

# MAKÜ

BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

T.C.

BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANA BİLİM DALI

**YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINDA MUHASEBE  
UYGULAMALARININ GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE  
İLKELERİNE UYUM DÜZEYİ: SAYIŞTAY DENETİM  
RAPORLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Sevil ATİLA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN

DOÇ.DR. HAKKI KIYMIK

BURDUR – 2023

T.C.  
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANA BİLİM DALI

YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINDA MUHASEBE  
UYGULAMALARININ GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE  
İLKELERİNE UYUM DÜZEYİ: SAYIŞTAY DENETİM  
RAPORLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Sevil ATİLA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Doç. Dr. Hakkı KIYMIK

Jüri Üyesi: Doç. Dr. Ferhat BİTLİSLİ

Jüri Üyesi: Doç. Dr. Özen AKÇAKANAT

BURDUR – 2023

## TEŐEKKÖR

Tez sűrecinde desteęini hiębir zaman esirgemeyen ve yol gűsteren ęok deęerli danıőman hocam Doę. Dr. Hakkı KIYMIK'a,

Yűksek lisans ders dűnemi ve tez aőamasında anlayıő gűsteren ve deęerli gűrűőleri ile katkıda bulunan kıymetli mesai arkadaőlarıma ve saygıdeęer yűneticilerime,

Her zaman arkamda olduklarını hissettięim ęok deęerli aileme sonsuz sevgi ve en ięten teőekkűrlerimi sunarım.

Burdur, 2023



(Atila, Sevil, *Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Uygulamalarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum Düzeyi: Sayıştay Denetim Raporları Üzerine Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2023)

## ÖZET

Denetim kavramı, ekonomik eylemler ve olaylarla ilgili eldeki bilgi ile önceden belirlenen ve kabul edilen kıstaslar arasındaki uygunluğun tespit edilmesi ve raporlanması için toplanan kanıtlara ilişkin değerlendirme ve sonuçlarının ilgili kullanıcılarla paylaşılması faaliyetini ifade etmektedir. Kamu kurumlarında gerçekleştirilen denetim, kamu kaynaklarının önceden belirlenmiş standartlara uygun olarak kullanılmasının incelenmesini ifade etmektedir. İdareler tarafından yapılan harcamaların kurallara uygunluğunun denetimi parlamentolar adına yüksek denetim organları tarafından yerine getirilmektedir. Türkiye’de bu görev için bir yüksek denetim organı olarak Sayıştay faaliyet göstermektedir. Ülkemizde yüksek denetim organı olan Sayıştay tarafından yerine getirilen denetim faaliyeti, kamu kaynaklarının hukuka uygun olarak verimli, etkin ve ekonomik kullanılmasının tespit edilmesi, denetim sonuçlarına ilişkin raporlama yapılması ve kamuoyuna duyurulmasını içermektedir.

Çalışmanın öncelikli amacı Sayıştay tarafından kamu üniversitelerine yönelik gerçekleştirilen düzenlilik denetimi sonucu tespit edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulgulardan hareketle, bu hataların yaygınlık düzeyini tespit ederek ilgili mevzuat uyarınca bu hataların nedenlerini ortaya çıkarmak ve hataların önlenmesine yönelik çözüm önerileri geliştirmektir. Bu amaçla 2012-2021 yılları arasındaki Sayıştay denetim raporları incelenmiş olup, muhasebe hatası niteliğinde 2051 bulguya rastlanmıştır. En fazla muhasebe hatası kaynaklı bulgunun Maddi Duran Varlıklar hesap grubunda olduğu tespit edilmiştir. Çalışmanın diğer bir amacını ise üniversitelerin denetim raporlarından elde edilen muhasebe hatası kaynaklı bulgular ile üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi ve mali hizmetler uzmanlarının sayıları arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık olup olmadığının incelenmesi oluşturmaktadır. Analiz sonuçlarına göre üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi ve mali hizmetler uzmanları sayısı açısından ortalama bulgu sayısına göre üniversiteler arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Sayıştay, Devlet Muhasebesi,

(Atila, Sevil, *Level of Compliance of Accounting Practices in Higher Education Institutions with Generally Accepted Accounting Principles: A Study on Audit Reports of Turkish Court of Accounts*, Master's Thesis, Burdur, 2023)

## ABSTRACT

The concept of audit refers to the activity of evaluating the evidence gathered and sharing the results with the relevant users in order to determine and report the conformity between the available information about economic actions and events and the predetermined and accepted criteria. Auditing in public institutions refers to the examination of the use of public resources in accordance with predetermined standards. The supervision of the compliance of the expenditures made by the administrations with the rules is carried out by the supreme audit organs on behalf of the parliaments. The Court of Accounts operates as a supreme audit body for this task in Turkey. The audit activity carried out by the Court of Accounts, which is the supreme audit body in our country, includes determining the efficient, effective and economical use of public resources in accordance with the law, reporting on the results of the audit and announcing them to the public.

The primary aim of the study is to determine the prevalence level of these errors, to reveal the causes of these errors and to develop solutions for the prevention of errors, based on the findings of accounting errors as a result of the regularity audit carried out by the Court of Accounts for public universities. For this purpose, the audit reports of the Court of Accounts between the years 2012-2021 were examined and 2051 findings in the form of accounting errors were found. It has been determined that the most accounting error-related finding is in the Tangible Fixed Assets account group. Another purpose of the study is to examine whether there is a statistically significant difference between the findings of accounting errors obtained from the audit reports of universities and the age of universities, the number of internal auditors and financial services specialists working at universities. According to the results of the analysis, there was no statistically significant difference between the universities in terms of the age of the universities, the number of internal auditors and financial services specialists working at the universities, according to the average number of findings.

**Key Words:** Audit, The Court of Accounts, Government Accounting

## İÇİNDEKİLER

<b>Teşekkür Metni</b> .....	<b>iii</b>
<b>Özet</b> .....	<b>iv</b>
<b>Abstract</b> .....	<b>v</b>
<b>İçindekiler</b> .....	<b>vi</b>
<b>Kısaltmalar Dizini</b> .....	<b>x</b>
<b>Tablolar Dizini</b> .....	<b>xi</b>
<b>Şekiller Dizini</b> .....	<b>xii</b>
<b>Giriş</b> .....	<b>1</b>

### BİRİNCİ BÖLÜM DENETİM KAVRAMI VE SAYIŞTAY DENETİMİ

1.1. Denetim Kavramı, Amacı ve Kapsamı.....	4
1.1.1. Denetim Kavramı.....	4
1.1.2. Denetimin Amacı ve Kapsamı.....	6
1.2. Denetim Türleri.....	8
1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	8
1.2.1.1. Faaliyet (Performans) Denetimi.....	8
1.2.1.2. Finansal (Mali) Tablolar Denetimi.....	8
1.2.1.3. Uygunluk Denetimi.....	9
1.2.2. Denetimi Yapan Kesimler Açısından Denetim Türleri.....	9
1.2.2.1. Özel Denetim.....	9
1.2.2.2. Kamu Denetimi.....	10
1.2.3. Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	10
1.2.3.1. İç Denetim.....	10
1.2.3.1.1. İç Kontrol.....	11
1.2.3.1.2. İç Kontrol-İç Denetim İlişkisi.....	12
1.2.3.2. Dış Denetim.....	14
1.2.3.2.1. Bağımsız Denetim.....	16
1.2.3.2.2. Kamu Denetimi.....	16
1.2.3.3. Yüksek Denetim.....	16
1.3. Sayıştay Denetimi.....	17
1.3.1. Sayıştay Denetiminin Amacı.....	19

1.3.2. Sayıştay'ın Görevi .....	19
1.3.3. Sayıştay Denetiminin Kapsamı.....	20
1.3.3.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu .....	20
1.3.3.2. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu .....	21
1.3.4. Sayıştay Denetiminin Türleri.....	22
1.3.4.1. Düzenlilik Denetimi .....	22
1.3.4.1.1. Mali Denetim.....	23
1.3.4.1.2. Uygunluk Denetimi .....	24
1.3.4.2. Performans Denetimi .....	25
1.3.4.3. Konu Denetimi .....	26
1.3.4.4. Bilişim Sistemleri Denetimi.....	27

## İKİNCİ BÖLÜM

### DEVLET MUHASEBESİ

2.1. Devlet Muhasebesi Kavramı .....	29
2.2. Devlet Muhasebenin Amacı ve Kapsamı .....	30
2.3. Devlet Muhasebesinin İşlevleri .....	31
2.4. Devlet Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi ile İlgili Görüşler .....	31
2.4.1. Devlet Muhasebesinde Klasik Görüş.....	31
2.4.2. Devlet Muhasebesinde Modern Görüş .....	32
2.5. Devlet Muhasebesi Sistemlerinin Dayanağını Oluşturan Görüşler.....	34
2.5.1. Kameral Muhasebe Sistemi .....	34
2.5.1.1. Eski (Basit) Kameral Muhasebe Yöntemi.....	34
2.5.1.2. Yeni Kameral Muhasebe Sistemi.....	35
2.5.2. Schneider Muhasebe Sistemi .....	35
2.5.3. Constante Muhasebe Sistemi .....	35
2.5.4. Logismografi Muhasebe Sistemi .....	36
2.6. Devlet Muhasebesi Alanında Dünyada Yaşanan Gelişmeler.....	36
2.6.1. Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA 93) .....	37
2.6.2. Devlet Mali İstatikleri El Kitabı (GFSSM 2001).....	37
2.6.3. Avrupa Hesap Sistemi (ESA95) .....	37
2.6.4. Uluslararası Muhasebe Federasyonu Kamu Kesimi.....	38
2.7. Devlet Muhasebesi Alanında Türkiye'de Yaşanan Gelişmeler .....	38
2.8. Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemleri .....	43

2.8.1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi .....	43
2.8.2. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi.....	43
2.8.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi .....	44
2.8.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi .....	45
2.9. Devlet Muhasebesinde Hesapların Kapatılma Yöntemleri .....	45
2.9.1. Egzersiz Yöntemi.....	46
2.9.2. Jestiyon Yöntemi .....	46

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### **YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINDA MUHASEBE UYGULAMALARININ GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİNE UYUM DÜZEYİ: SAYIŞTAY DENETİM RAPORLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

3.1. Literatür Taraması .....	48
3.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	50
3.3. Araştırmanın Yöntemi .....	51
3.4. Araştırmanın Kısıtları.....	51
3.5. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi .....	52
3.6. Araştırmanın Bulguları.....	53
3.6.1. Denetlenen Üniversiteler ve Bulgu Sayıları .....	53
3.6.2. Bulguların Hesap Grupları İtibariyle Dağılımı.....	54
3.6.3. Üniversitelerin Yaşı ile Üniversitelerde Görev Yapan İç Denetçi ve Mali Hizmetler Uzmanlarının Sayılarının Bulgulara Göre Dağılımı .....	56
3.6.4. Bulguların Hesap Grupları ve Muhasebe Hesapları İtibariyle Dağılımının Analizi.....	59
3.6.4.1. Hazır Değerler Hesap Grubuna İlişkin Bulgular.....	59
3.6.4.2. Faaliyet Alacakları Hesap Grubuna İlişkin Bulgular .....	64
3.6.4.3. Diğer Alacaklar Hesap Grubuna İlişkin Bulgular .....	70
3.6.4.4. Stoklar Hesap Grubuna İlişkin Bulgular .....	70
3.6.4.5. Ön Ödemeler Hesap Grubuna İlişkin Bulgular .....	72
3.6.4.6. Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları Hesap Gruplarına İlişkin Bulgular .....	75
3.6.4.7. Mali Duran Varlıklar Hesap Grubuna İlişkin Bulgular.....	79
3.6.4.8. Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubuna İlişkin Bulgular.....	81
3.6.4.9. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesap Grubuna İlişkin Bulgular .....	87
3.6.4.10. Diğer Duran Varlıklar Hesap Grubuna İlişkin Bulgular .....	89
3.6.4.11. Emanet Yabancı Kaynaklar Hesap Gruplarına İlişkin Bulgular .....	91

3.6.4.12. Ödenecek Diğer Yükümlülükler Hesap Grubuna İlişkin Bulgular .....	94
3.6.4.13. Borç ve Gider Karşılıkları Hesap Grubuna İlişkin Bulgular.....	97
3.6.4.14. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları Hesap Grubuna İlişkin Bulgular .....	98
3.6.4.15. Değer Hareketleri Hesap Grubuna İlişkin Tespit Edilen Bulgular .....	102
3.6.4.16. Gelir Hesabı ile İndirim, İade ve İskonto Hesap Gruplarına İlişkin Bulgular.....	102
3.6.4.17. Nazım Hesaplar Hesap Grubuna İlişkin Tespit Bulgular.....	103
SONUÇ VE ÖNERİLER .....	114
KAYNAKÇA .....	118
EKLER .....	124
EK 1- Üniversitelerin Yıllara Göre Bulgu Sayıları.....	124
ÖZGEÇMİŞ .....	128

## KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
BAP	: Bilimsel Araştırma Projeleri
BKMYS	: Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Sistemi
DMS	: Devlet Muhasebe Standartları
DMSK	: Devlet Muhasebe Standartları Kurulu
ESA	: Avrupa Hesap Sistemi
GSFM	: Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IMF	: Uluslararası Para Fonu
IPSAS	: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları
IPSASB	: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu
GYMY	: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
KDV	: Katma Değer Vergisi
KMYKK	: Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu
MYMY	: Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
SNA	: Ulusal Hesaplar Sistemi
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TÜFE	: Tüketici Fiyat Endeksi

## TABLolar DİZİNİ

Tablo 2. 1: Yürürlükteki DMS ve IPSAS'lar.....	42
Tablo 3. 1: Yıllar İtibari ile Denetimden Geçen Üniversitelerin Oranları .....	52
Tablo 3. 2: Yıllar İtibari ile Denetlenen Üniversite ve Tespit Edilen Bulgu Sayıları .....	53
Tablo 3. 3: Hesap Gruplarına İlişkin Bulguların Yıllara Dağılımı .....	55
Tablo 3. 4: Üniversitelerin Yaşı ile Üniversitelerde Görev Yapan İç Denetçi ve Mali Hizmetler Uzmanlarının Sayılarının Bulgulara Göre Dağılımı ve Farklılık Testi Sonuçları.....	57
Tablo 3. 5: Hazır Değerler Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar .....	59
Tablo 3. 6: Faaliyet Alacakları Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar .....	64
Tablo 3. 7: Diğer Alacaklar Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar .....	70
Tablo 3. 8: Stoklar Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar .....	71
Tablo 3. 9: Ön Ödemeler Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar .....	73
Tablo 3. 10: Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları Hesap Gruplarında Bulgu Tespit Edilen Hesaplar .....	75
Tablo 3. 11: Mali Duran Varlıklar Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar .....	79
Tablo 3. 12: Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar .....	81
Tablo 3. 13: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar .....	87
Tablo 3. 14: Diğer Duran Varlıklar Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar .....	89
Tablo 3. 15: Emanet Yabancı Kaynaklar Hesap Gruplarında Bulgu Tespit Edilen Hesaplar .....	91
Tablo 3. 16: Ödenecek Diğer Yükümlülükler Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar .....	94
Tablo 3. 17: Borç ve Gider Karşılıkları Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar .....	97
Tablo 3. 18: Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar .....	98
Tablo 3. 19: Değer Hareketleri Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar .....	102
Tablo 3. 20: Gelir Hesapları ile İndirim, İade ve İskonto Hesapları Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar .....	102
Tablo 3. 21: Nazım Hesaplar Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar ve Bulgu Sayıları .....	104

## ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 3. 1: Yıllar İtibari ile Rapor ve Bulgu Sayıları .....	54
--	----



## GİRİŞ

Denetim, kavramsal olarak çok eskilere dayanmakla birlikte tanımsal olarak denetim, belli bir kurumun belli bir dönemdeki işlemlerinin önceden belirlenmiş kurallara uygunluğunun incelenmesi bakımından bir süreci kapsamakta olup, süreç sonucunda elde edilen bulguların sürecin son aşaması olarak raporlanması faaliyetidir.

Kamu mali yönetimi açısından denetim faaliyetine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile yasal zemin oluşturulmuştur. 5018 sayılı Kanun ile beraber denetim kavramı Türk denetim sisteminde yerini alarak yönetsel denetimde bir bütünlük sağlanmaya çalışılmış ve kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları benimsenerek, harcama öncesi mali kontrol, iç denetim ile dış denetim sistemleri AB standartlarıyla uyumlu hale getirilmiştir. Kamu kaynaklarının kullanımıyla ilgili etkililik, verimlilik ve ekonomikliğin sağlanması için çıkarılan 5018 sayılı Kanun çerçevesinde düzenlenen 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştay'a 'denetim' ile 'raporlama' faaliyeti olmak üzere iki önemli görev verilmiştir. Kurumların kendi içinde yaptıkları denetim iç denetimi ifade ederken, kamu kurumlarına yönelik yapılan dış denetim ülkemizde Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir.

Kamu kaynaklarının önceden belirlenen standartlara uygunluğu parlamentolar adına yüksek denetim organları tarafından yerine getirilmektedir. Ülkemizde kamu kaynaklarının önceden belirlenmiş standartlara uygun olarak etkili, verimli ve mevzuata uygun olarak harcanmasına ilişkin denetim TBMM adına Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. Sayıştay'ın devlet üniversitelerine yönelik gerçekleştirdiği denetim sonrasında denetim raporları kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Vakıf üniversitelerinin Sayıştay denetimine tabi olmaması nedeniyle çalışmanın evren ve örneklemini devlet üniversiteleri oluşturmaktadır. Çalışma ile Sayıştay denetimi sonucu devlet üniversitelerinde tespit edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulgular ve bu hataların çözümüne ilişkin görüş ve önerilerde bulunulması amaçlanmıştır. Ayrıca çalışma kapsamında denetim faaliyetleri sonucunda tespit edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulguların görülme sıklığı ile üniversitelerin yaşı ve üniversitelerde görev yapan iç denetçi ve mali hizmetler uzmanları sayıları bakımından anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığı araştırılmıştır.

Bu tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde denetim kavramının tanımı, amacı ve kapsamı ile iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim hakkında bilgi verilmiştir. Yine bu bölümde Sayıştay denetiminin amacı ve 5018 sayılı KMYKK ile 6085 sayılı Kanun çerçevesinde kapsamı verilerek Sayıştay denetim türlerine ilişkin bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde devlet muhasebesinin amacı, kapsamı ve devlet muhasebesinin dayanağını oluşturan görüşler hakkında bilgi verilmiştir. Bu bölümde devlet muhasebesi kayıt yöntemlerinden olan, işlemlerin yalnızca nakit olarak tahsil edildiğinde veya ödendiğinde hesaplara kayıt edilen nakit esaslı devlet muhasebesinden; nakit esaslı muhasebe sisteminde olduğu gibi işlemler ile olayların elde edildikleri zaman dikkate alınmaksızın nakit tahsilat veya ödeme sırasında kaydedildiği ve devlete ait olan varlıkları özellikle de maddi duran varlıklar, yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ile borç yönetimine ilişkin işlemlerin muhasebe dışında tutulduğu uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesinden; işlemler ve olayların, nakit hareketlerinin zamanı dikkate alınmaksızın ortaya çıktıkları anda kayıt edildiği tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminden ve işlem ve olayları, nakit akımlarının oluştuğu zaman dikkate alınmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişim geçirdiğinde, mübadeleye konu olduğunda, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedildiği uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe sistemi hakkında bilgilere yer verilmiştir. Ayrıca bu bölümde devlet muhasebesinin kapatılma yöntemlerinden biri olan ve hesapların mali yıl bitiminde kapatılmayarak bir süre açık tutulduğu egzersiz yöntemi ile bir bütçe dönemine ilişkin işlemlerden bir kısmının dönemi aşan bir zaman içinde tamamlanabildiği ve muhasebe kayıtlarının da buna göre yapıldığı jestiyon yönteminden bahsedilmiştir.

Çalışmanın uygulama bölümünü oluşturan üçüncü bölümünde, T.C. Sayıştay Başkanlığı resmi internet sitesinde “Raporlar” kısmında yer alan “Kamu İdareleri Denetim Raporları/Özel Bütçeli İdareler-A/” kapsamındaki 2012-2021 yıllarına ait üniversitelerin denetim raporlarından elde edilen veriler nitel analiz yöntemlerinden biri olan içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Çalışmada elde edilen veriler için 2012 yılında 49, 2013 yılında 58, 2014 yılında 104, 2015 yılında 104, 2016 yılında 73, 2017 yılında 85, 2018 yılında 96, 2019 yılında 95, 2020 yılında 96, 2021 yılında 99 kamu üniversitesinin denetim raporu incelenmiştir. Denetim raporlarında yapılan inceleme sonucunda toplam 4115 bulgudan muhasebe hatası niteliğindeki 2051 bulgu çalışma

çerçevesinde analiz edilmiştir. Çalışma ile ilk olarak muhasebe hatası niteliğindeki bulgular, ait oldukları muhasebe hesaplarına sonrasında da hesap gruplarına göre sınıflandırılmıştır. Yapılan analiz sonrasında bulgu tespit edilen hesaplar için 5018 sayılı KMYKK, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve ilgili diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde hataların kaynakları ve çözümüne yönelik görüş ve öneriler mevzuat dayanakları ile açıklanmıştır.

Çalışmada ayrıca Sayıştay'ın denetim raporlarından elde edilen muhasebe hatası kaynaklı bulgular ile üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi ve mali hizmetler uzmanlarının sayıları arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık olup olmadığının incelenmesi amacıyla veriler normallik testine tabi tutulmuş ve verilerin normal dağılım göstermediği ( $p < 0,05$ ) tespit edilmiştir. Normal dağılım göstermeyen veriler parametrik olmayan testlere tabi tutulmuş ve grup sayısının ikiden fazla olmasından dolayı, örneklem grubunun verilerini karşılaştırmak amacıyla Kruskal Wallis-H testi uygulanmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### DENETİM KAVRAMI VE SAYIŞTAY DENETİMİ

Bu bölümde denetime ilişkin kavramsal çerçeve açıklanarak, denetim türleri ve özellikle dış denetim kapsamında Sayıştay tarafından yapılan denetim üzerinde durularak Sayıştay denetimi türleri açıklanmıştır.

#### 1.1.Denetim Kavramı, Amacı ve Kapsamı

Denetim kavramı üzerinde çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Bu farklı tanımlamalar doğrultusunda denetim kavramı, geçmişten günümüze kadar çağın gereklerine uygun olarak değişim ve gelişim göstererek yeni denetim formlarının oluşmasına katkı sağlamıştır.

##### 1.1.1.Denetim Kavramı

Tabiatın ve toplumsal yaşamın bütün alanlarında var olan denetim kavramı, toplumsal yaşamın en gelişmiş örgütlenme faaliyeti olan devlet yapısı içerisinde yeni bir anlam ve işlev kazanmaktadır (Köse, 2007: 1). Bağımsız kişi veya kişiler tarafından, kuruluşların belirli bir dönemine ait bilgilerin toplanarak, değerlendirilmesinin yapıldığı ve değerlendirme sonuçlarının da raporlandığı bir kontrol mekanizması olan denetim, işletmeler ve diğer kuruluşlar için vazgeçilemez bir zorunluluktur (Dalak, 2000: 66).

Kökenlerine bakıldığında denetim, insanların toplum olarak birlikte yaşamaya başlaması ile anlam kazanan bir olgu olarak ortaya çıkmıştır. Sanayi devrimiyle iktisadi yaşamın canlanması ve kamu otoritesinin bu yaşama müdahalesi, kamunun eylemleri ile işlemlerinin denetimine yeni bir boyut kazandırmıştır. Denetim anlayışında yaşanan bu değişim, anayasalara da etki etmiştir. Ülkemizde Anayasa'nın 125 inci maddesinde yer alan "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*" hükmü ile birlikte yargısal denetim düzenlenmiş, 160 ıncı maddesinde ise; "*Sayıştay, merkezi 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 bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir*" hükmüyle de Sayıştay denetimine ilişkin düzenleme yapılmıştır (Bozkurt, 2013: 56).

Devlet Planlama Teşkilatı'nın raporunda yer alan denetim kavramı, "*ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenmiş amaçlar,*

*kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine, verimlilik, tutumluluk ve etkinliğin iyileştirilmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreç”* olarak ifade edilmiştir (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000).

Yönetimin amaçlarının gerçekleştirilebilmesi açısından planlama, örgütlenme, yöneltme kavramlarına ek olarak denetime de gereksinim duyulmuştur. Denetim, yönetim sürecindeki en önemli aşama olarak, yönetimin varoluş nedeninin gerçekleştirilme durumunun ispatını sağlar. Yönetim açısından ilk hedef amaçlara ulaşılmasını sağlamaktır. Yönetimin yalnızca var oluş nedenini gerçekleştirmiş olması yeterli olmamakla birlikte iyi yönetim ancak hedeflenen amaçlara en uygun şekilde ulaşılması durumunda söz konusu olacaktır. Dolayısıyla da yönetimin denetimle sınanması bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır (Akpınar, 2006: 14). Yönetim biliminin temel işlevleri arasında yer alan denetim, bir örgütün amacına ulaşma durumunun tespitine yönelik faaliyetlerin tümünü kapsamalı ve bir yönetim unsuru olarak daha etkin yürütülecek bir yönetim faaliyetine yardımcı olmalıdır (Toroslu, 2016:23).

Denetim, ekonomik eylemler ve olaylara ilişkin iddialarla ilgili kanıtların, bu iddialar ile belirlenmiş ölçütler arasında bulunan uygunluk derecesini belirlemek ve sonuçları hakkında ilgili kullanıcılara bilgi vermek amacıyla oluşturulan nesnel değerlendirmeye dayalı sistematik bir süreçtir. Sistematik süreç ifadesi, birbiriyle ilişkili bir dizi kanıt toplama ve değerlendirme faaliyetinin denetim hedefine ulaşmak için uygulanmasını ifade etmektedir (Silvoso, 1972: 18).

Bir diğer bakış açısıyla denetim kavramı, bir işletmenin veya yönetimin mali kaynaklarının kullanılması aşamasında verimlilik, etkililik ve ekonomiklik açısından ölçülmesi ve değerlendirilmesi işi olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle denetim, standartlara uygunluk araştırmasıdır. Bahsedilen standartlar hem mevzuat açısından hem de mali, sosyal ve hatta çevresel açıdan söz konusu olabilir (Arslan, 2002: 6). Dolayısıyla denetim, kavramsal olarak belli bir kurumun belirli bir plan veya programının işleyişinin ve sonuçlarının daha önceden belirlenmiş kurallara uygunluk durumunun araştırma ve sorgulama benzeri yöntemler aracılığıyla tespit edilerek belirlenen bulguların tarafsız bir

şekilde değerlendirilmesi ve ilgili tarafların bilgilendirilmesi şeklinde tanımlanabilir (Köse, 2007: 5).

Denetim kavramı için yukarıda ifade edilen genel tanımlara ek olarak literatürde farklı tanımlamalar yapıldığı görülmektedir. Bu farklı tanımlamaların nedenine bakıldığında, denetimin birçok farklı bilim dalında yer almasından ve denetim tanımının çeşitli durumlar göz önüne alınarak yapılmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Denetim faaliyetinin işlevi, işletme yönetimi ile kamu yönetimi açısından farklılık gösterebilmektedir. Denetime ilişkin farklı bakış açıları dolayısıyla yüklenen anlam, tanımlarda da bazı farklılıkların oluşmasına ve denetim faaliyetinin bazı yönlerinin denetimin işlevine göre vurgulanmasına neden olmaktadır (Candan, 2009: 9). Dolayısıyla, denetim kavramının farklı bilim alanları ile ilişki içinde yer alıyor olmasından dolayı denetim kavramına farklı bakış açısıyla tanımlamalar yapılmıştır. Tanımlamaların farklı olması denetim faaliyetinin işlevinin de farklılaşmasına sebep olmaktadır.

### **1.1.2. Denetimin Amacı ve Kapsamı**

Hukuk devleti ile kişiler ve kurumların faaliyetleri, hakları, sorumlulukları tanımlanmış ve mevzuat açısından gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Kurumların; faaliyetlerinin hukuk düzenine uygun bir şekilde yürütülmesinin ve açıkladıkları bilgilerin doğruluğunun incelenmesi sonucunda ilgili kurumla çıkar ilişkisi içinde olan kişilere, topluma ve devlete hesap verme sorumluluklarının tarafsız ve bağımsız kişi veya kurumlar aracılığıyla gerçekleştirilmesi hukuk devletinde bir zorunluluk olmaktadır (Turhan, 2009: 16-17).

Denetim, bir karşılaştırma sürecini ifade etmektedir. Denetimin amacı, rakamsal veriler ile önceden belirlenmiş ölçütler arasındaki uyum derecesini belirlemektir. Bu amaçla denetim faaliyeti aşağıda yer alan süreçleri ifade etmektedir (Karanfiloğlu, 1999: 29-30):

- Denetim faaliyetinin gerçekleştirilebilmesi için ilk olarak bilgilerin elde edilmesi gerekmektedir. Bu bilgilerin içeriği kayıt, tablo ve tutar benzeri unsurlar olabilir.
- Karşılaştırılabilir bilgiler ile kıstaslar, denetim amacına göre değişir. Denetimin amacı mali tabloları denetleme ise ihtiyaç duyulan bilgiyi finansal tablolar

oluşturmaktadır. Karşılaştırma ölçütleri ise genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini kapsamaktadır.

- Denetim belli bir ekonomik yapıya ait bilgileri kapsar. Devlet, ortaklıklar ile firmalar benzeri tüzel kişiliği olan yapılarda denetimin kapsadığı dönem, bir aylık veya altı aylık dönemler olmakla birlikte genellikle bir yıldır.
- Denetim delil toplama ve toplanan delilleri değerlendirme sürecidir. Denetim delilleri, denetlenen işletmede çalışan personelin veya üçüncü kişilerin bildirimleri, denetçinin gözlemleri benzeri çok çeşitli biçimlerde olabilir.
- Denetim faaliyeti bağımsız ve uzman bir kişi veya kişiler tarafından yapılmaktadır. Denetçinin, rakamla ifade edilen bilgiler ile karşılaştırılacak hususlara hâkim olması ve denetim süreci boyunca yeterli düzeyde kanıt toplayarak bir kanaat oluşturabilecek, mesleki bilgi ve deneyimine sahip bir uzman olması gerekmektedir.

Denetimin konusu açısından bakıldığında özel amaçları olan denetim türleri bulunmaktadır. Konusu yasal işlemler olan hukuksal denetim faaliyetinde amaç yasalara uygunluk durumunun belirlenmesi; konusu kurumun çevresel faaliyetlerini içeren çevre denetimi faaliyetindeki amaç ise ilgili kurumun çevreye karşı yükümlülüklerini yerine getirme durumunun incelenmesi olarak gösterilebilir (Demirbaş, 2001: 36).

Bu bilgilerden hareketle, denetimin amacının, belli bir işletmenin/kurumun belirlenmiş bir döneme ait bilgilerinin önceden belirlenmiş kurallara uygunluk derecesinin ölçülmesi olarak açıklanabilir.

Denetimin kapsamı, denetimin amacına ulaşmak üzere denetçinin içinde bulunulan koşullar altında uygulanmasını gerekli olarak gördüğü denetim yöntemlerini ifade eder (Kamu Gözetimi Kurumu, 2022). Denetimin kapsamını, ilgili kuruluşun gelir, gider ve mallarına ilişkin mali faaliyet, karar ve işlemleri ile bunlara ilişkin defter, kayıt ve bilgiler ile mali yönetim çerçevesinde yapılan iç kontrol sistemleri oluşturmaktadır. Denetim sonucunda tespit edilen hususlara ilişkin denetim görüşü oluşturularak denetime ilişkin yeterli ve uygun kanıt elde edilmektedir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2020).

Kamu kesiminde yaşanan gelişmeler, toplumun beklentileri, kamu hizmetlerinin türleri ve yeni hizmet alanları ile yeni kurumsal yapıların oluşması sonucunda denetimin kapsamı ve niteliği genişlemiştir. Denetim ile kamu yönetiminde yaşanan model

değişimi, kısıtlı olan kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin yapılan verimlilik, etkililik ve tutumluluk ilkeler kapsamındaki incelenmeye ek olarak, sonuçları üzerinde değerlendirme yapılmasını da gündeme getirmiştir (Kaçer, 2019: 35).

## **1.2.Denetim Türleri**

Denetim türleri farklı çalışmalarda farklı şekillerde sınıflandırılmıştır. Genel olarak denetim amacına, kapsamına, uygulama zamanı ile denetim yapmakla sorumlu olanların statüsüne göre sınıflandırılmaktadır. Aşağıda bu sınıflandırmalardan amaçlarına, denetim yapan kesimlere ve statüsüne göre yapılan denetim türleri kısaca açıklanmıştır.

### **1.2.1.Amaçlarına Göre Denetim Türleri**

Amacına göre denetim türleri; faaliyet (performans) denetimi, finansal (mali) tablolar denetimi ile uygunluk denetiminden oluşmaktadır.

#### **1.2.1.1.Faaliyet (Performans) Denetimi**

Faaliyet denetimi, denetim faaliyetleri içinde belki de en geniş kapsamlısı olarak görülebilir. Bu denetimde bir kurumun veya bir ekonomik birimin, belirli bir dönemde gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerin sistematik olarak gözden geçirilmesi söz konusudur (Türker, Pekdemir, Selvi, & Yılmaz, 2003: 7).

Faaliyet denetimi, işletmenin amaçlarına ulaşma durumunun ve işletmenin faaliyetlerinin ekonomik işleyip işlemediğinin tespitine yönelik işletme tarafından belirlenen politikaların ve bunların uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi ve yönetime önerilerde bulunulması çalışmalarını içermektedir. Genel olarak muhasebe denetiminin kapsamı daha çok muhasebe çalışmalarını içermektedir. Faaliyet denetiminde değerlendirme kuralları, son derece öznel yani kişiye göredir. Etkenlik ve etkinlik unsurları kavramsal olarak, değerlendirme konusu ve şartları açısından değişim gösterebilmektedir. Bu denetimde yapılan denetim çalışmaları sonucunda: politika uygulamalarının etkin olarak işlemesi için yönetime sorunlar ve çözüm önerilerinin de dahil olduğu bir rapor sunulmaktadır (Karanfiloğlu, 1999: 30).

#### **1.2.1.2.Finansal (Mali) Tablolar Denetimi**

Bu denetim türü bağımsız denetçiler ile kamu denetçileri aracılığıyla yapılan mali tablolar denetimini kapsamakta ve işletmenin ilgili kurumlara sunulan mali tablolarına

ilişkin bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kapsamında denetlenmesini ifade etmektedir (Güney & Sarı, 2015: 66). Mali tablolar denetiminin konusunu, belli bir ekonomik birime ait mali tabloların, o birimin mali durumu ile faaliyet sonuçlarına ilişkin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile diğer mevzuata uygunluğunun değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Mali tabloların denetimi, teorik ve uygulama açısından yaygın olan bir denetim türüdür. (Karanfiloğlu, 1999: 31).

### **1.2.1.3.Uygunluk Denetimi**

Bu denetim türünün amacı, mali nitelikte olan işlemlerin kayıt altına alınmasının, kayıtlara alınan işlemlerin ise gerekli mevzuata göre düzenlenmesi durumunun kontrol edilmesi ve incelenmesidir (Asıl, 2019: 46).

Bir işletme veya kuruma ait malî işlemler ile faaliyetlerin daha önceden belirlenmiş kurallara, standartlara veya mevzuata uygunluğunun tespit edilmesi amacıyla incelenmesi uygunluk denetimin konusunu oluşturmaktadır. Bu denetim faaliyeti, iç ve dış denetçilerin yanında kamu denetçileri aracılığıyla da yapılmaktadır. Denetim, kuruluş içinden veya kuruluş dışından üst makamlar ve yasal mevzuat aracılığıyla daha önce belirlenmiş kurallara uyulma durumunun araştırılmasıdır. Uygunluk denetimi sonucunda ulaşılan değerlendirmeler, ilgili kişi veya kuruluşlara raporlanır. Dolayısıyla genel olarak uygunluk denetimi faaliyeti, iç denetçiler; diğer denetim faaliyetleri dış denetçiler aracılığıyla yapılır (Erdem, 2011: 23).

### **1.2.2.Denetimi Yapan Kesimler Açısından Denetim Türleri**

Bu denetim türünde yapılan denetimler için, kamusal alanda yapılan denetimler kamu denetiminin, özel sektöre yapılan denetim ise özel denetimin konusunu oluşturmaktadır.

#### **1.2.2.1.Özel Denetim**

Özel sektörde faaliyet gösteren işletmelerin kendi bünyelerindeki denetim birimleri tarafından veya dışarıdan özel bir denetim kuruluşu aracılığıyla denetlenmesini ifade etmektedir. Mali tabloların güvenilir ve doğruluğuna ilişkin hususların objektif olarak saptandığı ve raporlandığı bu denetim türü bağımsız denetim olarak da adlandırılmaktadır. Denetim faaliyetinde temel unsur, mali tablolarda yer alan bilgilerin gerçeği ve doğruyu yansıtırma durumunun saptanmasıdır (Uysal, 2010: 23).

Özel sektördeki işletmelerin kendi bünyelerinde oluşturdukları denetim organına örnek olarak bankaların teftiş kurulları gösterilebilir. Özel bir denetim firması tarafından sağlanan bağımsız denetim faaliyeti, işletmenin talebi ile denetim sözleşmesi kapsamında işletmeye ait mali tabloların denetimini genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olma durumunu, doğru ve güvenilir bilgiler içerip içermediğini tarafsız bir şekilde saptar ve ilgili işletmeye raporlar (Turhan, 2009: 28).

#### **1.2.2.2.Kamu Denetimi**

Kamu denetimi, kamu yönetimine ilişkin denetimi ifade etmektedir. Günümüzdeki kamu-özel ayrımı, denetim alanındaki keskin olma durumunu büyük oranda yitirmiştir. Özel sektörde kamu tarafından yapılan yaygın bir denetim faaliyeti ile birlikte kamu kurumlarının özel denetim faaliyetlerinden yararlanması ve özel denetim faaliyetinin kamu denetimini destekleyici ve tamamlayıcı özelliği gittikçe artmaktadır. Denetim anlamında kamu-özel ayrımının azalmasında, denetim anlayışı ile birlikte kullanılan usul, yöntem ve teknikler bakımından da kamu-özel denetimi arasında artan bir benzeşme durumu önemli boyuta gelmiştir. Merkezi idare ile mahalli idareye bağlı olan veya kamu kesiminde yer alan ancak, herhangi bir yere bağlı olmayan denetçiler tarafından yerine getirilen kamu ile özel kesim kurumlarının denetimine kamusal denetim denir (Çalışkan, 2008: 8-9).

#### **1.2.3.Statüsüne Göre Denetim Türleri**

Denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi aşamasında kurumun kendi içinden veya kurum dışından, diğer bir deyişle denetimi yapan kurumun konumu açısından yapılan denetimi ifade etmektedir. Bu denetim türü iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmaktadır. İç denetimin, iç kontrol sisteminin bir unsuru olarak gerçekleştirilmesinden dolayı iç kontrol ve iç denetim arasındaki ilişki de büyük önem taşımaktadır.

##### **1.2.3.1.İç Denetim**

5018 sayılı Kanun'un 63'üncü maddesinde düzenlenen iç denetim faaliyeti "*kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek*

*yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir” hükmü ile belirtilmiştir. İç denetim faaliyeti, iç denetçiler aracılığıyla gerçekleştirilmekte ve kamu idarelerinin yapısı ile personel sayısı göz önüne alınarak, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü dikkate alınarak, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıklarının kurulabileceği de belirtilmektedir.*

*Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) tarafından iç denetim faaliyeti, “Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” şeklinde tanımlanmıştır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2022).*

*Bir kurumun bazı organları diğer organları üzerinde denetim yetkisine sahip olabilir. Ancak örgütsel düzeyde yapılan iç denetim faaliyeti daha çok teftiş kurulları tarafından yürütülmektedir. İçerisinde buldukları kurumların yapı ve işleyişlerine ilişkin bir güvence oluşturan bu kurullar daha bağımsız ve mesleki ve teknik olarak yeterli donanıma sahiptirler (Çalışkan, 2008: 11).*

#### **1.2.3.1.1.İç Kontrol**

*5018 sayılı Kanun’un 5. kısmında iç kontrole ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. İç kontrol kavramsal olarak, 5018 sayılı Kanun’un 55’inci maddesinde; “idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür” şeklinde belirtilmiştir.*

*İç kontrol, işletmelerin hedefleri doğrultusunda ilerlemesine yardımcı olarak işletmenin devamlılığını artırır. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşmadığı durumlar; işletmede varlıkların kaybına, yönetimin hatalı kararlar almasına ve suistimallere sebep olabilmektedir (Sabuncu, 2017: 162).*

Bir işletmede çalışan muhasebe elemanları, yöneticiler ve denetçiler iç kontrolün işleyişinden sorumludurlar. İç kontrol ne sadece iç denetim ne de sadece mali kontroldür. Sürekli yapılan bir işlem olmakla birlikte denetim gibi işletmeden bağımsız olarak bir defaya mahsus veya geçmişe dönük şekilde yapılmaz. İşletmede yer alan tüm alanları kapsamaktadır. İç kontrolün kullanılması işletmede kesinlikle yolsuzluk olmayacağı veya kaynakların etkin kullanılacağına ilişkin bir güvence vermemekte ancak işletme faaliyetlerinin makul ölçüde ilerleyeceğini söylemektedir (Güney & Sarı, 2015: 70).

İşletmeler tarafından yapılan faaliyetler muhasebe sistemine kayıt edilirken kasıtlı olarak veya olmayarak matematiksel hatalar veya kayıt hataları yapılabilir. Bu durumlar varlıkların kaybedilmesine, çalışanlara güvenin sarsılmasına veya halka açık şirketlerde yapılan muhasebe skandalları gibi geniş politik ve siyasi yankılara yol açabilir. Genel olarak insan faktörü sonucu oluşan bu ve benzeri durumlar mali verilerin doğruluğunu ve işletmelere olan güvenin sarsılmasını önlemek amacıyla etkin işleyen bir iç kontrol ve muhasebe denetiminin yapılması ile sağlanabilir. Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi, işletmede yapıcı işlerin gerçekleşmesini sağladığı gibi olumsuz bir durumun yönetime önceden bildirilerek önlem alınmasına yardımcı olabilir. Fakat bu işleyişin yürütülebilmesi için iç kontrol sisteminin uygunluğu ve güvenilirliğinin sağlanmasında bir iç denetimin olması gerekir (Güney & Sarı, 2015: 75).

İç kontrol, işletme veya kurumdaki tüm alanları kapsayan sürekli bir faaliyettir. İç kontrolün işleyişine ilişkin denetçiler tarafından yapılan iç denetimin önleyici ve yol gösterici özelliği, iç kontrol ile iç denetim arasındaki ilişkinin birbirini destekleyici niteliğinin bulunduğunu göstermektedir.

#### **1.2.3.1.2.İç Kontrol-İç Denetim İlişkisi**

Herhangi bir kurum tarafından görevlendirilen kendi denetim elemanları aracılığıyla kurumun iç kontrol sistemini değerlendirmek ve hesaplarda oluşan yolsuzluk, maddi hata gibi finansal ve verimsiz uygulamaları en aza düşürmek amacıyla yapılan iç denetim, yönetsel olabilen denetim sürecinin bir halkasıdır (Özer, 1997: 41).

İç denetim, kurum adına çalışmak amacıyla ilgili kurumun faaliyetlerini incelemek için kurum içinde kurulan bir değerlendirme faaliyetidir. İç denetimin kapsamını finansal özellikli işlemler ile finansal özellikte olmayan işlemler oluşturmaktadır. Finansal ve uygunluk denetimi ile faaliyet denetimini içeren iç denetim

faaliyeti, işletme veya kurumlara ilişkin işlemlerin, yönetim politikaları, planları ve programları ile yasalara uygunluğunu inceleyerek, iç kontrole ilişkin sistemin doğru işleyip işlemediğini denetler. İç denetimin, kurumun iç kontrole ilişkin sisteminin etkinliğini incelemesi kendisinin de iç kontrol sürecinin bir aracı olduğunu göstermektedir (Uysal, 2010: 24).

İç denetim; iç kontrol sisteminin belirli kriterler çerçevesinde yeterlilik ve etkinliğinin değerlendirilerek yönetime hizmet edilmesi ve bilgilendirilmesidir. İç denetim faaliyet sonuçlarını planlar veya programlarda belirtilen amaçlarla karşılaştırır, farklılıkları tespit eder ve düzeltici önlemler alınması gerekiyorsa bunların yapılmasını ister. Günümüzde iç kontrolü yapan yöneticilerin aynı zamanda iç denetimi de yaptığı birçok küçük işletme bulunmaktadır. Fakat işletmelerin büyüyerek kapsamı genişlediğinde iç denetim için profesyonel elemanlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu duruma bankaların kendi içinde denetimini gerçekleştiren banka müfettişleri örnek olarak gösterilebilir (Güney & Sarı, 2015: 67).

İç denetim ile kurumda yapılan iç kontrolün etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Dolayısıyla iç denetim, yönetim bakımından önemli bir kontrol aracıdır. Klasik denetim olarak adlandırılan iç denetimde, mali tablolar denetimi ile uygunluk denetimi faaliyetine ek olarak, denetim kapsamına sonradan dâhil olan, faaliyet denetimi ile performans denetimlerini de içermektedir (Asıl, 2019: 34).

Kurum personeli tarafından yapılan iç denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesini yönetim istemektedir. Bu durumda, denetimi gerçekleştirenler ile denetlenenler aynı kurumda çalışmakta ve aynı üst yöneticiye bağlı olmaktadırlar. İç denetim faaliyeti, iç kontrole ilişkin sürecin önemli bir aşamasını oluşturmaktadır. Yönetim tarafından iç kontrol sisteminin etkinliğinin sürekli olarak gözlenmesi ve incelenmesi gerekmektedir. Yöneticiler iç kontrollere ilişkin bilgiyi, iç kontrol sürecinin bir parçasını oluşturan iç denetim raporlarından sağlayabilirler. Dolayısıyla iç denetim faaliyeti iç kontrol süreciyle ilgili yönetime bilgilendirme ve değerlendirmeler yaparak öneriler sunmaktadır (Turhan, 2009: 36).

İç denetim, iç sınırlar ile coğrafi kısıtlamaları dikkate almaksızın bir kuruma ait faaliyetlerin tümünü kapsamaktadır. İç denetim kapsamında yapılan denetimde faaliyet ve risklere ilişkin değerlendirme esas alınır. Bu denetim faaliyeti, risk yönetimi ile iç

kontrol süreçleri açısından kurumun karşılaşacağı risk unsurlarının tespit edilmesi, tanımlanması ve risklerle ilgili önlem almada kurumun yeterlilik ve etkinliğinin belirlenmesi işlemlerini kapsamaktadır. (Kapucu, 2021: 16).

İlgili yasal düzenlemeler kapsamında uluslararası kurallara ve dünyadaki gelişmelere uyumlaşma sağlanması amacıyla önemli bir görevi olan ve mali kontrol sürecinin kilit unsurunu oluşturan iç denetim, uygulama aşamasında bu beklentileri karşılayamamıştır. İç denetçiler günümüzde birçok kurumda önemli sorunlarla karşılaşmaktadırlar. Üst yöneticiye karşı olan konumları, bağımsızlık durumları, denetim süreçlerinin sonucunda üretmiş oldukları raporların değerlendirilmesi aşamasında kullanılan yöntem ve süreçlerin belirli olmaması, iç denetim faaliyetinin sonuçlarının kamuoyuna açıklanamaması gibi durumlar, bu sistemin etkin olarak işleyişini sınırlandırmaktadır. Bu sebeple 5018 sayılı Kanunla güçlü ve sağlam bir mali yapı ve iç kontrol sisteminin sağlanmasında iç denetçilere verilen görevlerin gerektiğince yerine getirilememesi, mali yönetim sistemindeki sorunların giderilmesini güçleştirmekle birlikte iç denetim sonuçlarından yararlanarak dış denetim faaliyetinde etkinlik sağlaması beklenen Sayıştay'ın bu sonuçlardan yararlanamamasına ve bu sebeple dış denetim alanında etkinlik artışının sağlanamamasına sebep olmaktadır (Önen & Özmen, 2011: 107).

İç denetimde kurum personeli tarafından ilgili kuruma yönelik yapılan bir denetim söz konusudur. Denetçi tarafından denetim sonucunda oluşturulan raporlarda değerlendirmeler yapılarak önerilerde bulunmaktadır. Ancak iç denetim sisteminin önemli bir görev üstlenmesine rağmen denetim raporlarının kamuoyu ile paylaşılması sistemin etkinliğini engellemektedir.

### **1.2.3.2.Dış Denetim**

Dış denetim, bir kuruluşun, kendisinin dışında veya kendisinden ayrı bağımsız denetim elemanları tarafından denetimini ifade etmektedir. Bu tür denetimler kurumun mali durumları, iç kontrol ve iç denetim sistemleri, dönem sonu mali tabloları ile yönetimin verimliliği ve etkililiği değerlendirilerek sonuçlarının tüm ilgili taraflara raporlanarak sunulmasını ifade etmektedir (Köse, 2007: 16). Bağımsız denetçiler veya kamu denetçileri aracılığıyla gerçekleştirilen dış denetim faaliyetinin asıl amacı

muhasebe kayıtları kontrolleri ile finansal kayıtları denetlemektir (Güney & Sarı, 2015: 67).

Dış denetim, denetlenen kurumdan bağımsız olarak kurumlar veya kişilerce gerçekleştirilen denetim faaliyetidir. Dış denetim faaliyetinde denetimi yapan kurum denetlenen kurumdan farklıdır. Bu kurumları özel sektör açısından farklı iki şirket oluşturmakta iken kamu sektörü açısından farklı iki tüzel kişilik oluşturmaktadır. Dolayısıyla dış denetim faaliyetinin en önemli niteliğinin bağımsızlık olduğu sonucu çıkarılabilir. Denetçiler tarafından denetim faaliyeti gerçekleştirilirken çeşitli baskılar söz konusu olabilmektedir. Denetçilerin bu baskılara maruz kalmasının engellenmesi için gerçek bir bağımsızlık gerekmektedir. Bu durumun denetimin etkinliğini en üst seviyeye çıkaracak olmasından dolayı uluslararası denetim örgütleri tarafından denetçilerin bağımsızlığına çok önem verilmektedir (Turhan, 2009: 37). Dış denetim faaliyetinde ilgili kurum veya işletmenin faaliyetleri denetimi gerçekleştiren kişi veya kurumlar tarafından yasal mevzuata uygunluk açısından incelenmekte ve raporlanmaktadır.

Kamu mali yönetiminde dış denetim faaliyeti 5018 sayılı Kanun'un 68 inci maddesi kapsamında Sayıştay'ca yerine getirilmektedir. Dolayısıyla dış denetim, kamu idarelerinin hesap verme yükümlülüğü çerçevesinde, mali işlemler ile kararların, kanunlara, ilgili kurumsal hedef ve planlarına uygunluğunun incelenmesi ve değerlendirme sonuçlarının ilgisine göre raporlanması olarak ifade edilmektedir (Kılıçaslan, 2019: 8). Ülkemizde kamu kurumlarının faaliyetleri Sayıştay tarafından yapılan denetim sonucunda ilgili kuruma ve TBMM'ye raporlanmaktadır.

Dış denetim, özel kesim açısından, işletmede olmayan uzman kişi veya kurumlar tarafından belirli bir ücret karşılığında yapılmaktadır. Denetim sonucunda işletmeye ait finansal tablolar ile faaliyetlerin hukuki düzenlemelere ve muhasebe kurallarına uygunluğuna ilişkin sonuçlar raporlanarak ilgililere iletilmektedir. Son yıllarda yaşanan gelişmelerle bu raporlar sınırlı olarak kamu kurumları tarafından vergi incelemelerinde geçerli sayılmaktadır (Çalışkan, 2008: 12). Kurum dışından bağımsız kurum veya kişilerce gerçekleştirilen dış denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere 2'ye ayrılmaktadır.

### **1.2.3.2.1.Bağımsız Denetim**

Denetim hizmeti veren ve kendi adına veyahut bir denetim kurumuna bağlı olan denetçiler aracılığıyla işletmenin talebi üzerine ve denetim sözleşmesi kapsamında işletmelere ait mali tablolara ilişkin denetim ile performans ve uygunluk denetimlerini içermektedir. Denetçilerin istihdamının denetlenen kurum aracılığıyla yapılmaması, bu denetçilerin bağımsız veya dış denetçi olarak adlandırılmasını sağlamaktadır. Bu denetimde denetimin konusunu muhasebe verileri oluşturmaktadır. Denetçi tarafından işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak kayıtlara alınma durumu incelemeye alınmaktadır (Yücel, 2018: 18).

### **1.2.3.2.2.Kamu Denetimi**

Görev ve yetkilerini yasalardan alan kamu kesimi adına kişi ve kurumlar aracılığıyla yapılan mali tablolar ile performans ve uygunluk denetimlerini ifade etmektedir. Kamu denetim yapıları, devlet kurumlarında örgütlenerek çeşitli kuruluşlara ait faaliyetlerin mevzuat ile kamu yararına uygunluk durumunu denetler. Yapılan denetim sonucunda kamu denetim yapıları bağlı birimlerine denetimini gerçekleştirdikleri kuruluşlar ve olaylar ile ilgili rapor sunmaktadırlar (Uysal, 2010: 27).

Görevleri ile yetkilerini kanunlara dayandıran ve kamu ile özel sektör kuruluşlarının kamu hukuku kapsamında kamu düzeninin sağlanması amacıyla denetlenmesidir. Kamu yönetimi denetimi, klasik denetim anlayışı çerçevesinde idari ve mali denetim olarak ikiye ayrılmaktadır. Kurumsal faaliyetlerin idari yönlerden denetlenmesi idari denetimin faaliyet alanının oluşturmaktadır. Mali denetimin faaliyet alanını ise mevzuata uygunluk ve maddi hata denetimi oluşturmaktadır. Modern denetim anlayışındaki gelişmeler ile beraber bu ayrımın yetersizliği ortaya çıkmıştır. Günümüzde, tamamı kamu denetiminin alt dallarını oluşturan, mali denetim ve mevzuata uygunluk denetimine performans denetimi ile faaliyet denetimi de eklenmiştir (Asıl, 2019: 36).

### **1.2.3.3.Yüksek Denetim**

Yüksek denetim, önceden öngörülmüş kurallara uygun olarak kamu harcamalarının, harcama yetkisi verilen kamu görevlileri tarafından kullanılmasının denetlenmesi sürecidir. Vergi veya diğer yöntemlerle toplanan kamu kaynakları toplumdaki bütün kesimleri kapsayacak şekilde toplumsal fayda sağlanması amacıyla harcanmaktadır. Devletler tarafından bu amacın gerçekleştirilmesi için gelir toplama ve

gider hesaplama mekanizmaları kurulmaktadır. Gelir toplama ve gider gerçekleştirme işlemleri için parlamentolar tarafından çıkarılan yasal düzenlemeler gerekmektedir. Bu işlemlerin kamu kurumlarınca yerine getirilmesi aşamasında parlamento adına yapılan denetim yüksek denetim faaliyetini oluşturmaktadır (Kılıçaslan, 2019: 30).

Özel kesimde denetçinin konumu ile bağlı olduğu birim olarak yapılan ayırım dolayısıyla denetim faaliyeti iç ve dış denetim şeklinde ayrılmaktadır. Kamu kesiminde yasama, yürütme ve yargı organlarından bağımsız olarak dayanağını Anayasadan alan ve konumu ile Sayıştay yüksek bir denetim kurumu olmakta, gerçekleştirdiği denetim ise yüksek denetim olarak adlandırılmaktadır (Çalışkan, 2008:14).

Yüksek denetim, kaynağını Anayasadan alan, mesleğin yasal teminatlara sahip olduğu ve birçok ülkede yargısal yetkiler ile güçlendirilen ve bağımsız kuruluşlar aracılığıyla Parlamento adına yapılan denetimlerdir. Ülkemizde yapılan yasal düzenlemelerde denetim faaliyeti, iç ile dış denetim şeklinde yapılmaktadır. Ancak yüksek denetim kurumları aracılığıyla yapılan denetim, dış denetim çerçevesinde değerlendirilmesine rağmen uluslararası yasal düzenlemelerde bu denetim için “yüksek denetim” kavramının yaygın şekilde kullanıldığı görülmektedir (Köse, 2007: 17). Ülkemizde TBMM adına yapılan dış denetim faaliyetinde dayanağını Anayasadan alması nedeniyle Sayıştay, yüksek denetim organı olarak adlandırılmaktadır.

### **1.3.Sayıştay Denetimi**

Sayıştay, kısa tanımıyla, kamu kurumları tarafından yapılan harcamaların, mali tablo ve işlemlerinin yürürlükte bulunan standartlara, hukuka ve idareye ait stratejik plan ve hedeflere uygunluğu için TBMM adına denetleme yapmaya, denetim sonuçlarını raporlamaya ve kamu zararının oluşmasına neden olan kamu görevlilerini yargılamaya yetkisi bulunan Anayasal bir organdır (Tabak, 2021: 1-2).

Halkın iradesi sonucu oluşan parlamentoların kamu yönetimine ait denetiminin bir dış denetim organı tarafından gerçekleştirilmesi hem hesap verebilir hem de etkin bir kamu yönetiminin oluşması açısından önemlidir. Dünyada bu amaçla birçok Sayıştay benzeri denetim yapıları oluşturulmaktadır. Sayıştay denetimi, kamu yönetimine ait işlemlerin faaliyetlerinin parlamentolar adına tarafsız ve bağımsız denetim elemanları tarafından denetlenmesi; denetlenen kuruma ait mali tablolar ile işlemlerinin doğruluğu

ve uygunluğunun araştırılması ile kurumun verimliliği, etkinliği ve tutumluluğuna ilişkin görüş bildirilmesine dayalı faaliyetleri içermektedir (Önder & Türkoğlu, 2012: 199).

Sayıştay, Anayasal bir kurum olarak, bir yandan denetim faaliyetlerini yerine getirirken bir yandan yargılama daireleri aracılığıyla yargılama faaliyetlerini yürüten bir yargı organı olarak görev yapmaktadır. 5018 sayılı Kanun çerçevesinde hazırlanan 6085 sayılı Kanun yeni bir denetim formu ortaya çıkararak denetime farklı bir bakış açısı kazandırmıştır. Bahsedilen yasal düzenlemelerde hesap verme sorumluluğu kapsamında kuralların belirli olması, hangi durumda kimlerin sorumlu tutulacağı ve denetimin kim aracılığıyla nasıl yapılacağına açıklığa kavuşturulması çok önemli bir gelişme olmuştur. Sayıştay aracılığıyla yapılan denetim; bütçe hakkı kapsamında kamu idarelerine ait faaliyet sonuçları hakkında yasama organı ile kamuoyuna güvenilir rapor sunulması ve kamu mali yönetiminin hukuka uygun şekilde yürütülerek kamu kaynaklarının korunmasının sağlanması, kamu idarelerine ilişkin performansların değerlendirilerek raporlanması, hesap verme sorumluluğu ile mali saydamlığın yerleştirilerek yaygınlaştırılması için gerçekleştirilmektedir (Taytak & Bahtiyar, 2015: 262).

Sayıştay denetimi, kuşkusuz belirli kurallar doğrultusunda ve belirlenmiş amaçlara ulaşmak amacıyla gerçekleştirilmektedir. Yapılan denetime ilişkin amaçların bilinmesi, Sayıştay ve denetçi bakımından olduğu kadar, denetlenen kurumlar ile yöneticileri ve hatta kamuoyu ile diğer paydaşlar bakımından da önemlidir. Sayıştay kurum ve mensupları, denetimin belirlenmiş amaçlarına uygun olarak hareket etmekle sorumlu olup, denetlenen kurumlar ile mensuplarının da yine bu amaçlar çerçevesinde denetimden etkin şekilde istifade etmesi sağlanmalıdır (Akyel, 2016: 123-124).

6085 sayılı Kanunun düzenlenme gerekçesinde, düzenlilik ve performans denetimini eşit olarak uygulayabilmesi, bağımsız bir kurum statüsünde olarak bütün kamu kaynaklarını ve işlemlerini denetleyebilme açısından yasal yetkiye sahip olması, hazırlamakla sorumlu olduğu raporları belirlenen zamanda TBMM'ye ve kamuoyuna raporlayabilmesi, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık bilinci ile şeffaflığın kamuya işlenerek yolsuzluğun önlenmesinde aracı olması, görevlerini ve yetkilerini etkin olarak yerine getirebilmesinde iyi bir teşkilat yapısının olması amaçlanmıştır (Ergen & Durak Oldaç, 2020: 305).

### 1.3.1.Sayıştay Denetiminin Amacı

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetime ilişkin olarak 5018 sayılı KMYKK'nun 68'inci maddesinde; *“Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanmasıdır”* hükmü ile denetimin amacı açıkça vurgulanmıştır.

Sayıştay tarafından yapılan denetimin, değerlendirilmesi ve raporlanması 6085 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde; *“kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık kavramları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef ve hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafazası ve kullanılmasını”* sağlamayı amaçlamıştır.

### 1.3.2.Sayıştay'ın Görevi

6085 sayılı Sayıştay Kanun'unun 5'inci maddesinde Sayıştay'ın temel görevi denetim, raporlama ve hükme bağlama, başlıca görevleri ise:

*“a) Kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler ve sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunar.*

*b) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetler, sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlar.*

*c) Genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.*

*ç) Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapar”* şeklinde sayılmıştır.

6085 sayılı Sayıştay Kanun'unun 7'inci maddesinde sorumluluk halleri düzenlenmiş ve her türlü kamu kaynağına ait hususların elde edilmesi ile kullanılması aşamasında görevli ve yetkili olanların; bu kaynakların hukuka uygun etkili, ekonomik,

verimli olarak elde edilmesi ve kullanılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kötü amaçla kullanılmasını engellemek için gerekli önlemlerin alınmasına ilişkin sorumluluğun yerine getirilme durumunun TBMM'ye sunulacak Sayıştay raporlarında belirtileceği ifade edilmiştir. Kamu zararına sebep olunması durumunda, bu zararın tazmin edilmesine ilişkin hükümler bu Kanunla düzenlenmiştir.

### **1.3.3.Sayıştay Denetiminin Kapsamı**

Kamu mali yönetiminde 5018 sayılı Kanun ile yaşanan köklü değişiklikler 6085 sayılı Kanunda da değişiklik yapılmasını zorunlu hale getirmiştir. Dolayısıyla, 5018 sayılı KMYKK çerçevesinde 6085 sayılı Sayıştay Kanunu düzenlenmiş ve yüksek denetim formu olarak Sayıştay denetimine yeni bir bakış açısı getirilmiştir. Bu sebeple, kapsam olarak Sayıştay denetimi açıklanırken ilk olarak 5018 sayılı KMYKK, sonra da 6085 sayılı Sayıştay Kanunu açısından değerlendirme yapılmıştır.

#### **1.3.3.1.5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**

5018 sayılı Kanun'un 68'inci maddesinde dış denetim başlığı altında Sayıştay'ın görevleri ile genel kabul görmüş denetim ilkeleri esas alınarak dış denetimin gerçekleştirilme esasları açıklanmıştır. Maddede dış denetimin;

*“(a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,*

*(b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,”* suretiyle gerçekleştirileceği belirtilmiştir.

Denetimler sonucunda; (a) ile (b) bentlerindeki hususlarla ilgili düzenlenen raporlar, kamu idareleri itibarıyla birleştirilerek bir örneği üst yönetici tarafından cevaplandırılmak amacıyla ilgili kamu idaresine verilmektedir. Sayıştay tarafından, denetim raporları ile verilen yanıtlar dikkate alınarak düzenlenen dış denetim genel değerlendirme raporu ise TBMM'ye sunulur. Sayıştay'ın hesaplarının hükme bağlanması faaliyeti; genel yönetim kapsamında bulunan kamu idarelerine ait gelir, gider ve mal hesaplarına ait işlemlerinin yasal düzenlemelere uygunluğuna karar verilmesidir.

### 1.3.3.2.6085 sayılı Sayıştay Kanunu

Sayıştay denetiminin kapsamı 6085 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinde belirlenmiştir. Madde kapsamında;

“ 1) *Sayıştay'ın*

a) *Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),*

b) *(a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri,*

c) *Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını,*

ç) *Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini, denetler.*

*(a)ve (b) bentleri kapsamına giren şirketlerden doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı %50'den az olup ilgili mevzuatı uyarınca bağımsız denetime tabi olan; şirketler, bunların iştirakleri ve bağlı ortaklıklarının denetimi, ilgili mevzuatı uyarınca düzenlenen ve Sayıştaya gönderilecek olan bağımsız denetim raporları esas alınarak yapılır. Sayıştay, münhasıran kendisine sunulan bağımsız denetim raporlarını esas alarak hazırlayacağı raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.*

*(2) Sayıştay; uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ile işlemlerine ilişkin hususları yapılan antlaşma veya sözleşmedeki esaslar kapsamında da denetler.*

*(3) 2/4/1987 tarihli ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 2'nci maddesi kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde*

*yerine getirilir.*” hükmüne yer verilmiştir. Yukarıda yer verilen ilgili madde çerçevesinde Sayıştay denetiminin kapsamına giren kamu idareleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Sayıştay tarafından kapsamdaki kurumlara yapılan denetim sonrasında oluşturulan denetim raporları TBMM’ne sunulmaktadır.

#### **1.3.4. Sayıştay Denetiminin Türleri**

6085 sayılı Kanunun 2’nci maddesinde Sayıştay denetim faaliyetinin kapsamını oluşturan düzenlilik denetimi, performans denetimi ve konu denetimi hüküm altına alınmıştır. Bilişim sistemleri denetimi ise ülkemizde Sayıştay tarafından uygulanmamakla beraber Düzenlilik Denetimi Rehberi çerçevesinde düzenlilik denetimi ile birlikte kısmen uygulanmaktadır. Bu 6085 sayılı Kanunda yer alan düzenlilik denetiminin mali denetim ve uygunluk denetimi çerçevesinde yapıldığı hükme bağlanmıştır.

##### **1.3.4.1. Düzenlilik Denetimi**

Mali denetim ile uygunluk denetiminin oluşturduğu düzenlilik denetimi 5018 sayılı Kanun’da düzenlenmemiş ancak 6085 sayılı Kanun’da kavramsal olarak düzenlenmiştir. Harcama sonrası yapılan ve mali denetim ile uygunluk denetiminin oluşturduğu düzenlilik denetimi 6085 sayılı Kanununun 36’ncı maddesinde; “*kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile yılsonu mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespit edilmesi ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi*” şeklinde tanımlanmaktadır.

Kanundaki tanımlamadan, düzenlilik denetimi gerçekleştirilirken mali denetim ile uygunluk denetiminin beraber yürütüldüğü, kamu idarelerine ait iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri ile hesap ve işlemler sonucunda oluşturulan mali tablo ve raporların doğruluk ve güvenilirliğinin mevzuat açısından uygunluğunun denetlenmesi içermektedir. Bu sebeple düzenlilik denetimi, kapsam olarak oldukça geniş ve yasal, ekonomik ve sosyal açıdan ciddi sonuçlarının olduğu bir denetim türüdür (Ela & Türkyener, 2015: 33). Düzenlilik denetimi mali denetim ve uygunluk denetimi olmak üzere ikiye ayrılmakta ve bu iki denetim çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.

#### 1.3.4.1.1. Mali Denetim

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 2'nci maddesinde düzenlenen mali denetim, “*kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi*” olarak ifade edilmektedir.

Mali denetim aşağıda yer verilen üç aşamada gerçekleştirilir (Bayar, 2005: 67-69):

(a) Muhasebe düzenliliği veya kayıt düzeni olan birinci aşama işlemlerin hesaplara, muhasebe standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin içeriğine uygun olarak yansıtılmasının tespit edilmesidir. Hesap yargısı ile doğrudan bağlantılı olan mali denetimin bu aşamasında, işlemlerin hukuka uygunluğunun saptanmasında öncelik doğru muhasebeleştirme işlemlerine sahip olmaktır. Gerçekleştiği tarihte olmuş ve bitmiş olan işlem, sonraki tarihlerde uygulanan denetimlerde ancak defter ve belge kayıtları üzerinden takip edilip izlenebilir.

(b) Mali denetimin ikinci aşamasını mali rapor ve tabloların güvenilirliği oluşturmaktadır. Bu aşama, mali tablo ve raporların hazırlanmasında muhasebe verilerine uygunluk durumu ile kamu idaresinin mali durumuna ilişkin bilgilerin açık, doğru ve samimi olacak şekilde yansıtılmasının saptanmasıdır. Bu aşamanın tipik örneği, TBMM'ye sunulan genel uygunluk bildirimini oluşturmaktadır.

(c) Mali denetime ilişkin üçüncü aşamayı oluşturan mali analiz, kamu idaresine ait mali tablo ve raporların incelenmesi ve yorumlanmasıdır.

Bu denetim, birbirini izleyen dönemler itibarıyla yapıldığından bir denetim döngüsü görüntüsüne sahiptir. Mali denetim, muhasebenin doğruluk ve tutarlılığının incelendiği ilk aşama dışında, yargılama ile ilgili bir ilişkisi söz konusu değildir.

Burada temel olan, kamu idareleri tarafından yıllık düzenlenen mali tablolarda belirtilen bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun şekilde düzenlenmesinin ortaya konulmasıdır. Ancak özel kesime ilişkin muhasebe mevzuatı ile kamu kesimine ilişkin muhasebe mevzuatı çoğunlukla aynı olmakla beraber birbirinden farklı hesap gruplarını da içermektedirler. Örnek olarak, banka, kasa vb. hesaplar her iki mevzuatta da aynı iken kamu kesimine ait mali tablolarda emanet karakteri olan hesaplar

çalışabilmektedir. Ancak, denetim sonucunda görüş bildirme her iki kesimde de aynı temellere dayanmaktadır (Kılıçaslan, 2019: 91).

#### **1.3.4.1.2. Uygunluk Denetimi**

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 2'nci maddesinde düzenlenen uygunluk denetimi *“kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi”* ifade etmektedir.

Uygunluk denetimi mali boyutu olan işlemleri kapsadığı gibi kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin olan ancak mali boyutu olmayan işlemlerin de olduğu yaygın bir denetim alanını kapsamaktadır. Bu kapsamda belirlenecek herhangi bir konu üzerinde, konu bazlı uygunluk denetimi yapılabilmektedir. Denetlenen konu veya konuların bir bütün olarak uygunluk durumuna ilişkin yapılan bu denetimler sonucunda denetim görüşünü de içeren *“uygunluk denetimi raporu”* ile kamu zararına ilişkin *“yargılamaya esas raporlar”* düzenlenmektedir (Taytak & Bahtiyar, 2015: 273).

Uygunluk denetimi, yasal mevzuata veya kurumun üst yönetimi tarafından düzenlenen yönetmelik, talimatname gibi mevzuat düzenlemelerine uygun davranılma durumunu incelemektir. Uygunluk denetimi kullanıldığı alanlar açısından kapsamı geniş olan, ancak denetimin özü olarak kapsamı en dar olan denetimdir (Başpınar, 2005: 39).

Denetlenen kuruluşlara ilişkin faaliyetlerin kurumun yetkilerine, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk durumunun denetlenmesi Sayıştay'ın sorumluluğu ile ilgilidir. INTOSAI (Yüksek Denetim Kurumları Örgütü) denetim standartları kapsamında uygunluk denetimi faaliyeti, kamu idarelerinin işlemlerinin, uymak zorunda buldukları yasa ve mevzuat düzenlemelerine uygun yapılan bir denetim türü olarak tanımlanmaktadır. Bu denetim, düzenlilik denetimi ile birlikte yürütülebileceği gibi düzenlilik denetiminden ayrı şekilde de gerçekleştirilebilmektedir. Mali denetimden bağımsız olarak yapılan uygunluk denetimi, bir veya birden fazla kamu idaresi tarafından belirlenen bir konu veya hususun kanun ve düzenlemelere uygunluğunun incelenmesidir. Böyle bir uygunluk denetiminin konusunu, belli bir harcama, gelir veya mal işlemi oluşturabileceği gibi belli bir proje de oluşturabilir. Sayıştay'a TBMM tarafından gelen inceleme talepleri de yine bu kapsamda değerlendirilmektedir (Aksoy, Geçgel, & Öz, 2018: 76).

Uygunluk denetimi yalnızca Sayıştay tarafından kullanılan bir denetim türü olmamakla beraber, idarelerde oluşturulan ve iç denetim niteliği taşıyan teftiş kurulları tarafından esas alınan ve bununla birlikte eski Sayıştay Kanununun temelini oluşturan bir denetim türüdür. 6085 sayılı Kanun ile denetim faaliyeti uygunluk denetimini de kapsayan daha geniş standartlarda uygulanmaktadır. (Kılıçaslan, 2019: 91).

6085 sayılı Kanun ile uygunluk denetimi faaliyetine getirilen en önemli yenilik, bütün işlemlerin incelenmesine ilişkin zorunluluğun kaldırılarak yerine örneklem yapma yetkisinin getirilmiş olmasıdır. Burada esas amaç, uygunluk denetiminin mali rapor ve tablolara ilişkin doğruluk ve güvenilirliğin denetlenmesinde bir araç olarak görülmesidir. Avrupa Birliği Sayıştay'ı ile birlikte birçok Sayıştay aracılığıyla ayrı bir denetim olarak uygulanan Bilişim Sistemleri Denetimi, bir denetim türü olarak ülkemizdeki Sayıştay tarafından uygulanmamakla birlikte Düzenlilik Denetimi Rehberi kapsamında kısmen düzenlilik denetiminde uygulanmaktadır. (Keklikoğlu, 2012: 21,24).

Kamuda yürütülen denetim faaliyetlerinin temel işlevi, mali denetim veya uygunluk denetiminden hareketle onay vermek olmakla birlikte; bu gelirin elde edilmesi ve harcamalarının yasal gerekliliklere uygun olması, finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin kontrol edilmesinin planlı ve detaylı bir şekilde yapılarak zorunlu sorumlulukların gerçekleşmesine katkı sağlamaktır (Özmen, 2017: 13).

#### **1.3.4.2. Performans Denetimi**

Performans denetimi, kapsam ve nitelik olarak düzenlilik denetimlerinden ayrı başkaca denetim araçları ile tekniklerinin kullanılmasını zorunlu hale getiren geniş kapsamı olan bir denetim faaliyetidir. Bu sebeple, denetim uygulamalarında birçok değişik disiplinler ile araçlardan yararlanılması bir zorunluluk olmaktadır (Candan, 2009: 9).

Genel olarak performans denetimi, kamudaki kaynak yönetimine ilişkin kaliteyi ve iyi yönetim uygulamalarını tespit ederek geliştirmek amacıyla kamu yöneticilerini desteklemek, kamu kesiminde hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesini sağlamak, kamu mali yönetiminde sürekli olarak gelişmeyi ve reform çabalarını desteklemek amaçlarıyla öne çıkan bir denetim faaliyetidir. Denetlenen kamu kurumlarındaki performans denetiminin amaçları ise, maliyetlerin azaltılarak tasarruf yapılması,

hizmetlerin yüksek kalitede sunulmasının sağlanması ve yönetim ile organizasyon süreçlerinin geliştirilmesi, kurumsal hedeflere maliyet-etkin yöntemlerle ulaşılmasına ilişkin yapılacak iyileştirmeler için yol göstererek performanslarını artırmaya çalışmak olarak özetlenebilir. Bu denetim faaliyetinin temel işlevlerinden biri, yönetimin geliştirilmesine destek olup, yüksek denetim kurumlarına ait performans denetimleri aracılığıyla kamu kesiminde performans odaklı yönetimin egemen kılınmasında, reformların teşvik edilerek yönetimde etkinliğin sağlanmasında önemli roller üstlenmektedir (Akyel & Köse, 2010: 20-21).

#### **1.3.4.3. Konu Denetimi**

Sayıştay Kanununun 6'ncı maddesinin 4'üncü fıkrasında konu denetimi "*Sayıştay, kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarını, hesap veya faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibariyle denetleyebileceği gibi sektör, program, proje ve konu bazında da denetleyebileceği.*" şeklinde ifade edilmiştir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile uluslararası denetim standartlarındaki denetim esaslarına göre gerçekleştirilen bir denetim faaliyeti olan konu denetimi; iyi yönetim ve şeffaflık ile hesap verebilirliğin sağlanması için kamu idarelerine ait sistem, program, faaliyet, taahhüt ve projelerinin tarafsız ve sistematik bir incelemesidir. Bu denetim etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik amaçlarını içerebilen, konusu açısından birden fazla kurumu veya sektörü kapsayabilen ve seçilen alanın ayrıntılı bir şekilde incelenmesini sağlayan bir denetim yaklaşımını ifade etmektedir. Denetimler, kurumlara ilişkin faaliyetlerin iyi yönetim ilkelerine uygunluk bakımından denetlenmesini ve yasal çerçevenin denetlenen kurumun performansına olan etkisini de içerebilir. Bu açıklamalar çerçevesinde konu denetimi faaliyetinin amaçları (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2021: 1);

- Kamudaki kaynak yönetiminin kalitesini artırarak maliyetlerin azaltılmasını sağlamak,
- İyi yönetim açısından kamu yöneticileri ile kamu yönetiminde gelişmeyi desteklemek ve teşvik etmek amacıyla kamu kesiminde hesap verme sorumluluğuna ilişkin gelişme sağlamak,
- Sunulan hizmetlerin kalitesini artırarak çevreye daha duyarlı ve sürdürülebilir bir kalkınmayı teşvik etmek,

- Yönetim ile organizasyon süreçlerini geliştirerek kurumsal amaçlara maliyet-etkin bir şekilde ulaşılmasını sağlamak amacıyla destek olmaktır.

#### **1.3.4.4. Bilişim Sistemleri Denetimi**

Bu denetim; bilgi sistemlerine ilişkin gizlilik, erişilebilirlik, güvenilirlik, verimlilik, etkinlik ve uygunluk ölçütleri kapsamında incelemenin yapılması ve değerlendirilmesini ifade etmektedir. Bağımsız denetim faaliyeti şeklinde yürütülüp raporlaması yapılabileceği gibi, düzenlilik veya performans denetimi faaliyetini gerçekleştirmenin bir parçası veya tamamlayıcısı olarak da gerçekleştirilebilir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2022).

Günümüzde kamu kesiminde yapılan denetim faaliyetinde, veri yoğun olarak faaliyet gösteren kamu idarelerine ilişkin denetimin yalnızca belgeler üzerinden gerçekleştirilmesi zaman ve insan kaynağı bakımından imkânsız hale gelmiştir. Bu sebeple, hesap ve işlemler açısından büyük ve geniş kurumlarda yapılan incelemeler bilişim sistemleri denetimi aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Bu denetim faaliyeti, bir kamu idaresine ait bilişim sisteminin, idarenin amaçları ile hedeflerine ulaşmasını sağlayacak, iç kontrol sistemlerine ilişkin hata ve usulsüzlükleri engelleyecek, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yeterlilikte olup olmadığının denetimidir (Özmen, 2017: 14).

Bilginin toplanması, işlenmesi, ağlar aracılığı ile iletilmesi ve kullanıcıların hizmetine sunulmasında faydalanılan, iletişim ve bilgisayar temelli teknolojileri içeren tüm teknolojiler için “bilişim teknolojisi” ifadesi kullanılabilir. Kurumlar tarafından bilişim teknolojileri, bilgi varlıklarına ilişkin değeri arttıran ve kurum amaçlarının yakalanmasına ilişkin stratejilerinin tamamlayıcı parçası olarak görülmektedir. İşletim sistemleri, ağ sunucuları ile diğer uygulamaların hedeflendiği şekilde işlememesi kurum çalışanları ile birlikte hizmetten yararlananları da etkilemektedir. Bu durum kurumun rutin veya kritik faaliyetlerini yürütemez hale gelmesine sebep olabilmektedir. Bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişme, kamu hizmetlerine ilişkin beklentilerin düzeyini de etkilemektedir. Bu nedenle artık teknolojinin yenilenmesi yeterli olmamakta, iş yapma anlayışı ile iş süreçlerinde çağın ihtiyaçlarına uygun değişikliklerin yapılması gerekmektedir (Yıldız, 2007: 173-174).

Bilişim teknolojisinde yaşanan hızlı gelişmeler ile denetim alanında yeni fırsatlar ortaya çıkmaktadır. Kamu kurumlarında yapılan faaliyet ve işlemler bilişim teknolojileri aracılığıyla yürütülerek kaydedilmekte ve saklanmaktadır. Kurumlar tarafından geliştirilen sistemlerin amaca uygun, bilginin yeterli bir şekilde doğru zamanlı ve ekonomik maliyetle olacak şekilde üretebilmesini sağlamak ve bilginin güvenilirliğine ilişkin etkili ve uygun kontrollerin kurulması zorunluluğu, bilişim yönetimi ve teknolojisine ilişkin alanın denetimini önemli kılmaktadır. Bu denetiminin temel amacı, kuruluşun mali tablolarının hazırlanması aşamasında kullanılan bilgisayar donanımları ile uygulamalarının incelenmesidir. Bilişim teknolojisine ait ortamdaki risklerin tespit edilmesi ve olası risklerin ortadan kaldırılabilmesi için gerekli iç kontrol sisteminin oluşturulması denetçinin yetenekleri kapsamında değerlendirmesi gereken bir alanı oluşturmaktadır. Bilişim sistemleri denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi esnasında bilgisayardan yararlanmayı gerektiren bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanılarak başta zaman olmak üzere farklı alanlarda yaratılacak tasarrufa ek olarak, manuel gerçekleştirilmesi zor alanlarda denetim yapma imkânı sağlaması ve denetim faaliyetlerine olan güveni ve kaliteyi artırması oldukça önemlidir (Köse, 2007: 123).

## İKİNCİ BÖLÜM

### DEVLET MUHASEBESİ

Muhasebe kavramı, mali işlem ve olayların parasal olarak kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, analiz edilmesi, yorumlanması ve raporlanması süreci şeklinde tanımlanabilir (Acar & Tetik, 2005: 8). Bu tanımdan hareketle devlet muhasebesi, kapsamda yer alan idarelerin yürüttükleri faaliyetler sonucunda oluşan mali nitelikli işlemlerin toplanması, kaydedilmesi ve raporlanması ile ilgili kişi ve kurumların bilgilendirildiği bir bilgi sistemi şeklinde tanımlanabilir.

#### 2.1. Devlet Muhasebesi Kavramı

Devlet, insanların toplu yaşamlarında başvuruda buldukları örgütlenme ve siyasal bir organizasyon şeklinde tanımlanmakta ve ulusal sınırlar içinde yaşayan insanların ortak ihtiyaçlarının karşılanması devletin öncelikli amacı olarak kabul edilmektedir (Gül, 2008: 3). Dolayısıyla devlet, toplu halde yaşayan insanların ortak toplumsal ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik kurulan bir örgüttür. Toplumsal ihtiyaçları yerine getirmek amacıyla kamu hizmetleri araç olarak kullanılmakta ve harcanmaktadır. Harcamalarını finanse etmek amacıyla belirli nitelikteki mali kaynaklara gereksinim duyan ve gelir elde eden devlet, gelir ve giderlerinin kaydını yapmalı, yerine getirilen hizmetlerin maliyetini belirleyerek verimliliği test etmeli ve sonuç olarak analiz ederek karar verici durumda olan yöneticilere sunulmasını ancak sağlıklı olarak işleyen devlet muhasebesi ile sağlayabilecektir (Turan, 2006: 2). Devlet muhasebesi, yukarıda kavram olarak anlatılan ve toplumun ihtiyaçlarının yerine getirilmesinde gelir ve giderlerin kontrolünün yapılması amacıyla kullanılan bir sistemdir. Bu sistem ile birlikte kamuda elde edilen gelirler ile yapılan harcamalara ilişkin gerekli bilgilere ulaşılabilmektedir.

Devlet muhasebesinin genel muhasebe kavramı çerçevesinde tanımı; devlete ait para ile ifade edilen, kısmen ya da tamamen mali niteliği olan tüm faaliyetler ile varlıklar ve yükümlülüklerin kaydının yapılması, sınıflandırılması, özetlenmesi ve yorumlanması sonucunda ilgili kişiler ile kurumlara rapor edilmesi şeklinde yapılabilir. Devlet muhasebesi, devlete ait ekonomik sonuçları olan mali nitelikteki işlemler ile faaliyetlerin izlendiği, kaydedildiği ve raporlandığı bir bilgi sistemidir (Öz, 2007: 4-7).

Ticari muhasebe ile kamu veya devlet muhasebesinin tarihsel gelişimi açısından gelişimi, ülkelerin ekonomik ve siyasi gelişmişlik seviyelerine paralel bir ilerleme

göstermiştir. Bu sebeple, ülkelerin siyasi ve ekonomik düzeylerinde oluşan değişiklikler kamu yönetimi anlayışındaki değişiklikleri de beraberinde getirmiştir (İspir, 2011: 9).

## **2.2. Devlet Muhasebenin Amacı ve Kapsamı**

Devlet muhasebesinin en önemli amacı, kapsamdaki kamu kuruluşlarına ait bir mali yıla ilişkin faaliyet sonuçlarının bütçelenmiş gelirler ile giderlere uygunluk durumunun kontrolünü sağlamasıdır. Devlet muhasebesi bu amaca ilişkin olarak mali yılda gerçekleşen gelirler ile giderlerin tespitini yaparak faaliyet sonuçlarını raporlama şeklinde ortaya koyar. Böylece, faaliyet ve işlemler güvenilir olarak muhasebeleştirilir ve hesaplar ile kayıtların muhasebenin genel kabul görmüş ilkeleri kapsamında standartlara uygun tekdüzen bir şekilde ilgililere sunulması sağlanır (Yar, 2009: 30). Bunun yanında devlet muhasebesi, kamu kaynaklarının kullanılmasına ilişkin hesap tutmayı kolaylaştıran ve kamu fonlarını yöneten yöneticilerin bu fonların kullanılmasına ilişkin hesap vermelerine imkân sağlayan bir araçtır (Gül, 2008: 4). Dolayısıyla yukarıdaki görüşlerden hareketle devlet muhasebesi, kamu kuruluşlarının gelir ve giderlerinin kontrolünün yapılmasını, hesapların ilgililere sunulmasını ve yöneticilerin aldıkları kararlara ilişkin hesap verebilmesini amaç edinen bir bilgi sistemidir.

Devlet, muhasebeye özel teşebbüsler ile şirketlerin duyduğu ihtiyaçtan daha fazla ihtiyaç duymaktadır. Çünkü devlet, özel sektörün sermaye sahiplerine ya da hissedarlarına kar sağlamak yerine toplumun refahını sağlamayı amaçlamaktadır. Dolayısıyla çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirlerin ölçülü bir şekilde harcanması bir gerekliliktir. Kontrollü olarak yapılmayan devlet harcamalarının iktisadi kalkınmayı engellemesi ve toplumun hükümete olan inancını yok etmesi söz konusu olacaktır (Gür Taflan, 2008: 11-12).

Devlet muhasebesi kapsam olarak, mali yapıyı oluşturan idarelerin, kamu harcamalarını gerçekleştirme ve kamuya ilişkin gelirleri elde etmesi faaliyetleri sonucunda oluşan fon kullanımlarının izlenmesinden oluşmaktadır (Dağ, 2022:27).

Ülkemizdeki devlet muhasebesinin kapsamı, merkezi yönetim kapsamında yer alan kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünden oluşmaktadır.

### **2.3. Devlet Muhasebesinin İşlevleri**

Kamu mali yönetiminde muhasebenin etkin ve kilit bir rolü bulunmaktadır. Kamu mali yönetimlerini yeni baştan yapılandırma çalışması içinde bulunan ülkelerin, reform çalışmalarına ilk olarak muhasebe sistemlerine düzeltme yapmakla ve böylece daha doğru, daha güvenilir bilgi verebilir duruma getirmeye çalışmakla başlamaları tesadüf değildir. Devlet muhasebesi, işlev olarak hükümetlere ait mali politikalara ilişkin kaydetme ve raporlama işlevini yürütür. Bundan dolayı mali hesap verilebilirlik ile saydamlık devlet muhasebesinin en önemli unsurunu oluşturmaktadır. Bu açıdan bakıldığında muhasebe, kamu kaynaklarının nerede ve nasıl kullanıldığına ilişkin hesap tutmayı kolaylaştıran ve yöneticilerin kendilerine verilen yetkiler çerçevesinde kamu fonlarını kullanmalarına ilişkin hesap verebilmelerini sağlayan son derece önemli bir araçtır. Doğru tasarlanmış yönetim bilgi sistemi sayesinde yöneticiler, güvenilir ve yeterli bilgileri içeren raporlara erişebilmekte ve hesap verme yükümlülüklerini yerine getirebilmektedirler (Karaarslan, 2005: 2). Kamu yönetiminde devlet muhasebesinin en önemli işlevi, kamunun mali nitelikli işlemlerinin kaydının ve raporlamasının yapılarak mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin yerine getirilmesine yardımcı olmasıdır.

Günümüz şartlarında kamu idarelerinin artan görev ve yetkileri dolayısıyla işlerin daha başarılı bir şekilde yerine getirilebilmesi ancak bazı yönetim tekniklerinin kullanılması ile mümkün olabilmektedir. Dolayısıyla yönetim birimleri, ekonomik ve mali yapıya ait muhasebe verileri olmaksızın ve karar geliştirilmeksizin yönetilememektedir (Gür Taflan, 2008: 13).

### **2.4. Devlet Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi ile İlgili Görüşler**

Devlet muhasebesinde devlete ait gelir ve giderlerin bütçe kapsamında izlenmesini, kaydedilmesini ve kontrol edilmesini savunan klasik görüş ile devlete ait gelir ve giderlerin yanında borç ve alacaklar ile malvarlığının da kapsama alınmasını ve muhasebeleştirilmesini savunan modern görüş olmak üzere iki görüş bulunmaktadır.

#### **2.4.1. Devlet Muhasebesinde Klasik Görüş**

Klasik devlet muhasebesi anlayışı çerçevesinde devlet muhasebesinin amacı, devlete ait gelir ve giderlerin bütçe hüküm ve usulleri kapsamında izlenmesi, kaydedilmesi ve kontrolünün yapılmasıdır. Devlete ait maddi varlıklar ile maddi olmayan varlıkların, borç ve alacakların muhasebe sistemi içerisinde kayda alınmadığı bu sistem

için “bütçe muhasebesi” şeklinde değerlendirme yapılması mümkündür (Öz , 2007: 11). Dolayısıyla bu sistemde devletin mal varlığı göz ardı edilerek yalnızca gelir ve giderleri izlenmektedir. Duran varlıklara ilişkin yapılan kayıt yalnızca kâğıt üzerinde yapılmakta ve bu sebeple muhasebeye yansımadığından sağlıklı bir sistem ortaya çıkmamaktadır (Gazioğlu, 2007: 14).

Klasik devlet muhasebesinde temel amaç, devletin gelir ve giderlerinin bütçeye uygun olarak kontrolünün sağlanmasıdır. Bu sebeple devletin nakit hesabı dışındaki mal varlığının devlet muhasebesi içine girmemesi klasikler tarafından aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir (Çetinkaya & Yıldırım, 2006: 34).

- Devletin elinde bulunan mal varlıkları üzerinde tasarruf yetkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla devletin tasarruf yetkisinin bulunmadığı eski eserler ve müzeler gibi mallar özel mülkiyette olduğu gibi satılamaz ve kiralanamazlar. Bu durumda devletin mal varlığına ilişkin bir değişim söz konusu olmadığından muhasebesinin de tutulması mümkün değildir.

- Klasiklerin devletin mal varlığına sahip olması durumunda tehlikeli buldukları unsur, devlette mal varlığı muhasebesi düşüncesinin devleti mal varlığını arttırmaya yönelterek zoraki sosyalizme yönlendirebilecek olması ihtimalidir. Nihayetinde devletin temel görevi mal varlığını arttırmak değil var olan mal varlığını korumak ve kullanmaktır.

- Bütçe ve mal varlığına ilişkin muhasebe birbirinden farklıdır. Dolayısıyla bütçe ve mal varlığı hesaplarının bir arada gösterilememesinin nedeni bütçenin gerçek olmayan değerleri, mal varlığı muhasebesinin gerçek değerleri göstermesinden kaynaklanmaktadır. Bundan dolayı gerçek ve tahmini değerler bir arada izlenemez.

- Devletin nihayetinde çok fazla olan menkul ve gayrimenkullerinin bir arada gösterilmesi daha karmaşık bir sistemi gerektirmektedir. Devlete ait tüm malların sayımı ile envanterinin yapılması, değerlerinin belirlenerek amortismanlarının hesaplanması küçük devletlerde yapılabilir ancak büyük devletlerde mümkün değildir.

#### **2.4.2. Devlet Muhasebesinde Modern Görüş**

Klasik devlet muhasebesinin aksine modern görüş çerçevesinde devlet muhasebesi, devletin gelir ve giderlerini, devletin borç ve alacakları ile malvarlığını kapsama almakta ve muhasebeleştirilmektedir (Öz , 2007: 13). Devlet tarafından yürütülen

faaliyetler sebebiyle devletin borçlu veya alacaklı olmasının yanından malvarlığına sahip olması son derece doğaldır. Ancak bütçe işlemlerinin muhasebesi ile malvarlığının muhasebesi nitelik açısından birbirinden farklıdır. Örnek olarak, devlet tarafından satın alınan bir gayrimenkul bütçe açısından gider olarak nitelendirilirken malvarlığı açısından faydasından uzun dönem yararlanılacak bir varlık niteliği bulunmaktadır. Bundan dolayı devletin mali nitelikteki faaliyetlerinin izlenebilmesi için devletin malvarlığı değişimine ilişkin hesapların takip edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple günümüz devlet muhasebesi uygulamasında bütçe hesapları ile devlet muhasebesi hesapları birlikte yer almaktadır. Devlet malvarlığının devlet muhasebesi kapsamına dahil edilmesine ilişkin modern görüşü savunanların gerekçeleri (Karaarslan, 2005: 7-8);

- Devlet her ne kadar elindeki malvarlıklarının sahibi olmasa dahi bu malvarlıklarında meydana gelen değişimleri takip etmek ve topluma hesap vermek zorundadır.
- Devletin malvarlığına ilişkin hesapların niteliğinin bütçe hesaplarının niteliğinden farklı olması herhangi bir sorun oluşturmamaktadır. Bütçe hesapları ayrı bir grupta, malvarlığı hesapları ayrı grupta toplanıp, bunlara ait yardımcı hesaplar ile bağlantı kurulabilir.
- Devletin malvarlığına ilişkin muhasebe kayıtlarının tutulması devletin malvarlığını arttırma isteğini destekleyeceği düşüncesi siyasi bir görüştür. Modern görüşün bir sonucu olarak devletin malvarlığını arttırması tarihsel bir olgudur.
- Devletin bilançosunda bulunan tarihi eserlerin tam değerlerinin tespiti zor olsa da imkânsız değildir. Dolayısıyla bu kıymetlerin değerlerinin yaklaşık tespit edilmesi ve bilançoda yer alması sağlanmalıdır.
- Devletin malvarlığının tespiti, değerlemesi ve amortisman hesabının güç olması, hesaplara alınmamasına bir gerekçe oluşturmaz. Devlet malvarlığına ilişkin hesapların tutulması ve ortaya çıkan artış ve azalışların takip edilmesi, özellikle büyük devletler için önem oluşturmaktadır.

Dolayısıyla yukarıda yer alan hem klasik görüş hem de modern görüş devlet açısından devlet muhasebesi değerlendirildiğinde, klasik görüşün devletin borç ve alacakları ile malvarlığını devlet muhasebesi kapsamına almaması muhasebenin sadece bütçe kontrolünün sağlandığı bir araç olarak değerlendirilmesine yol açmaktadır. Bu sebeple de devlet muhasebesinin klasik görüş çerçevesinde sadece bütçe muhasebesi

olarak değerlendirilmesi muhasebenin kamu yönetiminin ihtiyaçlarına tam olarak cevap verememesine yol açmaktadır.

## **2.5. Devlet Muhasebesi Sistemlerinin Dayanağını Oluşturan Görüşler**

Ülkelerin gelir ve giderlerini kontrol edebilmek amacıyla kullandıkları sistemler devlet muhasebesinin gelişmesine yol açmıştır. Bu tarihsel süreç içerisinde gelişen muhasebe sistemlerinden klasik görüş çerçevesinde şekillenenler Kameral muhasebe sistemi ile Schneider muhasebe sistemi iken Constante muhasebe sistemi ile Logismografi muhasebe sistemi modern görüş çerçevesinde şekillenmiştir.

### **2.5.1. Kameral Muhasebe Sistemi**

Kameral muhasebe sistemi bir bütçe muhasebesi olması sebebiyle yalnızca nakit hareketlerinin izlendiği bir sistemdir. Sistemde muhasebe hesapları gelir ve gider hesapları olarak bütçeye uygun bir şekilde iki kısma ayrılmıştır. Sistem yalnızca kasa hareketlerinin izlenmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla devletin alacakları ve borçları ile malvarlıkları sistemin kapsamı içinde yer almamaktadır (Çetinkaya & Yıldırım, 2006:37). Kameral muhasebe sistemi eski kameral muhasebe sistemi ve yeni kameral muhasebe sistemi olmak üzere 2'ye ayrılmaktadır.

#### **2.5.1.1. Eski (Basit) Kameral Muhasebe Yöntemi**

Eski kameral muhasebe sistemi, yalnızca kasa hareketlerinin izlenmesini içermektedir. Bu sebeple devletin malvarlığında ortaya çıkan değişimler ile borç ve alacakların durumu izlenmemektedir. Sistemde kullanılan defterlerden biri kasa defteri diğer ise gelir ve gider defteridir. Gerçekleşen gelir ve gider belgeleri esas alınarak düzenlenen kasa defteri, veznedar tarafından kayıt yapılan bir defterdir. Gelir ve gider defteri ise gelirlere ilişkin tahsilatların ve giderlere ilişkin ödemelerin bütçede yer alan maddelere göre veznedar tarafından kayıt yapıldığı bir defterdir. Bu sistemdeki en büyük avantaj, sistemin işletilmesinde az sayıda personel bulunması nedeniyle maliyetin düşük olmasıdır. Sistemin sakıncaları arasında ise gelir ve gider defterinde tahakkukların gösterilmemesi nedeniyle kalanların öğrenilememesi ve her iki defterinde veznedarın kullanımında olmasından dolayı hesaplara ilişkin etkin bir denetim yapılamaması yer almaktadır (Karaarslan, 2004: 38-39).

### **2.5.1.2. Yeni Kameral Muhasebe Sistemi**

Yeni kameral muhasebe sisteminde eski kameral muhasebe sisteminde olduğu gibi iki defter kullanılmaktadır. Kasa defterinin kullanılmasında eski kameral sisteminde kullanıldığı haliyle işlem yapılırken gelir ve gider defteri eski kameral sisteminden tamamen farklıdır (Çetinkaya & Yıldırım, 2006: 39-40). Bu farklılık, gelir ve gider defterine gelir ve gider tahakkuklarının kaydının yapılabilmesi için ilave satır eklenmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Böylece gelir ve giderlerin tahakkuk ettiği halde tahsili yapılmayan gelirler ve ödenmeyen giderlerin izlenmesi imkânı sağlanmış olmaktadır. Buna ek olarak sistemde; muhasebe servisi ve kasa servisi olarak iki ayrı servis görev yapmaktadır. Muhasebe servisi gelir gider defterini tutarken kasa defteri veznedar tarafından tutulmaktadır (Karaarslan, 2005: 9-10).

### **2.5.2. Schneider Muhasebe Sistemi**

Sistem, Kameral muhasebe sisteminin ileri bir aşaması olan şeklini oluşturmaktadır. Sistem, nakit akışı ile bütçe işlemlerine yer vermekle beraber mahsup işlemleri ile bütçe dışı borç ve alacak hesaplarına da yer vermektedir. Sistemde bilanço düzenlemesi, kar-zarar hesaplarının çıkarılması sonucunda yapılmaktadır. Ancak sistemde kameral muhasebe sisteminde tutulan kasa defteri bulunmamaktadır. İşlemlere ilişkin kayıtların değişik şekillerde yapıldığı sistemde muhasebe kayıtları çift taraflı kayıt yöntemi çerçevesinde, gider yevmiyesinde yer alan ilgili sütunlara borç yazılması gereken tutar, gelir yevmiyesinde yer alan ilgili sütunlara ise alacak yazılması gereken tutar kaydedilmektedir. Sistemin en büyük avantajı, nakit işlemlerine ek olarak mahsup işlemi ve bütçe dışı borç ve alacak hesaplarının da sistemde yer almasıdır (Dağ, 2022: 32).

### **2.5.3. Constante Muhasebe Sistemi**

Sistem, Kameral ve Schneider muhasebe sistemlerindeki yetersizlikleri gidermek amacıyla modern muhasebe anlayışı çerçevesinde geliştirilmiştir. Dolayısıyla sistem, klasik muhasebe anlayışı çerçevesinde geliştirilen Kameral ve Schneider muhasebe sistemlerinin aksine, devletin malvarlığı hesaplarına da yer vermektedir (Öz , 2007: 21).

Sistem kapsamında kasa defteri nakit hareketlerinin izlenmesi için, gelir ve gider ayrıntı defteri ise gelir ve giderlerin tahakkuk aşamasındaki gelir ve gider hesaplarının kayıtlarının izlenmesi için kullanılmaktadır. Dolayısıyla sistem, bütçede yer alan gelir ve

giderlerin tahakkuk aşamasında kaydedilmesi ilkesi çerçevesinde kurulmuştur. Sistemde bütçe hesaplarına ek olarak mal varlığı hesapları da yer almaktadır. Ayrıca sistemde maddi duran varlık hesaplarının da kullanılmakta olması maddi duran varlıkların artış ve azalışlarının takip edilmesini ve mali yılın sonunda kar ve zarar durumlarının takip edilmesini sağlamaktadır (Gazioğlu, 2007: 25).

#### **2.5.4. Logismografi Muhasebe Sistemi**

Sistem, Constante muhasebe sistemi gibi bütçe hesapları ile malvarlığı hesaplarının bir arada yer aldığı bir sistemdir. Sistemde devlet hem malvarlığının asıl sahibi hem de malvarlığının yöneticisi olduğundan, devlet olarak tutulan mal sahibi hesabı ve devlet memurları olan görevliler hesabı olmak üzere iki ayrı hesap tutulmaktadır. Bütçe ve malvarlığı hesaplarının her an gösterilebildiği bir sistem olmakla birlikte devlet işlemlerine ilişkin maliyeti de göz önünde bulunduran teknik bir yapıya sahip olması Logismografi muhasebe sistemini devlet muhasebe sistemleri arasında oldukça önemli bir yere taşımaktadır (Karaarslan, 2004: 40).

#### **2.6. Devlet Muhasebesi Alanında Dünyada Yaşanan Gelişmeler**

Geçmişte devlet muhasebesinin, bütçenin hazırlanması ile uygulanması üzerine yoğunlaşmasından dolayı, bütçe yılı içerisinde gelirler ve giderlere ilişkin kayıt ve raporlama yapılması yeterli görülmüştür. Ancak zamanla hükümetlere ait mali politikaların ekonomi üzerinde artan etkileri dolayısıyla hükümetler tarafından alınan ekonomik kararlar ulusal ekonomiyi de etkilemeye ve yön vermeye başlamıştır. Böylece tüm dikkatler, hükümetlerin almış oldukları mali kararlara ilişkin kayıt ve raporlamaya diğer bir deyişle devlet muhasebesine ve mali raporlamaya yönelmiş ve bu alanda değişim ve gelişim sürecini başlatmıştır (Yakupçebioğlu, 2005: 15).

Uluslararası örgüt ve kuruluşlar tarafından bu zamana kadar mali raporlama ve devlet muhasebesi konularında geçerliliği bulunan birçok standart geliştirilmiştir. Bunlardan en çok tanınan ve uygulama alanı olanlar; Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA 1993), Avrupa Hesap Sistemi (ESA 1995), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IFAC-IPSASs) ve Devlet Mali İstatistikleridir (GFSM 2001). Birbirlerinden farklı gibi görünseler de bu standartların yeni versiyonları, eski versiyonların güncellenmesi ile birlikte diğer standartlarla ilişki kuran ve farklılıkların giderilmesini sağlayan bir şekilde oluşturulmuşlardır (Kartalıcı, 2019: 261).

### **2.6.1. Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA 93)**

Birleşmiş Milletler tarafından kullanılan Ulusal Hesaplar Sistemi; Avrupa Birliği (EU), Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Dünya Bankası (WB) ve Birleşmiş Milletler (UN) tarafından hazırlanan ulusal ekonomilerin kurumlar, sektörler ve alt sektörler bazında sınıflandırılması, akımlar, stoklar ve muhasebe kuralları, üretim hesabı, gelir dağılımı, sermaye hesabı, mali hesaplar, bilanço, dış dünya ile yapılan ekonomik faaliyetler, fiyat ve değer değişimleri, nüfus ve işgücü girdileri, fonksiyonel sınıflandırma gibi ulusal ekonominin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması amacıyla hazırlanmıştır. Sistem, yukarıda da belirtilen konular bakımından muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulması için gereken esasları içermektedir (Gülşen, vd., 2006: 13).

### **2.6.2. Devlet Mali İstatikleri El Kitabı (GFSM 2001)**

GFSM 2001, IMF tarafından Avustralya, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri ve diğer ülkelerden uzmanların yanı sıra Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, OECD ve Avrupa Komisyonundan uzmanlar tarafından hazırlanan ve tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama alanında dünya çapında ilerleme kaydetmiş, yükümlülüklerin, gelir ve giderlerin her ülkede aynı şekilde sınıflandırılmasını ve raporlanmasını amaçlayan bir düzenlemedir. Kapsam ve düzenlediği konular itibarıyla, özellikle varlıklar, yükümlülükler, gelir ve gider sınıflandırılması gibi muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken hususları içermektedir (Akçay, 2017: 165-166).

GFSM 2001 nakit esaslı raporlamayı öngören eski GFS 1986 el kitabından hareketle, tahakkuk esasında muhasebe ve raporlamaya yönelmiş olup, yeni düzenlemenin hem ESA 95 hem de SNA 93'e uygun olması için gayret gösterilmiştir (Gülşen, vd., 2006: 13).

### **2.6.3. Avrupa Hesap Sistemi (ESA95)**

Avrupa Birliğinin istatistik alanında çalışan bir kuruluşu olan EUROSTAT (Avrupa İstatistik Ofisi) tarafından AB üye ülkeleri ve aday ülkeler için karşılaştırılabilir ve aynı temelde toplanabilir istatistikler oluşturmak amacıyla hazırlanmış bir araştırma raporudur. Kapsamı ve düzenlediği hususlar itibarıyla

GFSM2001 ile paralellikler taşımaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002: 8).

#### **2.6.4. Uluslararası Muhasebe Federasyonu Kamu Kesimi**

Kamu sektör komitesi, kamu kesiminin mali yönetim, raporlama, muhasebe ve denetim konusundaki ihtiyaçlarına çözüm bulmak amacıyla oluşturulmuştur. Komitenin şu andaki temel uğraş konusunu kamu kesiminde raporlama için uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesi oluşturmaktadır. Zira hükümetlerin kaynak talepleri ve bu kaynakları kullanımları ekonomik başarılarını ve toplum içindeki vatandaşlarının refahlarını büyük ölçüde etkilemektedir. Bununla birlikte birçok ülkede kamu yöneticilerine ve dışarıdaki kullanıcılara rapor edilen mali bilgilerin niteliği yetersizdir. Mali bilgilerin niteliğindeki bu yetersizlik, mali yönetimde, ekonomik kararlarda ve hesap verme sorumluluğunda düşük standartları da beraberinde getirmektedir. Dahası kamu kuruluşlarının hesap verme sorumlulukları iyi bir mali yönetim için temel unsur olduğu gibi, mali raporlardaki şeffaflık hesap verme sorumluluğunu yerine getirmenin tek yöntemi olmasa da gerekli koşuldur (Çetinkaya & Yıldırım, 2006: 56).

Dünyada devlet muhasebesi alanında yapılan çalışmalar içinde özellikler SNA93, GFSM2001 ve ESA95 standartları devlet mali istatistiklerinin kapsamı ile devlet hesaplarının sınıflandırılması konusunda benzer düzenlemeleri içermektedir.

#### **2.7. Devlet Muhasebesi Alanında Türkiye’de Yaşanan Gelişmeler**

Dünya’da devlet muhasebesi alanında yaşanan gelişme ve değişimler 1980 sonrasına denk gelmektedir. Bu gelişmeler yalnızca devlet muhasebesi alanında değil, tüm kamu yönetimini de kapsayacak “Kamu Mali Yönetimi” kapsamında kamu kaynakları kullanılırken şeffaflık, raporlama ve hesap verilebilirlik ilkeleri göz önünde bulundurularak gerçekleştirilmiştir (Çetinkaya, 2004: 93).

Kamu kesiminde yalnızca genel ve katma bütçeli idareler tarafından uygulanan devlet muhasebesi sisteminin hukuki alt yapısı 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve bu yasa çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Devlet Muhasebesi Yönetmeliği ve Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği ile oluşturulmuştur. Devlet muhasebe sistemi ile ilgili yaşanan en büyük eksiklik ülkemiz muhasebe uygulamalarının dağınık olmasından kaynaklanmaktaydı (Aydoğdu, 2001: 212-214).

Devlet muhasebesi açısında reform olarak sayılacak çalışmalar 1995 yılında genel ve katma bütçeli idarelerin tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmesini amaçlayan ve Dünya Bankası tarafından da desteklenen Kamu Mali Yönetim Projesi ile başlamıştır. Bu kapsamda vergi daireleri de dahil olmak üzere Maliye Bakanlığına bağlı yaklaşık olarak 1600 saymanlık ve birimin otomasyonunun da kapsama alındığı say2000i Projesi tamamlanmıştır. Böylelikle, genel ve katma bütçeli idarelerin web tabanlı merkezileştirilmiş bir muhasebe sistemi için gerekli alt yapı oluşturulmuştur. (T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002: 18).

Diğer taraftan, bütçe planlama ve uygulamalarının mali yıl ile sınırlı olması, kalkınma planları ile bütçeler arasında yeterli ilişki kurulamaması, tüm mali ve yarı mali nitelikli işlemlerin bütçelerde yer almaması, bütçe uygulamalarında kamu idarelerinin inisiyatif yetkilerinin bulunmaması, kamu harcamalarında etkin bir denetimin gerçekleştirilememesi, Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetim faaliyetinin kapsam olarak dar olması, muhasebe sisteminin mali yönetim ile kamuoyuna istenilen ve yeterli düzeyde bilgi üretmemesi, mali yönetim sisteminde ortaya çıkan temel eksiklikler olarak sayılabilir. Dünyada kamu mali yönetimi konusunda yaşanan önemli gelişmeler sonucunda stratejik planlama, performans esaslı bütçe, mali saydamlık, hesap verilebilirlik kavramları öne çıkmıştır. Kamu mali yönetiminde etkinlik ve verimliliğin artırılmasını sağlayan bu gelişmeler, uluslararası standartlar ile Avrupa Birliğine adaylık sürecinde, kamu mali yönetim sisteminin üye ülke uygulamalarına uygun olarak düzenlenmesi gittikçe önem kazanan bir konu olmuştur (T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2004/1: 5).

Yukarıda yer alan sebeplerden dolayı kamu mali yönetimi sistemine ilişkin yapılan hem ulusal hem de uluslararası çalışmalar dikkate alınarak hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24/12/2003 tarihli 25326 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmış ancak tüm hükümleriyle birlikte 1 Ocak 2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu yasa ile birlikte yeni mali yönetim ve kontrol sisteminde bütçenin kapsamı genişlettilererek parlamentonun bütçe üzerinde yapılan denetiminin artırılması, mali yönetim sisteminde saydamlığın sağlanması, plan-bütçe bağının stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme ile birlikte güçlendirilmesi, etkin bir iç denetim

mekanizmasının kurulması, dış denetim faaliyetinin kapsamının genişletilmesi ve bütçenin uygulama sürecinde kamu idarelerinin yetkilerinin artırılması öngörülmüştür. Türkiye’de devlet muhasebesinde yaşanan ve devlet muhasebesini kullanan birimler arasında bulunmayan uygulama birliği 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile yerine getirilmeye sağlanmıştır. 5018 sayılı Kanun ile muhasebe sistemlerinde uygulama birliğinin sağlanması sonucunda mali raporların muhasebe sisteminden üretilerek en önemli unsur olan hesap verilebilirlik ve mali saydamlık ilkelerinin uygulanmasına ortam hazırlamıştır (T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2004/1: 5).

Diğer taraftan, özellikle muhasebe uygulamalarına yönelik olarak hesap isimleri ile işlemlerine ilişkin farklılıkların önlenmesi amacıyla standart kayıt uygulamalarına ihtiyaç duyulmuştur (Sipahi, Yanık, & Topal, 2007: 16-17). Nitekim bu amaçla 5018 sayılı Kanununun 49’uncu maddesinde genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin uygulayacağı muhasebe ve raporlama standartlarının uluslararası standartlara uygun oluşturulması için Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın bünyesinde “Devlet Muhasebe Standartları Kurulu” (DMSK) kurulması hükme bağlanmıştır.

2006 yılında kurulan Kurul tarafından muhasebe ve raporlama standartlarının hazırlanmasına kadar geçecek olan süreçte, muhasebe sistemini yönlendirecek standartların belirlenmesi ve bu standartlar çerçevesinde genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin uygulayacağı çerçeve bir hesap planının oluşturulmasına ilişkin usul ve esaslarının düzenlenmesi kapsamında, Maliye Bakanlığınca "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" hazırlanmıştır (Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği, 2008: 133).

Devlet Muhasebe Standartları Kurulunun kurulmasıyla ülkemizde kamu sektöründe tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlamaya ilişkin reform çalışmaları başlamıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından oluşturulan Uluslararası Kamu Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) tam tahakkuk esasına dayalı “Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarını (IPSAS)” yayınlamaktadır. IPSASB tarafından geliştirilen uluslararası kamu kesimi muhasebe standartları olan IPSAS’lardan yararlanarak DMSK tarafından oluşturulan devlet muhasebe standartları (DMS) Tablo 2.1’de gösterilmiştir (Kıymık, 2022: 34). Tabloda, IPSASB tarafından

yayımlanmış 41 standart bulunmakta ve bu standartlardan 30 tanesi DMSK tarafından ülkemizde uyumlaştırılarak Devlet Muhasebe Standardı (DMS) olarak yayımlanmıştır. Ülkemizde henüz uyarlanmamış 11 adet standart bulunmaktadır.



**Tablo 2. 1: Yürürlükteki DMS ve IPSAS'lar**

S.No.	IPSAS	DMS	DMS Yürürlük Tarihi
1	IPSAS 1	DMS 1-Mali Tabloların Sunulması	22.02.2008
2	IPSAS 2	DMS 2-Nakit Akış Tabloları	5.04.2008
3	IPSAS 3	DMS 3-Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar	1.07.2008
4	IPSAS 4	DMS 4-Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri	6.12.2008
5	IPSAS 5	DMS 5-Borçlanma Maliyetleri	8.02.2009
6	IPSAS 6	DMS 6-Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar	10.07.2009
7	IPSAS 7	DMS 7-İştiraklerdeki Yatırımlar	5.03.2010
8	IPSAS 8	DMS 8-Ortak Girişimlerdeki Paylar	5.02.2010
9	IPSAS 9	DMS 9-Bedel Karşılığı Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler	19.06.2010
10	IPSAS 10	DMS 10-Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama	6.06.2013
11	IPSAS 11	DMS 11-İnşaat Sözleşmeleri	10.10.2012
12	IPSAS 12	DMS 12-Stoklar	19.06.2010
13	IPSAS 13	DMS 13-Kiralamalar	19.06.2010
14	IPSAS 14	DMS 14-Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar	27.08.2010
15	IPSAS 16	DMS 16-Yatırım Amaçlı Varlıklar	10.02.2011
16	IPSAS 17	DMS 17-Maddi Duran Varlıklar	27.08.2010
17	IPSAS 18	DMS 18-Bölümsel Raporlama	16.05.2012
18	IPSAS 19	DMS 19-Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar	10.02.2011
19	IPSAS 20	DMS 20-İlişkili Taraf Açıklamaları	6.06.2013
20	IPSAS 21	DMS 21-Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü	10.02.2011
21	IPSAS 22	DMS 22-Genel Yönetime İlişkin Mali bilgilerin Açıklanması	24.11.2011
22	IPSAS 23	DMS 23-Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler	26.06.2015
23	IPSAS 24	DMS 24-Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu	26.06.2015
24	IPSAS 26	DMS 26-Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü	12.10.2017
25	IPSAS 27	DMS 27-Tarım	29.12.2017
26	IPSAS 28	DMS 28-Mali Araçlar; Sunum	24.12.2016
27	IPSAS 29	DMS 29-Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme	24.12.2016
28	IPSAS 30	DMS 30-Mali Araçlar; Açıklamalar	24.12.2016
29	IPSAS 31	DMS 31-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	20.04.2011
30	IPSAS 32	DMS 32-Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	7.05.2014
31	IPSAS 33	Tahakkuk Esaslı IPSAS'ların İlk Uygulaması	-
32	IPSAS 34	Bireysel Finansal Tablolar	-
33	IPSAS 35	Konsolide Finansal Tablolar	-
34	IPSAS 36	İştirakler ve İş Ortaklarındaki Yatırımlar	-
35	IPSAS 37	Müşterek Anlaşmalar	-
36	IPSAS 38	Diğer Kuruluşlardaki Paylara İlişkin Açıklamalar	-
37	IPSAS 39	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	-
38	IPSAS 40	Kamu Sektörü Birleşmeleri	-
39	IPSAS 41	Finansal Araçlar	-
40	IPSAS 42	Sosyal Faydalar	-
41	IPSAS 43	Kiralamalar	-

**Kaynak:** (resmigazete.gov.tr; ipsasb.org)

## **2.8. Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemleri**

Devlet muhasebesi kayıt yöntemleri modern anlamda devlet muhasebesinin başlangıcı olarak kabul edilen nakit esaslı muhasebe sistemi ile diğer kayıt yöntemleri olan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemi, uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi ve uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesinden oluşmaktadır.

### **2.8.1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi**

Nakit esaslı muhasebe sisteminde, işlemler yalnızca nakit olarak tahsil edildiğinde veya ödendiğinde hesaplara kayıt edilmektedir. Mali sonuçların raporlanması, tahsilat ve ödeme arasında oluşan fark bazında yapılmaktadır. Bir raporlama dönemi içinde oluşan nakit tahsilat ve harcamalar sonucunda bilgiler sağlanmış olmaktadır. Dolayısıyla sistemde, devlete ait mal varlığı, tahakkuk eden gelir ve giderler, devlet borçları ile diğer yükümlülükler ile taahhüt ve garantilere ait fiyat ve miktar değişimlerini kapsamamakta, kayıt etmemekte ve raporlamamaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2004: 100-101).

Nakit esaslı sistem, kapsadığı işlemlerin basitliğinden dolayı yönetilmesi kolay bir sistemdir. Sistem kapsam olarak nakit hareketleriyle sınırlı olduğundan dolayı saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerine hizmet edememektedir. Bu sebeple de nakit esaslı muhasebe sisteminin en azından bütçe uygulamasına ilişkin taahhüt ve yükümlülükleri kapsamına alması veya desteklemesi gerekmektedir (Yakupçebiöglü, 2005: 17).

### **2.8.2. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi**

Nakit esaslı muhasebe sisteminde olduğu gibi uyarlanmış nakit esaslı muhasebe sisteminde de işlemler ile olaylar elde edildikleri zaman dikkate alınmaksızın nakit tahsilat veya ödeme sırasında kaydedilmekte ve devlete ait olan varlıkları özellikle de maddi duran varlıklar, yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ile borç yönetimine ilişkin işlemler muhasebe dışında tutulmaktadır. Ancak bu sistemin nakit esasından farkı, mali yıl bitmesine rağmen, muhasebe hesaplarının mahsup dönemi olarak da bilinen belirli bir süre boyunca açık tutulması ve mahsup süresi içinde (genellikle ocak ayı) yapılan işlemlerin normal dönem içinde yapılmış gibi kaydedilmesidir. Mahsup döneminde olan ancak önceki döneme ait tahsilat ve ödemeler, önceki raporlama dönemine kaydedilir. Yeni dönem kayıtlarından, önceki raporlama dönemine ait olan ve mahsup döneminde

kayıtlara alınan yeni dönemin başındaki nakit hareketleri düşülür. Sistemde nakit esaslı muhasebe sisteminde de olduğu gibi raporlamaya esas olan tablo nakit akım tablosudur. Sistem, dönemsellik ilkesi dışında, genel olarak nakit esasının tüm eksikliklerini taşımaktadır (Kartalcı, 2019:263).

Nakit esaslı sistem ile neredeyse aynı özellikleri taşıyan uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebe sisteminin tek farkı mali yıl bitmesine rağmen mahsup dönemi içerisinde yapılan işlemler ve olayların ait oldukları dönem muhasebe kayıtlarına alınması ve yine ait oldukları dönemde raporlanmasıdır.

### **2.8.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde işlemler ve olaylar, nakit hareketlerinin zamanı dikkate alınmaksızın ortaya çıktıkları anda kayıt edilir. Gelir hesabı, nakit tahsilatın yapıldığı zaman dikkate alınmadan mali yıl süresince tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir kaydedilmesi gereken gelir işlemlerini, gider hesabı ise, nakit olarak ödeme yapılması dikkate alınmadan, mali yıl süresince tahakkuk eden giderlerin toplamını göstermektedir. Tahakkuk eden gelir ve giderlerin doğdukları mali yıl hesap ve raporlarına dahil edilmesi yaklaşımı ekonomik olaylara ait işlemlerin ait oldukları mali yılda kaydedilmesi ve raporlamasını sağlamaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002: 7).

Tahakkuk esaslı sistemde yer alan bir yükümlülük; geçmiş bir işleme veya olaya ilişkin gelecekte ortaya çıkması muhtemel giderler ile varlıklarda oluşabilecek olası azalma şeklinde tanımlanabilir. Bu manada bir yükümlülük;

- i) borç hesapları,
- ii) diğer tahakkuk etmiş giderleri (sosyal güvenlik ödemeleri dahil)
- iii) hesaplarda kayıtlı diğer borçları kapsamaktadır.

Taahhüt ve garantiler için gelecekte doğması muhtemel yükümlülüklerin kaydı nazım hesaplar kullanılarak yapılır, izlenir ve bunlara ilişkin gerekli bilgiler mali tablolarda yer alır. Bu sistem çerçevesinde üretilen bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosu mali raporları oluşturmaktadır. Bu tablolardan çıkarılacak temel göstergeler, net faaliyet dengesi, net borç verme/borç alma, nakit dengesi ve net değerdeki değişimdir. Nakit esaslı sistemden farklı bir şekilde hesaplanan bu göstergeler hükümetin ekonomik ve mali nitelikli politikalarının etkileri ile sonuçlarını raporlayarak devlet hesaplarına

ilişkin saydamlığın ve karar alan yöneticilerin hesap vermelerine temel oluşturur (Kerimoğlu, vd., 2006: 9).

5018 sayılı Kanun ile tam anlamda bir tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçilememektedir. Bu sebeple uygulanan yeni devlet muhasebesi sistemi nakit esaslı ve tahakkuk esasının karışımından oluşmaktadır. Çünkü bütçeyle ilgili tüm işlemlerin nakit esasına, bütçe dışındaki bütün mali işlemlerin ise tahakkuk esasına göre kaydı söz konusudur. Nakit esaslı ile yapılan muhasebe kayıtları ile tahakkuk esaslı muhasebe kayıtları arasındaki bağlantı yansıtma hesapları aracılığıyla gerçekleştirilmektedir (Dayar & Esenkar, 2008:279).

#### **2.8.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**

Uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde işlem ve olaylar, nakit akımlarının oluştuğu zaman dikkate alınmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişim geçirdiğinde, mübadeleye konu olduğunda, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilir (Kerimoğlu, vd., 2006: 7).

Uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre kapsam olarak daha dardır. Çünkü sistem, maddi duran varlıklar ile bunların amortismanları ile yeniden değerlendirme işlemlerini muhasebenin kapsamına dahil etmemekte ve bu durumun doğal bir sonucu olarak da raporlamamaktadır. Bu açıdan bakıldığında sistem, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolay olan bir sistem olarak görülmektedir. Diğer yandan, nakit esaslı muhasebe sistemi ile karşılaştırıldığında ise bu sistemin nakit esaslı sistemin eksikliklerini ortadan kaldırdığı ve daha kapsamlı bir yapıya kavuştuğu görülmektedir. Sistemde, mali işlemler nakit akımlarına bağlı kalmadan ortaya çıktığı anda yalnızca kaydetmekle kalmamakta, buna ek olarak, tahakkuk eden alacaklar ile borçları, ileri dönemde yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantileri de kayıt ederek raporlamaktadır. Böylece sistem, etkinlik ve performans denetimine imkân sağlamış olmaktadır (Yakupçebioğlu, 2005: 18-19).

#### **2.9. Devlet Muhasebesinde Hesapların Kapatılma Yöntemleri**

Devlet muhasebesinde bütçe hesaplarının kapatma işlemi yapılırken egzersiz yöntemi ile jestiyon yöntemi olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır. Jestiyon yönteminde bütçe hesaplarının ilgili olduğu mali yılsonu itibarıyla kapatılması söz

konusu iken egzersiz yönteminde bütçe hesaplarının bir sonraki yıl içerisinde bir süre açık tutulması söz konusudur.

### **2.9.1. Egzersiz Yöntemi**

Devlet muhasebesinde hesapların kapatılması yöntemlerinden biri olan ve “hesap dönemi yöntemi” de denilen egzersiz yönteminde bütçe hesapları mali yılsonu itibariyle kapatılmayarak bir sonraki yıl belirli bir süre açık kalmaktadır (Kıymık, 2009: 21).

Egzersiz yönteminde hesapların yeni mali yılda bir süre açık tutulmasının nedeni, ödenek ve gelir tahminlerinin bir bütün olarak değerlendirilmesinin gerekliliği ve mali yılsonu itibariyle kullanılmayan ödeneklerin kullanılan kısımlarından; tahsil edilemeyen gelirlerin ise tahsil edilmiş kısımlarından farklı olmadığı düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Bu yöntem çerçevesinde kullanılan bütçe hesaplarının kaydedilmesine uygun olan yöntem tahakkuk esasıdır. Dolayısıyla tahakkuk esasının kullanılması durumunda bütçe gelir ve giderleri, nakit hareketleri zamanı dikkate alınmaksızın ilgili oldukları dönem hesaplarına kaydedilecek ve böylece bu yöntemin uygulama alanı için gerekli olan şart da elde edilmiş olacaktır (Karaarslan, 2005: 5).

Ülkemizdeki uygulama bu yöntemin kullanılmadığını göstermektedir. Bütçe sürecinin dinamik bir yapıya sahip olması dikkate alındığında, egzersiz yönteminin bu sürece uyum sağlamasının imkânı bulunmamaktadır. Dahası bütçe hazırlanırken bütçenin yıllık olma esasının göz önüne alınması nedeniyle yöntemin ülkemiz ve diğer ülkeler tarafından tercih edilmediği görülmektedir (Mutluer, Kesik, & Öner, 2005: 253).

### **2.9.2. Jestiyon Yöntemi**

Yöntem, bir bütçe dönemine ilişkin işlemlerden bir kısmının bu dönemi aşan bir zaman içinde tamamlanabildiği ve muhasebe kayıtlarının da buna göre yapıldığı bir sistemdir. Yönetim dönemi olarak da adlandırılan jestiyon yönteminde, bir bütçe dönemi içinde tahakkuk etmesine rağmen ilgiliye ödenemeyen bir bütçe giderinin daha sonraki yıllarda ödense bile, tahakkuk ettiği yılın hesabına geçirilmesini ifade etmektedir (Çetinkaya & Yıldırım, 2006: 28).

5018 sayılı Kanun kapsamında, temelde jestiyon yöntemi benimsenmesine rağmen, gelir hesaplarında tamamıyla bu yöntem uygulanmakta ancak avans ve kredi gibi ön ödeme şeklinde yapılan işlemlerde, ödeme yapılıp mahsup işlemi yapılmamışsa avans veya kredi hesabının kapatılması işlemi bir sonraki yıla sarkmakta ve bu sebeple de avans

ve kredi işlemlerinde yönetim dönemi yöntemi uygulanamamaktadır (Mutluer, Kesik, & Öner, 2005: 255).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanun'unun "Kamu gelir ve giderlerinin yılı ve mahsup dönemi" başlıklı 51 inci maddesinin birinci fıkrasında "*Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterilir.*" ifadesi ülkemizde jestiyon yönteminin benimsenmiş olduğunu göstermektedir.

Jestiyon yönteminin niteliği itibariyle basit olması, hesapların düzenlenmesinde kolaylık sağlaması ve eski yılın bütçe sonuçlarından yararlanılarak yeni yılın bütçesinin yapılmasına imkan vermesi yöntemin faydaları olarak sayılabilir.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINDA MUHASEBE UYGULAMALARININ GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİNE UYUM DÜZEYİ: SAYIŞTAY DENETİM RAPORLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

#### 3.1. Literatür Taraması

Yükseköğretim kurumlarında Sayıştay tarafından yapılan düzenlilik denetimi konusunda alanyazında kısıtlı sayıda çalışma bulunmakta olup, bu çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Binici ve Çalıköğlü (2011) tarafından yapılan çalışmada TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliği'nin Taşınır Mal Yönetmeliği ve 5018 sayılı Kanun çerçevesinde karşılaştırması yapılarak Sayıştay denetimine etkisi ele alınmıştır. Çalışmada savunma, istihbarat ve güvenlik kurumlarında taşınır işlemleri ile muhasebe işlemlerinin bağlantı kurulmadan her kurumun kendi kod numarasını oluşturması durumunun hesap ve kayıt düzeninde saydamlık ve hesap verebilirlik ile birlikte tekdüzenin sağlanması açısından sağlıklı ve güvenilir bir durum oluşturmadığı, yönetimin ve diğer ilgililerin bilgi ihtiyaçlarını karşılaması ve kesin hesabın çıkarılması açısından temel olması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Demirbaş ve Engin (2016) yaptıkları çalışmalarında, Sayıştay'ın belediyeler üzerinde gerçekleştirdiği performans denetimlerine ilişkin 2015 yılında yayınlanan 40 denetim raporunda yer alan 289 bulguyu içerik analizi yöntemiyle incelemişlerdir. Araştırma sonucunda performans esaslı bütçe sisteminin yerleşmesi ve işlerlik kazanmasına ilişkin belediyeler nezdinde önemli sorunlar yaşandığı ve sorunların 8-10 yıldır karşılaşılan aynı sorunlar olması sorunların düzeltilmesine ilişkin şüpheye neden olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yıldırım (2020) tarafından yapılan çalışmada, sağlık hizmetlerinin sunulmasında önemli bir paya sahip olan döner sermaye işletmelerinin sağlık tesislerinde 2012-2017 yılları arasında Sayıştay tarafından yapılan düzenlilik denetimleri incelenerek kurum tarafından çözüme kavuşturulan bulgular ile çözüm bulunmayan bulguların incelemesinin yapılarak, çözüm üretilmeyen bulguların nedenlerine ilişkin görüş ve önerilerde bulunmak amaçlanmıştır. Çalışma sonucunda çözüme kavuşturulan bulgular; kira gelirlerinin tahakkuk ve muhasebeleşmesi, kira sözleşmelerine ait damga ve teminat

işlemleri, maddi olmayan duran varlıkların amortisman ve yasal paylarının hatalı hesaplanması iken, alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve gelir kalemleri başlığı altındaki bulguların mevzuatsal, bilişim sistemlerinin entegre olmaması ve personelden kaynaklı nedenlerle çözüme kavuşturulamadığı değerlendirilmiştir.

Atabay, Kavak ve Başar (2021) tarafından yapılan çalışmada kamu üniversitelerinin 2019 yılındaki Sayıştay denetim raporları incelenmiş ve raporlarda yer alan bulgular içerik analizi yöntemi ve nicel analiz ile değerlendirilmiştir. Çalışma ile bulgularda en çok 25-Maddi Duran Varlıklar, 24-Mali Duran Varlıklar ve 63-Giderler/99-Nazımlar hesap gruplarında muhasebesel hata yapıldığı görülmüştür. Çalışma sonucunda bulguların nedenlerine ilişkin farklı üniversitelerde iç denetçi, strateji geliştirme daire başkanı, mali hizmetler uzmanı ve muhasebe yetkilisi olarak görev yapan yetkililere mülakat tekniği ile sorular yöneltilmiş ve sonucunda, mali işlemlerle ilişkili görevlendirilmiş personelin mevzuat bilgisinin yetersizliği, görev dağılım ve ayrımlarının net olmaması dolayısıyla personelin sorumluluk üstlenmekten kaçındığı, işlemlere ilişkin süreç takip ve kontrol sisteminin yetersizliği, birimler arası koordinasyon eksikliği ile işlerin hatalı bir şekilde yürüdüğü gözlemlenmiştir.

Demirbaş (2022) tarafından yapılan çalışmada 2013-2018 yılları arasında devlet üniversitelerinin denetim (düzenlilik) raporlarının içerik analizi yapılarak denetim görüşünün INTOSAI tarafından belirlenen uluslararası denetim standartlarına uyumu incelenmiş ve 2013-2018 yılları arasındaki denetim raporlarında yer alan bulgular analiz edilmiştir. Yapılan araştırma ile Sayıştay düzenlilik raporlarının uluslararası denetim standartları ile örtüşmediği, hata ve hile kavramına girebilecek bulguların sınıflandırılmadığı ve denetim raporlarının muhasebenin temel kavramlarından olan süreklilik, tam açıklama ve tutarlılık ilkelerine uymadığı sonucuna varılmıştır.

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

Çakalı ve Baloğlu (2022) tarafından yapılan çalışmada Sayıştay tarafından il belediyelerinin 2015-2020 yılları arasındaki gerçekleştirilen denetimleri sonucu düzenlenen raporları incelenerek denetim raporları ile bulguların zaman içerisindeki seyri analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda özellikle taşınmazlar, katma değer vergisi, mali duran varlıklar ve kıdem tazminatlarına ilişkin farklı tespitlerin il belediyelerinde yoğun şekilde eleştiri konusu yapılan uygulamalar olduğu sonucuna ulaşılmıştır

Genç, Yanık ve Özen (2023) tarafından Karadeniz Bölgesinde bulunan 18 devlet üniversitesinin 2016-2020 yılları arasındaki Sayıştay denetimleri sonucunda elde edilen denetim bulgularının içerik analizi yöntemi ile incelendiği çalışmada; denetim görüşlerinin tüm raporlarda olumlu görüş veya açıklama paragraflı olumlu görüş verildiği görülmüştür. Denetimin yapıldığı yıllardaki bulguların başlıca konusunun; mali tablolar, kamu idaresi taşınmazları ve taşınırlara ilişkin mevzuat hükümlerine uyulmaması olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

### **3.2. Araştırmanın Amacı, Önemi ve Hipotezleri**

Çalışmanın temel amacı, Sayıştay tarafından kamu üniversitelerine yönelik gerçekleştirilen düzenlilik denetimi sonucu tespit edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulgulardan hareketle, bu hataların yaygınlık düzeyini tespit ederek ilgili mevzuat uyarınca bu hataların nedenlerini ortaya çıkarmak ve hataların önlenmesine yönelik çözüm önerileri geliştirmektir. Bu amaçla Sayıştay denetim raporlarında yer alan ve Merkez Yönetim Muhasebe Yönetmeliği kapsamındaki hesap gruplarına göre sınıflandırılan denetim bulguları yıllar itibari ile değerlendirilerek üniversitelerde sık karşılaşılan bulgular tespit edilmiş ve önerilerde bulunulmuştur.

Çalışmanın diğer bir amacını ise üniversitelerin denetim raporlarından elde edilen muhasebe hatası kaynaklı bulgular ile üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi ve mali hizmetler uzmanlarının sayıları arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık olup olmadığının incelenmesi oluşturmaktadır. Bu amaçla oluşturulan araştırmanın temel hipotezleri şu şekildedir:

H<sub>01</sub>: Üniversitelerin yaşı açısından ortalama bulgu sayısına göre üniversiteler arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

H<sub>02</sub>: Üniversitelerde istihdam edilen iç denetçi sayısı açısından ortalama bulgu sayısına göre üniversiteler arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

H<sub>03</sub>: Üniversitelerde istihdam edilen mali hizmetler uzmanı sayısı açısından ortalama bulgu sayısına göre üniversiteler arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

### 3.3. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada T.C. Sayıştay Başkanlığı resmi internet sitesinde “Raporlar” kısmında yer alan “Kamu İdareleri Denetim Raporları/Özel Bütçeli İdareler-A/” kapsamındaki 2012-2021 yılları arasında üniversitelerin denetim raporlarından elde edilen veriler nitel analiz yöntemlerinden biri olan içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Denetim raporları ile elde edilen veriler Microsoft Excel programı ile sınıflandırılarak analize hazır hale getirilmiştir. Düzenlemede ilk olarak 4166 bulgu tespit edilmiş ancak bu bulgulardan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirlenmiş muhasebe hesapları ile ilişkili olmayan 2115 bulgu değerlendirmeye alınmamıştır. Denetim raporlarının kamuoyuna açık olarak yayımlanmaya başladığı 2012 yılında 49 üniversite, 2013 yılında 58 üniversite, 2014 yılında 104 üniversite, 2015 yılında 104 üniversite, 2016 yılında 73 üniversite, 2017 yılında 85 üniversite, 2018 yılında 98 üniversite, 2019 yılında 95 üniversite, 2020 yılında 96 üniversite, 2021 yılında 99 üniversiteye ait raporlardaki muhasebe hatası kaynaklı bulgular değerlendirmeye tabi tutulmuştur. 2012-2021 yılları arasında değerlendirmeye alınan son 10 yıla ait denetim raporlarından elde edilen muhasebe hatası kaynaklı 2051 bulgu analiz edilmiştir.

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

### 3.4. Araştırmanın Kısıtları

Sayıştay’ın üniversitelere yönelik gerçekleştirdiği denetim sonucunda son 10 yıla ait denetim raporlarından elde edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulguların analiz edildiği çalışmanın ilk kısıtı çalışma 2023 yılında yapılmasına rağmen 2022 yılına ait denetim bulgularının yayımlanmamış olması nedeniyle son yıl olarak 2021 yılı

seçilmiştir. Çalışmadaki diğer kısıt, Sayıştay'ın üniversitelere yönelik düzenlilik denetiminin vakıf üniversitelerinin Sayıştay denetimine tabi olmaması nedeniyle yalnızca devlet üniversiteleri ile sınırlı olmasından kaynaklanmaktadır. Çalışmanın diğer bir kısıtı ise yıllar itibariyle üniversite sayısı artmasına rağmen üniversitelerin tamamının Sayıştay denetiminden geçmemiş olmasıdır. Örneğin 2021 yılında 126 devlet üniversitesi bulunmasına rağmen denetimden geçen üniversite sayısı 99'dur. Çalışmanın son kısıtını ise 2012-2021 yılları arasında değerlendirmeye alınan bulgulardan sadece muhasebe hatası niteliğinde olanların dikkate alınması oluşturmaktadır

### 3.5. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini Türkiye'de faaliyet gösteren devlet üniversiteleri ve örneklemi ise evrenin tamamı oluşturmaktadır. Bu kapsamda Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetleri neticesinde oluşturulan son 10 yıla ait denetim raporları incelenmiştir. 2012 yılında 104 devlet üniversitesinden 49'u, 2013 yılında 104 devlet üniversitesinden 58'i, 2014 yılında 104 devlet üniversitesinden 104'ü, 2015 yılında 109 devlet üniversitesinden 104'ü, 2016 yılında 111 devlet üniversitesinden 73'ü, 2017 yılında 113 devlet üniversitesinden 85'i, 2018 yılında 129 devlet üniversitesinden 96'sı, 2019 yılında 129 devlet üniversitesinden 95'i, 2020 yılında 126 devlet üniversitesinden 96'sı, 2021 yılında 126 devlet üniversitesinden 99'u denetimden geçmiş ve elde edilen veriler analiz edilmiştir.

**Tablo 3. 1: Yıllar İtibari ile Denetimden Geçen Üniversitelerin Oranları**

Yıllar	Üniversite Sayısı	Denetlenen Üniversite Sayısı	Denetimden Geçen Üniversitelerin Oranı
2012	104	49	47,12
2013	104	58	55,77
2014	104	104	100
2015	109	104	95,41
2016	111	73	65,77
2017	113	85	75,22
2018	129	96	74,42
2019	129	95	73,64
2020	126	96	76,19
2021	126	99	78,57
<b>Toplam</b>	<b>1155</b>	<b>859</b>	<b>74,37</b>

Tablo 3.1’de görüldüğü üzere son 10 yılda kamu üniversitesi sayısı 1155 olup bunlardan 859’u denetimden geçmiştir. Denetimden geçen üniversitelerin toplam kamu üniversitelerine oranına bakıldığında ise son 10 yılda toplamda kamu üniversitelerinin %74,37’lik kısmının denetimden geçtiği ve üniversitelerin denetiminin en fazla yapıldığı yılın tüm üniversitelerin denetimden geçtiği 2014 yılı olduğu, en az denetimin yapıldığı yılın ise 2012 yılı olduğu tespit edilmiştir.

### 3.6. Araştırmanın Bulguları

Çalışmanın bu kısmında ilk olarak 2012-2021 yılları arasında denetimden geçen üniversitelerin denetim raporlarından elde edilen muhasebe hatası kaynaklı bulgular ile üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi ve mali hizmetler uzmanları sayıları arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığı araştırılmış ve sonuçları ortaya konulmuştur. Daha sonra tespit edilen muhasebe hatası kaynaklı bulgular için 5018 sayılı KMYKK, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (MYMY) ve diğer ilgili mevzuat çerçevesinde tartışma ve önerilere yer verilmiştir.

#### 3.6.1. Denetlenen Üniversiteler ve Bulgu Sayıları

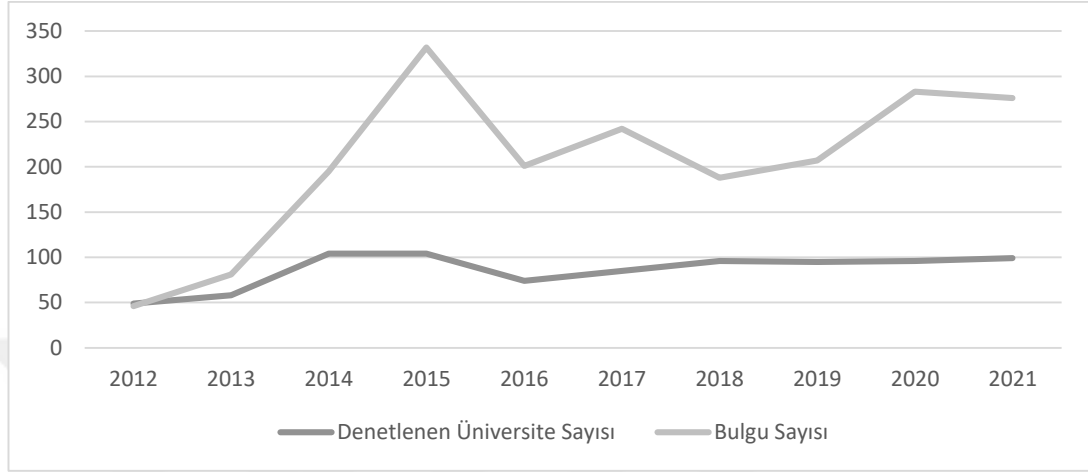
Çalışma ile Sayıştay’ın üniversitelerde gerçekleştirdiği 2012-2021 yıllarını kapsayan son 10 yıla ilişkin düzenlilik denetimi raporlarından elde edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulguların denetlenen üniversitelere dağılımı analiz edildiğinde Tablo 3.2’deki verilere ulaşılmıştır.

**Tablo 3. 2: Yıllar İtibari ile Denetlenen Üniversite ve Tespit Edilen Bulgu Sayıları.**

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

Tablo 3.2 incelendiğinde son 10 yılda 2051 muhasebe hatası niteliğinde bulguya rastlandığı görülmektedir. En fazla muhasebe hatasının kurum başına 3,19 ortalama ile

2015 yılında, en az hatanın ise 0,94 ortalama ile 2012 yılında gerçekleştirilen denetimler esnasında tespit edildiği anlaşılmıştır. Son 10 yıla ilişkin denetim raporları birlikte değerlendirildiğinde, her bir denetim raporunda ortalama 2,39 muhasebe hatası raporlandığı sonucuna ulaşılmıştır.



**Şekil 3. 1: Yıllar İtibari ile Rapor ve Bulgu Sayıları**

Şekil 3.1’de verilen denetlenen üniversitelere ait denetim raporları ile bulgu sayıları arasındaki ilişki incelendiğinde yıllar itibari ile denetlenen üniversite sayılarında gözle görülür bir değişme yaşanmazken tespit edilen muhasebe hatası kaynaklı bulgu sayısında inişli çıkışlı bir değişim yaşandığı görülmektedir.

### **3.6.2. Bulguların Hesap Grupları İtibariyle Dağılımı**

Çalışmanın bu bölümünde, kamu üniversitelerinde 2012-2021 yılları arasında gerçekleşen Sayıştay denetimi sonucunda raporlardan elde edilen bulgular hesap gruplarına göre analiz edilmiştir.

Çalışma kapsamında elde edilen muhasebe hatası kaynaklı bulgular hesap gruplarına göre sınıflandırıldığında bulgu tespit edilen hesap gruplarının yıllar itibari ile dağılımları Tablo 3.3’deki gibi oluşmuştur. Tablo 3.3.’de görüldüğü üzere denetim raporlarında yer alan bulgular hesap gruplarına göre sınıflandırıldığında toplam 23 hesap grubunda 2051 muhasebe hatası niteliğinde bulgu tespit edildiği görülmektedir

**Tablo 3. 3: Hesap Gruplarına İlişkin Bulguların Yıllara Dağılımı**

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Toplam
<b>10-Hazır Değerler</b>	1	5	9	43	19	18	21	23	42	9	190
<b>12/22-Faaliyet Alacakları</b>	11	16	16	22	21	19	11	15	17	15	163
<b>14-Diğer Alacaklar</b>	0	0	1	1	7	3	4	5	3	3	27
<b>15-Stoklar</b>	0	0	2	2	1	3	1	2	3	4	18
<b>16-Ön Ödemeler</b>	0	0	0	0	0	5	2	2	8	9	26
<b>18/28-Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları</b>	0	0	3	2	1	0	0	1	4	2	13
<b>24-Mali Duran Varlıklar</b>	1	2	9	24	19	25	17	21	14	18	150
<b>25-Maddi Duran Varlıklar</b>	20	48	60	83	55	68	68	63	61	89	615
<b>26-Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	2	1	18	19	16	17	11	7	17	12	120
<b>29-Diğer Duran Varlıklar</b>	4	3	13	22	7	18	5	5	10	11	98
<b>32-Faaliyet Borçları</b>	0	0	0	0	0	0	0	3		0	3
<b>33/43-Emanet Yabancı Kaynaklar</b>	1	0	0	11	10	15	7	2	12	18	76
<b>36-Ödenecek Diğer Yükümlülükler</b>	0	0	3	0	1	0	7	17	26	5	59
<b>37/47-Borç ve Gider Karşılıkları</b>	0	4	21	33	13	5	1	8	9	10	104
<b>38-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları</b>	1	0	9	20	7	11	6	5	13	11	83
<b>51-Değer Hareketleri</b>	0	0	0	0	0	2	3	1	15	29	50
<b>60-Gelir Hesapları</b>	2	0	0	1	0	0	0	0	0	0	3
<b>61-İndirim, İade ve İskonto Hesapları</b>	0	0	0	0	2	2	1	0	0	0	5
<b>91-Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları</b>	0	0	0	1	0	2	5	11	10	8	37
<b>92-Taahhüt Hesapları</b>	1	2	5	11	4	7	2	1	3	3	39
<b>94-Değerli Kâğıt ve Özel Tahakkuk Hesapları</b>	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	2
<b>96-Bilimsel Projeler Hesabı</b>	1		22	14	4	6	3	3	4	2	59
<b>99-Diğer Nazım Hesaplar</b>	0	0	4	23	14	15	13	12	12	18	111
<b>Toplam</b>	46	81	195	332	201	242	188	207	283	276	2051

Tablo 3.3’de yer alan veriler dikkate alındığında en fazla muhasebe hesabı kaynaklı bulgunun 615 bulgu sayısı ile 25-Maddi Duran Varlıklar Hesap grubunda; en az muhasebe hatası kaynaklı bulgunun ise 2 bulgu sayısı ile 94-Değerli Kâğıt ve Özel Tahakkuk Hesapları hesap grubunda tespit edildiği görülmektedir.

En fazla muhasebe hesabı kaynaklı bulgunun tespit edildiği yıl açısından bakıldığında 332 bulgu ile 2015 yılının; en az bulgunun ise 2012 yılında tespit edildiği ancak en az bulgunun 2012 yılında tespit edilmesinin denetlenen üniversite sayısının az olmasından kaynaklanabileceği düşünülmektedir.

Tablo 3.3.’de tespit edilen bir diğer husus, 10-Hazır Değerler, 24-Mali Duran Varlıklar, 25-Maddi Duran Varlıklar, 26-Maddi Olmayan Duran Varlıklar, 29-Diğer Duran Varlıklar hesap gruplarında her yıl en az bir tane bulgunun tespit edilmiş olmasıdır.

Tablonun ortaya koyduğu diğer bir durum ise 60-Gelir Hesapları ile 61-İndirim, İade ve İskonto Hesapları hesap gruplarında yıllar itibari ile bulgu sayısı giderek azalmış ancak diğer hesap gruplarında tespit edilen bulgu sayılarının inişli çıkışlı bir seyir izlediği gözlenmektedir.

### **3.6.3. Üniversitelerin Yaşı ile Üniversitelerde Görev Yapan İç Denetçi ve Mali Hizmetler Uzmanlarının Sayılarının Bulgulara Göre Dağılımı**

2012-2021 yılları arasında Sayıştay’ın üniversitelere yönelik gerçekleştirdiği denetim sonucunda elde edilen bulguların tespiti ile üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi ve mali hizmetleri uzmanları arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı üzerine yapılan çalışma ve farklılık testi sonucu Tablo 3.4’te gösterilmiştir.

**Tablo 3. 4: Üniversitelerin Yaşı ile Üniversitelerde Görev Yapan İç Denetçi ve Mali Hizmetler Uzmanlarının Sayılarının Bulgulara Göre Dağılımı ve Farklılık Testi Sonuçları**

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

Araştırma verilerine uygulanacak analiz türünün belirlenebilmesi için öncelikle veri seti normallik testine tabi tutulmuştur. Yapılan test sonuçlarında verilerin normal dağılım göstermediği ( $p < 0,05$ ) tespit edilmiştir. Veriler normal dağılım göstermediği için parametrik olmayan testler uygulanmıştır. Grup sayısının ikiden fazla olması sebebiyle, örneklem grubunun verilerini karşılaştırmak amacıyla Kruskal Wallis-H testi uygulanmıştır.

Tablo 3.4'e göre araştırma kapsamında incelenen 123 devlet üniversitesinden 21'inin 0-11, 50'sinin 12-17, 24'ünün 18-31, 28'inin 32 ve üzeri yaş aralığında bulunduğu tespit edilmiştir. Bu üniversitelerin ortalama bulgu sayıları incelendiğinde 0-11 yaş aralığında bulunan üniversitelerde ortalama 2,40 bulgu, 12-17 yaş aralığında bulunan üniversitelerde ortalama 2,23 bulgu, 18-31 yaş aralığında bulunan üniversitelerde ortalama 2,19 bulgu, 32 ve üzeri yaş aralığından bulunan üniversitelerde ortalama 2,75 bulgu tespit edilmiştir. Bu sonuçlardan 32 ve üzeri yaş aralığına sahip üniversitelerin ortalama 2,75 bulgu sayısı ile en fazla bulgu tespit edilen kurumlar olduğu; 18-31 yaş aralığında bulunan üniversitelerin ise ortalama 2,19 bulgu sayısı ile en az bulgu

tespit edilen üniversiteler olduğu görülmüştür. Her ne kadar böyle bir farklılık görülse de bu farklılığın istatistiki olarak anlamlı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır ( $p<0,05$ ).

Araştırmada üniversitelerde görev yapan iç denetçi sayıları ile ortalama bulgu sayıları arasında bir ilişki bulunup bulunmadığının incelenmesi amacıyla üniversitelerde görev yapan iç denetçi sayısına göre bir sınıflandırma yapılmıştır. Bu sınıflandırma ile iç denetçi bulunmadığı 31 üniversitede ortalama 2,60 bulgu, 1 iç denetçinin görev yaptığı 25 üniversitede ortalama 1,99 bulgu, 2 iç denetçinin görev yaptığı 28 üniversitede ortalama 2,14 bulgu, 3 iç denetçinin görev yaptığı 22 üniversitede ortalama 2,43 bulgu, 4 ve üzeri iç denetçinin görev yaptığı 17 üniversitede ise ortalama 2,79 bulgu tespit edilmiştir. Bu sonuçlardan en fazla muhasebe hatası kaynaklı bulgunun 4 ve üzeri sayıda iç denetçinin görev yaptığı üniversitelerde tespit edildiği; en az bulgunun ise 1 denetçinin görev yaptığı üniversitelerde tespit edildiği görülmektedir. Analiz sonuçlarına göre üniversitelerde görev yapan iç denetçi sayıları ile Sayıştay denetimi sonucunda muhasebe hatası kaynaklı ortalama bulgu sayısı arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunamamıştır ( $p<0,05$ ).

Araştırmada yer verilen diğer bir hususu üniversitelerde görev yapan mali hizmetler uzmanlarının sayıları ile muhasebe hatası kaynaklı bulguların tespit edilmesi arasında anlamlı bir farklılığın bulunup bulunmadığının incelenmesi amacıyla üniversitelerde görev yapan mali hizmetler uzmanlarının sayılarına göre bir sınıflandırma yapılmıştır. Bu sınıflandırma ile mali hizmetler uzmanının bulunmadığı 25 üniversitede ortalama 2,39 bulgu, 1 mali hizmetler uzmanının görev yaptığı 28 üniversitede ortalama 2,17 bulgu, 2 mali hizmetler uzmanının görev yaptığı 17 üniversitede ortalama 2,43 bulgu, 3 mali hizmetler uzmanının görev yaptığı 14 üniversitede ortalama 2,13 bulgu, 4 mali hizmetler uzmanının görev yaptığı 11 üniversitede ortalama 2,36 bulgu, 5 ve üzeri sayıda mali hizmetler uzmanının görev yaptığı 28 üniversitede ise ortalama 2,63 bulgu tespit edilmiştir.. Bu sonuçlardan en fazla muhasebe hatası kaynaklı bulgunun ortalama 2,63 bulgu sayısı ile 5 ve üzeri mali hizmetler uzmanının görev yaptığı üniversitelerde tespit edildiği; en az muhasebe hatası kaynaklı bulgunun ise ortalama 2,63 bulgu sayısı ile 3 mali hizmetler uzmanının görev yaptığı üniversitelerde tespit edildiği görülmüştür. Analiz sonuçlarına göre üniversitelerde görev yapan mali hizmetler uzmanlarının sayıları ile Sayıştay denetimi sonucunda muhasebe hatası kaynaklı ortalama bulgu sayısı arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir ( $p<0,05$ ).

Yapılan araştırma sonucunda üniversitelerin yaşının ve üniversitelerde görev yapan iç denetçi ve mali hizmetler uzmanları sayılarının muhasebe hatası kaynaklı bulguların tespit edilmesinde herhangi bir etkilerinin olmadığını ortaya koymaktadır.

### 3.6.4. Bulguların Hesap Grupları ve Muhasebe Hesapları İtibariyle Dağılımının Analizi

Çalışma temel olarak muhasebe hatası kaynaklı bulgulara yönelik olduğundan hesap gruplarına göre yapılan bir sınıflamanın analiz açısından daha açıklayıcı olacağı düşünülmüştür. Bu başlıkta hesap gruplarına göre bulguların tespit edildiği hesaplara ilişkin bulgulara verilen öneriler Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (MYMY) esas alınarak muhasebe kaydına ilişkin olanlar için örnek muhasebe kaydı yapılmış, diğerleri için ise mevzuata uygun yapılması gereken işlemlere yönelik açıklama yapılmıştır.

#### 3.6.4.1. Hazır Değerler Hesap Grubuna İlişkin Bulgular

MYMY'nin hazır değerler hesap grubunda yer alan ve muhasebe hatası kaynaklı bulguların tespit edildiği hesaplara Tablo 3.5'te yer verilmiştir.

**Tablo 3. 5: Hazır Değerler Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar**

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu adedi	Oran
10-Hazır Değerler	102-Bankalar Hesabı	64	33,68
	104-Proje Özel Hesabı	73	38,42
	105-Döviz Hesabı	11	5,79
	108-Diğer Hazır Değerler	29	15,26
	109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı	13	6,84
Toplam		<b>190</b>	<b>100</b>

Tablo 3.5'te Sayıştay tarafından yayımlanan denetim raporlarında hazır değerler hesap grubunda muhasebe hatası kaynaklı bulguların ilişkili oldukları hesapların bulgu sayılarına yer verilmiştir. Tabloda hazır değerler hesap grubunda toplam 190 muhasebe hatası bulgunun tespit edildiği ve en fazla bulgunun 104-Proje Özel Hesabında, en az bulgunun ise 105-Döviz hesabında tespit edildiği görülmektedir. Hesaplarda tespit edilen bulguların neler olduğu, çözüm önerileri ve muhasebe kaydı örnekleri Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği çerçevesinde açıklanmıştır.

➤ 102-Bankalar hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu, faiz gelirlerine ilişkin muhasebe kaydı yapılırken vergi stopaj kesintilerinin dikkate alınmadan brüt tutar üzerinden muhasebe kaydının yapılmasından kaynaklanmaktadır. MYMY'nin 102 Bankalar

Hesabının ‘‘Hesabın işleyişi’’ başlıklı 19’uncu maddesinin 8’inci fıkrasında; ‘‘Muhasebe birimlerinin hesaplarının bulunduğu bankalarca tahakkuk ettirilerek banka hesabına aktarılan faiz tutarları bu hesaba, tevkifat tutarları 630-Giderler Hesabına borç, faiz tutarının içinde bulunulan aya ait kısmı 600 Gelirler Hesabına, geçmiş aylara ait kısmı 181 Gelir Tahakkukları Hesabına alacak kaydedilir. Banka hesabına aktarılan tutarın tamamı aynı zamanda 805- Gelir Yansıtma Hesabına borç, 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir.’’ denilmektedir. Buna göre; brüt getiri için 600 Gelirler Hesabı alacaklı, stopaj tutarı için 630-Giderler Hesabı borçlu ve net tahsil edilen tutar için de 102 Banka Hesabı borçlandırılır. 102-Banka Hesabına gelen net gelir tutarı için aynı zamanda 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç, 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydı yapılması gerekmektedir.

**Örnek 1:** 12.05.2023 tarihinde kurumun bankada bulunan vadeli hesabına tahakkuk eden 1.000,00 TL brüt faiz gelirinin %5’ine karşılık gelen tutar için banka tarafından stopaj kesintisi uygulanmış ve banka hesabına net gelir olarak 950 TL aktarılmıştır. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kaydı;

12.05.2023			
102-Bankalar Hs.		950,00	
-Vadeli hesaplar			
630-Giderler Hs.		50,00	
-Vergi ödemeleri ve benzeri giderler			
	600-Gelirler Hs.		1.000,00
	-Mevduat gelirleri		
Faiz gelirinin tahsilat kaydı			
805-Gelir Yansıtma Hs.		950,00	
	800-Bütçe Gelirleri Hs.		950,00
	-Mevduat gelirleri		

➤ 104-Proje Özel Hesabının hatalı kullanılmasına ilişkin tespit edilen bulgunun konusunu proje özel hesaplarında yer alan dövizler için ay sonunda değerleme işleminin yapılmaması oluşturmaktadır. MYYM’nin 104-Proje Özel Hesabının ‘‘Hesabın İşleyişi’’ başlıklı 25’inci maddesinde; özel hesaplarda bulunan dövizler için ay sonlarında TCMB döviz satış kuru üzerinden yapılacak değerleme sonucunda ortaya çıkan olumlu kur farkları için bu hesabın borçlu 600 Gelirler Hesabının alacaklı; olumsuz kur farkları için ise bu hesabın alacaklı, 630 Giderler Hesabının borçlu çalışacağı hüküm altına alınmıştır. Proje Özel Hesaplarında yer alan tutarların düzenli olarak her ay sonu itibariyle

değerleme işleminin yapılmaması ile proje özel hesabına gelen tutarlar için zamanında tahsilat kaydının yapılmaması mali tabloların gerçek durumu yansıtmamasına yol açmaktadır.

➤ 105-Döviz Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu ise, kurumun banka hesabına intikal eden kuruma ait konvertibl döviz tutarlarına ilişkin bu hesabın kullanılmamasından kaynaklanmaktadır. MYYM'nin 105 Döviz Hesabının "Hesabın Niteliği" başlıklı 26'ncı maddesinde; "Döviz hesabı, muhasebe birimi veznelerince tahsil edilen veya muhasebe birimlerinin banka hesaplarına intikal eden konvertibl döviz tutarları ile bunlardan yapılan ödeme, iade ve göndermelerin izlenmesi için kullanılır." hükmüne yer verilmiştir. Bu amaçla, özellikle üniversitelerin yurtdışı veri tabanı ve benzeri ödemelerinde döviz hesabından ödeme yapılması durumunda bu ödemelerin 105-Döviz Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

**Örnek 2:** A Üniversitesi ABC veri tabanının yıllık abonelik bedeli olan 1.400 €'yu 08.05.2023 tarihinde ödemiştir. (08.05.2023 tarihinde 1€ = 21,5141₺)

1- Bankada bulunan vadesiz TL hesabından döviz hesabına aktarıma ilişkin yapılması gereken muhasebe kaydı;

8.05.2023			
108 Diğer Hazır Değerler		30.119,74	
- Diğer çeşitli hazır değerler			
103 Verilen Çek ve Gönderme Emirleri Hesabı			30.119,74
Bankadan yapılan aktarım kaydı			
105 Döviz Hesabı		30.119,74	
108 Diğer Hazır Değerler			30.119,74
- Diğer çeşitli hazır değerler			
Döviz hesabına gelen tutarın tahsilat kaydı			
103 Verilen Çek ve Gönderme Emirleri Hesabı		30.119,74	
102 Bankalar Hesabı			30.119,74
Bankadan döviz hesabına yapılan ödemenin tamamlanması			

2- Üniversite banka hesabından döviz hesabına aktarılan tutar sonrasında aynı gün ödemenin gerçekleşmesi halinde yapılması gereken muhasebe kaydı;

8.05.2023			
630 Giderler Hesabı		30.119,74	
106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı			30.119,74
Veritabanı abonelik ödemesinin yapılması			
8.05.2023			
106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı		30.119,74	
105 Döviz Hesabı			30.119,74
Ödemenin tamamlanması			

➤ 108-Diğer Hazır Değerler hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu, hazır değerler hesap grubu içerisinde yer alan hesaplar arasındaki nakit aktarımlarında bu hesabın kullanılmamasından kaynaklanmaktadır. MYMY'nin 108 Diğer Hazır Değerler Hesabının "Hesabın İşleyişi" başlıklı 37'nci maddesinde; "Muhasebe birimlerine ait ulusal para birimi cinsinden banka hesapları arasındaki para aktarımı için bankaya verilen talimatlar bu hesaba borç, 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabına alacak kaydedilir." hükmüne yer verilerek hazır değerler hesap grubundaki hesaplar arasında yapılan aktarımlarda bu hesabın kullanılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

**Örnek 3:** 14.04.2023 tarihinde kasa fazlası olarak bulunan 10.000,00 TL kurumun bankada bulunan vadesiz hesabına aktarılmıştır. Yapılması gereken muhasebe kaydı;

14.04.2023			
108-Diğer Hazır Değerler Hs.		10.000,00	
-Kasa varlığından bankaya aktarılmak üzere gönderilen tutar			
100-Kasa Hs.			10.000,00
Paranın bankaya gönderilmek üzere kasadan çıkışı			
14.04.2023			
102- Bankalar Hs.		10.000,00	
108-Diğer Hazır Değerler Hs.			10.000,00
- Kasa varlığından bankaya aktarılmak üzere gönderilen tutar			
Paranın banka hesabına aktarım kaydı			

**Örnek 4:** A Üniversitesi'nin 12.01.2023 tarihinde bankada bulunan vadeli hesabındaki 100.000,00 TL'nin vadesiz hesaba aktarımı yapılmıştır. Yapılması gereken muhasebe kaydı;

12.01.2023			
108-Diğer Hazır Değerler Hs.		100.000,00	
-Diğer çeşitli hazır değerler			
103-Verilen Çek ve Gönderme Emirleri Hs.			100.000,00
Vadeli hesaptan yapılan aktarım			
102-Bankalar Hs.		100.000,00	
- Vadesiz hesap			
108-Diğer Hazır Değerler			100.000,00
- Diğer çeşitli hazır değerler			
Vadesiz hesaba gelen tutarın tahsilat kaydı			
103-Verilen Çek ve Gönderme Emirleri Hs.		100.000,00	
102-Bankalar Hs.			100.000,00
-Vadeli Hesap			
Ödemenin tamamlanması			

➤ 109-Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgunun konusunu banka kredi kartlarıyla yapılan tahsilatların bu hesaba kaydedilmemesi oluşturmaktadır. MYMY'nin 38'inci maddesinde 109-Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabının muhasebe birimlerinde banka kredi kartları ile yapılan tahsilat ve bunlara ilişkin yapılan mahsup ve iade işlemlerinde kullanılması gerektiği belirtilmiştir. Aynı Yönetmelik'in "Hesabın İşleyişi" başlıklı 39'uncu maddesinde; "*Banka kredi kartlarıyla yapılan tahsilatlar bu hesaba borç, 600-Gelirler Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak kaydedilir. Ayrıca, bütçe gelirlerini ilgilendiren tahsilat tutarları 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç, 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir.*" hükmüne yer verilmiştir. Bu sebeple, kredi kartı ile yapılan tahsilatlarda 109 Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabının borçlu; tahsilatın banka hesabına aktarılması ile 109 Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabının alacaklı çalıştırılması gerekmektedir.

**Örnek 5:** A Üniversitesi'nin kredi kartıyla ödeme alınan yemek valör hesabına 02.05.2023 tarihinde 3.000 TL ödeme yapılmış ve bu tutar 22.05.2023 tarihinde banka hesabına geçmiştir.

1- Yemek valör hesabına gelen tutar için yapılması gereken muhasebe kaydı;

02.05.2023			
109-Kredi Kartlarından Alacaklar Hs.		3.000,00	
600-Gelirler Hs.			3.000,00
-Diğer hizmet gelirleri			
805-Gelir Yansıtma Hs.		3.000,00	
800-Bütçe Gelirleri Hs.			
-Diğer hizmet gelirleri			3.000,00

2- Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği'nin Uygulama ve Kullanılacak Hesaplar başlıklı 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında; "*Gerçekleştirilen tahsilat tutarlarının, özel kanunların verdiği yetki kapsamında yapılan düzenlemelerde yer alan hükümler saklı kalmak kaydı ile takip eden işgünü içinde; yurtiçinde yerleşik bankalar aracılığıyla kredi kartları ile yapılan tahsilatın ise azami 20 gün içerisinde ilgili kurumun kamu sermayeli bankadaki hesabına aktarılması zorunludur.*" hükmüne yer verilmiştir. 22.05.2023 tarihinde banka hesabına gelen tutar için yapılması gereken muhasebe kaydı;

22.05.2023			
102-Bankalar Hs.		3.000,00	
109-Kredi Kartlarından Alacaklar Hs.			3.000,00
Kredi kartıyla yapılan ödemenin banka hesabına geçmesi			

### 3.6.4.2. Faaliyet Alacakları Hesap Grubuna İlişkin Bulgular

MYMY'nin 12 Faaliyet Alacakları hesap grubunda Sayıştay raporlarından elde edilen bulguların tespit edildiği hesaplara Tablo 3.6'da yer verilmiştir.

**Tablo 3. 6: Faaliyet Alacakları Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar**

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu adedi	Oran
12-Faaliyet Alacakları	120-Gelirlerden Alacaklar Hesabı	24	14,72
	121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı	93	57,06
	126-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	14	8,59
22-Faaliyet Alacakları	220-Gelirlerden Alacaklar Hesabı	9	5,52
	226-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	23	14,11
<b>Toplam</b>		<b>163</b>	<b>100</b>

Tablo 3.6’da yer alan tabloda faaliyet alacakları hesap gurubunda Sayıştay denetimi sonucunda tespit edilen bulguların sayısı ile ilişkili oldukları hesaplar yer almaktadır. Tablo değerlendirildiğinde, en çok tespit edilen bulgunun 93 bulguyla 121-Gelirlerden Takipli alacaklar hesabında, en az bulgunun ise 9 bulguyla 220-Gelirlerden Alacaklar hesabında olduğu görülmektedir.

➤ 120-Gelirlerden Alacaklar hesabı ile ilişkilendirilen bulgunun konusunu kurumun alacaklarına ilişkin tahakkuk kayıtlarının yapılmaması diğer bir deyişle kurumun alacakları için gelirlerden alacaklar hesabının kullanılmaması oluşturmaktadır. MYMY’nin 120-Gelirlerden Alacaklar hesabının “Hesabın İşleyişi” başlıklı 51’inci maddesinde; “*Gelirlerden alacaklar hesabı, mevzuatı gereğince gelir olarak tahakkuk ettirilen vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirler... ile bunlardan yapılan tahsilat veya terkinlerin izlenmesi için kullanılacağı*” hüküm altına alınmıştır. Bu sebeple kira gelirleri ve kiralanan yerlere ilişkin elektrik, su ve ısıtma bedelleri benzeri kurumun peşin tahsil edilmeyen alacaklarına ilişkin tahakkuk kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Hesapla ilgili tespit edilen diğer bir bulgunun hazine yardımlarının tahakkuk kayıtlarının yapılmamasından kaynaklandığı ancak bu işlemin 2020 yılından itibaren otomatik sistem tarafından yapılması nedeniyle 2020 yılından sonraki yıllarda bu hususla ilgili bir bulgu raporlanmamıştır.

➤ 121-Gelirlerden Alacaklar hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu üniversitelerin tahsili sağlanamayan ve icraya verilen alacaklarının takip edilmesinde bu hesabın kullanılmaması oluşturmaktadır. MYMY’nin 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar hesabına ilişkin 54’üncü maddesinde mevzuat gereği tahakkuk edilen vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, diğer gelirler ve sermaye gelirleri dolayısıyla oluşan alacaklardan takibe alınan tutarlar ile bunlardan yapılan tahsilat, tecil ve terkinlerin izlenmesi için kullanılacağı ifadesine yer verilmiştir. Aynı Yönetmelik’in “Hesabın İşleyişi” başlıklı 56’ncı maddesinde; “*Takibe alınan alacakların bu hesaba borç, 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabına alacak kaydedileceği... gelirlerden takipli alacaklar hesabında kayıtlı alacaklardan, nakden veya mahsuben yapılan tahsilat tutarları bir taraftan bu hesaba alacak, 100 Kasa Hesabı veya 102 Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç; diğer taraftan 800 Bütçe Gelirleri Hesabına alacak, 805 Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir...*” hükmüne yer verilmiştir. Bu sebeple kurumun vadesinde tahsil

edilemeyen ve takibe alınan alacaklarının 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar hesabında takip edilmesi gerekmektedir.

**Örnek 6:** A Üniversitesine ait işyerini 23.03.2023 tarihinde yıllık 18.000 TL karşılığında kiralayan müstecir, 2023/Nisan ayına ait olan kira bedelini vade süresi olan Nisan ayı içinde ödememiş ve Nisan ayı kira bedeli olan 1.500,00 TL ile bir aylık gecikme faizi 37,50 TL kayıtlara alınmıştır.

1- Nisan ayı kira bedelinin gecikme faizi için yapılması gereken muhasebe kaydı

01.05.2023			
120-Gelirlerden Alacaklar Hs		37,50	
-Diğer Faizler			
600-Gelirler Hs.			37,50
Gecikme faizi tahakkuk kaydı			

2- 01.05.2023 tarihinde takibe alınan tutarlar için yapılması gereken muhasebe kaydı;

01.05.2023			
121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hs		1.500,00	
120-Gelirlerden Alacaklar Hs.			1.500,00
Alacağın takip hale gelmesi			

01.05.2023			
121- Gelirlerden Takipli Alacaklar Hs		37,5	
-Diğer faizler			
120-Gelirlerden Alacaklar Hs.			37,5
-Diğer Faizler			

3- 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar hesabında takip eden alacağın aslı ile gecikme faizinin bedeli müstecir tarafından kurumun banka hesabına 12.05.2023 tarihinde yatırılmıştır.

12.05.2023			
102-Bankalar Hs.		1.537,50	
121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hs			1.500,00
121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hs			37,50
-Diğer faizler			
Takipli alacağın tahsil edilmesi			
805-Gelir Yansıtma Hs.		1.537,50	
800-Bütçe Gelirleri Hs.			1.537,50

➤ 126-Verilen Depozito ve Teminatlar hesabına ilişkin tespit edilen bulgunun konusunu üniversitelerin doğalgaz, elektrik, su vb. abonelikleri için verilen teminatlarının bu hesapta izlenmemesi oluşturmaktadır. MYMY'nin "Hesabın Niteliği" başlıklı 60'ıncı maddesinde; "Verilen depozito ve teminatlar hesabı, kamu idarelerince bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak diğer kamu idarelerine veya kişilere bir yıldan daha az süreli verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlenmesi için kullanılır." denilerek, abonelikler nedeniyle verilen nakit teminatların bir yılın altında olması halinde bu hesapta izlenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

➤ 220-Gelirlerden Alacaklar hesabı ile ilişkili olan bulgulardan ilkinin üniversitelerin bir yıldan uzun süreli alacakları için bu hesabın kullanılmaması oluşturmaktadır. MYMY'nin 220 Gelirlerden Alacaklar Hesabının "Hesabın Niteliği" başlıklı 138'inci maddesinde; mevzuat gereği tahakkuk ettirilen ve bir yıldan daha uzun bir sürede tahsil edilmesi gereken gelirlerin izlenmesi amacıyla bu hesabın kullanılacağı hükmüne yer verilmiştir. Ancak üniversitelerin uzun süreli alacakları için alacak dosyası açılırken Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Sistemi'nde (BKMYS) 220 Gelirlerden Alacaklar hesabının kullanılmaması nedeniyle bulgu konusu sorun devam etmektedir.

➤ 220-Gelirlerden Alacaklar hesabının konusunu oluşturan bir diğer bulgu ise vadesi bir yılın altına düşen alacakların 220 Gelirlerden Alacaklar hesabında takip edilmesi ve 120- Gelirlerden Alacaklar Hesabına aktarım işleminin yapılmaması oluşturmaktadır. MYMY'nin 220 Gelirlerden Alacaklar Hesabının "Hesabın İşleyişi" başlıklı 139'uncu maddesinde; gelirlerden alacaklar hesabına kayıtlı olan tutarlardan vade süresi bir yılın altına düşen tutarlar için bu hesabın alacaklı 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabının borçlu çalıştırılacağı hüküm altına alınmıştır.

**Örnek 7:** A Üniversitesinin 23.03.2022 tarihinde aylık 1.500,00 TL olmak üzere bir yıllığına 18.000,00 TL karşılığında kiraya verdiği işyerinin takip eden faaliyet dönemine ait kira bedellerinin dönem sonu itibariyle vadesinin bir yılın altına düşmesi nedeniyle 31.12.2022 tarihinde yapması gereken muhasebe kaydı;

		31.12.2022		
120-Gelirlerden Alacaklar Hesabı - Diğer taşınmaz kira gelirleri			3.000,00	
	220-Gelirlerden Alacaklar Hesabı - Diğer taşınmaz kira gelirleri			3.000,00

➤ 226-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında tespit edilen bulgu, üniversitelerin bir yıldan uzun süreli verilen nakit teminatlarının bu hesapta izlenmemesinden kaynaklanmaktadır. MYYM'nin 226 Verilen Depozito ve Teminatlar hesabının "Hesabın Niteliği" başlıklı 142'nci maddesinde; "Verilen depozito ve teminatlar hesabı, kamu idarelerince, bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak diğer kamu idareleri veya kişilere bir yıldan daha uzun süreli verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlenmesi için kullanılır." hükmü yer almakta ve abonelikler nedeniyle verilen nakit teminatların bir yıldan uzun olması halinde bu hesapta izlenmesi gerektiği düzenleme altına alınmıştır.

**Örnek 8:** A Üniversitesi yeni açılan Meslek Yüksekokulu için 15.04.2021 tarihinde X Doğalgaz Dağıtım Şirketi'ne 1.429,00 TL doğalgaz güvence bedeli ödemiştir.

1- Doğalgaz güvence bedelinin ödenmesine ilişkin yapılması gereken muhasebe kaydı;

15.04.2021			
226-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı		1.429,00	
-Abonelikler için verilen depozitolar			
360-Ödenecek Vergi ve Fonlar			13,55
103-Verilen Çek ve Gönderme Emirleri Hs.			1.415,45
830-Giderler Hesabı		1.429,00	
835-Gider Yansıtma Hesabı			1.429,00

2- Kurum tarafından takip eden faaliyet döneminde nakit depozito bedeli karşılığında teminat mektubu verilecektir. Bu sebeple dönem sonunda vadesi bir yılın altına düşen depozito bedelleri uzun vadeli hesaptan kısa vadeli hesaba aktarılmıştır.

31.12.2022			
126-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı		1.429,00	
-Abonelikler için verilen depozitolar			
226-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı			1.429,00
-Abonelikler için verilen depozitolar			

3- 10.05.2023 tarihinde depozito bedeli güncel tutarı ile birlikte tahsil edilmiştir.

Doğal Gaz Dağıtım Sektörü Bağlantı ve Hizmet Bedellerine İlişkin Usul ve Esaslar'ın "Güvence Bedellerinin İadesi" başlıklı 9'uncu maddesinde; "1/5/2003 tarihinden sonra güvence bedeli alman müşterilerden, sözleşmesi sona eren, mekanik

sayacı ön ödemeli sayaç ile değiştirilen veya sayacına ön ödemeli sayaç dönüşüm kiti takılan müşterilerin dağıtım şirketinde bulunan güvence bedeli, tüm borçların ödenmiş olması ve nakit olarak alınan güvence bedellerinin TÜFE esas alınarak Eşitlik (2)'ye göre güncellenmesi şartıyla, talep tarihinden itibaren en geç 15 (on beş) gün içerisinde kendisine veya onun yetkili temsilcisine iade edilir.

$$\text{İade Tutarı} = \text{GB} \times \text{SE}/\text{GE}$$

*GB* : Gaz kullanım sözleşmesinin imzalandığı tarihte tahsil edilen güvence bedelini, güvence bedelinin taksitlendirilmek suretiyle alınması halinde ise tahsil edilen taksit tutarını,

*SE* : Gaz kullanım sözleşmesinin sona erdirildiği tarihin içinde bulunduğu aydan 2 (iki) önceki aya ilişkin açıklanmış olan TÜFE'yi,

*GE* : Gaz kullanım sözleşmesinin imzalandığı tarihin içinde bulunduğu aydan 2 (iki) önceki aya ilişkin açıklanmış olan TÜFE'yi, güvence bedelinin taksitlendirilmek suretiyle alınması halinde ise, taksitin tahsil tarihinin içinde bulunduğu aydan 2 (iki) önceki aya ilişkin açıklanmış olan TÜFE'yi

ifade eder." denilmektedir. Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri çerçevesinde verilen depozito bedeli güncel tutara göre şirket tarafından iade edilecektir.

GB: 1.429,00

SE: 1.241,33

GE: 513,30

Hesaplama:  $1.429,00 \times 1.241,33/513,30 = 3.455,80$

10.05.2023	
102-Bankalar Hesabı	3.455,80
126-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	1.429,00
-Abonelikler için verilen depozitolar	
600-Gelirler Hesabı	2.026,80
Güvence bedelinin güncel tutarının tahsilatı	
805-Gelir Yansıtma Hesabı	3.455,80
800-Gelirler Hesabı	3.455,80

### 3.6.4.3. Diğer Alacaklar Hesap Grubuna İlişkin Bulgular

MYMY'nin 14-Diğer Alacaklar hesap grubunda Sayıştay denetimi sonucu 140-Kişilerden Alacaklar hesabı ile ilgili toplam 27 bulgu tespit edilmiştir.

**Tablo 3. 7: Diğer Alacaklar Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar**

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu adedi
14-Diğer Alacaklar	140-Kişilerden Alacaklar Hesabı	27

➤ 140-Kişilerden Alacaklar hesabı ile ilgili tespit edilen bulgulardan ilkini kişilerden alacaklar hesabına kaydedilmesi gereken ancak kaydedilmeyen alacakların takip ve tahsilinin yapılamaması nedeniyle kişilerden alacaklar hesabının gerçek durumu yansıtmaması oluşturmaktadır. MYMY'nin 140 Kişilerden Alacaklar hesabına ilişkin 82'nci maddesinde; kamu idarelerinin faaliyet alacakları ile kurum alacaklarına dahil olmayan ancak kamu idarelerinde tespit edilen kamu zararlarından doğan alacaklar ve diğer alacakların takip edilmesi için kullanılacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu bulgunun esas olarak istifa, ücretsiz izne ayrılma gibi benzer nitelikli personel alacaklarından oluştuğu tespit edilmekle birlikte tahsilin gecikmemesine yönelik önlem alınması gerekmektedir. Bir belgeye dayandırılarak yapılan muhasebe kayıtları için alacağın doğmasını takiben tahsilat işlemlerinin yapılması da gerekmektedir.

➤ 140 Kişilerden alacaklar hesabı ile ilgili tespit edilen bir diğer bulgu ise kişilerden alacakların anapara faiz ayrımı yapılmadan muhasebe kayıtlarında takip edilmesi oluşturmaktadır. MYMY'nin 140 Kişilerden Alacaklar Hesabının 83'üncü maddesinde ayrıntılı olarak kişilerden alacaklar hesabının kullanımı açıklanmıştır. İlgili madde ile 140 Kişilerden Alacaklar hesabında takip edilmesi gereken alacakların mahiyeti sayılmış ve hesapta kayıtlı bulunan alacaklardan ilgili kanunlarında tahsil şekli hakkında özel hükümler bulunanların bu hükümlere göre takip ve tahsil edileceği, diğer alacakların ise Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre takip ve tahsil edileceği düzenlenmiştir. Anılan Yönetmelik'in 84'üncü maddesinde de bu hesapta kayıtlı alacaklar için tahakkuk ettirilen faiz tutarının da yine aynı hesapta takip edilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

### 3.6.4.4. Stoklar Hesap Grubuna İlişkin Bulgular

MYMY'nin 15-Stoklar hesap grubunda Sayıştay denetimi sonrasında 150-İlk Madde ve Malzemeler Hesabı ile ilgili toplamda 18 muhasebe bulgusu tespit edilmiştir.

**Tablo 3. 8: Stoklar Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar**

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu adedi
15-Stoklar	150-İlk Madde ve Malzeme Hesabı	18

➤ 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabına ilişkin tespit edilen ilk bulguyu genel sarf malzemelerinin ambara alındıktan sonra kullanma verilmeden kayıtlardan düşülmesi oluşturmaktadır. 5018 sayılı Kanununun 44'üncü maddesine dayanılarak hazırlanan Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 12'nci maddesinde; kamu idarelerinin bütün taşınırları ve bunlara ilişkin işlemleri kayıt altına alması gerektiği, taşınır kayıtlarının harcama birimleri bazında yönetim hesabı verilmesine imkân verecek şekilde tutulacağı ve her kaydın bir belgeye dayanma şartı zorunluluğu hüküm altına alınmıştır. Aynı Yönetmelik'in 13'üncü maddesinde; *“Taşınırlar, edinme şekline bakılmaksızın kamu idaresince kullanılmak üzere teslim alındığında giriş; tüketime verildiğinde, satıldığında, başka harcama birimlerine devredildiğinde, bağışlandığında veya yardım yapıldığında, çeşitli nedenlerle kullanılamaz hale geldiğinde, hurdaya ayrıldığında veya kaybolma, çalınma, canlı taşınırın ölümü gibi yok olma hallerinde çıkış kaydedilir.”* hükmü yer almaktadır. Ambara girdi çıktı yapılarak doğrudan tüketime verilen ve dolayısıyla sistem kayıtlarına göre ambarda malzeme gözükmeyen ancak fiili durumda ambarda malzeme olması kayıtlı durum ile fiili durum arasında uyumsuzluğa yol açmaktadır.

➤ 150 İlk Madde ve Malzemeler Hesabında tespit edilen diğer bulgu İlk Madde ve Malzeme Hesabında izlenen tüketim malzemelerinin çıkış kayıtlarının düzenli yapılmaması oluşturmaktadır. Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 30'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında *“Muhasebe kayıtlarında 150-İlk Madde ve Malzemeler Hesabı'nda izlenen tüketim malzemelerinin çıkışları için düzenlenen Taşınır İşlem Fişleri muhasebe birimine gönderilmez. Bunların yerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde üç aylık dönemler itibarıyla, diğer idarelerde ise üç ayı geçmemek üzere üst yöneticiler tarafından belirlenen sürede kullanılmış tüketim malzemelerinin taşınır II nci düzey detay kodu bazında düzenlenen onaylı bir listesi, en geç ilgili dönemin son iş günü mesai bitimine kadar muhasebe birimine gönderilir.”* denilmektedir. Bundan dolayı, tüketim malzemelerinin çıkış işlemlerinin bütün birimler itibarıyla ve üçer aylık sürelerde yapılması gerekmektedir.

➤ 150 İlk Madde ve Malzemeler Hesabı ile ilgili tespit edilen diğer bir bulgu ise hurdaya ayrılan elektronik aletlerin yeniden kullanılması için çıkartılan parçalarının

taşınırlara kayıt edilmemesi oluşturmaktadır. Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "İade Edilen Taşınırların Girişi" başlıklı 18'inci maddesinin 1'inci fıkrasında; "*Kullanıma verilen tüketim malzemelerinden herhangi bir nedenle iade edilenler, iadeyi yapan birim yetkilisinin onayını taşıyan ve iade edilen malzemenin cins ve miktarını belirten belge karşılığında teslim alınır ve Taşınır İşlem Fişi düzenlenerek tekrar giriş kaydedilir. Fişin birinci nüshası taşınırları iade edene verilir.*" denilmekte ve aynı maddenin 2'nci fıkrasında; "*Yönetmelik eki taşınır kod listesinde tüketim malzemesi olarak sınıflandırılan taşınırlardan, üzerine kayıt yapmak veya yeniden formatlanmak ya da doldurulmak suretiyle tekrar kullanılması mümkün olanların, görevin tamamlanmasını takiben ambara iadesi zorunludur. Bu şekilde iade edilen taşınırlar hakkında birinci fıkraya göre işlem yapılır.*" hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, masaüstü ve dizüstü bilgisayarlar gibi elektronik aletlerden çıkartılarak depoya konan bellek, sabit disk, anakart gibi parçaların yönetmelik eki taşınır kod listesine göre taşınır kayıtlarına yeniden kayıt edilmesi gerekmektedir. Kullanılabilecek hurda parçaların değeri belli ise bu değer, değeri belli değil ise değer tespit komisyonunca belirlenen değer esas alınması gerekmektedir.

➤ 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı ile ilgili tespit edilen bir diğer bulgunun konusunu projelerden alınan dayanıklı taşınırlar ile yazılımların ilgili oldukları varlık gruplarına kaydedilmeden doğrudan giderleştirilmesi oluşturmaktadır. Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Kayıt zamanı, kayıt değeri ve değer tespit komisyonu" başlıklı 13'üncü maddesinin 1'inci bendinde; "*Taşınırlar, edinme şekline bakılmaksızın kamu idaresince kullanılmak üzere teslim alındığında giriş; tüketime verildiğinde, satıldığında, başka harcama birimlerine devredildiğinde, bağışlandığında veya yardım yapıldığında, çeşitli nedenlerle kullanılamaz hale geldiğinde, hurdaya ayrıldığında veya kaybolma, çalınma, canlı taşınırın ölümü gibi yok olma hallerinde çıkış kaydedilir.*" hükmü yer almaktadır. Yer verilen hüküm gereğince, kamu idaresi tarafından proje kapsamında satın alınan tüketim malzemeleri ile dayanıklı taşınırlar için TİF düzenlenerek taşınır girişi yapılmalı ve ilgili taşınırların 150, 253 ve 255 muhasebe kodlarına kaydedilerek mali tablolara yansımaları sağlanmalıdır.

#### **3.6.4.5. Ön Ödemeler Hesap Grubuna İlişkin Bulgular**

MYMY'nin 16-Ön Ödemeler hesap grubunda Sayıştay denetimi sonucunda bulgu tespit edilen hesaplara Tablo 3.9'da yer verilmiştir. Ön ödemeler hesap grubunda 2012-

2021 yılları arasında toplamda 26 adet bulgu tespit edilmiş ve bu bulgulardan 18'ini 160 İş Avans ve Kredi Hesabı oluşturmaktadır.

**Tablo 3. 9: Ön Ödemeler Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar**

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu adedi	Oran
16-Ön Ödemeler	160-İş Avans ve Kredileri Hesabı	18	69,23
	164-Akreditifler Hesabı	8	30,77
<b>Toplam</b>		<b>26</b>	<b>100,00</b>

➤ 160-İş Avans ve Kredileri hesabında tespit edilen bulgunun konusunu süresinde kapatılmayan avans ve kredilerin bulunması ve bunlar için gecikme faizi hesaplanmaması oluşturmaktadır. 5018 sayılı Kanunun “Ön Ödeme” başlıklı 35’inci maddesinin birinci fıkrasında; üst sınırları merkezi yönetim bütçe kanununda gösterilen ön ödemelerin harcama yetkilisinin uygun görmesi karşılığı ödeneğin saklı tutulması şartıyla, ilgili kanunlarında öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemleri tamamlanması zorunlu ve ivedi giderler için avans vermek veya kredi açmak suretiyle yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Aynı Maddenin 5’inci fıkrasında “*Her mutemet ön ödemelerden harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması halinde avanslarda bir ay, kredilerde üç ay içinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlü olduğu, süresi içerisinde mahsup edilmeyen avanslar hakkında 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.*” hükmü yer almaktadır. Diğer taraftan 25.02.2017 tarih ve 55 sıra No’lu Muhasebat Genel Müdürlüğünün Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliği’nin “Mahsup İşlemleri” başlıklı 7’nci maddesinde; “... *Belirtilen sürede mahsup edilmeyen avanslar, mahsup edilmesi gereken tarihten itibaren, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesi hükmüne göre hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte, anılan Kanun hükümlerine göre ilgili mutemetten tahsil edilir...*” hükmüne yer verilmiştir. Bu sebeple belirtilen hükümler çerçevesinde verilen avans ve açılan kredilerin süresi içinde kapatılması ve süresinde kapatılmayan avans ve krediler için 6183 sayılı Kanuna göre gecikme faizinin hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğ’inde verilen avansın acil ihtiyaçlar için verildiği göz önüne alınarak, olağanüstü durumlar haricinde alım işine, avansın verildiği tarihten itibaren en geç beş gün içinde başlanması gerektiği; Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in Ön

Ödemelerde Mahsup Süresi ve Sorumluluk başlıklı 11’inci maddesinde ise mutemedin işin tamamlanmasından sonra bir ve üç aylık kapatma sürelerini beklemeden son harcama tarihini takip eden üç gün içinde avans artığını iade etmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

**Örnek 9:** A Üniversitesi’nde 08.02.2023 tarihinde verilen 3.000,00 TL avans 1 aylık kullanım sürecinde kullanılmamış ve 16.03.2023 tarihinde gecikme faizi ile birlikte avans verilen personel tarafından bankaya iade edilmiştir. (6183 sayılı 51 inci maddesine göre aylık faiz oranı %2,5). Gecikme faizine ilişkin yapılacak muhasebe kaydı;

Günlük faiz oranı:  $0,025/30 = 0,00083$

Günlük gecikme faizi:  $0,00083*3.000= 2,5$

Toplam gecikme faizi:  $2,5*9$  (gün) =22,5

16.03.2023			
102-Bankalar Hesabı		22,50	
600-Gelirler Hesabı -Diğer faizler			22,50
Gecikme faizi tahsilat kaydı			
805-Gelir Yansıtma Hesabı		22,50	
800-Gelirler Hesabı -Diğer faizler			22,50

➤ 164-Akreditifler Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgunun konusunu akreditif karşılığı açılan kredilerin mahsup işlemlerinin yapılmaması oluşturmaktadır. MYMY’nin 164 Akreditifler Hesabınının 107’nci maddesinde; yabancı ülkelerden yapılacak olan satın almalara yönelik açılan akreditiflerin izlenmesi için bu hesabın kullanılacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı hesabın mahsubuna ilişkin hükümler içeren 108’inci maddesinde; “Akreditif karşılığı açtırılan kredilerden yapılan mahsuplar bir taraftan bu hesaba alacak, 630-Giderler Hesabı veya varlığa dönüştürülecek bir harcama unsuru ise ilgili varlık hesabına borç; diğer taraftan 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak, 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç kaydedilir.” hükmüne yer verilmektedir. Yer verilen düzenleme çerçevesinde; yurtdışından yapılan satın almaların tamamlanmasını takiben, alıma ilişkin kanıtlayıcı belgelerin mahsup süresi içinde muhasebe birimine gönderilmesi sağlanmalıdır.

### 3.6.4.6. Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları Hesap Gruplarına İlişkin Bulgular

MYMY'nin 18-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları hesap grubu ile 28-Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları hesap gruplarında bulgu tespit edilen hesaplara Tablo 3.10'da yer verilmiştir. Tablo 3.10'da yer alan tablo incelendiğinde bu hesap grubunda en fazla bulgu 181-Gelir Tahakkukları Hesabında tespit edilmiştir.

**Tablo 3. 10: Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları Hesap Gruplarında Bulgu Tespit Edilen Hesaplar**

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu adedi	Oran
18-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	4	30,77
	181-Gelir Tahakkukları Hesabı	8	61,54
28-Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı	1	7,69
<b>Toplam</b>		<b>13</b>	<b>100</b>

➤ 180-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları Hesabında tespit edilen bulgu, üniversitelerin peşin ödenen gelecek aylara ait kira, geçiş ücreti benzeri ödemelerinin bu hesaba kaydedilmemesinden kaynaklanmaktadır. MYMY'nin 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabının "Hesabın niteliği" başlıklı 116'ncı maddesinde; "Gelecek aylara ait giderler hesabı, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan ancak, gelecek aylara ait olan peşin ödenmiş giderler ile duran varlıklar ana hesap grubundaki gelecek yıllara ait giderler hesabında kayıtlı tutarlardan takip eden faaliyet döneminde tahakkuk edecek olanların izlenmesi için kullanılır." denilmektedir. Aynı Hesabın "Hesabın işleyişi" başlıklı 118'inci maddesinde ise; peşin ödenen giderlerden, içinde bulunulan aya ait olan tutar için 630 Giderler Hesabının, içinde bulunulan faaliyet döneminin gelecek aylarında tahakkuk ettirilmesi gereken tutarlar için bu hesabın, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde tahakkuk ettirilmesi gereken tutarlar için ise 280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabının borçlu, ödenen tutarın tamamı için 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabının alacaklı çalışacağı; diğer yandan ödenen tutarın tamamı için 830-Bütçe Giderleri Hesabının borçlu, 835-Gider Yansıtma Hesabının alacaklı çalıştırılacağı hükmüne yer verilmiştir. Gelecek aylara ait giderler

hesabında kayıtlı bulunan tutarlardan ait oldukları ay sonlarında gider olarak tahakkuk ettirilecek olanlar için bu hesabın alacaklı, 630-Giderler Hesabının borçlu çalışacağı hüküm altına alınmıştır. Bu sebeple, peşin ödenen ancak gelecek aylarda tahakkuk edecek giderlerin takip edilebilmesi için 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabının kullanılması gerekmektedir.

**Örnek 10:** A Üniversitesi tarafından 16.02.2023 tarihinde başka bir kamu kurumuna ait olan işyeri 6 aylığına kiralanmış ve kira bedeli olan 12.600,00 TL aynı tarihte peşin ödenmiştir.

1- Peşin ödenen kira bedeline ilişkin yapılması gereken muhasebe kaydı;

16.02.2023			
630-Giderler Hesabı		2.100,00	
180-Gelecek Aylara Ait Giderler		10.500,00	
	103-Verilen Çek ve Gönderme Emirleri		12.600,00
830-Bütçe Giderleri Hesabı		12.600,00	
	835-Gider Yansıtma Hs.		12.600,00

2- 2023/Mart ayı ve kira giderinin ait olduğu diğer ayların ay sonu itibariyle yapılması gereken muhasebe kaydı;

31.03.2023			
630-Giderler Hesabı		2.100,00	
	180-Gelecek Aylara Ait Giderler		2.100,00
Mart ayı tahakkuk kaydı			

➤ 280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında tespit edilen bulgu faaliyet dönemini takip eden dönemlerde tahakkuk ettirilmesi gereken ve peşin ödenen giderlerin bu hesaba kaydedilmemesi oluşturmaktadır. MYMY'nin 280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabına ilişkin 205'inci maddesinde; peşin ödemesi yapılan giderlerden içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde giderleştirilecek olanların, ilgili oldukları dönemlerde tahakkuk ettirmek üzere bu hesapta izleneceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, peşin ödenen ancak gelecek aylara ve yıllara ait giderlerin dönem ayırıcı hesaplara kaydedilmesi gerekmektedir.

**Örnek 11.:** A Üniversitesi 10.03.2022 tarihinde 12 aylık geçiş ücreti olarak 24.000,00 TL'yi peşin ödemiştir.

1- Peşin ödenen geçiş ücretine ilişkin yapılması gereken muhasebe kaydı;

10.03.2022			
630-Giderler Hesabı		2.000,00	
-Geçiş ücretleri			
180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hs.		18.000,00	
- Geçiş ücretleri			
280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hs.		4.000,00	
- Geçiş ücretleri			
	103-Verilen Çek ve Gönderme Emirleri Hs.		24.000,00
830-Bütçe Giderleri Hs.		24.000,00	
835-Gider Yansıtma Hs.			24.000,00

2- MMYMY'nin "Hesabın İşleyişi" başlıklı 118'inci maddesinde; Gelecek Aylara Ait Giderler hesabına kayıtlı bulunan tutarlardan ilgili oldukları ay sonlarında gider olarak tahakkuk ettirilmesi gerekenler için bu hesap alacaklı, 630-Giderler Hesabı borçlu çalıştırılır denilmektedir. 2022/Nisan ayı ve kalan aylar boyunca her ay sonunda yapılacak muhasebe kaydı;

30.04.2022			
630-Giderler Hesabı		2.000,00	
	180-Gelecek Aylara Ait Giderler		2.000,00
Nisan ayı tahakkuk kaydı			

3- 31.12.2022 tarihi itibari ile takip eden faaliyet döneminde tahakkuk edecek giderlerin uzun vadeli hesaptan kısa vadeli hesaba aktarılmasına ilişkin yapılması gereken muhasebe kaydı;

31.12.2022			
180-Gelecek Aylara Ait Giderler		4.000,00	
	280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hs.		4.000,00
2023 yılı tahakkuk kaydı			

➤ 181-Gelir Tahakkukları Hesabında tespit edilen bulgu temel olarak gelecek aylarda istenebilir duruma gelen mevduat faizlerine ilişkin tahakkuk kayıtlarının yapılmamasından kaynaklanmaktadır. MMYMY'nin 181 Gelir Tahakkuklarına ilişkin 119'uncu maddesinde; "Gelir tahakkukları hesabı; faaliyet alacakları, kurum alacakları ve diğer alacaklar hesap gruplarında izlenmeyen ve tahakkuk etmekle birlikte, gelecek

aylarda istenebilir duruma gelecek olan alacaklar ile duran varlıklar ana hesap grubu içindeki gelir tahakkukları hesabında kayıtlı tutarlardan vadesi takip eden faaliyet döneminde dolanların izlenmesi için kullanılır.” hükmü yer almaktadır. Aynı Yönetmeliğin “Hesabın işleyişi” başlıklı 121’inci maddesinde ise; tahakkuk etmiş alacaklardan içinde bulunulan faaliyet döneminin gelecek aylarında istenebilir duruma gelecek olanlar için ay sonlarında bu hesap borçlu, 600 Gelirler Hesabı alacaklı; bu Hesapta kayıtlı bulunan tutarlardan nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarlar için bir yandan bu hesap alacaklı, 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabı borçlu; diğer yandan 800-Bütçe Gelirleri Hesabının alacaklı, 805-Gelir Yansıtma Hesabının borçlu çalışacağı hüküm altına alınmıştır.

**Örnek 12.:** A Üniversitesinin 24.04.2023 tarihinde 100.000,00 TL bulunan ve 02.05.2023 (8 gün) tarihi vadeli olan mevduat hesabına gelecek faiz için yapılacak hesaplama aşağıda yer verilmiştir. (Faiz oranı: %11,88) (Mevduat Faiz Stopaj: %5)

Hesaplama:

Nisan ayına ait brüt faiz geliri:  $(100.000 * 6 * \%11,88) / 365 = 195,29$

Mayıs ayına ait brüt faiz geliri:  $(100.000 * 2 * \%11,88) / 365 = 65,09$

Stopaj Kesintisi:  $260,38 * \%5 = 13,02$

1- Hesaplanan faiz tahakkuku için yapılması gereken kayıt;

30.04.2023			
181-Gelir Tahakkukları Hs.		195,29	
600-Gelirler Hs.			195,29
Nisan ayına ait faiz tahakkuk kaydı			

2- 02.05.2023 tarihinde yapılacak muhasebe kaydı ise;

02.05.2023			
102-Bankalar Hs.		247,36	
630-Giderler Hs.		13,02	
181-Gelir Tahakkukları Hs.			195,29
600-Gelirler Hs.			65,09
Faiz tahsilat kaydı			
805-Gelir Yansıtma Hs.		247,36	
800-Gelirler Hs.			247,36

### 3.6.4.7. Mali Duran Varlıklar Hesap Grubuna İlişkin Bulgular

MYMY'nin 24-Mali Duran Varlıklar hesap grubunda bulgu tespit edilen hesaplara Tablo 3.11'de yer verilmiştir. Bu hesap grubunda en fazla bulgu 242-Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında tespit edilmiştir.

**Tablo 3. 11: Mali Duran Varlıklar Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar**

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu adedi	Oran
24-Mali Duran Varlıklar	241-Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı	63	42
	242-Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı	87	58
<b>Toplam</b>		<b>150</b>	<b>100</b>

➤ 241-Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu üniversitenin teknopark şirketindeki veya iktisadi işletmesindeki sermaye payının mali tablolarında gösterilmemesi oluşturmaktadır. MYMY'nin 241-Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına ilişkin 159'uncu maddesinde; *“Mal ve hizmet üreten kuruluşlara yatırılan sermayeler hesabı; mal ve hizmet üreten kuruluşlara nakden veya aynı olarak verilen sermaye tutarları ve bu sermaye tutarlarının işletilmesinden doğan kâr ve zararların...izlenmesi için kullanılır.”* hükmüne yer verilmiştir. Aynı Yönetmelik'in “Hesabın İşleyişi” başlıklı 161'inci maddesinde; mal ve hizmet üreten kuruluşlara taahhüt edilen sermaye tutarları için bu hesabın borçlu, 247-Sermaye Taahhütleri Hesabının alacaklı çalışacağı hüküm altına alınmıştır. Yine aynı Yönetmelik'in 247-Sermaye Taahhütleri Hesabının “Hesabın İşleyişi” başlıklı 166'ncı maddesinde; yerine getirilen sermaye taahhüt tutarları için bir yandan bu hesabın borçlu, taahhüdün yerine getirilme şekline göre ilgili hesapların alacaklı; diğer yandan 830-Bütçe Giderleri Hesabının borçlu, 835-Gider Yansıtma Hesabının alacaklı çalışacağı hükmüne yer verilmiştir. Yukarıda bahsedilen mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda yer almaktadır.

**Örnek 13:** A Üniversitesi 24.01.2023 tarihinde ortak olduğu Teknopark için 1.000.000,00 TL sermaye ödeme taahhüdünde bulunmuştur. Taahhüt edilen sermaye 02.03.2023 tarihinde BAP projeleri ödeneğinden karşılanarak yerine getirilmiştir.

1- Sermaye taahhüdünde bulunulması halinde yapılması gereken muhasebe kaydı;

24.01.2023			
241- Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı		1.000.000,00	
247-Sermaye Taahhütleri Hesabı			1.000.000,00
Sermaye taahhüdü kaydı			

2- Sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi halinde yapılması gereken muhasebe kaydı

02.03.2023			
247-Sermaye Taahhütleri Hesabı		1.000.000,00	
103-Verilen Çek ve Gönderme Emirleri Hs. -BAP özel hesaplarına ilişkin gönderme emirleri hesabı			1.000.000,00

➤ 242- Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu üniversitenin döner sermaye işletmesindeki sermaye payının mali tablolarda yer almamasından kaynaklanmaktadır. MYMY'nin 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına ilişkin "Hesabın Niteliği" başlıklı 162'nci maddesinde; "Döner sermayeli kuruluşlara yatırılan sermayeler hesabı; kamu idarelerinin bütçelerine konulan ödeneklere dayanarak, döner sermayeli kuruluşlara verdikleri aynı ve nakdi sermayelerin izlenmesi için kullanılır." denilmektedir. Aynı Yönetmelik'in "Hesabın İşleyişi" başlıklı 163'üncü maddesinde; döner sermayeli kuruluşlara taahhüt edilen sermaye tutarları için bu hesabın borçlu, 247-Sermaye Taahhütleri Hesabının alacaklı çalışacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı Yönetmelik'in 247 Sermaye Taahhütleri Hesabı(-)'nin "Hesabın İşleyişi" başlıklı 166'ncı maddesinde; yerine getirilen sermaye taahhüt tutarları için bir yandan bu hesabın borçlu, taahhüdün yerine getirilme durumuna göre ilgili hesapların alacaklı; diğer yandan 830-Bütçe Giderleri Hesabının borçlu, 835-Gider Yansıtma Hesabının alacaklı çalışacağı hükmü gereği üniversitelerin taahhütte buldukları ve yerine getirdikleri sermaye taahhütleri için mevzuat çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir.

**Örnek 14:** A Üniversitesi 06.02.2023 tarihinde Döner Sermaye İşletmesine 1.500.000,00 TL sermaye ödeme taahhüdünde bulunmuş ve bu taahhüt 17.04.2023 tarihinde yerine getirilmiştir.

1- Sermaye taahhüdünde bulunulması halinde yapılması gereken muhasebe kaydı;

06.02.2023			
241- Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı		1.500.000,00	
	247-Sermaye Taahhütleri Hesabı		1.500.000,00
Sermaye taahhüdü kaydı			

2- Sermaye taahhüdünün yerine getirilmesine ilişkin yapılması gereken muhasebe kaydı;

17.04.2023			
247-Sermaye Taahhütleri Hesabı		1.500.000,00	
	103-Verilen Çek ve Gönderme Emirleri Hs.		1.500.000,00
830-Bütçe Giderleri Hesabı		1.500.000,00	
	835-Gider Yansıtma Hesabı		1.500.000,00

### 3.6.4.8. Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubuna İlişkin Bulgular

MYMY'nin 25-Maddi Duran Varlıklar hesap grubunda bulgu tespit edilen hesaplara Tablo 3.12'de yer verilmiştir. Tablo 3.12'de görüldüğü üzere hesap grubunda en fazla bulgu 404 bulgu ile Binalar Hesabında; en az bulgu ise 8 bulgu ile 255-Demirbaşlar Hesabında tespit edilmiştir.

**Tablo 3. 12: Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar**

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu adedi	Oran
25-Maddi Duran Varlıklar	250-Arazi ve Arsalar Hesabı	34	5,53
	251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	38	6,18
	252-Binalar Hesabı	404	65,69
	255-Demirbaşlar Hesabı	8	1,30
	257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı	19	3,09
	258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	112	18,21
<b>Toplam</b>		<b>615</b>	<b>100</b>

➤ 250 Arazi ve Arsalar Hesabında tespit edilen bulgu Arazi ve Arsalar Hesabında takip edilmesi gereken arsa ve arazilerin muhasebe kayıtlarının yapılmamasından ve bu sebeple mali tabloların doğru bilgi vermemesinden kaynaklanmaktadır. MYMY'nin 250-Arazi ve Arsalar Hesabının niteliğine ilişkin 171'inci maddesinde; bu Hesabın kamu idarelerine ait her türlü arazi ve arsalar ile bunlardan tahsisle konu olanların izlenmesi amacıyla kullanılacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı Yönetmelik'in "Hesabın İşleyişi" başlıklı 172'nci maddesinin a bendinin 2'nci fıkrasında; "Bu Yönetmeliğin yürürlük tarihinden önce mevcut olup, hesaplarda yer almayan arsa ve arazilerden envanteri yapılanlar, tespit edilen değerleri üzerinden bu hesaba borç, 500-Net Değer Hesabına alacak kaydedilir" denilmiş ve 5'inci fıkrasında "Tahsisle konu edilen arazi ve arsalar tahsis edilen kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değeri üzerinden bu hesaba borç, 500-Net Değer Hesabına alacak kaydedilir." hükmüne yer verilmiştir. MYMY'nin 250 Arazi ve Arsalar Hesabının yukarıda işleyişinin ve niteliğinin belirtildiği maddeleri çerçevesinde üniversite bünyesinde bulunan, tahsis edilen arazi ve arsaların maliyet bedeli ile kayıt edilmesi gerekmektedir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 314'üncü maddesinde boş arazi ve arsaların amortismanına tabi olmadığı düzenlendiğinden arazi ve arsalar için yapılan tahsis işlemlerinde amortisman hesabı kullanılmamaktadır.

**Örnek 15:** A Üniversitesine ait 365.000,00 TL değerindeki 33 ada 2 parsel 4412 m2 alan 24.01.2023 tarihinde Gençlik ve Spor Bakanlığı İl Müdürlüğü'ne tahsis edilmiştir.

1- A Üniversitesi tarafından yapılması gereken muhasebe kaydı;

24.01.2023			
500-Net Değer Hesabı		365.000,00	
-Tahsis edilen taşınmazlar			
	250-Arazi ve Arsalar Hesabı		365.000,00
	-Tarla		
Tahsis edilen taşınmaza ilişkin kayıt			

2- Gençlik ve Spor Bakanlığı İl Müdürlüğü tarafından yapılması gereken muhasebe kaydı;

24.01.2023			
250-Arazi ve Arsalar Hesabı		365.000,00	
-Tarla			
	500-Net Değer Hesabı		365.000,00
	-Tahsisli kullanılan taşınmazlar		

➤ 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabında tespit edilen bulgu, üniversitelere ait kampüslerde ana arter ve iç yollar, elektrik ve telefon hatları, otoparklar, yaya yolları, peyzaj alanları, trafolar ve kanalizasyon ile doğalgaz hatları bulunmasına rağmen bu yapıların muhasebe kayıtlarına alınmamasından kaynaklanmaktadır. MYMY'nin 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabına ilişkin 173'üncü maddesinde; “*Yeraltı ve yerüstü düzenleri hesabı, herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için, yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol, köprü, baraj, tünel, bölme, sarnıç, iskele, hark ve benzeri yapılar ile bunların eklenti ve bütünleyici parçalarının ve bunlardan tahsise konu edilenlerin izlenmesi için kullanılır.*” denilmektedir. Bu sebeple, MYMY'ne uygun olarak ilgili birim tarafından Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri envanterinin çıkarılarak muhasebe birimine bildirilmesi ve ilgili hesaba kaydedilmesi sağlanmalıdır.

**Örnek 16:** A Üniversitesi tarafından yapılan envanter çalışmaları sonucunda maliyet bedeli 310.000,00 TL olan tören alanının kayıtlara alınmadığı tespit edilmiştir. Yapılması gereken muhasebe kaydı;

251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı -Meydanlar	310.000,00	
500-Net Değer Hesabı -Yeraltı ve yerüstü düzenleri		310.000,00

➤ 252 Binalar Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgulardan ilkini taşınmazların cins tashihi işlemlerinin yapılmaması oluşturmaktadır. Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in 4'üncü maddesinde cins tashihi; “*Binalar, arazi ve arsalar ile yer altı ve yer üstü düzenlerinin mevcut kullanım şekilleri ile tapu kayıtlarının farklılık göstermesi durumunda tapu kayıtlarının mevcut kullanım şekli dikkate alınarak düzeltilmesi işlemi*” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı Yönetmelik'in “Cins Tashihihlerinin Yapılması” başlıklı 10'uncu maddesinde ise; “*Kamu idareleri; mülkiyetlerinde, yönetimlerinde ve kullanımlarında bulunan taşınmazların mevcut kullanım şekli ile tapu kaydının birbirine uygun olmaması durumunda, tapu kayıtlarında cins tashihihinin yapılması için gerekli işlemleri yaparlar*” denilerek taşınmazların cins tashihihlerinin yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri gereğince tapuda kayıtlı taşınmazların kullanım amaçları ile tapu bilgileri arasındaki farklılıkların giderilmesi için taşınmazların fiili durumu tespit edildikten sonra ilgili tapu dairesi ile gerekli görüşmeler yapılarak tapu kayıtlarının düzeltilmesi gerekmektedir.

➤ 252-Binalar Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgulardan diğerini maddi duran varlıklara yönelik yapılan değer arttırıcı harcamaların varlığın değerine eklenmeyerek doğrudan giderleştirilmesi oluşturmaktadır. MYMY'nin "25 Maddi Duran Varlıklar" başlıklı 169'uncu maddesinde; maddi duran varlıklar hesap grubunun, kamu idarelerinin faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla edinilen ve tahmini bir yıldan fazla yararlanma süresi bulunan fiziki varlıklar, bunların birikmiş amortismanları ile ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesi amacıyla kullanılacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı Yönetmelik'in "Hesap grubuna ilişkin işlemler" başlıklı 170'inci maddesinin (b) bendinde; "Maddi duran varlıklar için yapılan değer arttırıcı harcamalar; 1) Maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı arttıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyet, ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edilir ve amortisman hesaplamasında dikkate alınır." hükmü yer almaktadır. Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan 47 Sıra No'lu Amortisman ve Tükenme Payları Tebliği'nde "Amortisman ve tükenme payı süre ve oranları" başlıklı 6'ncı maddesi ikinci ve üçüncü fıkralarında; hesaplarda kayıtlı taşınmazlar için yapılan harcamalardan, 34.000,00 TL'lik limit belirlenmiş ve bu limiti aşan harcamaların değer arttırıcı harcama kabul edileceği ve amortisman ayırma süresini tamamlamamış duran varlıklar için yapılan değer arttırıcı harcamaların, ilgili varlığın maliyet bedeline eklenerek kalan amortisman süresine eşit olacak şekilde amortisman ayrılacağı hükmüne yer verilmiştir.

**Örnek 17:** A Üniversitesi tarafından 21.03.2023 tarihinde Eğitim Fakültesi binasına KDV dahil 362.720,00 TL maliyetle ses kayıt odası ve malzeme deposu yaptırılmıştır. Yapılması gereken muhasebe kaydı;

21.03.2023			
252-Binalar Hesabı			
-Üniversite, Akademi, Enstitü ve Yüksekokul Binaları		362.720,00	
	103-Verilen Çek ve Gönderme Emirleri Hs.		337.673,87
	360-Ödenecek Vergi ve Fonlar		
	-Diğer ödemelere ait damga vergisi		2.914,06
	360-Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı,		
	-Katma değer vergisi tevkifatı (4/10)		22.132,07
830-Giderler Hesabı		362.720,00	
	835-Gider Yansıtma Hesabı		362.720,00

➤ 252 Binalar Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgulardan bir diğeri tahsis edilen taşınmazlara ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmamasından kaynaklanmaktadır. Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmeliğin "Kayıt ve kontrol işlemleri" başlıklı 5'inci maddesi "*Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mülkiyetinde, idaresinde ve kullanımında bulunan taşınmazların kaydı ve yönetimi ile ilgili olarak bu Yönetmelik gereğince yapılması gereken kayıt ve kontrol işlemleri; kuruluş kanunları ile özel mevzuatlarındaki hükümler uyarınca, bu idarelerin yetkili ve görevli birimleri tarafından yapılır.*" hükmü yer almaktadır. MYMY'nin 252 Binalar Hesabının niteliğine ilişkin 175'inci maddesinde; eklenti ve bütünlüyci parçaları da dâhil olmak üzere, kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan binalar ile bunlardan tahsise konu edilenlerin izlenmesi amacıyla bu hesabın kullanılacağı hükmüne yer verilmiştir. Aynı Yönetmeliğin "Hesabın işleyişi" başlıklı 176'ncı maddesinde ise; tahsise konu binalar için kamu idaresine hizmet eden muhasebe birimi tarafından kayıtlı değeri üzerinden bu Hesabın borçlu, 500-Net Değer Hesabının alacaklı; varlık için ayrılmış amortisman tutarı için 500-Net Değer Hesabının borçlu, 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabının alacaklı çalışacağı hüküm altına alınmıştır.

**Örnek 18:** A Üniversitesi 01.05.2023 tarihinde birikmiş amortisman tutarı 52.977,66 TL olan ve mülkiyetinde bulunan 1.324.441,44 TL değerindeki binayı B Üniversitesine tahsis etmiştir.

1- A Üniversitesi tarafından tahsis edilen bina için yapılması gereken muhasebe kaydı;

01.05.2023			
500-Net Değer Hs.		1.324.441,44	
-Tahsis edilen taşınmazlar			
	252-Binalar Hesabı		1.324.441,44
	-Kamu idaresinin tahsis ettiği taşınmazlar		
257-Birikmiş Amortismanlar		52.977,66	
	500-Net Değer Hesabı		
	-Tahsis edilen taşınmazlar için ayrılmış amortisman		52.977,66

2- B Üniversitesi tarafından tahsisli kullanılacak bina için yapılması gereken muhasebe kaydı;

01.05.2023			
252-Binalar Hesabı -Tahsisli kullanılan taşınmazlar		1.324.441,44	
	500-Net Değer Hesabı -Tahsisli kullanılan taşınmazlar		1.324.441,44
500-Net Değer Hesabı -Tahsis edilen taşınmazlar için ayrılmış amortisman		52.977,66	
	257-Birikmiş Amortismanlar		52.977,66

➤ 255-Demirbaşlar Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu demirbaş niteliğinde olan mal alımlarına ilişkin muhasebe kayıtlarında bu hesabın kullanılmaması ve bu sebeple demirbaşların kayıtlardan düşülmesinde amortisman hesaplarının da kullanılmaması oluşturmaktadır. MYMY'nin 255 Demirbaşlar Hesabını düzenleyen "Hesabın Niteliği" başlıklı 181'nci maddesinde; *"kamu idarelerinin faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi uzun süre kullanılabilen varlıkların izlenmesi için kullanılır."* hükmüne yer verilmiştir. Aynı Yönetmelik'in "Hesabın İşleyişi" başlıklı 182'nci maddesinin 8'inci bendinde; *"eskime veya ekonomik ömrünü tamamlama gibi nedenlerle demirbaş olma vasfı ortadan kalkan demirbaşlar, kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaba alacak, 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına borç; ayrılmış olan amortisman tutarı 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak, 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına borç kaydedilir."* hüküm altına alınmıştır. Mevzuat hükümleri uyarınca demirbaş malzemesi alımlarında 255-Demirbaşlar Hesabının kullanılması ve demirbaşların muhasebe kayıtlarından düşülmesi sırasında demirbaşlar için ayrılmış amortisman tutarlarının da kayıtlardan düşülmesi gerekmektedir.

➤ 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu, geçici kabule tabi yapım işine ait ödemelerin bu hesaba kaydedilmemesi ve hesapta takip edilenlerin ise geçici kabulü yapılanlarının ilgili duran varlık hesaplarına aktarılmamasından kaynaklanmaktadır. MYMY'nin 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına ilişkin 187'nci maddesinde ; *"Yapılmakta olan yatırımlar hesabı; kamu idarelerine ait yapımı*

süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hâllerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte, diğer hâllerde işin fiilen tamamlandığını gösteren belgenin düzenlendiği tarihte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılincaya kadar izlenmesi için kullanılır.” denilmektedir. Aynı Yönetmelik’in “Hesabın işleyişi” başlıklı 188’inci maddesinde; gerek yılı içinde gerekse yıllara yaygın olarak yapımı devam eden ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak tutarlar için 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının borçlu çalışacağı; tamamlanıp geçici kabulü yapılan işlere ilişkin tutarlar için ise bu hesabın alacaklı, ilgili maddi duran varlık hesabının borçlu çalışacağı hüküm altına alınmıştır.

**Örnek 19:** A Üniversitesi tarafından toplam yapım maliyeti 15.743.680,00 TL olan ve yapımı devam eden Mühendislik Fakültesinin geçici kabul işlemleri 04.05.2023 tarihinde tamamlanmıştır. Yapılması gereken muhasebe kaydı;

04.05.2023			
252-Binalar Hesabı - Üniversite, akademi, enstitü ve yüksekökol binaları		15.743.680,00	
	258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı		15.743,680,00

### 3.6.4.9. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesap Grubuna İlişkin Bulgular

MYMY’nin 26-Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesap grubunda bulgu tespit edilen hesaplara Tablo 3.13’de yer verilmiştir. Tablo 3.13’te bu hesaplardan en fazla bulgunun Haklar Hesabında tespit edildiği görülmektedir.

**Tablo 3. 13: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar**

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu adedi	Oran
26-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	260-Haklar Hesabı	73	60,83
	268-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı	47	39,17
<b>Toplam</b>		<b>120</b>	<b>100</b>

➤ 260 Haklar Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu idare faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan bilgisayar yazılımı, elektronik sertifika, program ve program güncellemesi gibi değerlerin 260 Haklar Hesabında izlenmeyip doğrudan giderleştirilmesinden kaynaklanmaktadır. MYMY’nin 260 Haklar

Hesabına ilişkin 194'üncü maddesinde; “(1) Haklar hesabı, bedeli karşılığı edinilen hukuki tasarruflar ile belirli alanlarda tanınan kullanma ve yararlanma gibi hak ve yetkiler dolayısıyla yapılan ve ekonomik değer taşıyan harcamaların izlenmesi için kullanılır.” denilmektedir. Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri çerçevesinde, imtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi maddi olmayan varlıkların izlenilmesi için 260 Haklar Hesabının kullanılması gerekmektedir.

**Örnek 20:** A Üniversitesi tarafından 21.02.2023 tarihinde KDV dahil 49.229,60 TL maliyet bedeli ile bilgisayar lisans alımı yapılmıştır. Alıma ilişkin yapılması gereken muhasebe kaydı;

21.02.2023			
260-Haklar Hesabı -Lisanslar		49.229,60	
	103-Verilen Çek ve Gönderme Emirleri Hesabı		48.834,09
	360-Ödenecek Vergi ve Fonlar -Diğer ödemelere ait damga vergisi		395,51
830-Giderler Hesabı		49.229,60	
	835-Gider Yansıtma Hesapları		49.229,60

➤ 268-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu Mali Olmayan Duran Varlıklar Grubunda yer alan hesaplardaki kayıtlı tutarların yıl sonlarında tamamına amortisman ayrılmamasından kaynaklanmaktadır. MYYM'nin 268-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabının niteliğini açıklayan 202'nci maddesinde; yıl sonunda maddi olmayan duran varlıklara ayrılan amortisman bedelleri için bu hesabın alacaklı, 630-Giderler Hesabının borçlu çalışacağı hükmüne yer verilmiştir. 4 Kasım 2015 tarihli Resmî Gazete' de yayımlanan “Amortisman ve Tükenme Payları” konulu 47 Sıra No.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin “Amortisman ve Tükenme Payı Süre ve Oranları” başlıklı 6'ncı maddesinde; tutarına bakılmaksızın Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar hesap gruplarında izlenen varlıklar için amortisman oranı %100 olarak belirlenmiştir. Başka bir ifadeyle maliyet bedelleri bu tutarlara kadar olan duran varlıkların, hesaplara alındığı yılın sonunda tamamının amorti edileceği hükmüne yer verilerek 260 Haklar Hesabında kayıtlı tutarlara sene sonunda %100 amortisman ayrılacağı açıkça belirtilmiştir. Ancak 02.01.2018 tarihi itibarıyla uygulamaya geçilen Bütünlük Kamusal Mali Yönetim Bilişim Sistemi (BKMYS) ile 260 Haklar hesabında

bulunan tutarlara sistem tarafından otomatik olarak amortisman ayrılması nedeniyle 2018 yılı itibariyle Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı ile ilgili herhangi bir bulgu tespit edilmemiştir.

#### 3.6.4.10. Diğer Duran Varlıklar Hesap Grubuna İlişkin Bulgular

MYMY'nin 29-Diğer Duran Varlıklar hesap grubunda bulgu tespit edilen hesaplara Tablo 3.14'de yer verilmiştir. Tablo 3.14'te bu hesaplardan en fazla bulgunun Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı'nda tespit edildiği görülmektedir.

**Tablo 3. 14: Diğer Duran Varlıklar Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar**

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu adedi	Oran
29-Diğer Duran Varlıklar	294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı	70	71,43
	299-Birikmiş Amortismanlar Hesabı	28	28,57
<b>Toplam</b>		<b>98</b>	<b>100</b>

➤ 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu, kullanılma imkânını yitiren maddi duran varlıkların bu hesapta izlenmemesi ve doğrudan gider yazılarak kayıtlardan çıkarılmasından kaynaklanmaktadır. MYMY'nin 257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabının işleyişini açıklayan 186'ncı maddesinde; yıl sonları itibariyle maddi duran varlıklar için ayrılmış olan amortisman tutarları için bu hesabın alacaklı, 630 Giderler Hesabının borçlu çalışacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Aynı Yönetmelik'in 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının niteliğini açıklayan 214'üncü maddesinde; *"Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabı, çeşitli nedenlerle kullanılma olanaklarını yitiren gelecek yıllar ihtiyacı stoklar ve maddi duran varlıkların izlenmesi için kullanılır."* hükmü ile *"Hesabın İşleyişi"* başlıklı 215'inci maddesinde; kullanılma imkanı kalmayan maddi duran varlıklar için kayıtlı değerleri üzerinden bu hesabın borçlu, ilgili maddi duran varlık hesabının alacaklı; ayrılmış olan amortisman tutarı için 257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabının borçlu, 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabının alacaklı çalışacağı hükmüne yer verilmiştir. Buna göre maddi duran varlıklar için dönem sonlarında ayrılan amortisman tutarları için 257 Birikmiş

Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı alacaklı, 630 Giderler Hesabı borçlu çalıştırılacak; maddi duran varlığın faydalı ömrünü tamamlaması durumunda ise ilgili maddi duran varlık için 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı borçlu, maddi duran varlığın niteliğine göre ilgili diğer varlık hesapları alacaklı çalıştırılacaktır.

**Örnek 21:** A Üniversitesinde kullanıma imkânı kalmayan ve kayıtlı değeri 5.000,00 TL olan demirbaş malzemesi kullanım süresi sonunda 12.04.2023 tarihinde hurdaya ayrılmıştır. Yapılması gereken muhasebe kaydı;

12.04.2023			
294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı		5.000,00	
	255-Demirbaşlar Hesabı		5.000,00
257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı		5.000,00	
	299-Birikmiş Amortismanlar Hesabı		5.000,00

➤ 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu diğer duran varlıklar hesap grubunda yer alan hesaplar için yıl sonunda tamamen amortisman ayrılmaması ve bu sebeple 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ile 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabının eşit olmamasından kaynaklanmaktadır. MYYM'nin 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabının "Hesabın Niteliği" başlıklı 218'inci maddesinde; "*Birikmiş amortismanlar hesabı, diğer duran varlıklar hesap grubunda yer alan hesaplarda kayıtlı amortisman tabii duran varlıklar için ayrılmış olan amortisman tutarlarını izlemek için kullanılır.*" denilmektedir. Birikmiş Amortisman Hesabının "Hesabın İşleyişi" başlıklı 219'uncu maddesinin a/2 fıkrasında; elden çıkarılacak amortisman tabii duran varlıkların kayıtlı değeri ile ayrılmış amortisman tutarı arasındaki farkın, bu hesap grubuna aktarma işleminin yapıldığı dönem sonunda bu hesaba alacak, 630 Giderler Hesabına borç kaydedileceği hükmüne yer verilerek dönem sonunda 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ile 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabı arasındaki farkın giderilmesi ve hesapların eşitlenmesi gerekmektedir.

**Örnek 22:** A Üniversitesi'nde 15.000,00 TL maliyet bedeli ve 9.000,00 TL birikmiş amortismanı olan masaüstü bilgisayar 5 yıllık kullanım ömrü dolmadan 17.04.2023 tarihinde hurdaya ayrılmıştır.

1- Hurdaya ayrılan bilgisayar için yapılması gereken muhasebe kaydı;

17.04.2023			
294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı		15.000,00	
255-Demirbaşlar Hesabı			15.000,00
257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı		9.000,00	
299-Birikmiş Amortismanlar Hesabı			9.000,00

2- Kullanım ömrü dolmadan hurdaya ayrılan demirbaşa ilişkin dönem sonu itibariyle 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ile 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabının birbirine eşitlenmesi gerekmektedir. Bu durumda aradaki fark için yapılması gereken muhasebe kaydı;

31.12.2023			
630-Giderler Hesabı		6.000,00	
299-Birikmiş Amortismanlar Hesabı			6.000,00
Dönem sonu hesapların düzeltilmesi			

### 3.6.4.11. Emanet Yabancı Kaynaklar Hesap Gruplarına İlişkin Bulgular

MYMY'nin 33/43 Emanet Yabancı Kaynaklar hesap grubunda bulgu tespit edilen hesaplara Tablo 3.15'te yer verilmiştir. Tablo 3.15'te bu hesaplardan en fazla bulgunun 330-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı'nda tespit edildiği görülmektedir.

**Tablo 3. 15: Emanet Yabancı Kaynaklar Hesap Gruplarında Bulgu Tespit Edilen Hesaplar**

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu adedi	Oran
33-Emanet Yabancı Kaynaklar	330-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	51	67,11
	333-Emanetler Hesabı	12	15,79
43-Emanet Yabancı Kaynaklar	430-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	13	17,11
<b>Toplam</b>		<b>76</b>	<b>100</b>

➤ 330-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu nakit teminatların iade süresi içinde ilgisine iade edilmemesinden veya Hazineye gelir

kaydedilmemesinden kaynaklanmaktadır. 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun "İade edilemeyen teminatlar" başlıklı 14'üncü maddesinde; "*mahsup işlemi yapılmasına gerek bulunmayan hallerde; yapım işlerinde kesin hesap ve kesin kabul tutanağının onaylanmasından, diğer işlerde ise işin kabul tarihinden veya varsa garanti süresinin bitim tarihinden itibaren iki yıl içinde idarenin yazılı uyarısına rağmen talep edilmemesi nedeniyle iade edilemeyen kesin teminat mektupları hükümsüz kalır ve bankasına iade edilir. Teminat mektubu dışındaki teminatlar sürenin bitiminde Hazineye gelir kaydedilir.*" hükmü yer almaktadır. MYMY'nin 330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabının "Hesabın İşleyişi" başlıklı 258'inci maddesinin b/4 fıkrasında; bu hesapta kayıtlı bulunan nakit teminatlardan 4735 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi kapsamında Hazine hesaplarına aktarılacak olanlar için bu hesabın borçlu, 333 Emanetler Hesabının alacaklı çalışacağı hükmüne yer verilmiştir. Buna göre ihale kapsamında alınan nakit teminatlardan iki yıl içinde idarenin yazılı uyarısına rağmen alınmayan nakit teminatların Hazine hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

➤ 330-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı ile ilgili tespit edilen diğer bir bulgu yapım işlerinde geçici kabul noksanı olarak hakedişlerden kesilen tutarların bu hesaba kaydedilmemesinden kaynaklanmaktadır. Yapım İşleri Tip Sözleşmesi'nin "Geçici kabul noksanları" başlıklı 30'uncu maddesinde; "*Geçici kabul noksanları için düzenlenen her hakedişte yapılan iş tutarının %3'ü kadar teminat mektubu alınır ve bu teminat mektubu, geçici kabul noksanı bulunmayan işlerde geçici kabul onay tarihinden sonra, geçici kabul noksanı bulunan işlerde ise bu eksikliklerin tamamlanmasını müteakip, geçici kabul onay tarihinden sonra yükleniciye iade edilir.*" denilmektedir. MYMY'nin kısa ve uzun vadeli olarak alınan nakdi teminatların muhasebeleştirilmesini düzenleyen ilgili maddelerinde, mevzuatları gereği nakden veya mahsuben tahsil edilen depozito ve teminatlardan bir yıl içinde iade edilecek olanların 330-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabında, daha uzun vadeli olanlarının ise 430-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabında muhasebeleştirileceği belirtilmiştir. Mevzuat hükümleri çerçevesinde, geçici kabul noksanı olarak ayrılan tutarlar, yapılan işte geçici kabul noksanı bulunması halinde eksiklerin tamamlanması için bir teminat amacıyla tutulmakta ve vadesine göre ilgili hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.

➤ 333-Emanetler Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu geçmiş yıllardan kalan, istihkak sahiplerine ödenmemiş tutarların bulunmasından ve bunların bir kısmının ise mahiyetinin

belli olmamasından kaynaklanmaktadır. MYMY'nin 333 Emanetler Hesabının "Hesabın Niteliği" başlıklı 262'nci maddesinde; emanet olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarların izlenmesi için bu hesabın kullanılacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Söz konusu hesapta izlenen tutarların belirli dönemlerde kontrol edilerek ilgili muhasebe hesaplarına kayıtlarının yapılması veya hak sahiplerine ödenmesi gerekmektedir.

➤ 430- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu bir yıldan uzun sürede iade edilecek teminatlar için alınan depozito ve teminatlar hesabının kullanılmaması oluşturmaktadır. MYMY'nin 430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabının "Hesabın niteliği" başlıklı 330 uncu maddesinde; "*Alınan depozito ve teminatlar hesabı, mevzuatları gereği nakden veya mahsuben tahsil edilen depozito ve teminatlardan bir yıldan daha uzun bir süre içinde iade edilecek olanların izlenmesi için kullanılır.*" denilmektedir. Aynı Yönetmeliğin "Hesabın İşleyişi" başlıklı 331'inci maddesinde; depozito ve teminat olarak nakit tahsil edilen tutarlardan bir yıldan daha uzun bir süre içinde iade edilecek olanlar için bu hesabın alacak, 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabının borçlu çalışacağı; izleyen faaliyet dönemi içinde iade edilecek nakit depozito ve teminatlar için ise dönem sonunda bu hesabın borçlu, kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içindeki 330-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabına alacaklı çalışacağı hükümlerine yer verilmiştir.

**Örnek 23:** A Üniversitesi Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı tarafından 15.08.2022 tarihinde muhtelif binalarda tadilat yapım işi için 12 ay süreli 5.000.000,00 TL bedelli sözleşme imzalanmış ve aynı tarihte sözleşme imzalayan firma tarafından 300.000,00 TL kesin teminat bedeli bankaya yatırılmıştır.

1- Kesin teminat bedelinin banka hesabına yatırılması halinde yapılması gereken muhasebe kaydı;

15.08.2022			
102-Bankalar Hesabı		300.000,00	
	430- Alınan Depozito ve Teminatlar Hs.		300.000,00
Nakit teminat bedelinin tahsilat kaydı			

2- Nakit teminatlardan dönem sonu itibariyle vade süresi bir yılın altına düşen teminatların uzun vadeli hesaptan kısa vadeli hesaba aktarılmasına ilişkin yapılması gereken muhasebe kaydı;

31.12.2022		
430- Alınan Depozito ve Teminatlar Hs.	300.000,00	
330- Alınan Depozito ve Teminatlar Hs.		300.000,00

### 3.6.4.12. Ödenecek Diğer Yükümlülükler Hesap Grubuna İlişkin Bulgular

MYMY'nin 36-Ödenecek Diğer Yükümlülükler hesap grubunda bulgu tespit edilen hesaplara Tablo 3.16'da yer verilmiştir.

**Tablo 3. 16: Ödenecek Diğer Yükümlülükler Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar**

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu adedi	Oran
36-Ödenecek Diğer Yükümlülükler	360-Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	5	8,47
	368-Vadesi Geçmiş, Ertelemiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı	54	91,53
<b>Toplam</b>		<b>59</b>	<b>100</b>

➤ 360-Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri harcamalarında KDV tevkifatının yapılmamasından kaynaklanmaktadır. 117 no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ne göre "Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri" başlıklı 3.2.3'üncü maddesinde; "3.2.3.1. *Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.*" denilmekte ayrıca aynı tebliğin "KDV Tevkifat Uygulaması" başlıklı 1'inci maddesi son paragrafında; "*KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. ...*" denilmektedir. Adı geçen Tebliğin ilgili maddelerine göre makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinden 7/10 oranında KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir.

**Örnek 24:** A Üniversitesi tarafından 11.04.2023 tarihinde konferans salonunda bulunan projeksiyon cihazının tamiri için KDV dahil 10.000,00 TL değerinde hizmet satın alınmıştır. Yapılması gereken muhasebe kaydı; (KDV: %18)

11.04.2023			
630-Giderler Hesabı		10.000,00	
360-Ödenecek Vergi ve Fonlar			80,34
-Diğer ödemelere ait damga vergisi			
360-Ödenecek Vergi ve Fonlar			1.067,80
-Katma değer vergisi tevkifatı (7/10)			
103-Verilen Çek ve Gönderme Emirleri			8.851,86
830-Giderler Hesabı		10.000,00	
835-Gider Yansıtma Hesapları			10.000,00

➤ 360-Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı ile ilgili tespit edilen bir diğer bulgu kira gelirlerinden tahsil edilen Katma Değer Vergisini tevkifat kapsamında değerlendirmek suretiyle hatalı muhasebeleştirilmesi oluşturmaktadır. 14.04.2012 tarihli ve 28264 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 117 seri no'lu KDV Genel Tebliğinin kiralama işlemlerine ilişkin açıklamaların yer aldığı (2.3.) no'lu bölümünün (2.3.4.) no'lu alt bölümünde “5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların Tebliğin bu bölümü kapsamındaki kiralama işlemlerinde, kiracının KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın, tevkifat uygulanmayacaktır. Bu durumda, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar kiraya verme işlemleri dışında KDV'ye tabi işlemleri bulunmamaları kaydıyla, 1 No.lu KDV Beyannamesini sadece kiralama işleminin gerçekleştiği dönemler için vereceklerdir.” denilmektedir. Buna göre, Kuruma ait kantin, kafeterya vb. yerlerin işletme haklarının üçüncü kişilere kiralanmasından doğan kira gelirleri üzerinden genel oranda KDV hesaplanarak tahsil edilmesi, tahsil edilen vergilerin 360 kodlu Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabının (360.4.1.3.0) alt kodlu “Ödenecek KDV %18” alt hesabında muhasebeleştirilerek 1 no'lu KDV Beyannamesiyle ilgili vergi dairesine beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

➤ 368-Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu Sosyal Güvenlik Kurumunca ödenen ve faturalı alacaklar olarak tabir edilen emekli ikramiyesi, ölüm yardımı, makam/temsil/görev tazminatları ve diğer ödemelerden kaynaklanan Sosyal Güvenlik Kurumuna olan borçlarının ve bu borçların muhasebe kayıtlarında izlenmemesi oluşturmaktadır. MYYM'nin 368-Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş

Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabının “Hesabın Niteliği” başlıklı 288’inci maddesinde; “*Vadesi geçmiş, ertelenmiş veya taksitlendirilmiş vergi ve diğer yükümlülükler hesabı, kanuni süresi içinde ödenmeyen vergi ve diğer yükümlülükler ile ertelenen veya taksitlendirilen vergi ve diğer yükümlülüklerin izlenmesi için kullanılır.*” hükmü yer almaktadır. Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından yayımlanan 09.12.2013 tarih ve 73616264 sayılı Ek Karşılık Primi ve Faturalı Alacaklara ilişkin Genel Yazı’da; “*.faturalı alacakların Kurumca ilgisine ödendiği tarihte ilgili kamu idarelerine borç tahakkuk ettirilerek Mali Otomasyon Sistemi Projesi ile görümleneceği, kamu idarelerince her ay bir önceki aya ait borç olup olmadığının sistem üzerinden sorgulanarak borç bulunması halinde, ödemenin yapıldığı tarihi izleyen iki ay içerisinde anlaşmalı bankalara ödeneceği, süresinde ödenmeyen faturalı alacaklar ile ilgili 5434 sayılı Kanun hükümlerine göre gecikme faizi uygulanır.*” denilmektedir. Dolayısıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna olan, faturalı alacaklar olarak tabir edilen borçların muhasebe kayıtlarında izlemesi ve faturalı alacak tutarlarının mali tablolara yansımaları gerekmektedir.

**Örnek 25:** A Üniversitesine 2023 yılı için SGK tarafından faturalı alacaklar için 6.801.800 TL tahakkuk ettirilmiştir.

1- SGK tarafından tahakkuk ettirilen tutar için yapılması gereken muhasebe kaydı;

04.01.2023		
630-Giderler Hesabı		6.801.800,00
-Sosyal güvenlik kurumuna 5434 sayılı Kanun kapsamında emekli ikramiyeleri karşılığı yapılan ödemeler		
	368-Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hs. -Diğer yükümlülükler	6.801.800,00
Faturalı alacakların tahakkuk kaydı		

2- 2023/Ocak ayına ait faturalı alacakların bedeli olan 1.334.000,00 TL 31.01.2023 tarihinde ödenmiştir. Yapılması gereken muhasebe kaydı;

31.01.2023			
368-Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hs. -Diğer yükümlülükler	103-Verilen Çek ve Gönderme Emirleri Hs.	1.334.000,00	1.334.000,00
830-Giderler Hesabı	835-Gider Yansıtma Hesapları	1.334.000,00	1.334.000,00

### 3.6.4.13. Borç ve Gider Karşılıkları Hesap Grubuna İlişkin Bulgular

MYMY'nin 37/47 Borç ve Gider Karşılıkları hesap grubunda bulgu tespit edilen hesaplara Tablo 3.17'de yer verilmiştir.

**Tablo 3. 17: Borç ve Gider Karşılıkları Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar**

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu adedi	Oran
37-Borç ve Gider Karşılıkları	372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	101	97,12
47-Borç ve Gider Karşılıkları	472-Kıdem Tazminatı Karşılıkları	3	2,88
<b>Toplam</b>		<b>104</b>	<b>100</b>

➤ 372/472-Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu Üniversite bünyesinde istihdam edilen işçiler için ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmaması ve ilgili hesaplara kaydedilmemesi oluşturmaktadır. MYMY'nin 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı Bölümünün "Hesabın niteliği" başlıklı 291'inci maddesinde; "Kıdem tazminatı karşılığı hesabı, belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve faaliyet dönemi içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesi için kullanılır." hükmü yer almaktadır. 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının "Hesabın niteliği" başlıklı 342'nci maddesinde ise; bu hesabın, belirlenecek esaslar kapsamında ayrılan uzun vadeli kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı hükmüne yer verilmiştir. Aynı Yönetmelik'in "Hesabın İşleyişi" başlıklı 343'üncü maddesinde yer verilen mevzuat hükümleri doğrultusunda, Üniversite de işçi statüsünde istihdam edilen personel için ihtiyatlık ve dönemsellik kavramları gereği hesaplanan kıdem tazminatı için 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı

Hesabının borçlu, karşılığında 630-Giderler Hesabının alacaklı; faaliyet dönemi içerisinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları için 472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları hesabının alacaklı 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının borçlu çalıştırılması gerekmektedir.

**Örnek 26:** A Üniversitesinde çalışan kamu işçileri için 2021 yılına ait toplam 9.000.000 TL hesaplanan kıdem tazminatı bedeli 2022 yılında 27.980.400,00TL olarak hesaplanmıştır.

1- 2021 ve 2022 yılları arasındaki kıdem tazminatı farkı için 31.12.2022 tarihinde yapılması gereken muhasebe kaydı;

31.12.2022		
630-Giderler Hesabı		27.980.400,00
-İşçilerin ihbar ve kıdem tazminatları		
	472-Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hs.	27.980.400,00

2- 31.12.2022 tarihinde 2023 yılında emekli olacak işçilerin kıdem tazminatı karşılıkları olan 600.000,00 TL'nin uzun vadeli hesaptan kısa vadeli hesaba aktarılmasına ilişkin yapılması gereken muhasebe kaydı;

31.12.2022		
472-Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hs.		600.000,00
	372-Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hs.	600.000,00

#### **3.6.4.14. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları Hesap Grubuna İlişkin Bulgular**

MYMY'nin 38-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları hesap grubunda bulgu tespit edilen hesaplara Tablo 3.18'de yer verilmiştir.

**Tablo 3. 18: Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar**

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu adedi
38-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı	83

➤ 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgulardan ilki peşin tahsil edilen kira gelirlerine ilişkin dönem ayırıcı hesapların kullanılmamasından

kaynaklanmaktadır. MYMY'nin, 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabının "Hesabın Niteliği" başlıklı 296'ncı maddesinde; "Gelecek aylara ait gelirler hesabı, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan ancak, gelecek aylara ait olan peşin tahsil edilmiş gelirler ile uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki gelecek yıllara ait gelirler hesabında kayıtlı tutarlardan tahakkuk zamanına bir yıldan az süre kalan peşin tahsil edilmiş gelirlerin izlenmesi için kullanılır." hükmü yer almaktadır. Aynı Yönetmelik'in "Hesabın İşleyişi" başlıklı 298'inci maddesinde; "Peşin tahsil edilen gelirlerin, içinde bulunulan aya ait olan kısmı 600-Gelirler Hesabına, sonraki aylarda tahakkuk ettirilmesi gereken kısmı bu hesaba, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde tahakkuk ettirilmesi gerekenler 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına alacak, tahsil edilen tutarın tamamı 100Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç; diğer taraftan 800Bütçe Gelirleri Hesabına alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir." denilmektedir. Maddenin devamında ise Gelecek Aylara ait Gelirler Hesabında kayıtlı tutarlardan ilgili oldukları ay sonlarında gelir olarak tahakkuk ettirilenlerin bu hesaba borç, 600- Gelirler Hesabına alacak kaydedileceği düzenlemesine yer verilmiştir.

**Örnek 27:** A Üniversitesi Eğitim Fakültesi'ne ait kantin 10.09.2022 tarihinde 1 yıllığına kiraya verilmiştir. Kira bedeli olan 24.000,00 TL aynı gün kiracı tarafından bankaya yatırılmıştır.

1- Banka hesabına gelen kira bedeli için yapılması gereken muhasebe kaydı;

10.09.2022		
102-Bankalar Hesabı		24.000,00
600-Gelirler Hesabı		
-Diğer taşınmaz kira gelirleri		2.000,00
380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı		
-Diğer taşınmaz kira gelirleri		6.000,00
480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.		
-Diğer taşınmaz kira gelirleri		16.000,00
Kira gelirleri tahakkuk kaydı		
805-Gelir Yansıtma Hesabı		24.000,00
800-Bütçe Gelirleri Hesabı		24.000,00

2- Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabında kayıtlı tutarlardan ilgili oldukları ay sonlarında gelir olarak tahakkuk ettirilecekler için 2022 yılının Ekim ayı ve kalan aylarında yapılması gereken muhasebe kaydı;

31.10.2022			
380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı		2.000,00	
-Diğer taşınmaz kira gelirleri			
600-Gelirler Hesabı			2.000,00
-Diğer taşınmaz kira gelirleri			

3- Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabında kayıtlı tutarlardan takip eden dönemde tahakkuk edecek gelirler için 31.12.2022 tarihinde yapılması gereken muhasebe kaydı;

31.12.2022			
480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı		16.000,00	
-Diğer taşınmaz kira gelirleri			
380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı			16.000,00
-Diğer taşınmaz kira gelirleri			

➤ 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgulardan diğeri kamu yararına kullanılmak üzere alınan şartlı bağış ve yardımların muhasebeleştirilmesinde gelecek aylara/yıllara ait gelirler hesabının kullanılmaması oluşturmaktadır. GYMY'nin "Şartlı bağış ve yardımlar" başlıklı 41'inci maddesinde; "Şartlı bağış ve yardımlar alındıklarında, tahsis amacına uygun olarak kullanılmak üzere ilgili hesaplara, karşılıkları ise yükümlülük olarak kaydedilir. Yükümlülük tutarı, şartlı bağış ve yardımların tahsis amacı gerçekleştikçe gelir olarak kaydedilir." denilmektedir. MYMY'nin 380 Gelecek Aylara Ait Gelir Hesabının "Hesabın İşleyişi" başlıklı 298'inci maddesinde; "Muhasebe birimlerince şartlı bağış ve yardım olarak alınan tutarlar bir taraftan ilgisine göre bu hesaba ya da 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına alacak, 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç; nakden tahsil edilen tutarlar diğer taraftan 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir." hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin (b) bendinin 2'nci fıkrasında; gelecek aylara ait gelirler hesabında kayıtlı şartlı bağış ve yardımlara ilişkin tutarlardan şart kılınan amaçlar doğrultusunda kullanılanların bu hesaba borç, 600-Gelirler Hesabına alacak kaydedileceği düzenlemesine yer verilmiştir. Şartlı bağış ve yardımların bütçeye gelir kaydı yapılırken yükümlülük hesaplarında izlenmesi, bu tutarlardan şart kılınan amaç doğrultusunda kullanılanların ise yükümlülük hesaplarından

çıkarılıp gelir hesaplarına aktarılması, mali tabloların doğru ve güvenilir bilgi üretmesi için oldukça önemlidir.

**Örnek 28:** A Üniversitesi tarafından kampüs çevresinde ağaçlandırma yapmak amacıyla 13.01.2023 tarihinde ağaç bağış kampanyası açılmıştır. Ağaç bağış kampanyası hesabına 18.01.2023 tarihinde 40.000,00TL ve 23.01.2023 tarihinde 45.000,00TL gelmiştir.

1- Banka hesabına kampanya kapsamında 18.01.2023 tarihinde yatırılan tutar için yapılması gereken muhasebe kaydı;

18.01.2023			
102-Bankalar Hesabı		40.000,00	
	380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı -Kişilerden alınan şartlı bağış ve yardımlar hesabı		40.000,00
805-Gelir Yansıtma Hesabı		40.000,00	
	800-Gelirler Hesabı - Kişilerden alınan şartlı bağış ve yardımlar hesabı		40.000,00

2- Banka hesabına 23.01.2023 tarihinde yatırılan tutar için yapılması gereken muhasebe kaydı;

23.01.2023			
102-Bankalar Hesabı		45.000,00	
	380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı -Kişilerden alınan şartlı bağış ve yardımlar hesabı		45.000,00
805-Gelir Yansıtma Hesabı		45.000,00	
	800-Gelirler Hesabı - Kişilerden alınan şartlı bağış ve yardımlar hesabı		45.000,00

3- 02.02.2023 tarihinde toplanan şartlı bağışın amaca uygun kullanılarak KDV dahil 85.000,00TL'ye 2125 adet ağaç fidanı alındığı ve ödemenin gerçekleştiği tespit edilmiştir. Bu durumda ödemenin yapılması ile şartın gerçekleşmiş ve kampanyanın bitmiş olmasına istinaden yapılması gereken muhasebe kaydı;

02.02.2023			
	380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı -Kişilerden alınan şartlı bağış ve yardımlar hs.	85.000,00	
	600-Gelirler Hesabı - Kişilerden alınan şartlı bağış ve yardımlar hesabı		85.000,00

### 3.6.4.15. Değer Hareketleri Hesap Grubuna İlişkin Tespit Edilen Bulgular

MYMY'nin 51-Değer Hareketleri hesap grubunda bulgu tespit edilen hesaplar 511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemleri Hesabından oluşmaktadır. Tablo 3.19'da bu hesapta 50 adet bulgu tespit edildiği görülmektedir.

**Tablo 3. 19: Değer Hareketleri Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar**

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu adedi
51-Değer Hareketleri	511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı	50

➤ 511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu tek bir muhasebe birimi bulunan özel bütçeli üniversitelerin harcama birimleri arası aktarımlarında bu Hesabın kullanılması oluşturmaktadır. MYMY'nin 511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının "Hesabın Niteliği" başlıklı 364'üncü maddesinin 1'inci bendinde; "*Aynı bütçeli kamu idarelerine ait muhasebe birimlerinin birbirlerine gönderdikleri veya birbirlerinden aldıkları para ve kıymetler ile birbirleri adına nakden veya mahsuben yaptıkları tahsilat ve ödemelerin izlenmesi için kullanılır.*" hükmüne yer verilmiştir. Anılan Yönetmelik'in 365'inci maddesinde; bu hesabın hangi işlemler için kullanılacağı sayılmış olup, tek bir muhasebe birimi bulunan özel bütçeli kamu idarelerinin söz konusu hesabı kullanmalarına yönelik bir düzenleme yer almamıştır. Ancak BKMYS Yeni Muhasebe Sisteminde harcama birimleri arasında yapılan aktarımlarda söz konusu Hesap sistem tarafından otomatik çalıştırılmaktadır. Dolayısıyla, 511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu sistemsel bir hatadan kaynaklanmaktadır.

### 3.6.4.16. Gelir Hesabı ile İndirim, İade ve İskonto Hesap Gruplarına İlişkin Bulgular

MYMY'nin 60-Gelir Hesapları hesap grubu ile 61-İndirim, İade ve İskonto Hesapları hesap grubunda bulgu tespit edilen hesaplara Tablo 3.20'de yer verilmiştir.

**Tablo 3. 20: Gelir Hesapları ile İndirim, İade ve İskonto Hesapları Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar**

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu adedi	Oran
60-Gelir Hesapları	600-Gelirler Hesabı	3	37,5
61-İndirim, İade ve İskonto Hesapları	610-İndirim, İade ve İskontolar Hesabı	5	62,5
<b>Toplam</b>		<b>8</b>	<b>100</b>

➤ 600-Gelirler Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu gelirlerin ayrıntı kodlarının hatalı kullanılması oluşturmaktadır. MYMY'nin 600 Gelirler Hesabına ilişkin 393'üncü maddesinde; bütçe ile ilgili olsun veyahut olmasın tahakkuk eden tüm gelirlerin izlenmesinde bu Hesabın kullanılacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı Yönetmelik'in "Hesap Grubuna İlişkin İşlemler" başlıklı 392'nci maddesinde; "*Gelir yardımcı hesaplarına ait hata düzeltmeleri, yanlış kaydedilen yardımcı hesaptan düşülmek ve ilgili yardımcı hesaba eklenmek üzere düzenlenecek muhasebe işlem fişi ile muhasebe kaydı yapılmak suretiyle gerçekleştirilir.*" hükmüne yer verilmiştir. Bu sebeple hatalı kullanılan yardımcı hesap kodlarına ilişkin düzeltme kaydında 600 Gelirler Hesabının yardımcı hesap kodlarının borç ve alacak çalıştırılarak muhasebe işlem fişi ile düzeltilmesi gerekmektedir.

**Örnek 29:** A Üniversitesi banka hesabına 13.04.2023 tarihinde kiralanın Eğitim Fakültesi kantininin elektrik gideri olarak 1.000,00TL yatırılmıştır. Yatırılan tutar hatalı olarak 600 Gelirler hesabının alt kodu olan Diğer Hizmet Gelirleri hesabına alınmıştır. 26.04.2023 tarihinde hatalı kayıt fark edilmiş düzeltme kaydı yapılmıştır.

26.04.2023			
600-Gelirler Hesabı		1.000,00	
-Diğer hizmet gelirleri			
	600-Gelirler Hesabı		1.000,00
	- Diğer çeşitli teşebbüs ve mülkiyet gelirleri		

➤ 610-İndirim, İade ve İskontolar Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu bütçe gelirlerinden yapılan ret ve iadelerde bu hesabın kullanılmamasından kaynaklanmaktadır. MYMY'nin 397'nci maddesinde; "*İndirim, iade ve iskontolar hesabı, kamu idarelerinin mal veya hizmet satışlarına ilişkin olarak tahakkuk eden tutarlardan yapılan indirim, iade ve iskontoların, bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben yapılan tahsilattan mevzuatı gereğince yapılan ret ve iadeler ile genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde tahakkuk ettirilen ihracatta katma değer vergisi iadesi, vergi indirimi, erken ödeme indirimi ve benzeri vergi iadesi tutarlarının izlenmesi için kullanılır.*" denilmektedir. Yıl içerisinde tahsil edilen ancak sonrasında çeşitli sebeplerle iade edilen bütçe gelirlerinin 610 İndirim, İade ve İskontolar Hesabı kullanılarak iadesi yapılmalıdır.

#### 3.6.4.17. Nazım Hesaplar Hesap Grubuna İlişkin Tespit Bulgular

MYMY'nin Nazım Hesaplar hesap grubuna ilişkin bulgu tespit edilen hesaplara Tablo 3.21'de yer verilmiştir. Tablo 3.21'de bu hesaplardan en fazla bulgunun 105 bulgu

sayısı ile 990-Kiraya Verilen veya İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabında tespit edildiği görülmektedir. GYMY'nin "Nazım Hesaplara İlişkin İlkeler" başlıklı 12'nci maddesinde; "*Kamu idarelerinin varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarının dışında, muhasebenin bilgi verme ve izleme görevi yüklediği işlemleri, muhasebe disiplini altında toplanması istenen işlemleri ile gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülüklerine ilişkin işlemlerini izlemek üzere nazım hesaplar kullanılır.*" denilmekte ve nazım hesapların yalnızca ilgili olduğu diğer nazım hesaplarla karşılıklı olarak borç ve alacak çalışacağı hüküm altına alınmıştır.

**Tablo 3. 21: Nazım Hesaplar Hesap Grubunda Bulgu Tespit Edilen Hesaplar ve Bulgu Sayıları**

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu adedi	Oran
91-Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları	910-Alınan Teminat Mektupları Hesabı	37	14,92
92-Taahhüt Hesapları	920-Gider Taahhütleri Hesabı	39	15,73
94-Değerli Kâğıt ve Özel Tahakkuk Hesapları	948-Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı	2	0,81
96-Bilimsel Projeler Hesabı	962-Bilimsel Projeler Hesabı	59	23,79
99-Diğer Nazım Hesaplar	990-Kiraya Verilen veya İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabı	105	42,34
	998-Diğer Nazım Hesaplar Hesabı	6	2,42
<b>Toplam</b>		<b>248</b>	<b>100</b>

➤ 910-Alınan Teminat Mektupları Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu teminat mektuplarının iadesi ve saklanması ile ilgili mevzuatta belirtilen hususlara dikkat edilmemesinden kaynaklanmaktadır. 4735 sayılı Kanun'un "Kesin teminat ve ek kesin teminatların geri verilmesi" başlıklı 13'üncü maddesinde; "*Taahhüdün, sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirildiği ve yüklenicinin bu işten dolayı idareye herhangi bir borcunun olmadığı tespit edildikten sonra alınmış olan kesin teminat ve varsa ek kesin teminatların; a) Yapım işlerinde; varsa eksik ve kusurların giderilerek geçici kabul tutanağının onaylanmasından sonra yarısı, Sosyal Sigortalar Kurumundan ilişiksiz belgesi getirilmesi ve kesin kabul tutanağının onaylanmasından sonra kalanı, b) Yapım işleri dışındaki işlerde Sosyal Sigortalar Kurumundan ilişiksiz belgesinin getirildiği saptandıktan sonra; alınan mal veya yapılan iş için bir garanti süresi öngörülmesi halinde yarısı, garanti süresi dolduktan sonra kalanı, garanti süresi öngörülme hallerde ise tamamı, yükleniciye iade edilir.*" denilmektedir. Yukarıda

ifade edilen mevzuat hükmüne göre; piyasadan hazır halde alınıp satılan mallar haricinde ihaleli yapılan tüm alımlarda (mal, hizmet, yapım) teslim alınan kesin ve ek kesin teminatların kısmen veya tamamen iadesi yüklenici tarafından SGK'dan ilişiksiz belgesinin getirilmesi şartına bağlanmıştır.

➤ 910-Alınan Teminat Mektupları ile ilgili tespit edilen bir diğer bulgu geçerlilik süresi dolan teminat mektuplarının iade edilmemesinden kaynaklanmaktadır. 4735 sayılı Kanun'un "İade edilemeyen teminatlar" başlıklı 14'üncü maddesinde; 13'üncü madde kapsamında mahsup işlemi yapılmaz zorunluluğu bulunmayan durumlarda, yapım işleri için kesin hesap ve kesin kabul tutanağının onaylanmasından sonra, mal ve hizmet alımı gibi diğer işlerde işin kabul tarihi itibarıyla veya varsa garanti süresinin bitim tarihinden itibaren iki yıl içerisinde idarenin yazılı uyarısına rağmen talep edilemeyen kesin teminat mektuplarının hükümsüz kalacağı ve ilgili bankasına iade edileceği, teminat mektubu dışındaki teminatların ise süre bitimi itibarıyla Hazineye gelir kaydedileceği hüküm altına alınmıştır. MYMY'nin, 910-Alınan Teminat Mektupları Hesabını düzenleyen 458'inci maddesi üçüncü fıkrada; "*Teminat ve garanti mektupları ile şahsi kefalete ilişkin belgelerin muhasebe birimlerinde gereksiz olarak bekletilmesini önlemek için; alınan teminata ait işin sonuçlandırılıp sonuçlandırılmadığı, mevzuatındaki süreler de dikkate alınarak muhasebe birimlerince takip edilir ve her malî yılsonunda teminat ve garanti mektupları ile şahsi kefalete ilişkin belgeler hakkında ilgili idareden bilgi alınır ve alınan bilgi doğrultusunda söz konusu mektup ve belgeler ilgisine veya ilgili bankaya iade edilir ya da ertesi malî yıla devredilir.*" denilmektedir. Bu sebeple, yukarıda yer verilen mevzuatlar çerçevesinde teminatların iade sürecinde mevzuatta öngörülen işlemlere dikkat edilmesi gerekmektedir.

➤ 920-Gider Taahhütleri Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu ihale mevzuatı uyarınca yaptırılan tüm işler için sözleşmeyle yüklenmeye girişilen borç tutarları ile fiyat farkları ve iş artışlarının gider taahhütleri hesaplarında izlenmemesinden kaynaklanmaktadır. MYMY'nin 92-Taahhüt Hesaplarına ilişkin 471'nci maddesinde; "*Taahhüt hesapları hesap grubu; yılı için geçerli sözleşmeler ile ertesi malî yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen gider taahhütleri, mevzuatı gereğince bu tutarlara ilave edilen taahhütler ile bunlardan yerine getirilenler veya feshedilenlerin ve kamu-özel iş birliği modeli çerçevesinde girişilen taahhütler, bunlara yapılan ilaveler, fiyat güncellemeleri ile bunlardan yerine getirilenlerin sözleşme fiyatlarıyla izlenmesi*

*için kullanılır" düzenlemesine yer verilmiştir. Aynı Yönetmelik'in 920 Gider Taahhütleri Hesabı "Hesabın Niteliği" başlıklı 473'ncü maddesinin 1'inci bendinde ise; "Yılı için geçerli sözleşmeler ile ertesi malî yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen ve mevzuatı gereğince bunlara ilave edilen taahhüt tutarlarıyla bunlardan yerine getirilenler ve feshedilenlerin sözleşme fiyatlarıyla izlenmesi için kullanılır." düzenlemesine yer verilmiştir. Aynı Yönetmelik'in "Hesabın İşleyişi" başlıklı 474'üncü maddesinde; girişilen taahhüt tutarları ile bunlara ilave edilen her türlü taahhüt artışı için 920 Gider Taahhütleri Hesabına borç, 921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabına alacak; taahhüdün yerine getirilmesi nedeniyle sözleşme fiyatları üzerinden hesaplanan KDV hariç tutarlar için 920 Gider Taahhütleri Hesabı alacaklı, 921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabının borçlu çalışacağı düzenlemesine yer verilmiştir.*

**Örnek 30:** A Üniversitesi ile ABC İnşaat Ltd. Şti. firması arasında 24.01.2023 tarihinde KDV hariç 10.000.000,00TL bedel karşılığında yol yapım sözleşmesi imzalanmıştır.

1- Sözleşmenin imzalanması ile birlikte girişilen yükümlülük için yapılması gereken muhasebe kaydı;

24.01.2023			
920 Gider Taahhütleri Hesabı		10.000.000,00	
	921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı		10.000.000,00
Taahhüt Kaydı			

2- 18.04.2023 tarihinde yapım işinin tamamlanan kısmı için KDV hariç 1.480.000,00TL tutarında 1'inci hakediş ödemesi yapılmıştır. Taahhüt dosyasına KDV hariç tutarın işlenmesine ilişkin yapılması gereken muhasebe kaydı;

18.04.2023			
921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı		1.480.000,00	
	920 Gider Taahhütleri Hesabı		1.480.000,00

3- 16.05.2023 tarihinde 340.000,00 TL’lik kısmı fiyat artışından kaynaklı KDV hariç 1.620.000,00 TL tutarında 2’nci hakediş ödemesi yapılmıştır. Fiyat farkı dâhil olan hakediş ödemelerinde yapılması gereken muhasebe kaydında ilk olarak taahhüt dosyası fiyat farkı tutarı kadar güncellenir ve sonrasında KDV hariç tutarın hakediş dosyasından düşülmesi gerekmektedir.

16.05.2023			
920 Gider Taahhütleri Hesabı		340.000,00	
921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı			340.000,00
Fiyat farkı tutarının taahhüt dosyasına eklenmesi			
16.05.2023			
921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı		1.620.000,00	
920 Gider Taahhütleri Hesabı			1.620.000,00
Hakediş tutarının taahhüt dosyasından düşülmesi			

➤ 948-Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu başka birimler adına izlenen alacakların takibinin bu Hesapta yapılmaması oluşturmaktadır. MYMY’nin 948-Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabının “Hesabın Niteliği” başlıklı 511’inci maddesinde; “Başka birimler adına izlenen alacaklar hesabı, aynı bütçeli kamu idaresinin farklı muhasebe birimlerinin kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı olan tutarlardan tahsili yazıyla istenenler, icra ve diğer dairelerden gelen haciz kararları ile başka idareler adına tahsil edilmesi gereken diğer alacakların izlenmesi için kullanılır.” denilmektedir. Aynı Yönetmelik’in “Hesabın İşleyişi” başlıklı 513’üncü maddesinde; “a) Borç 1) Başka muhasebe birimlerinin kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı olan alacaklardan izlenmesi muhasebe birimine bildirilen tutarlar bu hesaba borç, 949-Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri Hesabına alacak kaydedilir..b) Alacak 1) Başka birimler adına izlenen alacaklar hesabında kayıtlı olan tutarlardan yapılan tahsilat bir taraftan 100-Kasa Hesabı veya ilgili diğer hesaplara borç, 511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı veya 333-Emanetler Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara alacak kaydedilir. Diğer taraftan bu hesaba alacak, 949-Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri Hesabına borç kaydedilir.” denilmektedir.

➤ 962-Bilimsel Projeler Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu üniversiteler tarafından desteklenen bilimsel araştırma projelerinde bu Hesabın kullanılmaması oluşturmaktadır. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun 58’inci maddesine göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün 30.11.2006 tarih ve 20017 sayılı yazısı ile

uygun görüş alınarak çıkarılan Yükseköğretim Kurumları Muhasebe Yönergesinin “Hesap planı” başlıklı 7’nci maddesinde; “*Yükseköğretim Kurumlarına ait hesap planı Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 44’üncü maddesinde ana hesap grupları, hesap grupları ve hesaplar itibariyle belirlenmiş çerçeve hesap planında yer alan aşağıdaki hesaplardan oluşur.*” hükmü yer almakta olup, “Diğer Nazım Hesaplar” başlığı altında 962- Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Projeler Hesabı ile 963- Bilimsel Projeler Karşılığı hesapları düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere uygun olarak, üniversitelerde araştırma kapsamında desteklenen projeler için ayrılan ödenek tutarlarının birim bazında açılan alt hesaplarda, desteklenen proje bütçesi ve ilgili kurullardan verilen ek ödeneklerin “962 Bilimsel Projeler Hesabı” ile “963 Bilimsel Projeler Karşılığı” hesaplarında izlenmesi gerekmektedir.

**Örnek 31:** A Üniversitesinde BAP projesi kapsamında Sağlık Bilimleri Enstitüsü biriminden gelen 40.000,00TL bütçeli 999-YL-23 proje numaralı proje onaylanmıştır. Muhasebe kaydına ilişkin kullanılması gereken hesaplar;

962-Bilimsel Projeler Hesabı -Sağlık bilimleri enstitüsü	40.000,00	
963 Bilimsel Projeler Karşılığı		40.000,00

➤ 990-Kiraya Verilen veya İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu kiraya verilen taşınmazlar ile taşınmaz kiralama gelirlerinin nazım hesaplarda izlenmemesi oluşturmaktadır. MYMY’nin 533/B, 533/Ç ve 533/G maddelerinde kira gelirlerinin izlenmesinde kullanılacak nazım hesapların nitelikleri ve işleyişleri tanımlanmıştır. Yönetmeliğin 533/B maddesinde; “(1) Kiraya verilen, irtifak hakkı tesis edilen maddi duran varlıkların kayıtlı değerleri hesabı, kamu idarelerine ait maddi duran varlıklardan kiraya verilen veya üzerinde irtifak hakkı tesis edilenlerin sözleşme sonuna kadar kayıtlı değerleri üzerinden izlenmesi için kullanılır.” hükmüne yer verilmiştir. Aynı Yönetmeliğin 533/Ç maddesinde; “(1) Maddi duran varlıkların kira ve irtifak hakkı gelirleri hesabı, kamu idarelerine ait maddi duran varlıklardan kiraya verilen veya üzerinde irtifak hakkı tesis edilenlere ilişkin olarak sözleşmelerinde yer alan kira ve irtifak hakkı gelirlerinin izlenmesi için kullanılır.” Söz konusu Yönetmeliğin 533/G maddesinde; “(1) Diğer nazım hesaplar karşılığı hesabına, bu hesap grubunda yer alan hesaplara yazılan tutarlar karşılık olarak kaydedilir.” denilmektedir. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün “Taşınmazlara İlişkin İşlemler” konulu 26.11.2014 tarihli ve

90192509-210.05.02-13278 sayılı Genel Yazısında; “1-Kiraya verilen taşınmazlar ile üzerinde irtifak hakkı tesis edilen taşınmazlara ilişkin belgeler muhasebe birimlerine verildiğinde, kayıtlı değerleri üzerinden 990 Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabının ilgili yardımcı hesabına borç, 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabına alacak; diğer taraftan toplam kira ve irtifak hakkı tesisi gelirleri (peşin tahsil edilenler hariç) tahsil edileceği yıllara göre 993-Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabının bölümlenmiş yardımcı hesaplarına borç, 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabına alacak kaydedilecektir. 2-Dönem sonlarında, 993-Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabının bölümlenmiş yardımcı hesaplarında kayıtlı tutarlar sürenin güncellenmesi amacıyla bu hesaba borç ve alacak kaydedilecektir.3-Kira ve irtifak hakkı tesisi gelirleri tahsil edildiğinde 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabına borç, 993-Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir. Kira sözleşmesi ya da irtifak hakkı tesisi süresi sona erdiğinde 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabına borç, 990-Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabına alacak kaydedilecektir.” denilmektedir. Buna göre kira sözleşmeleri, sözleşme sonuna kadar kayıtlı değerleri üzerinden 990 Kiraya Verilen veya İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabında izlenecektir. Söz konusu sözleşmeler çerçevesinde elde edilen kira gelirleri de 993 Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabı’na kaydedilerek izlenecektir. 999 Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabı da yapılacak işlemlerin karşılık hesabı olarak kullanılacaktır.

**Örnek 32:** Kayıtlı değeri 5.000.000TL olan bina 12.04.2023 tarihinde yapılan bir sözleşme ile aylık 4.000TL bedel ile bir yıllığına kiraya verilmiştir. Kira sözleşmesi, sözleşmenin imzalandığı tarihte başlamış ve kira bedeli tek seferde peşin olarak tahsil edilmiştir.

1- 12.04.2023 tarihinde kiraya verilen taşınmazın kayıtlı değeri üzerinden yapılacak muhasebe kaydı;

12.04.2023	
990 Kiraya Verilen veya İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hs. -Binalar	5.000.000 ,00
999 Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabı	5.000.000 ,00
Kiraya verilen taşınmazın kaydı	

2- 12.04.2023 tarihinde peşin tahsil edilen bir yıllık kira gelirinun muhasebe kaydı;

12.04.2023			
102-Bankalar Hs.		48.000,00	
600-Gelirler Hs.			4.000,00
-Diğer taşınmaz kira gelirleri			
380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.			32.000,00
-Diğer taşınmaz kira gelirleri			
480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.			12.000,00
-Diğer taşınmaz kira gelirleri			
805-Gelir Yansıtma Hs.		48.000,00	
800-Bütçe Gelirleri Hs.			48.000,00
- Diğer Taşınmaz Kira Gelirleri			

3- 31.05.2023 tarihinde ay sonu itibariyle yapılması gereken muhasebe kaydı;

31.05.2023			
380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.		4.000,00	
-Diğer Taşınmaz Kira Gelirleri			
600-Gelirler Hs.			4.000,00
-Diğer taşınmaz kira gelirleri			
Ay sonu tahakkuk kaydı			

4- 31.12.2023 tarihinde yılsonu itibariyle tahakkuk zamanına bir yıldan daha az bir süre kalan kira gelirlerinin uzun vadeli yabancı kaynaklar hesabından kısa vadeli yabancı kaynaklar hesabına aktarımının muhasebe kaydı;

31.12.2023			
480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.		12.000,00	
-Diğer taşınmaz kira gelirleri			
380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.			12.000,00
-Diğer taşınmaz kira gelirleri			

5- Kira sözleşmesinin sona ermesiyle birlikte taşınmazın kayıtlı değeri ile kapatma kaydı için yapılması gereken muhasebe kaydı;

999 Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabı		5.000.000,00	
990 Kiraya Verilen veya İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hs.			5.000.000,00
-Binalar			

**Örnek 33:** Kayıtlı değeri 4.500.000,00 olan bina 15.03.2022 tarihinde yapılan bir sözleşme ile aylık 3.600TL bedel ile bir yıllığına liraya verilmiştir. Kira sözleşmesi, sözleşmenin imzalandığı tarihte başlamış kira bedeli ise sözleşme gereği sözleşmenin sonunda tek seferde peşin olarak tahsil edilecektir.

1- 15.03.2022 tarihinde kiraya verilen taşınmazın kayıtlı değeri üzerinden nazım hesaplara yapılması gereken muhasebe kaydı;

15.03.2022		
990 Kiraya Verilen veya İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hs. -Binalar	4.500.000,00	
999 Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabı		4.500.000,00
Kiraya verilen taşınmazın kaydı		

2- Kira gelirinin tamamının 2023 yılında tahsil edilecek olması nedeniyle 993-Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hs yardımcı hesap koduna yapılacak muhasebe kaydı;

15.03.2022		
993-Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hs. - N+1 yılında tahsil edilecek kira gelirleri	43.200,00	
999 Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabı		43.200,00

3- 31.12.2022 tarihinde 2022 yılına ait on aylık tahakkuk eden kira bedeli olan tutar için yapılacak muhasebe kaydı;

31.12.2022		
120-Gelirlerden Alacaklar Hs. -Diğer taşınmaz kira gelirleri	36.000,00	
600-Gelirler Hs. -Diğer taşınmaz kira gelirleri		36.000,00

4- 31.12.2022 tarihinde nazım hesaplarda izlenen kira bedelinin dönem sonunda yardımcı hesaplar arası aktarma işlemine ilişkin yapılacak muhasebe kaydı;

31.12.2022			
993-Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hs. - N yılında tahsil edilecek kira gelirleri		43.200,00	
	993-Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hs. - N+1 yılında tahsil edilecek kira gelirleri		43.200,00

5- 15.02.2023 tarihinde 2023 yılına ait tahakkuk eden 2 aylık kira bedeli için yapılacak muhasebe kaydı;

15.02.2023			
120-Gelirlerden Alacaklar Hs. -Diğer taşınmaz kira gelirleri		7.200,00	
	600-Gelirler Hs. -Diğer taşınmaz kira gelirleri		7.200,00

6- 16/02/2023 tarihinde, kira sözleşmenin sona ermesi ile birlikte kira bedelinin kiracı tarafından banka hesabına yatırılması durumunda yapılması gereken muhasebe kaydı;

16.02.2023			
102- Banka Hesabı		43.200,00	
	120-Gelirlerden Alacaklar Hs. -Diğer taşınmaz kira gelirleri		43.200,00
805-Gelir Yansıtma Hesabı		43.200,00	
	800-Bütçe Gelirleri Hs. -Diğer taşınmaz kira gelirleri		43.200,00

7- Kira bedelinin sözleşme süresi sonunda yatırılması ve sözleşmenin sona ermesi nedeniyle nazım hesaplarda izlenen tutarlar için yapılması gereken muhasebe kapatma kayıtları;

999 Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hs.		4.500.000,00	
	990-Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hs. -Binalar		4.500.000,00
999 Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hs.		43.200,00	
	993-Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hs. - N yılında tahsil edilecek kira gelirleri		43.200,00

➤ 998-Diğer Nazım Hesaplar Hesabı ile ilgili tespit edilen bulgu idari para cezalarının nazım hesaplarda izlenmemesi oluşturmaktadır. MYMY'nin 998-Diğer nazım hesaplar hesabının “Hesabın Niteliği” başlıklı 533/F maddesinin 4 üncü bendinde; *“Bakanlıkça bu hesaba yardımcı hesap açmak suretiyle izlenmesine karar verilen tutarlar bu hesabın ilgili yardımcı hesabına borç, 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabına alacak kaydedilir.”* hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu idari para cezalarının muhasebeleştirilmesine ilişkin, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün 26.02.2013 tarihli ve 2261 sayılı yazısında, 5018 sayılı Kanuna ekli (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri tarafından verilen idari para cezalarının “998.51-Verilen İdari Para Cezaları” yardımcı hesaplarında izleneceği belirtilmiştir. Aynı yazıda, bahsi geçen kamu idarelerince bir idari para cezası verildiğinde, 998-Diğer Nazım Hesaplar Hesabının (Verilen İdari Para Cezaları) borçlu, 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabının alacaklı çalışacağı; ödeme süresi içerisinde tahsil edilen tutarları için 998-Diğer Nazım Hesaplar Hesabının (Verilen İdari Para Cezaları) alacaklı çalışacağı düzenlemesine yer verilmiştir.



## SONUÇ VE ÖNERİLER

Denetim, insanların topluluk halinde yaşamaya başlaması ile ortaya çıkan ve sürekli gelişen bir kavram olmuştur. Denetim amaç, statü ve kapsam yönünden farklı denetim türleri ile açıklansa da denetim faaliyeti genel olarak işletmeler veya kurumlar tarafından yapılan işlemlerin önceden belirlenmiş kurallara uygunluğunun incelenmesini ifade etmektedir. Dünyada parlamentolar adına yapılan yüksek denetim ülkemizde TBMM adına Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. 6085 sayılı Kanunda Sayıştay denetimi türleri düzenlilik denetimi, performans denetimi ve konu denetimi olarak düzenlenmiştir. Ayrıca 6085 sayılı Kanunda yer verilmeyen ancak Düzenlilik Denetimi Rehberinde tek başına veya performans denetimi ve düzenlilik denetimi ile birlikte kısmen uygulanan bilişim sistemleri denetimi de Sayıştay denetim türleri arasında yer almaktadır.

Sayıştay, mali denetim ve uygunluk denetiminin birlikte yapıldığı düzenlilik denetimi çerçevesinde üniversiteleri TBMM adına denetlemekte, denetim sonuçlarını raporlamakta ve kamu zararına sebep olan durumların tespit edilmesi halinde kamu görevlilerini yargılama daireleri aracılığıyla yargılamaya yetkisi bulunan bir yüksek denetim organıdır.

Çalışmada, Sayıştay tarafından kamu üniversitelerine yönelik gerçekleştirilen düzenlilik denetimi sonucu tespit edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulgulardan hareketle, bu hataların yaygınlık düzeyini tespit ederek ilgili mevzuat uyarınca bu hataların nedenlerini ortaya çıkarmak araştırma konusu yapılmıştır. Bu amaçla 2012-2021 yılları arasındaki son 10 yılı kapsayan T.C. Sayıştay Başkanlığı'na ait resmi internet sitesinde, "Raporlar" sekmesi altında "Kamu İdareleri Denetim Raporları/Özel Bütçeli İdareler-A/" kapsamında sıralanmış üniversitelere ait Sayıştay denetim raporlarından elde edilen veriler Microsoft Excel programında sınıflandırılarak analize elverişli hale getirilmiştir. 2012-2021 yılları arasındaki son 10 yıla ait denetim raporlarındaki veriler analiz edildiğinde üniversitelerde tespit edilen toplam 4166 bulgudan 2051 muhasebe hatası niteliğinde bulgu elde edilmiş ve 5018 sayılı KMYKK, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde bulgulara yönelik önerilerde bulunulmuştur.

Çalışmada ayrıca denetim raporlarından elde edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulgular ile üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi ve mali hizmetler uzmanları sayıları arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Elde edilen veriler ilk olarak normallik testine tabi tutulmuş ve verilerin normal dağılım göstermediği ( $p < 0,05$ ) tespit edilmiştir. Normal dağılım göstermemesi nedeniyle veriler parametrik olmayan testlere tabi tutulmuştur. Grup sayısının ikiden fazla olmasından dolayı, örneklem grubunun verilerini karşılaştırmak amacıyla Kruskal Wallis-H testi uygulanmıştır. Bu açıklamalar çerçevesinde çalışmanın sonuçları aşağıda özetlenmiştir.

Çalışma kapsamında ilk olarak yıllar itibari ile YÖK resmî internet sitesinden alınan üniversite sayıları ile denetimden geçen üniversite sayıları analiz edilmiştir. 2012-2021 yılları arasında toplam 1155 kamu üniversitesinden 859'u denetimden geçmiştir. Oransal olarak toplam kamu üniversitelerinin denetimden geçme oranları 74,37 olarak tespit edilmiştir. En fazla denetim yapılan yılın tüm üniversitelerin denetimden geçtiği 2014 yılı olduğu; en az denetim yapılan yılın ise 2012 yılı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışma kapsamına giren yıllara ilişkin incelenen denetim raporu sayısı 859 olup, bu raporlarda muhasebe hatası niteliğindeki bulguların toplam sayısının 2051 olduğu sonucuna varılmıştır. Elde edilen bulguların denetim raporu başına oranının 2,38 olduğu tespit edilmiştir. Yıllar itibariyle denetim raporu başına düşen bulgu sayısında büyük bir farklılık olmamakla birlikte, rapor başına en fazla muhasebe hatası niteliğinde bulgunun 2015 (3,19) yılında; en az bulgunun ise 2012 (0,94) yılında gerçekleştiği sonucuna ulaşılmıştır.

Denetimden geçen üniversitelerde tespit edilen 2051 muhasebe hatası niteliğindeki bulgular Microsoft Excel programı aracılığıyla sınıflandırılarak analiz edilmiştir. Analiz sonucunda en fazla bulgu tespit edilen hesap grubu 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubu olup, bu hesap grubunda en fazla muhasebe hatası yapılan hesabın 252-Binalar hesabı olduğu sonucuna varılmıştır. 252 Binalar Hesabında tespit edilen bulguların; taşınmazların cins tashihi işlemlerinin yapılmaması, maddi duran varlıklara yönelik yapılan değer arttırıcı harcamaların varlığın değerine eklenmeyerek doğrudan giderleştirilmesi ve tahsis edilen taşınmazların muhasebe kayıtlarının yapılmamasından kaynaklandığı sonucuna ulaşılmıştır. Analiz sonucunda en fazla bulgu tespit edilen ikinci

hesap grubu 10 Hazır Değerler hesap grubu olup, bu hesap grubunda en fazla muhasebe hatası yapılan hesabın 104-Proje Özel hesabı olduğu tespit edilmiştir. 104 Proje hesabında en fazla tespit edilen bulgunun; proje özel hesaplarında yer alan dövizler için ay sonunda değerlendirme işleminin yapılmamasından kaynaklandığı sonucuna ulaşılmıştır. Analiz sonucunda en fazla bulgu tespit edilen üçüncü hesap grubu 12/22 Faaliyet Alacakları hesap grubu olup, bu hesap grubunda en fazla muhasebe hatası yapılan hesabın 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar hesabı olduğu tespit edilmiştir. 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar hesabında en fazla tespit edilen bulgunun; tahsili sağlanamayan ve icraya verilen alacakların takip edilmesinde bu hesabın kullanılmamasından kaynaklandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Hesap grupları açısından yapılan analiz sonucunda hesap gruplarında tespit edilen kimi bulguların tüm yıllarda raporlarda yer aldığı kimi bulguların ise ardışık raporlarda yer almayıp sonraki yıllarda yer aldığı görülmüştür. Bu durum raporlarda yer alan bir bulgunun tekrar eden yıllarda aynı üniversitenin denetiminde tespit edilmese bile başka üniversitelerin denetiminde tespit edildiğini göstermekte ve kamuoyuna açık olarak yayımlanan denetim raporlarının diğer üniversiteler tarafından takip edilmediğini ortaya koymaktadır.

Çalışma ile ulaşılan bir diğer sonuç, muhasebe hatası niteliğindeki bulgular ile üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi ve mali hizmetler uzmanı sayıları arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark bulunamamıştır. Ancak çalışma, 2012-2021 arasındaki raporlardan elde edilen toplam 2051 muhasebe hatası niteliğindeki bulgular üzerinden yapıldığından, yıl bazında bir çalışma yapılması halinde sonuçların değişiklik gösterebileceği düşünülmektedir.

Maddi Duran Varlıklar hesap grubunda en fazla bulgu tespit edilmesinin üniversitenin ilgili birimleri arasındaki koordinasyon eksikliğinden kaynaklanabileceği ve maddi duran varlıkların durumlarının değişmesi halinde birimler arası gerekli yazışmaların yapılması ile maddi duran varlık hesabında tespit edilen bulgu sayısının azalacağı düşünülmektedir.

Araştırma bulguları göz önünde bulundurulduğunda, kamu üniversitelerinin muhasebe işlemlerinin yürütülmesinde görevli Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarında görev yapmakta olan personelin Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerinin

uygulanması bakımından hizmet içi eğitim kapsamında eğitime tabi tutulması ve Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından uygulamaya yönelik eğitici materyallerin hazırlanmasının, söz konusu hataların azaltılmasında faydalı olacağı düşünülmektedir. Ayrıca mevzuatın uygulanmasında sorun yaşanması sebebiyle üniversitelerin Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarında görev yapan personelinin kolaylıkla ulaşabileceği online eğitimler düzenlenmesi ve belli bir bilgi birikime sahip personel sirkülasyonunun azaltılmasının söz konusu bulguların azaltılmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Araştırma konusu ile ilgili literatürde Atabay, Kavak ve Başar (2021), Çakalı ve Baloğlu (2022) ve Genç, Yanık ve Özen (2023) tarafından yapılan çalışmalarda belli bir yıl veya bölge baz alınarak üniversitelerin denetim raporları incelenmiştir. Bu çalışmalarda en fazla bulgu tespit edilen hesaplar ile çalışmamızda en fazla bulgu tespit edilen hesaplar açısından benzerlikler bulunmaktadır.

## KAYNAKÇA

- Akpınar, E. (2006). Kamu Yönetiminde Denetim Olgusu ve Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetlenmesi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Acar, D., & Tetik, N. (2005). *Tek Düzen Hesap Plânı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Uygun Genel Muhasebe*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Akçay, S. (2017). Kamu Mali Yönetiminde Devlet Muhasebesinin Rolünün Etkinleştirilmesi Çabaları ve Bütünleşik Yeni Devlet Muhasebesine Geçiş. *International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies*, 3(3), 162-176.
- Aksoy, M., Geçgel, B., & Öz, Y. (2018). *Sayıştay Hesap Yargısı*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları No:115.
- Akyel, R. (2016, Mart). Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı. *Amme İdaresi Dergisi*, 49(1), 119-145.
- Akyel, R., & Köse, H. (2010, Mart). Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği. *Türk İdare Dergisi*(466).
- Arslan, A. (2002). Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim. *Maliye Dergisi*, 140(2)(1-14).
- Asıl, A. (2019). *Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay'ın Yeri ve Sayıştay Denetimi*. Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Atabay, E., Kavak, S., & Başar, B. (2021). Üniversitelerde Sayıştay Denetimi, Muhasebesel Bulgular ve Nedenlerine İlişkin Görüşler. *Mali Hukuk Dergisi*, 17(200), 2031-2078.
- Aydoğdu, A. (2001). Devlet Muhasebesinin İşlevselliği. *Yirminci Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu Ve Misyonu 5. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, (s. 209-223).
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 148, 35-62.
- Bayar, D. (2005). Sayıştay'ın Anatomisi. *Maliye Dergisi*, 148(63-81).
- Binici, Ş., & Çalıkoglu, S. (2011). Savunma, İstihbarat ve Güvenlik Kurumlarında Taşınır Mal Yönetimi ve Sayıştay Denetimi. *Sayıştay Dergisi*, 81-95.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler. *Denetişim*, (12)(56-62).
- Candan, E. (2009). Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Dönüşüm Bekleyen Bir Fonksiyon: Dış Denetim ve Sayıştay. *Denetişim*(2), 6-24.

- Çalışkan, M. (2008). *Türkiye'de Sayıştay Denetiminin Planlama ve Yeniden Yapılanma Süreçleri ile İlişkisi*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çetinkaya, Ö. (2004). Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye'de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*(46).
- Çetinkaya, Ö., & Yıldırım, Z. (2006). *Devlet Muhasebesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Dağ, Ö. (2022). *Merkezi Yönetim İçin Devlet Muhasebesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Dalak, G. (2000). Denetim ve Kalite Denetimi. *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(1).
- Dayar, H., & Esenkar, Y. (2008). Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi ile Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Uygulanması ve Etkinliği: Maliye Bakanlığı Örneği. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2), 263-294.
- Demirbaş, M. (2022). T.C. Sayıştay Denetim Bulguları Doğrultusunda Denetim (Düzenlilik) Raporlarının İçerik Açısından İncelenmesi: 2013-2018 Devlet Üniversiteleri. *Yükseköğretim Dergisi*, 12(2), 257-269.
- Demirbaş, T. (2001). *Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması*. Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.
- Demirbaş, T., & Engin, R. (2016). Sayıştayın Belediyeler Üzerindeki Performans Denetimlerinde Ulaşıldığı Bulguların Analizi. *Sayıştay Dergisi*(100), 27-60.
- Derneği, G. M. (2008). *Devlet Muhasebesi ve Mali Yönetim Seminer Ders Notları*. Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği.
- Devlet Planlama Teşkilatı. (2000). *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara.
- Ela, M., & Türkyener, C. (2015). Türkiye'de Sayıştay'ın Düzenlilik Denetimi: Genel Bir Bakış. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 25-42.
- Erdem, A. (2011). Türkiye ve Diğer Ülkelerde Kamu Yönetiminde Denetim Hizmetleri. *Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü*.
- Ergen, Z., & Durak Oldaç, B. (2020). Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Sayıştayı. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 29(1), 298-307.
- Gazioğlu, P. (2007). *Nakit Esaslı ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemlerinin Karşılaştırılması ve Türkiye Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Genç, M., Yanık, A., & Özen, M. (2023). Üniversitelerin Denetim Raporlarında Yer Alan Bulguların Analizi: Karadeniz Bölgesi Örneği. *Üniversite Araştırmaları Dergisi*(6), 26-36.

- Gül, H. (2008). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Getirdiği Yenilikler ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Gülşen, H., Karaarslan, E., Kızılkaya, E., Hastürk, M., Kerimoğlu, B., & Kulaksız, H. (2006). *Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği.
- Güney, S., & Sarı, S. (2015). Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(5), 62-80.
- Gür Taflan, Ş. (2008). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Bilgi Sistemi Olarak Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama*. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- İspir, U. (2011). *Türkiye'de Devlet Muhasebesi Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Karşılıklı Olarak İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Işık, S., & Engin, R. (2022). Sayıştay'ın Belediyeler Üzerindeki Denetimlerinde Ulaştığı Kamu Alımlarına İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi. *Denetim*(25), 160-178.
- Kaçer, F. (2019, Ağustos). Kamu Mali Yönetiminde Değişim ve Sayıştay'ın Performans Denetimi Yetkisinin Gelişimi. *Bingöl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1).
- Kamu Gözetimi Kurumu. (2022, Mayıs 22). *Türkiye Denetim Standartları*. Kamu Gözetimi Kurumu: <https://www.kgk.gov> adresinden alındı
- Kapucu, A. B. (2021). *Türk Sayıştayında Performans Denetimi Uygulamalarının İngiltere ve Avrupa Sayıştayı ile Karşılaştırılarak İncelenmesi*. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karaarslan, E. (2004). Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni. *Sayıştay Dergisi*, 37-76.
- Karaarslan, E. (2005). *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*. Türmob Yayınları.
- Karanfiloğlu, A. (1999). Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri. *Sayıştay Dergisi*, 35, 28-37.
- Kartalıcı, K. (2019). Türkiye'de Devlet Muhasebesi Reformunda Güncel Gelişmeler. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 29(1), 261-276.
- Keklikoğlu, M. (2012). *Sayıştay Denetiminde Risk Odaklılık*. Gazi Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı.
- Kerimoğlu, B., Kızılkaya, E., Kulaksız, H., Hastürk, M., Gülşen, H., & Karaarslan, E. (2006). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi*. Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği.

- Kılıçaslan, A. (2019). *Türk Sayıştay'ının Yeni Denetim Modeli ve Yerel Yönetimler: Belediyeler Örneği*. Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kıymık, H. (2009). *5018 Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun Devlet Muhasebe Sistemine Getirdiği Değişiklikler: Süleyman Demirel Üniversitesi Örnek Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Kıymık, H. (2022). Devlet Muhasebesi Alanında Yapılan Akademik Çalışmaların Bibliyometrik Analizi. D. Keleş içinde, *İşletmecilik Alanındaki Çalışmaların Bibliyometrik Analizi (Muhasebe ve Finansman, Yönetim ve Organizasyon, Üretim Yönetimi ve Pazarlama Boyutlarıyla)* (s. 29-52). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Köse, H. (2007). *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*. Ankara: 145. Yıl Yayınları.
- Köse, H. (2007). Yüksek Denetimde Çağdaş Gelişmeler ve Sayıştayın Konumu. *Sayıştay Dergisi*(65), 111-150.
- Mutluer, M., Kesik, A., & Öner, E. (2005). *Bütçe Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Müdürlüğü, T. M. (2002). *Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına*. Ankara.
- Müdürlüğü, T. M. (2004). *Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*. Ankara.
- Müdürlüğü, T. M. (2004). *Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*. Ankara.
- Önder, Ö., & Türkoğlu, İ. (2012). *Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler* (Cilt 8).
- Önen, S., & Özmen, B. (2011). Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk. *Sayıştay Dergisi*(81), 91-110.
- Öz , A. (2007). *Devlet Muhasebesi ile İlgili Yeni Yasal Düzenlemeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Özer, H. (1997). *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Ankara: T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- Özmen, T. (2017). *Sayıştay Denetiminde Adli Muhasebe ve Sayıştay Denetçilerinin Adli Muhasebe Algısı*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı.
- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi. *Sivas Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2).

- Silvoso, J. (1972). Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. *The Accounting Review*, 47, 15-74.
- Sipahi, B., Yanık, S., & Topal, C. (2007). *Devlet Muhasebesi*. Ankara: Nobal Yayın Dağıtım.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2020). *Kamu Denetçiliği Kurumu*. T.C. Sayıştay Başkanlığı: <https://www.sayistay.gov> adresinden alındı
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2021). *Konu Denetimi Rehberi*. T.C. Sayıştay Başkanlığı.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2022, Mayıs 22). *Bilişim Sistemleri Denetimi*. T.C. Sayıştay Başkanlığı: <https://www.sayistay.gov> adresinden alındı
- Taytak, M., & Bahtiyar, E. (2015). Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Türk Sayıştay'ının Rolü. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(4), 261-284.
- Toroslu, M. (2016). *Finansal Tablolar Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Turan, A. (2006). *Devlet Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Geçiş, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Turhan, M. (2009). *Sayıştay'ın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetimini Uygulama Süreci*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Türker, M., Pekdemir, R., Selvi, Y., & Yılmaz, F. (2003). *Sınırlı Uygunluk Denetimi*. Ankara: Türmob Yayınları.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2022, Mayıs 22). *İç Denetimin Tanımı*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü: <https://www.tide.org> adresinden alındı
- Uysal, O. (2010). *Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Etkinliği Bakımından Sayıştay'ın Rolü*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yakupçebioglu, N. (2005). *Kamuda Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemine Alınması Gereken Maddi Duran Varlıkların Türleri, Kayda Alınma, Değerleme, Amortisman ve Yeniden Değerleme Usul ve Esasları*. Ankara.
- Yar, C. (2009). *Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırılması*. Ankara.
- Yıldırım, M. (2020). *Sağlık Bakanlığına Bağlı Döner Sermaye İşletmelerinde Sayıştay Denetim Bulgularının Analizine Çözüm Önerileri*. Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Bursa.
- Yıldız, Ö. (2007). Bilişim Sistemleri Denetimi ve Sayıştay. *Sayıştay Dergisi*(65), 173-185.
- Yücel, Ö. (2018). *Kamu Mali Yönetiminde Seçilmiş Ülke Sayıştayları ve Türk Sayıştayını Analizi*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

## **Kanun ve Yönetmelikler**

Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinde Uygulanacak Amortisman Ve Tükenme Payı Süre, Yöntem Ve Oranlarına İlişkin Genel Tebliğ, Resmi Gazete, Sayı 26392, 30.12.2006.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Resmi Gazete, Sayı 25839, 08.06.2005.

Kamu İhale Sözleşmeleri, Resmi Gazete, Sayı 24648, 22.01.2002

Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği, Resmi Gazete, Sayı 26040, 31.12.2005.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Resmi Gazete, Sayı 26392, 30.12.2006.

Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Sayı 26056, 21.01.2006

Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğ, Resmi Gazete, Sayı 2007/1, 08.03.2007

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazete, Sayı 25326, 24.12.2003.

Sayıştay Kanunu, Resmi Gazete, Sayı 27790, 19.12.2010

Taşınır Mal Yönetmeliği, Resmi Gazete, Sayı 26407, 18.01.2007

Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete, Sayı 10703, 10.01.1961

Yükseköğretim Kanunu, Resmi Gazete, Sayı 17506, 06.11.1981

## EKLER

### EK 1- Üniversitelerin Yıllara Göre Bulgu Sayıları

	Denetlenen Üniversiteler	Toplam Rapor Sayısı	Tespit edilen bulgular	Rapor Düşen Sayısı	Başına Bulgu
1	Boğaziçi Üniversitesi	10	57		5,70
2	Konya Teknik Üniversitesi	1	5		5,00
3	Bitlis Eren Üniversitesi	4	19		4,75
4	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	10	47		4,70
5	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi	6	27		4,50
6	Giresun Üniversitesi	8	35		4,38
7	Artvin Çoruh Üniversitesi	6	26		4,33
8	Kastamonu Üniversitesi	9	38		4,22
9	Gümüşhane Üniversitesi	5	21		4,20
10	Sağlık Bilimleri Üniversitesi	5	21		4,20
11	Süleyman Demirel Üniversitesi	9	37		4,11
12	Hacettepe Üniversitesi	10	41		4,10
13	Akdeniz Üniversitesi	10	40		4,00
14	İstanbul Medeniyet Üniversitesi	8	32		4,00
15	Malatya Turgut Özal Üniversitesi	1	4		4,00
16	Trabzon Üniversitesi	1	4		4,00
17	Iğdır Üniversitesi	6	23		3,83
18	Ankara Üniversitesi	10	38		3,80
19	Hitit Üniversitesi	5	19		3,80
20	Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi	6	22		3,67
21	Ankara Müzik ve Güzel Sanatlar Üniversitesi	3	11		3,67
22	Marmara Üniversitesi	10	35		3,50
23	Karabük Üniversitesi	6	21		3,50
24	Eskişehir Teknik Üniversitesi	2	7		3,50
25	Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi	2	7		3,50
26	Bursa Uludağ Üniversitesi	10	34		3,40
27	Bingöl Üniversitesi	5	17		3,40
28	Siirt Üniversitesi	6	20		3,33
29	Adıyaman Üniversitesi	7	23		3,29
30	Mardin Artuklu Üniversitesi	7	23		3,29
31	Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi	7	23		3,29
32	Fırat Üniversitesi	8	26		3,25
33	Gaziantep Üniversitesi	9	29		3,22

34	İstanbul Üniversitesi	10	32	3,20
35	Mersin Üniversitesi	10	32	3,20
36	Kırıkkale Üniversitesi	9	28	3,11
37	Dokuz Eylül Üniversitesi	10	31	3,10
38	Dicle Üniversitesi	10	30	3,00
39	Ege Üniversitesi	10	30	3,00
40	İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi	8	24	3,00
41	İzmir Yüksek Teknoloji Üniversitesi	8	24	3,00
42	Amasya Üniversitesi	5	15	3,00
43	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	3	9	3,00
44	İzmir Demokrasi Üniversitesi	1	3	3,00
45	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi	9	26	2,89
46	Selçuk Üniversitesi	10	28	2,80
47	Harran Üniversitesi	9	25	2,78
48	İnönü Üniversitesi	10	27	2,70
49	Atatürk Üniversitesi	9	24	2,67
50	İskenderun Teknik Üniversitesi	3	8	2,67
51	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	10	26	2,60
52	Galatasaray Üniversitesi	7	18	2,57
53	Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi	9	23	2,56
54	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	10	25	2,50
55	Afyonkarahisar Sağlık Bilimleri Üniversitesi	2	5	2,50
56	Erciyes Üniversitesi	10	24	2,40
57	Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	7	16	2,29
58	Anadolu Üniversitesi	10	22	2,20
59	Trakya Üniversitesi	10	22	2,20
60	Şırnak Üniversitesi	5	11	2,20
61	Muş Alpaslan Üniversitesi	6	13	2,17
62	Abdullah Gül Üniversitesi	7	15	2,14
63	Manisa Celal Bayar Üniversitesi	9	19	2,11
64	Gazi Üniversitesi	10	20	2,00
65	Kocaeli Üniversitesi	10	20	2,00
66	Pamukkale Üniversitesi	9	18	2,00
67	Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi	8	16	2,00
68	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	6	12	2,00
69	Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi	3	6	2,00
70	Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi	1	2	2,00
71	Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi	10	19	1,90
72	Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi	10	19	1,90
73	Yıldız Teknik Üniversitesi	10	19	1,90

74	Ankara Yıldırım Bayezit Üniversitesi	8	15	1,88
75	Çankırı Karatekin Üniversitesi	8	15	1,88
76	Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi	6	11	1,83
77	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	10	18	1,80
78	Çukurova Üniversitesi	10	18	1,80
79	Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi	9	16	1,78
80	Aksaray Üniversitesi	4	7	1,75
81	Hakkâri Üniversitesi	4	7	1,75
82	Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi	7	12	1,71
83	Uşak Üniversitesi	7	12	1,71
84	İstanbul Teknik Üniversitesi	10	17	1,70
85	Yalova Üniversitesi	8	13	1,63
86	Afyon Kocatepe Üniversitesi	10	16	1,60
87	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi	7	11	1,57
88	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	10	15	1,50
89	Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi	6	9	1,50
90	Sivas Cumhuriyet Üniversitesi	9	13	1,44
91	Yozgat Bozok Üniversitesi	7	10	1,43
92	Kafkas Üniversitesi	10	14	1,40
93	Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi	5	7	1,40
94	Kırklareli Üniversitesi	5	7	1,40
95	Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi	9	12	1,33
96	Munzur Üniversitesi	6	8	1,33
97	İstanbul Üniversitesi-Cerrahpaşa	3	4	1,33
98	Orta Doğu Teknik Üniversitesi	10	13	1,30
99	Ardahan Üniversitesi	4	5	1,25
100	Batman Üniversitesi	4	5	1,25
101	Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi	6	7	1,17
102	Aydın Adnan Menderes Üniversitesi	10	11	1,10
103	Karadeniz Teknik Üniversitesi	10	11	1,10
104	Sakarya Üniversitesi	10	10	1,00
105	Kütahya Dumlupınar Üniversitesi	9	9	1,00
106	Ordu Üniversitesi	8	8	1,00
107	Bartın Üniversitesi	7	7	1,00
108	Gebze Teknik Üniversitesi	7	7	1,00
109	Sinop Üniversitesi	7	7	1,00
110	Bayburt Üniversitesi	4	4	1,00
111	İzmir Bakırçay Üniversitesi	2	2	1,00
112	Tarsus Üniversitesi	2	2	1,00

113	Kütahya Sağlık Bilimleri Üniversitesi	1	1	1,00
114	Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi	7	6	0,86
115	Bursa Teknik Üniversitesi	6	5	0,83
116	Necmettin Erbakan Üniversitesi	9	7	0,78
117	Türk Alman Üniversitesi	4	3	0,75
118	Düzce Üniversitesi	7	5	0,71
119	Kilis 7 Aralık Üniversitesi	3	2	0,67
120	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi	7	4	0,57
121	Balıkesir Üniversitesi	7	4	0,57
122	Erzurum Teknik Üniversitesi	4	1	0,25
123	Samsun Üniversitesi	1	0	0,00
	<b>Toplam</b>	<b>859</b>	<b>2.051</b>	<b>291,28</b>



## ÖZGEÇMİŞ

### **Kişisel Bilgiler** \_\_\_\_\_ :

Adı ve Soyadı : Sevil ATİLA

### **Eğitim Durumu** \_\_\_\_\_ :

Lisans Öğrenimi : Pamukkale Üniversitesi - İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi - İktisat

Yüksek Lisans Öğrenimi : Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü - Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalı - Muhasebe ve Finansman Tezli Yüksek Lisans

**Yabancı Dil ve Düzeyi** \_\_\_\_\_ : İngilizce (Orta Düzeyde)

**İş Denevimi** \_\_\_\_\_ : Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi (Mali Hizmetler Uzman Yardımcılığı 2016-2020)  
(Mali Hizmetler Uzmanı 2020-)

### **Bilimsel Yayınlar ve Çalışmalar** \_\_\_\_\_ :

#### **Yazılan ulusal/uluslararası kitaplardaki bölümler:**

Atila S. ve Bitlisli F. (2022). Teknoparklara sağlanan Vergisel Avantajlar İle Muhasebe Uygulamaları. Sosyal & Beşeri Bilimlerde Araştırma ve Değerlendirmeler. (1.Baskı, ss. 337-364). Gece Kitaplığı Yayınevi.

#### **Uluslararası bilimsel toplantılarda sunulan ve bildiri kitaplarında basılan bildiriler:**

Atila S. ve Kıymık H. (2023). Yükseköğretim Kurumlarında Sayıştay Denetimi: Muhasebe Hatası Kaynaklı Bulguların Analizi. 7. Uluslararası Sosyal Bilimler ve İnovasyon Kongresi. Ankara 2023.