzden kamu kuruluşlarının mali işlemlerinin devlet adına yapıldığı üst düzey denetim olarak da ifade edilmektedir (Genç vd.,2023: 28). Bazı kaynaklarda Sayıştay özel görevli yüksek mahkeme, hesap mahkemesi, kesin hüküm veren bir yargı mercii ve hesap yargısı olarak tanımlanır (Akyel, 2015: 18).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) Türkiye'deki kamu kuruluşlarının dış denetiminde önemli bir düzenlemedir. Bu düzenlemeye göre dış denetimin amacı, *“Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır. Bu denetimler genel kabul görmüş denetim standartları dikkate alınarak (5018 sayılı KMYKK, mad:68):*

- ✓ *Kamu kuruluşları hesapları ve ilgili belgeler çerçevesinde, malî tabloların güvenilir ve doğru olduğu konusunda malî denetimi ile kamu kuruluşlarının gelir, gider ve malları ile ilgili malî işlemlerinin yasal düzenlemelere uygunluğunun tespiti,*
- ✓ *Kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığının tespiti, faaliyet sonuçlarının ölçümü ve performans açısından değerlendirilmesi çerçevesinde gerçekleştirilir.”*

Dış denetimin tarihsel gelişimi incelendiğinde halkın toplanan vergilerin nasıl kullanıldığının denetlenmesi talebinin, hükümdarların hazinedeki varlıkları kullanan görevlilerin tasarruflarını denetleme isteklerinin sayıştay niteliğine sahip kuruluşların ortaya çıkmasına neden olduğu görülmüştür. Uluslararası alanda Sayıştay ile ilgili oluşumlar 14 yy. da İngiltere'de gerçekleşse de günümüzdeki Sayıştay denetimi kapsamı 19 yy. da gerçekleştirilmiştir (Baş, 2005: 306). Türkiye'deki tarihsel gelişimi incelediğimizde Sayıştayın kökeninin 1862 yılında kurulan Divan-i Muhasebata dayandığı görülmektedir. Sayıştay 1876 Anayasası ile anayasal bir kuruluş olarak faaliyetlerine devam etmiştir. Cumhuriyet döneminde ise 1927 Anayasası ile tekrar anayasal statüye kavuşsa da tam anlamı ile kamu kuruluşlarının denetimi 1934 tarihi itibarıyla gerçekleşmiştir (Altunbaş, 2014: 39). Sonraki süreçlerde çeşitli düzenlemeler olmasına rağmen

2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı KMYKK ile mali sistemde önemli düzenlemeler yapılmış ve Sayıştay denetimleri açısından daha net ve kapsamlı çalışmalar yürütülmesi hedeflenmiştir.

Dış denetim ile ilgili bir diğer önemli düzenleme ise 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'dur. Bu Kanun'un 36. maddesine göre Sayıştay tarafından yapılan denetimler "düzenlilik ve performans denetimi" olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Sayıştay 1996 yılı itibarıyla düzenlilik denetimi ile birlikte performans denetimi yapmakla yetkilendirilmiştir (Asıl, 2019: 5). "Performans denetimi kamu idarelerinin belirlediği hedeflerin gerçekleşme düzeyinin hesap verilebilirlik kapsamında ölçülmesini kapsamaktadır. Düzenlilik denetimi ise mali ve uygunluk denetimi şeklinde ikiye ayrılır. Mali denetim, kamu kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları çerçevesinde, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğunun denetlenmesidir. Uygunluk denetimi, kamu kuruluşlarının gelir, gider ve malları ile ilgili hesap ve işlemlerinin yasal düzenlemelere uygunluğunun denetlenmesidir" (6085 sayılı kanun, mad. 2). Düzenlilik denetimlerinde iç kontrol sistemleri de incelenir. Performans denetimi daha çok idarenin etkinliğini kapsarken mali denetim muhasebe sisteminin güvenilirliğini kapsar (Kesik, 2005: 103).

Düzenlilik denetiminde amaç kamu kuruluşu tarafından sunulan mali tabloların doğruluk, güvenilirlik ve uygunluğu konusunda güvence verilmesidir. Dolayısı ile kapsamlı, detaylı ve özellikli bir alan çalışmasını gerekli kılmaktadır. Çünkü bu denetimler kamuoyunun çıkarlarının korunarak şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkesiyle olası hataları tespit etmek ve düzeltilmesini sağlamaktır (Acar ve Altun, 2020: 259).

2.2. Kamu Dış Denetimine (Sayıştay Denetimi) Yönelik Düzenlemeler

Kamusal hizmetlerin icrasında kamu yararı gözetilerek kamusal kaynakların etkin ve verimli kullanılması önemlidir. Sayıştay denetçileri bu konuda şeffaflık ve hesap verilebilirliği sağlamak için denetim süreci boyunca ulusal düzenlemelerle (5018 sayılı kanun, 6085 sayılı kanun, ikincil mevzuat ve denetim rehberi vb.) birlikte Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) standartlarındaki hükümleri dikkate alarak düzenlilik, performans, bilişim sistemleri denetimleri gerçekleştirirler. Bu bağlamda belirlenen etik ilke ve kuralları dikkate almak zorundadırlar.

Anayasanın Sayıştay ile ilgili Hükümleri: Şu an yürürlükte olan 1982 Anayasası'nın 160'ıncı maddesinde; "Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama ve kanunla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir." Aynı maddeye göre "Vergi ve mali yükümlülük konularında Danıştay ve Sayıştay arasında uyumsuzluk olması durumunda Danıştay kararları dikkate alınır." Bu husus Sayıştay'ın idari değil de bir yargı organı olarak kabul edildiğini göstermektedir (Akyel, 2015: 12). Ayrıca Sayıştay kararları kesin olup, sadece kararların düzeltilmesine dair Sayıştay'a başvuru yapılabilmektedir. Bu durumda Sayıştay anayasal bağımsız ve idari konumda yüksek mahkeme olarak kabul edilmektedir (Asıl, 2019: 8).

Son yıllarda yaşanan ekonomik sıkıntılar ve bütçe açıklarının artış göstermesi ve Avrupa Birliği'nden gelen iyileştirme önerileri de kamu mali yönetiminde birtakım değişiklikleri gerekli kılmıştır. Bu bağlamda 1862 yılından bu yana kurulmuş olan Sayıştay'ın da yeniden yapılandırılma ihtiyacı 5018 ve 6085 sayılı kanunların yürürlüğe girmesi ile önemli aşamalar kaydetmiştir. Bu bağlamda kamu mali yönetimi unsurlarından bütçe, muhasebe, raporlama, nakit ve borç yönetimi ile birlikte denetimin ele alındığı çalışmalar yürütülmüştür (Baş, 2005: v).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Kontrol kavramı istenilen sonuca ulaşılmasını engelleyecek risklerin ortadan kaldırılmasına yönelik tedbirleri ifade etmektedir. 5018 sayılı kanunda bu durum harcama olarak ifade edilir. Denetim ise harcama sonrası süreci ifade etmektedir (Kılıçarslan vd., 2018: 14).

Avrupa Birliği standartlarına uyum çerçevesinde hazırlanan 5018 sayılı kanununun 1. maddesine göre kanunun amacı, “*Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir.*” 5018 sayılı Kanun, merkezi yönetim alanındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve il özel idaresi, belediyeler, köyleri kapsayan mahalli idarelerden oluşan genel yönetimleri içine alan kamu kurumlarının mali yönetim ve kontrolünü kapsadığından 1050 sayılı kanuna göre daha kapsamlıdır. Çünkü 1050 sayılı kanun, sadece devlet tüzel kişiliğinin kapsadığı idareler ile özel düzenlemelerdeki hükümler saklı kalmak koşulu ile katma bütçeli ve özel bütçeli kuruluşların mali yönetim ve denetimlerini kapsamakta idi (Kesik, 2005: 95). Ayrıca 5018 sayılı kanun ile kamu kaynaklarının temini ve kullanılması, yönetimin sorumluluğuna bırakılmıştır (Kesik, 2005: 108).

5018 sayılı kanun iç kontrol sistemini kamu mali yönetiminin bir unsuru olarak belirtmiştir. Esasen kanunun amacı COSO modeli temel alınarak uluslararası standartlar ve AB modeline uygun olarak etkin bir iç kontrol sistemi kurulmasıdır. COSO modelinde belirtilen 5 iç kontrol bileşeni ile 5018 sayılı kanunda belirtilen bileşenler ile örtüşmektedir hatta aynıdır (Sevim vd., 2023: 30). Ayrıca kanun kapsamında kamusal hizmet veren kuruluşlarda izleme fonksiyonunu yerine getirmek üzere iç denetim birimleri oluşturulmuştur.

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu: 03.12.2010 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 6085 sayılı Sayıştay Kanununun amacı, “*Hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkesi çerçevesinde kamu kuruluşlarının etkin, verimli, yasal zemine uygun olarak faaliyet göstermesi ve kamu kaynaklarının belirlenen hedef ve amaçlara uygunluğu için yasama organı adına denetim yapmak üzere Sayıştay’ın kuruluşu, yetkileri, atamalar, hak ve yükümlülükleri ve ilgili diğer hükümleri düzenlemektir* (6085 kanun mad:1). Kanunun 1. ve 34. maddeleri kapsamında denetimin amaçları aynı şekilde belirtilmiştir. 6085 sayılı kanun 832 sayılı kanunun yerine gelmiştir.

6085 sayılı kanunla Sayıştay denetimlerinin kapasiteleri artırılmış, raporlama faaliyetlerinin önemi artış ve uluslararası standartlar çerçevesinde dış denetim sürecinin yürütülmesi kanunen belirtilmiştir (Görgün,2011: v). Kanunun 45. maddesine göre “*Vakıf ve derneklerin hesaplarının meclisten gelen talepler çerçevesinde denetlenmesi yetkisi de Sayıştaya aittir.*” Dolayısı ile kanunun Sayıştay denetim alanını genişlettiği ve AB ülkelerinde uygulamalara yakınsadığı düşünülebilir (Altunbaş, 2014: 83).

6085 sayılı kanun Sayıştay denetiminin raporlama odaklı olmasını içermektedir. Sayıştay denetimleri dış denetim sürecinin bir parçası olmakla birlikte 6085 sayılı Sayıştay Kanunu kapsamında iç kontrol sisteminin etkinliği ve bu sistemin mali yönetim ve mevzuata uygunluğunun incelenmesi gerekmektedir. Kanunun 3. maddesinde “*Sayıştay kendisine verilen inceleme, denetim ve yargılama süreçlerini işlevsel ve kurumsal bağımsızlık ilkesi çerçevesinde gerçekleştirir*” hükmü yer almaktadır. Kanun 5018 sayılı kanunun tamamlayıcısı olarak kamu mali denetimi konusunda önemli düzenlemedir. Esasen 5018 ve 6035 sayılı kanunlarla Sayıştay denetimlerinin içeriği tüm kamu hesap, fonlar ve kaynaklarını kapsayan denetimler çerçevesinde genişletilmiştir.

Kanunun 35. maddesinde “Denetim, genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde bağımsızlık ve tarafsızlık sağlanarak, güncel denetim teknikleri uygulanarak kamu kuruluşlarının mali nitelikteki işlemleri ve iç kontrol sistemleri incelenerek kamusal kaynakların etkin ve yasal kullanımını değerlendirmeyi kapsamaktadır.” hükmü yer almaktadır.

6085 sayılı kanuna göre “Sayıştay daireleri hesap mahkemeleridir.” (6085 sayılı kanun mad:23/a) ve bu bağlamda hesap ve işlemler ile ilgili hazırlanan yargılamaya esas raporlardaki kamu zararı ile ilgili konuları hükme bağlar. Yapılan denetimlerde eleştirilen hususların tekrarlanması, herhangi bir düzeltme girişiminin olmaması, mevzuata aykırılığın devam etmesi sonucunda denetim süreci zaman ve kaynak olarak daha maliyetli olacaktır ve bu durumun (eksikliklerin) devam etmesi kamu zararı sorununu ortaya çıkaracaktır (Acar ve Altun, 2020: 271). “Kamu zararına sebep olan sorumlu kişilerin savunmaları alınarak mali yıl sonunda yargılamaya esas rapor hazırlanır ve başkanlığa sunulur. Başkanlık bu raporları 15 gün içinde yargılamanın yapılacağı daireye gönderilir” (6085 sayılı kanun, mad: 48). Yargılama sonucunda işlemlerin kanunen uygunluğu veya kamu zararının tazminine hükmedilir (Akyel, 2015: 7).

Sayıştay İkincil Mevzuatı: Ülkemizdeki kamu kuruluşlarının tabi oldukları genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) çerçevesinde uygulamada yerini alan ikincil mevzuatla belirlenmiştir (Atila ve Kıymık, 2023: 639).

Sayıştay denetimleri, 5018 sayılı kanun ve kanunun ikincil mevzuatı (muhasebe kayıtları ve raporlama, bütçe hazırlaması vb. konularda), vergi mevzuatı yanında ihale kanunları ve ikincil mevzuatlar (gelir ve giderler konusunda) ve bunların sınırlarını belirten bütçe kanunları çerçevesinde yapılmaktadır. Denetimler kamu kuruluşlarının muhasebe, iç kontrol, iç denetim ve ön mali kontrol sistemlerini içerdiğinden muhasebe denetimi açısından oldukça önemlidir (Keklikoğlu, 2012: 14).

Denetim Rehberleri: Denetim rehberleri, denetim sürecinde izlenmesi gerekli adımları belirleyerek uygulamaya yön veren, böylece uluslararası standartlara uygun ve kaliteli denetimler gerçekleştirilmesine katkıda bulunan temel araçlardır. Sayıştay Başkanlığı düzenlilik denetimi, faaliyet raporu değerlendirme, mali istatistikleri değerlendirme, performans denetimleri, bilişim sistemleri denetimi, kamu işletmeleri ve konu denetimi gibi hususları kapsamayan denetim rehberlerini yayınlamıştır.

Denetimde açıklık, şeffaflık ve objektifliği sağlamak için önceden belirlenmiş standartların olması ve itimat edilen sonuçların oluşmasını sağlar. Denetim rehberlerinde söz konusu denetimlerin Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (The International Organization of Supreme Audit Institutions- INTOSAI) standartlarına uyumlu olarak yapılması gerektiği belirtilmiştir. INTOSAI bu standartları genel kabul görmüş denetim standartları olarak belirlemiştir (Kılıçarslan vd., 2018: 14).

Mesleki Standartlar: Sayıştay’ın 1965 yılından itibaren üyesi olduğu Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (The International Organization of Supreme Audit Institutions- INTOSAI) tarafından yayınlanan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (International Standards of Supreme Audit Institutions-ISSAI) kamu kuruluşlarının denetimi konusunda önemli düzenlemelerdir. Bu düzenlemeler tamamen kamu kuruluşlarının denetimini ve sorumluluklarını açıklayan bir dizi temel kavram ve ilkeler çerçevesince oluşturulmuştur. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının amaçları şu şekildedir (Sayıştay, 2024a):

- Kaliteli denetimler yapılmasını sağlamak ve saydamlığı artırmak.
- Bilgi kullanıcıları için denetim raporlarının güvenilirliğini güçlendirmek.

- *İlgili taraflar konusunda denetçinin görevlerini belirlemek.*

Bu standart seti kamu denetiminin temel ilkeleri, kalite kontrolü, etik kurallar, mali performans uygunluk denetimlerinin ilke ve uygulamaları ile ilgili hususları kapsamaktadır.

Etik Uygulamalar: 6085 sayılı Sayıştay kanununun 31 maddesi 2/ç bendi çerçevesinde dış denetime ilişkin sayıştay denetçilerinin uyması gereken mesleki etik kurallar; “*meslek etik kurallara bağlılık, bağımsızlık, tarafsızlık ve nesnellik, dürüstlük, eşitlik, çıkar çatışmasından kaçınma, yetkinlik ve mesleki özen, mesleki kurumsal bilinç, mesleğin menfaat temini için kullanılmaması, nezaket ve saygı, gizlilik ve mesleki sırların saklanması*” hususları çerçevesinde belirlenmiştir (Sayıştay, 2024b).

3. YÜKSEK ÖĞRETİM KURUMLARINA YÖNELİK UYGULAMA

3.1. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı

Üniversitelerin kamu kaynağı kullanımını açısından büyük ölçüde hazine desteği almalarına rağmen yasalarla sosyal tesis, kreş, teknokent vb. işletmelerden dolayı kendisine verilmiş gelir tahsil etme ve ödenekleştirme yetkileri bulunmaktadır (Kılıçarslan vd,2018:15). Dolayısı ile yüksek tutarlarda gelir ve gider işlemleri söz konusu olmaktadır. Bu çalışmada yüksek öğretim kurumlarında mali işlemlerin değerlendirildiği Sayıştay düzenlilik denetimlerinin etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi yapılmıştır. Çalışmanın amacı, yüksek öğretim kurumlarında 2019-2022 yılları arasında yapılan Sayıştay düzenlilik denetimlerinde elde edilen bulguların dikkate alınıp alınmadığı, tespit edilen eksikliklerin sonraki dönemlerde giderilip giderilmediği ve bu sürecin hizmet kullanıcıları açısından sonuçlarını tespit etmektir. Çünkü yıllık olarak gerçekleştirilen bu denetimler sonucunda raporda takip edileceği belirtilen hususlara bir sonraki yıl içinde Sayıştay denetçileri tarafından özel olarak dikkat edilmesi de söz konusudur (Altunay, 2020: 86). Raporlarda Ek 2 no’lu tablolarda bulguların düzeltilip düzeltilmediği açıklanmaktadır. Çalışmada her coğrafi bölgede biri **uzun yıllar itibariyle hizmet veren diğeri nispeten daha kısa zaman diliminde hizmet veren** yeni üniversiteler (aynı bölgede yer alan) ile ilgili elde edilen Sayıştay raporlarının çeşitli açılardan incelenerek kıyaslaması yapılmıştır.

Araştırma evreninin belirlenmesi aşamasında Türkiye’deki üniversitelerin bölgesel konumları ve kuruluş yılları dikkate alınmıştır. Türkiye’de 2024 yılı itibariyle 129 devlet üniversitesi hizmet vermektedir. Vakıf üniversiteleri Sayıştay denetimi kapsamında olmadıklarından sadece devlet üniversiteleri çalışma kapsamında değerlendirilmiştir. Araştırmanın evrenini Türkiye’deki 129 devlet üniversitesi oluşturmakta iken 14 üniversite örneklem olarak seçilmiştir. 14 üniversiteden 7’si her coğrafi bölgeden 1’er tane kuruluş yılı bakımından daha eski üniversiteler (A Grubu); kalan 7’si ise her coğrafi bölgeden 1’er tane kuruluş yılı bakımından daha yeni (B Grubu) üniversite olacak şekilde tesadüfi olarak seçilmiştir. Yapılan sınıflandırmada B grubu üniversitelerinin son 20 yıl içerisinde kurulmuş üniversiteler olmasına dikkat edilmiştir. A grubu üniversitelerinin ise hizmet verdiği bölgede hemen hemen ilk üniversiteler olmasına dikkat edilmiştir. Bu üniversiteler aşağıdaki gibidir:

Tablo 1: Çalışma Kapsamında Düzenlilik Denetim Raporları İncelenen Üniversiteler

A Grubu		B Grubu	
Kod	Üniversiteler	Kod	Üniversiteler
A1	Akdeniz Üniversitesi	B1	Adana Alparslan Türkeş Üniversitesi
A2	Atatürk Üniversitesi	B2	Munzur Üniversitesi
A3	Dicle Üniversitesi	B3	Şırnak Üniversitesi
A4	Ege Üniversitesi	B4	İzmir Bakırçay Üniversitesi
A5	Gazi Üniversitesi	B5	Hacı Bayram Veli Üniversitesi
A6	İstanbul Üniversitesi	B6	İstanbul Üniversitesi- Cerrahpaşa
A7	Karadeniz Teknik Üniversitesi	B7	Karabük Üniversitesi

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

3.2.Literatür

Literatür incelendiğinde Sayıştay denetimlerini veya Sayıştayın önemi ve etkinliğini araştıran çalışmaların sayılarının fazla olduğu, bununla birlikte üniversitelere yönelik sayıştay denetimlerini inceleyen çalışmaların ise son yıllarda artış gösterdiği görülmüştür. Bu çalışmalardan bazıları kronolojik olarak aşağıdaki gibidir:

- ✓ Kılıçaslan vd. (2018) tarafından yapılan çalışmada üniversitelerde kamusal kaynakların kullanımında etkinlik, ekonomiklik ve verimliliğin sağlanmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmanın sonucu olarak üniversitelerde yetkililerinin Sayıştay denetim sonuçlarını detaylı incelemeleri, değerlendirmeleri ve olumsuzlukların bir daha gerçekleşmemesi için gerekli önlemleri almaları ve kamu kaynaklarının kullanımı konusunda gerekli mali eğitimleri almaları gerektiği önerilmiştir.
- ✓ Öztürk (2019) tarafından yapılan çalışmada Sayıştay tarafından yayınlanan denetim raporları üzerinden 81 adet üniversitenin 2017 yılında gerçekleşen giderleri incelenmiştir. İnceleme sonucunda en yüksek gider kalemlerinin personel ve amortismanlar ve mal ve hizmet alımlarına ait giderlerden oluştuğu belirtilmiştir.
- ✓ Yaman (2020) tarafından yapılan çalışmada üniversitelerde etkin ve performansa dayalı yönetimin başarısı ve şeffaflığın sağlanabilmesi için denetim süreçlerinde duyarlılığın sağlanması gerektiğini ortaya koymuştur.
- ✓ Demirbaş tarafından (2022) yapılan çalışmada Sayıştay tarafından 2012-2018 yılları arasında düzenlilik denetim raporlarını incelemiş; sınıflandırma, tutarlılık, hata ve hile kavramlarının dikkate alınmadığı, INTOSAI denetim standartları açısından değerlendirilmediği sonucuna varmıştır.
- ✓ Genç vd. (2023) tarafından 2016-2020 yılları arasında Karadeniz bölgesinde yer alan 18 devlet üniversitesinde gerçekleştirilen düzenlilik denetimleri raporlarını inceledikleri çalışmalarında belirlenen zaman dilimi içerisinde tekrarlanan ve önemli görülen bulguların mali tabloların hazırlanması ve raporlanması, kamu idaresi varlıklarının elde edilmesi, kaydedilmesi ve kullanılmasında yasal düzenlemelere uyulmaması, ihale kanunları çerçevesinde yapılan işlemler ve maddi olmayan duran varlıklar konusunda olduğunu tespit etmişlerdir.
- ✓ Atila ve Kıymık (2023) tarafından yapılan çalışmada 2012-2021 yılları arasında kamu üniversitelerine yönelik gerçekleştirilen Sayıştay denetimlerinde 859 adet denetim raporu incelenmiş ve muhasebe hatası çerçevesinde 2.051 adet bulgu tespit edilmiştir. Bulgular incelendiğinde hataların ağırlıklı olarak 252-Binalar Hesabında olduğu

görülmüştür. Diğer taraftan üniversitelerin faaliyet süreleri, bu kurumlarda çalışan iç denetçiler ve mali hizmetler uzmanlarının sayıları bakımından ortalama bulgu sayısına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı görülmüştür.

3.3. Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada önemli ölçüde kamu kaynaklarını kullanan üniversitelerin sayıştay tarafından düzenlenen düzenlilik (mali) denetim raporları incelenmiştir. Çalışma kapsamında devlet üniversitelerinde 2019 -2022 yıllarına ait Sayıştay denetim raporlarına nitel araştırma yöntemlerinden içerik analiz yöntemi uygulanarak toplam 49 adet düzenlilik denetim raporu incelenmiştir. Bazı yıllarda bazı üniversitelerde dış denetim yapılamadığı görülmüştür. Bunun sebebi olarak insan kaynakları yetersizliği, üniversitelerde bütçe düzeyi, önceki yıllarda denetlenmeleri vb. hususlar Sayıştay tarafından açıklanmıştır (Genç vd., 2023: 31).

3.4. Bulgular

Türkiye'deki üniversitelerin denetiminde teftiş kurulları denetimi, ön mali kontrol ve iç denetim sistemi ve yüksek denetim olarak da tanımlanan Sayıştay denetimi olmak üzere üç yapı bulunmaktadır (Altunay, 2020: 77). Sayıştay, resmî web sitesinde yıllık olarak gerçekleştirilen bu denetimlerle ilgili raporlar yayınlamaya hesap verilebilirlik kapsamında kurum içi ve dışındaki bilgi kullanıcılarını bilgilendirmektedir.

Üniversitelerde misafirhane, kreş, spor merkezleri gibi sosyal ve destek amaçlı tesisler merkezi yönetim bütçesine dahil olmasa da bu kuruluşların sermayelerine üniversite bütçelerinden aktarım yapılabilmesi sebebiyle kamusal gelir olarak tanımlandığından Sayıştay denetimine tabiidirler (Kılıçarslan vd., 2018: 16). Çalışmada döner sermaye işletmesi, sosyal tesisler vb. birimlere ilişkin düzenlilik denetim raporlarında yer alan bulgular da yer almaktadır.

Aşağıdaki tablolarda denetim görüşünü etkileyen bulgular çerçevesinde değerlendirmeler yapılmıştır. Denetim raporları incelenirken bazı yıllarda denetim raporuna ulaşılamamıştır. Bunun sebebi belirlenen zaman aralığı içerisinde Sayıştay denetçi yetersizliği, kurum büyüklükleri, önceki dönem denetimlerin varlığı gibi nedenlerden dolayı bazı yıllarda bazı üniversitelerde denetim yapılmamasıdır. Toplamda 49 denetim raporuna ulaşılmış ve raporlarda denetim görüşünün dayandığı bulgular incelenmiştir. Esasen Sayıştay ilk defa 2018 yılında mali ve uygunluk denetimine ilişkin bulguları sınıflandırmış ve sayısal olarak açıklamıştır. Daha önceleri ise bulguların niteliği çerçevesinde açıklamalar yapılmıştır (Demirbaş, 2022: 259). Ayrıca raporlarda sayıştayın kamu zararı niteliği taşıyabilecek hususlarda yaptığı değerlendirmeler ve kamu kuruluşuna konu ile ilgili verdiği öneriler de kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

3.4.1. A Grubu Üniversiteleri Düzenlilik Denetim Raporlarından Elde Edilen Bulgular

Bu bölümde her bir coğrafi bölgede **uzun yıllar itibariyle hizmet veren** 7 üniversitenin son dört yıllık düzenlilik denetim raporlarından elde edilen denetim görüşünü etkileyen bulgular yer almaktadır. Ayrıca bu kurumlarda 2019-2022 yılları arasında var olması durumunda kamu zararı oluşturabilecek konular kısaca açıklanmıştır. (Tablolarda kısaltılarak yazılmış olan harflendirmeler **E: Bulguların Düzeltildiği**, **H: Bulguların Düzeltmediği**, **BY: Bulguların Düzeltildiğine Dair Bilgi olmadığı**, **KD: Kısmen Düzeltildiği** anlamını taşımaktadır.)

Tablo 2. 2019-2022 Yılları Arasında Akdeniz Üniversitesi (A1) Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporlarında Yer Alan Bulgular

Bulgular	Bulguların İzlendiği Yıllar				
	2019	2020	2021	2022	
2019	Teknoloji Transfer Ofisindeki Sermayenin İlgili Hesaplarda Takibinin Yapılmaması		E		
	Döner Sermaye İşletmesine Yatırılan Sermaye Tutarının Kurum Mali Tablolarında Bulunmaması		E		
	İdari Para Cezalarının Nazım Hesaplarda Takip Edilmemesi		E		
2020	Mevduat Faiz Gelirlerine İlişkin Tevkifat Tutarlarının Muhasebeleştirilmemesi			BY	
	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının Gerçek Durumu Yansıtması			BY	
	Sosyal Güvenlik Kurumuna Ödenecek Ek Karşılık Prim Borçları ile Faturalandırılmış Borçların Bilançoda Olmaması			BY	
2021	Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının Hatalı Kullanılması				BY
	Ekonomik Değer Taşıyan Bilgisayar Yazılımı ve Elektronik Sertifika Alımlarının Haklar Hesabında İzlenmemesi				BY
	Kullanılma İmkânı Kalmayan Maddi Duran Varlıkların Gider Olarak Kaydedilmesi				BY
	Tahsisli Kullanılan Taşınmazlara İlişkin Kayıtların Yapılmaması				BY
2022	Peşin Tahsil Edilen Kira Gelirlerinin Dönem Ayırıcı Hesaplara Aktarılmaması				
	Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesap Gruplarının Doğru Yansıtmaması				
	Gayrimenkullere Ait Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Varlığın Mukayyet Değerine Aktarılmaması				
	Üniversite Mali Tablolarında Takip Edilen Ödenmiş Sermayenin Aynı Zamanda Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü Hesaplarında İzlenmesi				
	Dava Aşamasındaki Alacakların Şüpheli Alacak Hesaplarında İzlenmemesi				

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1 incelendiğinde sadece 2019 yılında tespit edilen bulguların düzeltildiği, diğer yıllar için ise bulguların düzeltildiğine ilişkin bilgi olmadığı görülmektedir. Sayıştay düzenlilik denetim raporları incelendiğinde ise kamu zararı ile ilgili olarak kurumun 2020 yılında yapım işleri ile ilgili olarak teminat mektubu tutarının yarısının kesin kabul tarihine kadar idare tarafından muhafaza edilmesi gerektiği değerlendirilmiş, kamu kuruluşu ise konu ile ilgili gerekli tedbirlerin alınacağını belirtmiştir.

Tablo 3. 2019-2022 Yılları Arasında Atatürk Üniversitesi (A2) Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporlarında Yer Alan Bulgular

Bulgular	Bulguların İzlendiği Yıllar			
	2019	2020	2021	2022
2019	Kurumun Sosyal Güvenlik Kurumuna Ödemekle Yükümlü Olduğu Borçlarının Finansal Tablolara Aktarılmaması		E	
	Teknokente Has Bütçe ile İlişkilendirmeden Direkt Döner Sermaye Hesabından Sermaye Aktarımının Gerçekleştirilmesi		H	
	Bilançoda Belirtilen Yatırım Tutarının Gerçeğe Uygun Olmaması		K	
	Satın Alınan Bilgisayar Yazılımları İle İlgili Tutarların Direkt Gider Olarak Kaydedilmesi		E	
	Bazı Taşınırın Dönem Sonunda Üniversite Taşınır Sistemine Aktarılmaması		E	
2020	Geçici Kabul Noksanları Kesintilerinin Alınan Depozito ve Teminatlar Kalemine Kaydedilmemesi			BY
	2014 Yılında Gerçekleşen Hibe İşlemlerinin 2020 Yılında Gelirden İade İşlemi Kapsamında Kaydedilmesi			BY
	Bilançoda Sunulan Sermaye Kaleminin Çelişkiler İçermesi			BY
	Bilançoda Sunulan Yatırım Kalemlerinin Gerçeğe Uygun Olmaması			BY
	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'ndan Alınarak İlgili Duran Varlık Hesabına Aktarılan Miktarların Cari Yıl Sonunda Muhasebe Kayıtlarından Çıkarılması			BY
	Dönem Sonu Muhasebesi Sürecinde Sayım ve Tesellüm Noksanları Kaleminde Yanlış Kayıtlar Yapılması			BY
	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Amortisman İşlemlerinin Var Olmaması			BY
	Teknokente Has Bütçe ile İlişkilendirmeden Direkt Döner Sermaye Hesabından Sermaye Aktarımının Gerçekleştirilmesi			BY
2021	Ata Teknokent Anonim Şirketine Konulan Sermaye Tutarının Muhasebe Kayıtları ile Eşit Olmaması			BY
	Muhasebe Bölümler Arası İşlemler Hesabı ile Değer Hareketleri Sonuç Hesabının Gerçekçi Kullanılmaması			BY
2022	Herhangi bir bulguya rastlanmamıştır.			

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloya 3 incelendiğinde denetim görüşünü etkileyen bulguların en fazla 2020 yılında olduğu tespit edilmiştir. Ancak tespit edilen bu bulguların düzeltilmesine dair herhangi bir bilgi olmadığı sonucuna varılmıştır. Sayıştay düzenlilik denetim raporları incelendiğinde bulguların nitelik olarak mali tablo kalemlerinin yanlış kullanımı ile ilgili olduğu ve bulguların giderek arttığı görülmüştür.

Tablo 4. 2019-2022 Yılları Arasında Dicle Üniversitesi (A3) Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporlarında Yer Alan Bulgular

Bulgular	Bulguların İzlendiği Yıllar				
	2019	2020	2021	2022	
2019	Diğer Kamu Kuruluşlarına Ait Olup, Üniversiteye Tahsis Edilen Taşınmazların Finansal Tablolarda Mukayyet Değerlerinin Gerçeğe Uygun Değerleriyle Kaydedilmemesi		E		
	Takipli Alacakların Belirli Bir Kısımının Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına Kaydedilmemesi		E		
	Üniversiteye Ait Olup, Diğer Kamu Kuruluşlarına Tahsis Edilen Taşınmazların Finansal Tablolarda Kaydedilmemesi		E		
	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Amortisman İşlemlerinin Var Olmaması		H		
2020	Kurumun Sosyal Güvenlik Kurumuna Olan Faturalandırılmış Borçlarının Mali Tablolardaki İlgili Kalemlere Kaydedilmemesi			BY	
	Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının Yanlış Kullanılması			BY	
	Duran Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmaması			BY	
2021	Denetim bulgusuna rastlanmamıştır.				
2022	Denetim raporuna ulaşamamıştır				

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloya 4'te yer alan bulgular incelendiğinde 2019 yılında ortaya çıkan bulguların 2020 yılında genel olarak düzeltildiği ancak 2020 yılındaki bulguların düzeltilmesine dair bilgi olmadığı, 2021 yılında herhangi bir denetim bulgusuna, 2022 yılında ise denetim raporuna ulaşamadığı görülmüştür.

Tablo 5. 2019-2022 Yılları Arasında Ege Üniversitesi (A4) Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporlarında Yer Alan Bulgular

Bulgular	Bulguların İzlendiği Yıllar				
	2019	2020	2021	2022	
2019	Takipli Alacakların Belirli Bir Kısımının Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına Kaydedilmemesi		H		
	Yeraltı ve Yerüstü Düzenlemeleri Hesabının Finansal Tablolarda Belirtilmemesi		E		
2020	Takipli Alacakların Belirli Bir Kısımının Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına Kaydedilmemesi			H	
	Muhasebe Bölümleri Arası İşlemler Hesabının Doğru Kullanılmaması			H	
	Dava ve İcra Konusu Alacakların, Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabında İzlenmemesi			BY	
	Takipli Alacakların Belirli Bir Kısımının Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına Kaydedilmemesi				H

2021	Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının Kullanımında Yanlışlıkların Olması				BY
	Kira Gelirleri İşlemlerinin Tutulduğu Yardımcı Defterlerinde Kaydedilen Tahakkuk Servisi Kayıt Tutarları ile Muhasebe Dönem Sonu Kayıtlarında Bir Sonraki Yıla Devredilen Kayıtlı Tutarların Aynı Olmaması				BY
2022	Takipteki Kira Alacakları İçin Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabının Kullanılmaması				
	Üniversite Adına Kabul Edilen Patentlerin Haklar Hesabında İzlenmemesi				
	İşletmenin Bazı Gelirlerinin Diğer Çeşitli Borçlar Hesabında İzlenmesi				

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloya 5'te yer alan bulgular incelendiğinde genel olarak denetim bulgularının düzeltilmesine ilişkin bilgi olmadığı ve düzeltilmeği, ayrıca muhasebe hesap kalemlerinin yanlış kullanıldığı görülmüştür. Sayıştay düzenlilik denetim raporu incelenmesi sonucunda kamu zararı ile ilgili olarak 2020 ve 2021 yıllarında kişilerden olan alacağın takip ve tahsilinin gereken düzeyde yapılmaması ve zaman aşımı sürelerinin kaydının anlaşılması konularında Strateji Daire Başkanlığı ve Hukuk müşavirliğinin gerekli çalışmaları takip etmeleri gerektiği değerlendirilmiştir.

Tablo 6. 2019-2022 Yılları Arasında Gazi Üniversitesi (A5) Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporlarında Yer Alan Bulgular

Bulgular	Bulguların İzlendiği Yıllar			
	2019	2020	2021	2022
2019	Herhangi bir bulguya rastlanmamıştır.			
2020	Herhangi bir bulguya rastlanmamıştır.			
2021	Herhangi bir bulguya rastlanmamıştır.			
2022	Herhangi bir bulguya rastlanmamıştır.			

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloya 6 incelendiğinde yıllar itibariyle denetim görüşünü etkileyen denetim bulgusuna rastlanmadığı sonucuna varılmıştır. Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporlarının incelenmesi sonucunda, kamu zararı konusunda 2019 yılında kamu personeli harcama yönetim sistemleri ile eksiklik olduğu tespit edilmiş, maaş ödemelerinde kamu zararına neden olacak hataları ortadan kaldıracak önlemlerin alınması gerektiği değerlendirilmiştir. 2020 yılında ise üniversite hastanesinde yanlış teşhis ve tedavi sebebi ile hastane aleyhinde sonuçlanan davalar sonucunda ödenen tazminatlarla ilgili sorumlu personele dava açılmaması sonucunda yapılan ödemelerin vergisini ödeyen vatandaşların üzerinde kaldığı yönünde bir değerlendirme söz konudur. Benzer konular ile ilgili 59 dava açılmış ve son on yılda 13 davada davacılar ödeme yapıldığı ve 1 olayda personel kusurlu bulunduğundan rücu davası açılmıştır. Sonuç olarak, konu ile ilgili gerekli incelemelerin yapılması ve kusurlu sorumluların tespit edilerek rücu davası açılması gerektiği belirtilmiştir.

Tablo 7. 2019-2022 Yılları Arasında İstanbul Üniversitesi (A6) Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporlarında Yer Alan Bulgular

Bulgular	Bulguların İzlendiği Yıllar			
	2019	2020	2021	2022
2019	Herhangi bir bulguya rastlanmamıştır.			
2020	Döviz İşlemleri ile İlgili Muhasebe Hesaplarının Kullanılmaması			BY
	Gelirlerden Alacaklar Hesabının Yanlışlar İçermesi			BY
	Proje Özel Hesabı Aylık Değerleme İşlemlerinin Kaydedilmemesi			BY
	Sosyal Güvenlik Kurumuna Olan Faturalandırılmış Borçların Bilançoya Aktarılmaması			BY
2021	Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının Hatalı Kullanılması			BY
	Kullanılma İmkânı Kalmayan Maddi Duran Varlıkların Satışına İlişkin Kayıtların Hatalı Yapılması			BY
	Tahsisli Taşınmazların Amortisman Kayıtlarının Yapılmaması			BY
2022	Spor Toto Teşkilat Başkanlığından Şartlı Bağış Olarak Edinilen Tutarların Doğrudan Gelir Kaydedilmesi			
	Ekonomik Değer Taşıyan Veri Tabanı Güncelleştirmelerinin Haklar Hesabında İzlenmemesi			

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloya 7'ye bakıldığında genel olarak denetim görüşünü etkileyen bulguların düzeltilmesine ilişkin bilgi olmadığı görülmektedir. Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporları incelendiğinde ise kamu zararı ile ilgili olarak 2021 yılında tüketim ambarındaki malzemelerin uygun bir şekilde saklanması konusunda gerekli özenin gösterilmediği, gerekli önlemlerin alınması gerektiği ve oluşan zararın sorumlulardan tazmin edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Tablo 8. 2019-2022 Yılları Arasında Karadeniz Teknik Üniversitesi (A7) Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporlarında Yer Alan Bulgular

Bulgular	Bulguların İzlendiği Yıllar			
	2019	2020	2021	2022
2019	Herhangi bir bulguya rastlanmamıştır.			
2020	Gayri Maddi Hak Alımlarının Haklar Hesabı'nda Muhasebeleştirilmemesi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Olarak Amortisman Hesaplanmaması			KD
2021	Gayri maddi Hak Alımlarının Haklar Hesabı'nda Muhasebeleştirilmemesi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Olarak Amortisman Hesaplanmaması			BY
	Genel Yönetim Giderleri Hesabına Kaydedilmesi Gereken Harcamaların Farklı Hesap Kodlarında Yer Alması			BY
	Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması			BY
2022	Herhangi bir bulguya rastlanmamıştır.			

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 8 incelendiğinde diğer üniversitelerde olduğu gibi denetim bulgularının düzeltilmesine ilişkin bilgi olmadığı, 2019 ve 2022 yıllarında denetim bulgusuna rastlanmadığı görülmektedir.

3.4.2.B Grubu Üniversiteleri Düzenlilik Denetim Raporlarından Elde Edilen Bulgular

Bu bölümde her bir coğrafi bölgeden nispeten daha kısa zaman diliminde hizmet veren 7 üniversitenin son dört yıllık düzenlilik denetim raporlarından elde edilen bulgular yer almaktadır. (Tablolarda kısaltılarak yazılmış olan harflendirmeler E: Bulguların düzeltilmediği, H: Bulguların Düzeltilmediği, BY: Bulguların Düzeltilmesine Dair Bilgi olmadığı, KD: Kısmen Düzeltilmediği anlamını taşımaktadır.)

Tablo 9. 2019-2022 Yılları Arasında Adana Alparslan Türkeş Üniversitesi (B1) Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporlarında Yer Alan Bulgular

Bulgular	Bulguların İzlendiği Yıllar			
	2019	2020	2021	2022
2019	Haklar Hesabında Kayıtlı Tutarın Yanlış Kaydedilmesi	H		
	Döner Sermaye İşletmesi ve İktisadi İşletme Sermaye Paylarının Muhasebe Sisteminde Yer Almaması	E		
2020	Herhangi bir bulguya rastlanmamıştır.			
2021	Herhangi bir bulguya rastlanmamıştır.			
2022	Herhangi bir denetim raporuna rastlanmamıştır.			

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloya 9 incelendiğinde 2019 yılında tespit edilen iki bulgudan sadece birinin düzeltilmediği diğer yıllara ise denetim bulgusu ve denetim raporuna rastlanmadığı görülmektedir.

Tablo 10: 2019-2022 Yılları Arasında Munzur Üniversitesi (B2) Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporlarında Yer Alan Bulgular

Bulgular	Bulguların İzlendiği Yıllar			
	2019	2020	2021	2022
2019	Herhangi bir denetim raporuna rastlanmamıştır.			
2020	Herhangi bir denetim raporuna rastlanmamıştır.			
2021	Hurdaya Ayrılan Taşınurların Kayıtlı Değerleri Üzerinden İlgili Hesaplara Kaydedilmemesi			BY
	Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması			BY
	Satılan Hurdaların Kayıtlı Değerleri Üzerinden Hesaplardan Çıkarılmaması			BY
	Üniversiteye Tahsis Edilen Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarında Yer Almaması			H
	TOKİ Tarafından Üniversite Nam ve Hesabına Yapılan İşlerin Muhasebeleştirilmemesi			H
2022	Üniversite Nam ve Hesabına Yapılan İşlerin Muhasebeleştirilmemesi			
	Üniversiteye Tahsis Edilen Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarında Yer Almaması			

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloya 10 incelendiğinde 2019 ve 2020 yıllarına ilişkin denetimin yapılmadığı, 2021 yılında ise tespit edilen bulguların bazılarının düzeltilmediği ve bazıları ile ilgili herhangi bir bilgi olmadığı sonucuna varılmıştır.

Tablo 11. 2019-2022 Yılları Arasında Şırnak Üniversitesi (B3) Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporlarında Yer Alan Bulgular

Bulgular	Bulguların İzlendiği Yıllar			
	2019	2020	2021	2022
2019	Herhangi bir denetim raporuna rastlanmamıştır.			
2020	Üniversiteye Ait Olup, Diğer Kamu Kuruluşlarına Tahsis Edilen Taşınmazların Finansal Tablolarda Gösterilmemesi			
	Proje Özel Hesabındaki Döviz Tutarları İçin Aylık Değerlemenin Yapılmaması			
	Kamu Kuruluşu Adına Açılmış Bazı Banka Hesaplarının Muhasebe Sisteminde Kaydedilmemesi			
2021	Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının Yanlış Kullanılması			BY
2022	Kurum Taşınmazlarının Tespiti ve Muhasebe Sisteminde Kayıtlarının Birbiriyle Uyuşmaması			
	Döner Sermaye İşletmesi İçin Taahhüt Edilen Tutarın İlgili Hesaplarında İzlenmemesi ve Mali Tablolarında Gösterilmemesi			
	Taşınmazlara Ait Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Varlıkların Kayıtlı Değerine Eklenmeyip Doğrudan Gider Yazılması			
	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Geçici Olarak Takip Edilen Maddi Duran Varlıkların Zamanında İlgili Hesaplara Devredilerek Kapatılmaması			

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloya 11 incelendiğinde 2019 yılında denetim yapılmadığı, 2020 ve 2021 yıllarında tespit edilen denetim bulgularının düzeltilmesine ilişkin bilgi olmadığı sonucuna varılmıştır.

Tablo 12. 2019-2022 Yılları Arasında İzmir Bakırçay Üniversitesi (B4) Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporlarında Yer Alan Bulgular

Bulgular	Bulguların İzlendiği Yıllar			
	2019	2020	2021	2022
2019	Herhangi bir denetim raporuna rastlanmamıştır.			
2020	Diğer Kamu Kuruluşlarına Ait Olup, Üniversiteye Tahsis Edilen Taşınmazların Finansal Tablolarda Mukayyet Değerlerinin Gerçeğe Uygun Değerleriyle Kaydedilmemesi			
	Bazı Gayrimenkullerin Finansal Tablolarda Olmaması			
2021	Herhangi bir denetim bulgusuna rastlanmamıştır.			
2022	Herhangi bir denetim bulgusuna rastlanmamıştır.			

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloya 12 incelendiğinde 2020 yılındaki iki denetim bulgusunun düzeltilmesine ilişkin bilgi olmadığı, diğer yıllarda ise denetim raporu hazırlanmadığı ve denetim bulgusuna rastlanmadığı sonucuna varılmıştır.

Tablo 13. 2019-2022 Yılları Arasında Hacı Bayram Veli Üniversitesi (B5) Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporlarında Yer Alan Bulgular

Bulgular	Bulguların İzlendiği Yıllar			
	2019	2020	2021	2022
2019	Herhangi bir denetim bulgusuna rastlanmamıştır.			
2020	Herhangi bir denetim bulgusuna rastlanmamıştır.			
2021	Hurdaya Ayrılmış Taşınurların Diğer Duran Varlıklar Hesap Grubuna Aktarılmaması			BY
	Taşınmaz Kayıtlarının Yönetmelik Hükümlerine Uygun Yürütülmemesi ve Mali Tablolarda Yer Alan Taşınmaz Hesaplarının Gerçeği Yansıtması			BY
	Taşınmazlar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Doğrudan Giderleştirilmesi			BY
	Üniversitenin Döner Sermaye İşletmesindeki Ortaklık Payının Mali Tablolarda Yer Almaması			BY
	Üniversitenin İktisadi İşletmedeki Sermaye Payının Mali Tablolarda Görünmemesi			BY
2022	Herhangi bir denetim bulgusuna rastlanmamıştır.			

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloya 13 incelendiğinde 2021 yılında tespit edilen bulguların düzeltilmesine ilişkin bilgi olmadığı ve diğer yıllarda denetim bulgusuna rastlanmadığı sonucuna varılmıştır. Kamu zararı ile ilgili olarak 2021 yıllarında doğalgaz ihtiyacının yıllık alım bedeli üzerinden bir sözleşme yapılmaksızın aylık faturalar üzerinden karşılanmasının daha maliyetli olması sonucunda kamu zararına sebep olacağı değerlendirilmiş ve bu durumun 5018 sayılı kanun çerçevesinde kamu kaynağının israfına sebep olduğu belirtilmiştir. Üniversite yönetimi ise konu ile ilgili gerekli çalışmaları başlattığını belirtmiştir.

Tablo 14. 2019-2022 Yılları Arasında İstanbul Üniversitesi- Cerrahpaşa (B6) Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporlarında Yer Alan Bulgular

Bulgular	Bulguların İzlendiği Yıllar			
	2019	2020	2021	2022
2019	Kurum Taşınmaz Envanter Çalışmalarının Tamamlanmaması ve Taşınmazlarla İlgili Kayıtların Gerçek Durumu Yansıtması			
2020	İşletmeyle İlgili Olmayan Maddi Duran Varlık Yatırımına İlişkin Tutarın Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Bekletilmesi		BY	
	Maddi Duran Varlıkların Yıl Sonunda Özel Bütçeye Devredilmemesi		BY	

2021	Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının Yanlış Kullanılması				BY
	Kurum Taşınmaz Envanter Çalışmalarının Tamamlanmaması ve Taşınmazlarla İlgili Kayıtların Gerçek Durumu Yansıtılmaması				BY
	Detaylı Hesap Planında Yer Almayan Hesapların Kullanılması				H
	Döner Sermaye Tarafından Piyasaya Sunulan Çeşitli Ürünlerin Varlık Hesaplarında Kaydedilmemesi				BY
	Şüpheli Hale Gelen Ticari Alacaklar İçin Karşılık Ayrılmaması				BY
2022	Detaylı Hesap Planında Yer Almayan Hesapların Kullanılması				

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloya 14 incelendiğinde sadece 2019 yılında tespit edilen bulguların düzeltildiği, diğer yıllarda ise tespit edilen denetim bulgularının düzeltilmesine dair bilgi olmadığı sonucuna varılmıştır.

Tablo 15. 2019-2022 Yılları Arasında Karabük Üniversitesi (B7) Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporlarında Yer Alan Bulgular

Bulgular	Bulguların İzlendiği Yıllar				
	2019	2020	2021	2022	
2019	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına Kaydedilen Tutarlar İçerisindeki Geçici Kabulü Yapılan Yatırım Tutarlarının Gerekli Hesaba Kaydedilmemesi				
	Satılmak Amacıyla Elden Çıkarılan Hurda Varlıklarının İlgili Maddi Duran Varlık Hesabında Tutulmasının Sürdürülmesi				
	Üniversitenin Döner Sermaye İşletmesindeki Sermaye Payının Finansal Durum Tablosunda Gösterilmemesi				
	İdare Taşınır Mal Yönetim Hesabı İcmal Cetveli Tutarları ile Muhasebe Sistemindeki Kayıtların Farklılık Göstermesi				
2020	Herhangi bir denetim raporuna rastlanmamıştır.				
2021	Üniversitenin Sermayedarı Olduğu Şirkete Konulan Sermayesinin Üniversite Hesaplarında İzlenmemesi				H
2022	Üniversitenin Teknopark Şirketindeki Payının Eksik Gösterilmesi				
	Taşınmazlara Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Doğrudan Gider Hesaplarına Kaydedilmesi				

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloya 15 incelendiğinde genel olarak yıllar itibariyle tespit edilen denetim bulgularının düzeltilmesine ilişkin bilginin olmadığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca 2020 yılı için denetim raporu hazırlanmadığından 2019 yılı denetim raporunda tespit edilen denetim görüşünü etkileyen bulgularla ilgili bir izleme süreci de belirtilmemiştir.

4. SONUÇ VE TARTIŞMA

Kamu mali yönetiminde etkinlik, verimlilik ve ekonomikliğin sağlanması için saydam, doğru, sonuç odaklılığın esas alınması gereklidir. Çünkü kamusal bir alanda bütçenin büyüklüğü ve sapmaların önemli olduğu bir ekonomik süreç içerisinde sayıştay denetimlerine ve düzenlilik denetimlerine dikkat edilmelidir. Bu bağlamda denetim raporlarında yer alan bulgular dikkate alınarak gerekli önlemler alınacak ve denetim süreci daha sağlıklı tamamlanacak ve bütçeler daha iyi planlanıp yönetilecektir.

Bu çalışmada sayıştay denetimlerinin yüksek öğretim kurumları üzerindeki etkinliği değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda her coğrafi bölgeden biri uzun yıllar itibariyle hizmet veren (A grubu) ve diğeri nispeten daha kısa zaman diliminde hizmet veren (B grubu) ikişer üniversite olmak üzere toplam 14 üniversitenin 2019- 2022 yılları arasındaki düzenlilik denetim raporları içerik analiz yöntemi ile incelenmiştir. Çalışma kapsamında A grubu üniversitelere incelendiğinde denetim görüşünü etkileyen bulguların bazı yıllarda artış gösterdiği, bazı yıllarda ise azaldığı görülmüştür. B Grubu üniversitelerde genellikle hizmet sürelerinin kısa olması sebebiyle daha az işlemin gerçekleştiği ve dolayısı ile daha az denetim bulgusuna ulaşıldığı sonucuna varılmıştır.

Denetim sürecinin etkinliğinin belirlenmesindeki en önemli göstergelerden biri bir sonraki denetimlerde daha önceki bulgular ile ilgili denetçinin yapmış olduğu incelemelerdir. İncelenen denetim raporlarında büyük bir çoğunlukla önceki yıl bulguları ile ilgili değerlendirmeler yer almamaktadır. Bu da hem sayıştay özelinde hem de raporları inceleyenler nezdinde etkinliğin belirlenmesi açısından bir noksanlık teşkil etmektedir. Raporlardaki bu noksanlığa rağmen her ne kadar bir sonraki yılda bu değerlendirmeler denetçiler tarafından yapılmamış olsa da raporlar tek tek incelendiğinde aynı bulguların bir sonraki yıl devam etmemesi kurumların bu durumu dikkate aldıkları ve gerekli düzeltmeleri yaptıkları sonucuna ulaştırmaktadır. Bu da sayıştay denetimlerinin kurumlar üzerinde etkin olduğu görüşünü desteklemektedir.

Düzenlilik denetimi harcamalar sonrasında yapılan denetimdir ve iç kontrol sistemi, muhasebe ve bilişim altyapısı, gelir ve giderler, faaliyet alanı kapsamında gerçekleştirilir. Ayrıca iç kontrol sisteminin zayıf yönlerinin belirlenmesi de bu denetimin yapıcı yönünü gösterir. Çünkü iç kontrol sisteminin etkin olması kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını sağlayacaktır. Bu bağlamda üniversitelerde iç denetçi ataması yapılması ve yönetimin iç denetim birimine gerekli desteği vermesi gerekmektedir. Ayrıca tespit edilen bulguların büyük çoğunluğunun mali tablo hesap kalemlerinin yanlış kullanımı veya sınıflandırılmasını içerdiğinden üniversitedeki muhasebe konularında görevli ve yetkili personellerin gerekli eğitimleri almaları yönünde önerilerde bulunulabilir.

Kamu mali yönetiminin etkinliği sayıştayın görev konusu kapsamındadır. Bu bakımdan Sayıştay denetimlerinin etkinliği parlamentoya ve halka verilecek olan bilgilerin doğru raporlanması, açıklık ve şeffaflığın sağlandığı anlamını taşımaktadır. Çalışma kapsamında denetim görüşünün dayandığı bulgularla birlikte kamu zararı niteliği taşıyan işlemlerle ilgili bilgiler incelenmiştir. Burada dikkat çeken husus, izleme kapsamında düzeltmelerin yapılmasının sağlanması gerektiğidir. Çünkü vergisini düzenli ödeyen her vatandaşın hizmet alma hakkı kaynakların etkin kullanılmaması sebebiyle zedelenmektedir. Bu konuda kamu kuruluşlarının

sorumlulukları büyüktür. Kamu zararını içeren bulgularla ilgili açıklamalar sadece kurumun bu hususu dikkate alacağı şeklindedir. Bunlarla ilgili izleyen süreçler ile ilgili herhangi açıklama yapılmamıştır.

Denetim raporları açısından bir diğer önemli konu denetim görüşüdür. İncelenen raporlarda varsa denetim görüşünün dayandığı bulgular haricinde yasa ve mevzuata uygun olduğu yönünde denetim görüşü hakimdir. Oysa ki gereken durumlarda olumsuz görüş veya şartlı olumlu görüş bildirilmesi kurum açısından hem hataların düzeltilmesi hem de yeni hataların önlenmesi yönünde eğilimi artıracaktır. Ancak bu şekilde Sayıştay denetimlerinin üniversiteler üzerindeki etkinliğinin artacağı düşünülmektedir.

Dış denetim, hesap verme ve şeffaflık çerçevesinde kuruluşun kamu kaynaklarının kullanımı mali işlemlerin belirlenen hedeflere uygunluğunun genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde değerlendirilmesi ve parlamentoya sunulmasını kapsamaktadır. Bu anlamda Sayıştay, parlamentoya güvence sağlama görevini üstlenmektedir. Denetleyen taraf olarak Sayıştayın, denetlenen taraf olarak üniversite özelinde tüm kamu kuruluşlarının sorumlulukları büyüktür. Etkileşimin oldukça fazla olduğu dijital çağda her iki tarafın sorumluluklarını yerine getirmek, daha iyi hizmet sunmak ve eksikliklerini gidermek için uluslararası süreçleri takip etmeleri gerekmektedir. Çünkü kamu görevlileri sadece kamu mallarını korumak değil de kamu yararı gözetilerek kamusal kaynaklarını etkin ve verimli kullanma sorumluluğuna sahiptirler. Bunun için iyi bir denetim süreci ve bu sürecin yaptırım gücünün sağlanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, C. ve Altun, N. (2020). Sayıştay Denetiminin Etkinliği Üzerine Bir Değerlendirme (Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi Örneği). *Pearson Journal*, 5(6), 252-273. <https://doi.org/10.46872/Pj.71>
- Akyel R. (2015). Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştay. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 0 (23), 1- 22.
- Altunay, M. A., (2020), Kamu Üniversitelerinin İç Kontrol ve İç Denetim Sorunları: Sayıştay Denetim Raporları Üzerine Bir İnceleme. Alagöz, A. Çil Koçyiğit, S. (Ed.) *Denetimde Seçme Konular 6: İç Denetim İç Kontrol Sektörel Uygulamalar* içinde (ss.77-118), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Altunbaş, M. (2014). *Sayıştay'ın Düzenlilik Denetiminin İncelenmesi ve Türkiye'de Uygulanabilirliğinin Analizi*. (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Asıl, A. (2019). *Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay'ın Yeri ve Sayıştay Denetimi*. (Yüksek Lisans Tezi), Manisa Celal Bayar Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- 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. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1362460>.
- Baş, H. (2005). *Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışları Çerçevesinde Mali Yönetim ve Sayıştay*, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Demirbaş, M. (2022). Sayıştay Denetim Bulguları Doğrultusunda Denetim (Düzenlilik) Raporlarının İçerik Açısından İncelenmesi: 2013–2018 Devlet Üniversiteleri. *Yükseköğretim Dergisi*, 12(2), 257-269. <https://doi.org/10.2399/yod.21.710476>.
- 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. <https://doi.org/10.32329/uad.1172324>.
- Görgün, E. (2011). *Türk Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Denetimi*, (Yüksek Lisans Tezi) Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Kablan A., ve Dursun D. (2023). “Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlarının İç Kontrol Sistemleri: Sayıştay Denetimlerinden Çıkan Sonuçlar ve Gelecek İyileştirmeleri”. *İstanbul Nişantaşı Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(11) 674-685.
- Keklikoğlu, M.Y. (2012). *Sayıştay Denetiminde Risk Odaklılık*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- 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 Enstitüsü Dergisi* (9) 2005 / 1: 94-114.
- Kılıçaslan, A. Telek, C. Şit. A. ve Telek, A. (2018). Türkiye’de Kamu Kaynaklarının Kullanımında Sayıştay Denetimi Etkisi: Üniversiteler Örneği, 1. Uluslararası Ekonomi ve İşletme Sempozyumu (ECONBUSS), 25-27 Ekim 2018, ss:9-20 Gaziantep.
- Öztürk, M. (2019). Üniversite Giderlerinin Devlet Üniversiteleri Özelinde Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi. *Turkish Studies Dergisi*, ss:593- 611. 10.7827/Turkishstudies.14735.
- Sayıştay Başkanlığı, (2024a) Standartlar, Denetim ve Muhasebe/Raporlama Standartları: T.C. Sayıştay Başkanlığı (sayistay.gov.tr) (Erişim Tarihi: 30.03.2024).
- Sayıştay Başkanlığı, (2024b). Etik Mevzuatı, Sayıştay Etik (sayistay.gov.tr) (Erişim Tarihi: 30.03.2024).
- Sevim, Ş., Öncü, B. ve Bozdoğan, T. (2023). Kamu Sektöründe İç Kontrol Sisteminden Kaynaklanan Hata ve Hile Analizi: Büyükşehir Belediyelerinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 22(68), 23-42. <https://doi.org/10.55322/Mdbakis.1106197>.
- Yaman, A. (2020). Türkiye’de Üniversite Yönetiminin Performans Saydamlığının Sağlanmasında Denetim Uygulamalarının Değerlendirilmesi. *Denetişim* (20), 69-77.
- Yaman, A. (2012). Türkiye’de Yarınları İlişkin Düşünceler”, Uzun, A. K. Ve Bayrı, A. M. (Ed.) -Akademik Forum 2012 “Denetim Mesleğinin Gelişimi ve Beklentiler” içinde (ss.70-101) *Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları*, İstanbul.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003). *T.C. Resmî Gazete* (25326, 24 Aralık 2003).
- 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu. (2010). *T.C. Resmî Gazete* (27790, 19 Aralık 2010).
- 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (1982). *T.C. Resmî Gazete* (17863, 9 Kasım 1982).