

# Üniversitelerin Denetim Raporlarında Yer Alan Bulguların Analizi: Karadeniz Bölgesi Örneği

## Analysis of the Findings in the Audit Reports of the Universities: Example of The Black Sea Region

Mustafa Genç<sup>1\*</sup>, Ahmet Yanık<sup>1</sup>, Mihriban Özen<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Rize, Türkiye

<sup>2</sup>Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Rize, Türkiye

**Orcid:** M. Genç (0000-0001-5897-9010), A. Yanık (0000-0002-7283-2557), M. Özen (0000-0002-6533-4920)

**Özet:** Türkiye'de mali denetimler 2012 yılından itibaren Sayıştay tarafından yapılmakta ve denetim raporları kamuoyuyla paylaşılmaktadır. Buradaki temel amaç, kamu kaynaklarının kamu idareleri tarafından etkin kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek ve denetim sonucu varılan denetim görüşleri ile elde edilen denetim bulgularını kamuoyu ile paylaşmaktır. Bu çalışmada, ülkemizdeki üniversitelerde Sayıştay tarafından yapılan denetimler sonucunda elde edilen denetim bulgularını ve bu bulgular ışığında varılan denetim görüşlerini analiz etmek amacıyla Karadeniz Bölgesinde yer alan 18 devlet üniversitesinin 2016-2020 yılları arasındaki denetim raporları içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda ilgili üniversitelerin denetim raporlarına genel olarak olumlu görüş ile açıklama paragrafı olumlu görüş verildiği, denetim bulgularına bakıldığında ise; temel olarak mali tabloların hazırlanması ve raporlanması hususunda eksikliklerle karşılaşıldığı tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Özel Bütçeli İdare; Sayıştay; Denetim

**Abstract:** Financial audits in Turkey have been carried out by the Court of Accounts since 2012 and audit reports are shared with the public. The main purpose here is to determine whether public resources are used effectively by public administrations and to share with the public the audit opinions and audit findings obtained as a result of the audit. In this study, the audit findings obtained as a result of audits carried out by the Court of Accounts at universities in our country and the audit opinions reached in the light of these findings for the aim of analyzing, the audit reports of 18 state universities in the Black Sea Region between the years 2016-2020 were examined by content analysis method. As a result of the study, to the audit reports of the relevant universities generally positive opinion and positive opinion with explanation paragraph is given, when looking at the audit findings, it has been determined that there are deficiencies in the preparation and reporting of financial statements.

**Key words:** Special Budget Administration; Court of Accounts; Audit

## 1. Giriş

Günümüzde doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı her alanda olduğu gibi kamu alanında da kamu kaynaklarının etkin ve güvenilir kullanılması açısından önem arz etmektedir. Kamu idarelerine verilen kaynakların ne derece doğru kullanıldığı tespit edilmek istendiğinden yapılan kamu denetimleri ve bu denetimlerin etkinliği fazlasıyla önem taşımaktadır. Bu noktada kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör işletmelerinin idarece görevlendirilmiş denetçiler tarafından incelenmesidir (Kavut, Taş & Şavlı, 2009: s.38). Sayıştay'ın kamu idarelerine ilişkin yaptığı tanıtımda ise denetim; bir kurumun faaliyet ve işlemlerinin belirlenen hedeflere, bütçelere, kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesini güvence

altına almak üzere incelenmesidir (Sayıştay Tanıtım Kitapçığı [STK], 2022: s.11). Bu tanıtımda da belirtildiği gibi kamu denetiminde esas olan mevcut kamu kaynaklarının mali işleyişe uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığını göstermektir. Kamu sektöründe mali işlemlerin güvenilir ve şeffaf bir şekilde yapılması için uygun muhasebe sistemi ve belirlenmiş standartların olması gerekir. Bu amaçla 2006 yılında kamu sektörüne yönelik Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu kurulmuş ve bu kurul tarafından bugüne kadar 30 Devlet Muhasebe Standardı yayımlanmıştır (Gürsoy, 2021: s.331). Bu standartlar kamuda yapılacak denetimin hem kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını hem de yapılan denetimin etkinliğini arttırmayı amaçlamaktadır.

\* İletişim Yazarı / Corresponding author. Eposta/Email : mustafa.genc@erdogan.edu.tr

Geliş Tarihi / Received Date: 07.09.2022 — Kabul Tarihi / Accepted Date: 02.03.2023

doi: 10.32329/uad.1172324

Ülke yönetiminde kullanılan kaynakların iyi bir şekilde yönetilip yönetilmediği kamu denetimlerinde ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle kamu kurumlarının mevcut güvenilirliklerini korumak ve sürdürülebilirliklerini sağlamak adına sundukları mali tabloların denetimden geçmiş olması gerekmektedir.

Dünya’da Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (International Organization of Supreme Audit Institutions)- INTOSAI adı altında yapılmakta olan kamu denetimleri, ülkemizde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) adına Sayıştay tarafından yapılmaktadır (Ede, 2019: s.137). Sayıştay’ın yapmış olduğu mali denetimler, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunları çerçevesinde düzenlenmektedir. Kamu idarelerinin mali tablolara ilişkin bilgilerinin doğru ve güvenilir olduğu Sayıştay’ın yapmış olduğu denetimler sonucunda ortaya çıkmaktadır. Kamu idarelerine yapılan mali denetimler, 2012 yılından itibaren devam etmekte olup Sayıştay Başkanlığı resmi internet sitesinde (Sayıştay, 2022) ilgili paydaşların bilgisine sunulmaktadır. Sayıştay, yaptığı denetimler sonucunda kamu kurumlarına ait mali işlemlerin ve bu işlemlere ait raporların belirlenmiş standartlara uygun olup olmadığını yayınladığı denetim raporlarında sunmaktadır. Ayrıca bu raporlarda varsa elde edilen bulgular, nedenleriyle birlikte açıklanmaktadır.

Sayıştay, denetimlerinde ilgili kurumları belli bölümlere ayırmaktadır. Bu ayırmda üniversitelere ait denetim raporları, kamu idareleri arasında Özel Bütçeli İdareler içerisinde yer almaktadır. Bu çalışmada, Sayıştay tarafından denetlenen ve bu denetim kapsamında Özel Bütçeli İdareler içerisinde yer alan Karadeniz bölgesindeki devlet üniversitelerinin 2016-2020 yılları arasındaki 5 yıllık denetim raporlarının incelenmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda üniversitelerde yapılan denetimler sonucunda hangi denetim görüşlerine varıldığı ve bu görüşlerle birlikte hangi tespitlerin yapıldığı belirlenmiştir.

Mevcut kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli bir şekilde kullanımını sağlamak adına üniversitelerde belirlenen hususlara dikkat edilmesi ve Sayıştay’ın üniversitelerde gerçekleştirdiği mali denetimlerin etkinliğinin artırılmasının sağlanması çalışmanın katkısını oluşturmaktadır.

Çalışmanın kavramsal çerçeve ve literatür taraması kısmında öncelikli olarak çalışmada yer alan kavramlar açıklanmış, sonrasında ilgili literatürde yer alan çalışmalar özet halinde sunulmuştur. İçerik analizi yöntemi ile incelenen denetim raporlarındaki tespitler, çalışmanın bulgular kısmında düzenlilik denetimi ve performans denetimi başlıkları altında yıllar itibarıyla sınıflandırılmıştır. Çalışmanın sonuç kısmında ise, elde edilen bulgular önceki çalışmalarla karşılaştırılıp önerilerde bulunulmuştur.

## 2. Kavramsal Çerçeve

Çalışmanın en temel kavramını olan denetim kavramı,

genel olarak iktisadi işlemlere ilişkin iddiaların önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesinin tespit edilmesi ve elde edilen sonuçların paydaşlara iletilmesi amacıyla tarafsız şekilde kanıt toplayan ve elde edilen bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Kaval, 2005: s.3). Bir işletmenim uzman iç denetçileri tarafından yürütülen denetime, iç denetim; uzman kamu denetçileri tarafından yapılan denetim ise, kamu denetimi denir. Bağımsız uzman denetçiler tarafından yapılan denetim de bağımsız denetim olarak adlandırılır (Güredin, 2014: s.20).

Bu noktada Sayıştay tarafından yapılan denetim, bir dış denetimdir. 5018 sayılı Kanununun 68. maddesinde Sayıştay tarafından yapılan bu dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamında yer alan kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde ilgili yönetimin kararlarının ve eylemlerinin yine ilgili mevzuata ve kurumsal amaç ve planlara uygunluğunun incelenerek elde edilen sonuçların Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması şeklinde belirtilmiştir (Kılıçaslan, Telek, Şit & Telek, 2018: s. 14).

Türkiye’de kamu idarelerinin denetimi Anayasa ve ilgili kanunlarda belirtildiği üzere Sayıştay Başkanlığı tarafından gerçekleştirilmektedir. Anayasanın 160. maddesinde Sayıştay’la ilgili,

*“kamu kurumlarına ait gelir ve giderleri ile malları TBMM adına denetlemekte ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakla görevlidir...”*

hükmü bulunmaktadır (STK, 2022: s.13). İlgili maddede belirtildiği üzere Sayıştay, kamuda yapılan denetim sonuçlarını kesinleştiren karar organıdır.

Sayıştay tarafından yapılan kamu denetimleri mali kontrol ve denetime ilişkin olarak iki şekilde yapılmaktadır. Bu denetimler, düzenlilik ve performans denetimleridir.

Yapılan denetimler sonucu denetçi, ilgili kanıtları bir araya getirerek denetim sonuçlarını değerlendirmektedir. Böylelikle denetçi mali tablolarda yer alan hesapların mevzuata uygun olup olmadığına ve mali tabloların önemli hatalar içerip içermediğine ilişkin denetim görüşüne ulaşmaktadır (Küçükaycan & Ağdeniz, 2019: s.293-296). Sayıştay’ın denetim sonucu vermiş olduğu denetim görüşleri; olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklindedir. Görüş türü, denetim raporlarının görüş kısmında değerlendirmeye uygun olarak sunulmaktadır.

Sayıştay denetim sonucu hazırladığı denetim raporlarını 6085 sayılı kanun çerçevesinde sunmaktadır. Kanunda belirtildiği üzere denetim yılına ait denetim raporları, bir sonraki yılın Eylül ayında Sayıştay Başkanlığı tarafından TBMM’nin onayı ile yayınlanır. Bu kapsamda denetlenen kurumların faaliyet sonuçlarını gösteren rapor, kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla her yıl ilan edilir (6085 sayılı Sayıştay Kanunu, md.43).

## 2.1. Sayıştay'ın Denetim Alanları

Sayıştay'ın denetim alanları, Anayasanın 160. ve 165. maddelerinde belirtildiği üzere Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu denetim alanları, 6085 Sayılı Sayıştay Kanununun 4'üncü maddesinde belirtilmiştir. İlgili madde ve düzenlemelere göre Sayıştay'ın denetim alanları; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareleri ve kalkınma ajanslarıdır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri içerisinde genel bütçeli kuruluşlar, özel bütçeli kuruluşlar, düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar, diğer (bütçe dışı) kuruluşlar ve bütçe dışı fonlar yer almaktadır. Belediyeler, özel idareler, bağlı idareler, mahalli idare birlikleri ve mahalli idareler şirketleri ise mahalli idareler içerisinde yer alan diğer denetim alanlarıdır. Doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı %50'den az olup ilgili kanunlar gereğince bağımsız denetime tabi şirketler de Sayıştay'ın denetim alanları arasında yer almaktadır. Sayıştay ayrıca uluslararası kuruluşların hesap ve işlemlerini yapılan sözleşme esaslarına göre denetlemektedir (Aksoy, Geçgel & Öz, 2018: s.29-30). Şekil 1'de görüldüğü üzere Sayıştay oldukça geniş bir denetim alanına sahiptir. Çalışmanın evrenini oluşturan üniversiteler Sayıştay'ın belirlemiş olduğu denetim alanlarından olan Özel Bütçeli İdareler içerisinde yer almaktadır.

## 2.2. Sayıştay'ın Yapmış Olduğu Denetimler

Sayıştay tarafından yürütülen denetimler yüksek denetim olarak adlandırılmaktadır. Yüksek denetim, ilgili idarelere ait mali işlemlerin, devlet adına yapıldığı üst düzey denetimdir (Altuğ, 2000: s.107, akt., İpek, 2018: s.651). Yapılan bu denetimler Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarına uyacak şekilde gerçekleştirilmektedir (INTOSAI, 2012: s.19-22). Aynı zamanda bu denetimler dünya ülkeleri arasında her kesim tarafından kabul görmektedir. Ülkemizde yüksek denetim, 6085 sayılı Sayıştay kanunu çerçevesinde yürütülmektedir. 6085 sayılı Sayıştay kanununun 36. maddesinde belirtildiği gibi düzenlilik denetimi ve performans denetimi olmak üzere Sayıştay tarafından iki tür denetim yapılmaktadır.

### Düzenlilik Denetimi

Mevcut kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve hukuka uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi amacıyla kamu kurumlarının mali işlem ve faaliyetleriyle beraber iç kontrol sistemlerinin de incelendiği denetim türüdür. Bu denetime ilişkin bilgiler, Sayıştay Başkanlığının sunduğu düzenlilik denetim rehberinde yer almaktadır (STK, 2022: s.13). Sayıştay yapmış olduğu denetimlerin uluslararası standartlara uygun olarak yürütülmesi gerektiğine ilişkin bilgileri yine hazırlamış olduğu denetim rehberlerinde açıklamaktadır.

Düzenlilik denetimi, Sayıştay'ın hazırlamış olduğu düzenlilik denetim rehberine göre yıllık olarak yapılmakta ve iki kısımdan oluşmaktadır. Mali denetim birinci kısmını, uygunluk denetimi ise ikinci kısmını oluşturmaktadır.

*Mali Denetim;* kamu idarelerine ait yıllık işleyişin ve he-

sapların yer aldığı mali tabloların, mevcut raporlama çerçevesine göre düzenlenip düzenlenmediği, mali durumu doğru ve güvenilir olarak yansıtıp yansıtmadığına yönelik yapılan denetimdir (Bozkurt, 2006: s.27). Mali denetim üç aşamadan oluşmaktadır. Yapılan denetimlerde ilk aşama kayıt düzenine ilişkin belge ve dokümanların genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak tutulup tutulmadığının incelenmesidir. İkinci aşamada ise mali tabloların mevcut muhasebe verilerine uygun olarak oluşturulup oluşturulmadığının ve kurumunun finansal durumunun açık bir şekilde mali tablolara yansıtılıp yansıtılmadığının araştırılmasıdır. Mali tabloların incelenmesi ve yorumlanması da son aşamayı oluşturmaktadır (Nezir, 2021: s.29). Tüm bu aşamalar sonucunda ilgili kuruma ait mali tablolar hakkında uygun görüşe varılmaktadır.

*Uygunluk Denetimi;* kamu idarelerine yapılan denetimlerin ilgili kanun ve hukuki düzenlemelere uygunluğunu denetlemektir (Gönül, 2008: s.7). Bu denetim ile kamu kurumlarının yaptığı mali işlemlerin hukuki düzenlemelere uygunluğu denetlendiğinden bu denetim türüne hukukilik denetimi de denilmektedir. Uygunluk denetimi, düzenlilik denetiminden ayrı olarak bağımsız bir şekilde yürütülebilmektedir. Bu bağlamda uygunluk denetimi bir veya daha fazla kamu kurumuna ait seçilmiş konuların ilgili yasal mevzuata uygunluğunun değerlendirilmesidir. Bu şekilde yürütülen uygunluk denetimlerinde; kuruma ait gelir, gider ya da mal işlemleri ile kurum tarafından belirlenmiş program veya proje, yapılan denetimin konusunu oluşturmaktadır (Aksoy vd., 2018: s.75-76).

Sayıştay tarafından yapılan kamu denetimleri sonucunda, idarelerin mali raporlarının belirli raporlama çerçevesinde mevcut durumlarının nasıl yansıdığına ilişkin gerekli denetim görüşlerine varılmaktadır. Yapılan bu denetimler sonucu dört farklı denetim görüş bildirilmektedir. Bu görüşler; olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklindedir. Olumlu Görüş, kamu idaresinin mali rapor ve tablolarının ilgili raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığını ve kurumun mali durumu ve faaliyet sonuçlarının tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir şekilde sunulduğunu ifade eden denetim görüşüdür (Güredin, 2014: s.73). Şartlı Görüş, kamu idarelerinin denetiminde mali tablolarının geçerli raporlama çerçevesine göre doğru ve dürüst bir şekilde hazırlandığını gösteren ancak bazı konularda denetçinin görüşüne şart koyması ve bunu açıklaması gerektiği denetim görüşüdür (Gücenme, 2004: s.59-60). Olumsuz Görüş; kamu idaresine ait mali tabloların geçerli raporlama çerçevesine göre hazırlanmadığı, ilgili raporların kurumun mali durumunu doğru ve güvenilir bir şekilde yansıtmadığını ifade eden görüştür (Kaval, 2005: s.182). Görüş Bildirmekten Kaçınma, denetçi tarafından kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtları toplanamadığında veya denetçinin bağımsız bir şekilde denetim yapamadığı durumlarda verdiği görüş türüdür (Güredin, 2014: s.73).

Denetim sonucu verilen görüşler sonrasında yapılan denetime ilişkin tespit edilen bulgular, görüş türüne bakılmaksızın raporun “Denetim Görüşünün Dayanakları” kısmında açıklanmaktadır.

### Performans Denetimi

Kamu kurumlarının denetiminde belirlenmiş olan hedeflerin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk açısından değerlendirilmesini ifade eden bir denetim türüdür (Demirbaş & Çetinkaya, 2018: s.71). Sayıştay, performans denetimini kamu kurumlarına ait raporlarda yer alan performans bilgi kalitesini değerlendirerek gerçekleştirir. Performans bilgisi, devletin sunduğu hizmetleri ele alan ve mali niteliği olmayan bilgilerdir (Sayıştay Performans Denetim Rehberi [SPDR], 2014: s.6). Bu bilgiler ışığında kurumla ilgili amaç ve hedeflerin değerlendirilmesi yapılmaktadır.

Performans denetiminin gerçekleştirilmesi için mutlaka denetlenen bölüme ilgili standartların olması gerekmektedir. Performans standartları; denetlenen idare, meslek kuruluşlarından, denetlenen kamu idaresine benzer kuruluşlardan, yetkili kişilerden ve Sayıştay’ın önceki denetimlerinde elde ettiği bilgilerden sağlanabilir (Sayın, 1998: s.28). Elde edilen standartlar çerçevesinde Sayıştay tarafından uygun bir performans denetimi gerçekleştirilmeye çalışılır.

## 3. Literatür Taraması

Kamu idarelerinin denetiminde elde edilen verilerin toplumla paylaşılması kamu denetiminin temel amaçlarından biridir. Bu amaçla Sayıştay’ın yaptığı denetimlerle kaynakların nasıl ve ne şekilde kullanıldığının açıklanması gerekmektedir. Yapılan denetim sonucunda hazırlanan raporlarda denetçi tarafından verilen görüşler ve tespit edilen bulgular, kaynakların nasıl kullanıldığına yönelik ilgili kullanıcıları bilgilendirmektedir. Konuyla ilgili yapılan çalışmalara bakıldığında:

Sayıştay, denetimlerini belli kanunlar çerçevesinde yapmakta ve raporları zamanında ve doğru bir şekilde TBMM’ye sunmaktadır. Sunulan raporların doğru bir şekilde değerlendirilmesi adına yapılan düzenlemeler, dünyadaki yüksek denetimle paralellik göstermektedir. Ancak Görgün (2011) tarafından yapılan çalışmada, ülkemizde TBMM’ye sunulan raporlara ilgili komisyonun gündeminin yoğun olmasından dolayı gerekli özenin gösterilemediği tespit edilmiştir. Bu nedenle çalışmada Sayıştay raporlarının doğru bir şekilde görüşülebilmesi için TBMM nezdinde yeni bir komisyon kurulması önerilmiştir. Yücel & Ağcakaya (2018) çalışmalarında, dünyadaki diğer Sayıştaylardan farklı olarak Fransa Sayıştay’ının yetkilerinin bir kısmını içerisinde Sayıştay üyelerinin de bulunduğu ayrı bir kuruluşa devrettiğini ifade etmişlerdir. Aynı çalışmada ülkemizdeki Sayıştay da incelenmiştir. Denetimler sonucunda Sayıştay’a para cezası verme yetkisi tanınması, üniversite denetimlerinde Sayıştay ile üniversite arasında iş birliğinin güçlendirilmesi ve Sayıştay’ın gerçekleştirdiği farklı denetimlerin

ayrı raporlar halinde sunulması gerektiği gibi konularda önerilerde bulunulmuştur. Ülkemizde kamu idarelerine tahsis edilen bütçelerin denetimine ilişkin yapılan başka bir çalışmada, Sayıştay’ın yapmış olduğu denetimler sonucu herhangi bir yaptırım olmaması ve kaynakların keyfi kullanımı gibi nedenlerden dolayı Sayıştay’ın mevcut denetimlerde etkin rol almadığı belirtilmiştir (Selen & Taytak, 2017).

Ülkemizde 2013-2019 yılları arasında kamu sektörü mali tablolarına ilişkin verilen denetim görüşlerini tespit etmek amacıyla yapılan çalışmada; kamu denetimlerinde genellikle olumlu görüş verildiği ancak ilerleyen yıllarda olumlu görüşlerde azalma olduğu görülmüş, bu duruma yönelik gerekli tedbirlerin alınması önerisinde bulunulmuştur. Yine aynı çalışmada Sayıştay’ın Kamu İktisadi Teşebbüsleri’ne ait denetim raporlarını kamuoyuna sunmadığı belirlenmiştir (Gürsoy, 2021). Benzer sonuçlara ulaşılmış bir başka çalışmada, ülkemizdeki kamu denetimlerinde saydamlık sorunu genel bütçeli idareler üzerinde değerlendirilmiştir. Söz konusu çalışmada ilgili kamu idarelerinin raporlarının kamuoyuyla paylaşılması, saydam ve hesap verilebilir bir denetim sisteminin oluşturulmadığı için gerekli yasal düzenlemelerin yapılması gerektiği belirtilmiştir (Gök & Akar, 2014).

Ülkemizde olduğu gibi dünya ülkelerinde de kamu idarelerinde denetim yapılmakta ve denetim sonucu denetim görüşleri bildirilmektedir. Denetim sonucu verilen denetim görüşleri birçok etkenden kaynaklı olarak değişim göstermektedir. Denetlenen kurumdaki mevcut iç kontrol sistemi, ilgili mevzuatlarla ve standartlarla yaşanan uyumsuzluklar denetim görüşlerini etkileyen faktörlerdendir. Bunun yanı sıra yurtdışında eyaletlerdeki farklı yönetim anlayışı ve kurumların gelir düzeylerinin farklı olması yine denetim görüşünü etkileyen unsurlar arasında yer almaktadır. 2015-2016 yılı yerel yönetimlere ait raporların incelendiği çalışmada, denetim görüşü verilirken Devlet Muhasebe Standartları, iç kontrol sistemindeki aksaklıklar ve mevzuat ile kanunlar arasındaki uyumsuzluk gibi konulara dikkat edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca bu kriterlerin sağlanmaması halinde görüşlerde olumsuzluk yaşanacağı belirtilmiştir (Pamungkas, Ibtida & Avrian, 2018). Gonzalez-Diaz, Garcia-Fernandez & Lopez-Diaz (2013) tarafından yapılan başka bir çalışmada, İspanya’da büyük ölçekli idarelerde denetimlerin yıllık olarak yapıldığı ve idarelerin çoğunluğunun olumlu denetim görüşü aldığı sonucu elde edilmiştir. Şartlı denetim görüşü alan idarelere ise, yönetimlerinin geliştirilmesi yönünde önerilerde bulunulmuştur.

Husnatarina & Halim (2013), Endonezya’daki yerel yönetimlerin mali tablolarına ilişkin denetim raporları incelendiğinde denetim görüşü ile bu görüşlerin verildiği şehir arasında anlamlı bir ilişki kurulmaya çalışılmıştır. Çalışma sonucunda yerel yönetimlerin mali raporlarında bağlı oldukları şehre göre denetim görüşlerinin değiştiği yönünde anlamlı bir ilişki olduğu ortaya koyulmuştur. Benzer bir şekilde Gonzalez-Diaz, Garcia-Fernandez & Lopez-Diaz (2015), İspanya’daki kamu kurumlarının

2003-2010 yılları arasındaki denetim raporlarında yer alan görüşleri; denetim yapılan kurumların büyüklüğü, gelir fazlalığı gibi bazı bağımsız değişkenler açısından değerlendirmiştir. Çalışmada 254 kurumdan toplanan denetim görüşlerinin tespit edilmesinde belirlenen bağımsız değişkenlerin belirleyici bir rol oynadığı tespit edilmiştir. 2011-2014 yılları arasında Endonezya'daki yerel yönetimlere yapılan mali denetimlerin incelendiği başka bir çalışmada mali soruşturma takibi yapılmasının mali raporlamanın hesap verilebilirliğini artırdığı ve mali kayıpları azalttığı tespit edilmiştir. Ayrıca mali soruşturma takibinin verilen denetim görüşleri üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu belirtilmiştir (Din, Munavarah, Ghozali & Achmad, 2017).

Sayıştay denetimlerine üniversiteler nezdinde bakıldığına; Kılıçaslan, Telek, Şit & Telek (2018) tarafından yapılan çalışmada, ülkemizde kamu kaynaklarının kullanımında Sayıştay denetiminin üniversiteler üzerindeki etkisi incelenmiştir. Çalışma sonucu kamu kaynaklarının önemli bir kısmının üniversiteler tarafından kullanıldığı ve bu kaynakların kullanımının yapılan düzenlilik denetimleri kapsamında istenilen düzeyde olmadığı belirtilmiştir. Kaynakların daha verimli kullanılması adına, kurum yetkililerinin Sayıştay denetimlerini yeterince incelemeleri ve değerlendirmeleri gerektiği ifade edilmiştir.

Sayıştay denetimleri sonucu oluşturulan raporların olumlu görüşe sahip olması; denetlenen üniversitelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olduğu, bu raporlardaki görüşün olumsuz olması da tam aksine söz konusu sistemin etkin olmadığı şeklinde yorumlanabilir. Üniversitelerin muhasebe birimlerindeki iç kontrol uygulamalarına yönelik yapılan çalışmada; muhasebe birimlerinde kasa sayımı, ödeme emirleri ve gelir tahsilatları gibi hususlarda etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulduğu gözlemlenmiştir. Bunun yanı sıra idare yetkililerin iç kontrol sistemine gerekli ilgi ve alakayı göstermemeleri, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasının önündeki en önemli engel olarak ifade edilmiştir (Acar & Akçakanat, 2012). Üniversitelerdeki iç kontrol uygulamalarının karşılaştırmalı olarak incelendiği çalışmada; ülkemizdeki üniversitelerde iç kontrol uygulamalarının ilgili mevzuatlar çerçevesinde gerçekleştiği ve denetçilerin görev ve yetkilerinin tam olarak tanımlandığı gözlemlenmiştir. İç denetimlerin mevzuatla düzenlenmediği Portekiz'de ise; denetçilerin denetim dışında başka görevlerde buldukları bu nedenle görev ve sorumluluklarının net olmadığı, bu durumun da denetçilerin bağımsızlığının zedelenmesine yol açtığı gözlemlenmiştir (Usta, 2018).

Kamu kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk açısından değerlendirilmesi performans denetimleri

kapsamındadır. Sayıştay'ın bu kapsamda yapmış olduğu denetimler incelendiğinde Sayıştay performans denetimlerinin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramları eşliğinde değerlendirilmesi gerekirken ilgili denetimlerin bu kavramlar açısından yetersiz kaldığı tespit edilmiştir (Kaçer, 2019). Benzer şekilde, 2013 yılından sonra yayımlanan performans denetim raporlarının uluslararası standartlarla karşılaştırılarak incelendiği çalışmada, performans denetimi raporlarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk açısından değerlendirmelere dâhil edilmediği tespit edilmiştir (Balyemez, 2018).

Üniversitelerde gerçekleştirilen performans denetimleri sonucu raporlanan bulguların analiz edildiği çalışmada, performans bilgisinin içeriğine yönelik kriterlerin birçok üniversite tarafından karşılanmadığı ve 2017 yılında sadece 38 üniversitede performans denetimi yapıldığı belirlenmiştir. Ayrıca gerçekleştirilen performans denetimlerinin üniversitelerde performans esaslı bütçeleme sürecini tamamlayan bir unsur olduğu belirtilmiş ve performans denetimi yapılan üniversite sayısının artırılmasının önemli olduğu sonucuna varılmıştır (Küçükaycan & Ağdeniz, 2019). 2019 yılında 30 büyükşehir belediyesine yönelik yapılan performans denetimlerinde elde edilen bulgular incelendiğinde, büyükşehir belediyelerinin birçoğunun ilgili belgeleri Sayıştay'ın hazırladığı program çerçevesinde gerçekleştirmediği tespit edilmiştir. Yapılan denetimlerde kurumların amaç ve hedeflerini göstermesinde önemli bir yere sahip olan performans denetimlerine yönelik farkındalık yaratacak çalışmaların artırılmasının yararlı olacağı sonucuna varılmıştır (Bilgiç, 2020).

#### 4. Çalışmanın Yöntemi

Çalışma kapsamında özel bütçeli idareler arasında yer alan üniversitelerin denetim raporlarındaki denetim görüşleri ve bu denetim görüşleriyle ilgili bulguları incelenmiştir. Özel bütçeli idareler arasında yer alan üniversiteler, çalışmanın evrenini; Karadeniz Bölgesinde yer alan devlet üniversiteleri ise çalışmanın örneklemini oluşturmaktadır. Karadeniz Bölgesinde yer alan 18 devlet üniversitesinin 2016-2020 yılları arasındaki ulaşılabilen son 5 yıllık döneme ait denetim raporları içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Son 5 yılın seçilmesindeki amaç, çalışma kapsamında en güncel durumun ortaya konulmasının istenmesidir. Çalışma 2022 yılında yapılmasına rağmen çalışmanın yapıldığı an itibarıyla Sayıştay tarafından 2021 yılına ait denetim raporları açıklanmadığından çalışmaya dâhil edilmemiştir.

Karadeniz Bölgesindeki 18 devlet üniversitesi çalışmanın örneklemini oluşturmaktadır. Yapılan incelemelerde denetim raporlarının ediniminde örneklem içerisinde yer

Tablo 1. 2016-2020 Yılları Arasında İncelenen Denetim Raporları ve Görüş Türleri

GÖRÜŞ TÜRÜ	2016	2017	2018	2019	2020	TOPLAM	YÜZDE %
OLUMLU	6	4	8	7	7	32	47,76%
AÇIKLAMA PARAGRAFLI OLUMLU	8	9	6	8	4	35	52,24%
GENEL TOPLAM	14	13	14	15	11	67	100,00%

alan 14 üniversitenin belirli yıllarda denetime tabi tutulmadığı ve bu yıllara ait denetim raporlarının yer almadığı gözlemlenmiştir. Çalışma kapsamında Sayıştay'la yapılan görüşmelerde Sayıştay'ın o yıl içerisinde yapacağı denetimleri belirli kriterlere göre gerçekleştirdiği tespit edilmiştir. Sayıştay'ın insan kaynaklarının yeterliliği, üniversitelerin bütçe büyüklüğü ve önceki yılda denetlenip denetlenmediği söz konusu kriterleri oluşturmaktadır. Sayıştay'ın yıllık denetim planı, bu kriterler dikkate alınarak hazırlanmakta ve üniversitelerde yapılan denetimler bu plan dâhilinde gerçekleşmektedir.

## 5. Çalışmanın Bulguları

Bu bölümde çalışmaya ait 2016-2020 yılları arasında Sayıştay tarafından yapılan düzenlilik ve performans denetimlerine ilişkin bulgular sunulmuştur. Çalışma kapsamında 67 denetim raporu incelenmiş ve ilk olarak bu denetim raporlarına verilen denetim görüşleri açıklanmıştır. Denetim raporlarından elde edilen bulgular, genel olarak sunulmakla beraber akabinde bu bulgular denetim görüşünü etkileyen ve etkilemeyen şeklinde sınıflandırılmıştır. Tablo 1'de görüldüğü üzere 5 yıllık dönem içerisinde en fazla 2019 yılında denetim yapılmıştır. İncelenen denetim raporlarında olumlu görüşle beraber açıklama paragraflı olumlu görüş gözlemlenmiştir.

### 5.1. Düzenlilik Denetimi Bulguları

2016-2020 yılları arasında yapılan düzenlilik denetimine ait bulgular, Tablo 2'de özetlenmiştir. Tablodaki gruplandırma, Sayıştay raporlarındaki gruplandırma dikkate alınarak yapılmıştır. Tabloya bakıldığında söz konusu yıllar arasında 460 denetim bulgusu elde edilmiştir. İlgili denetim raporları incelendiğinde 99 denetim bulgusundan; 47 denetim bulgusunun düzeltildiği, 12 denetim bulgusunun kısmen düzeltildiği ve 40 denetim bulgusunun da düzeltilmediği tespit edilmiştir. Denetim bulgularına bakıldığında mali tabloların hazırlanması ve raporlanmasına ilişkin tespitler, kamu idaresi taşınmazlarına ilişkin tespitler, taşınırın edinilmesi, kayda alınması ve kullanımında mevzuat hükümlerine uyulmamasına yönelik tespitler ağırlık gösteren konu başlıklarıdır.

Mali tabloların hazırlanması ve raporlanmasına ilişkin tespitlerde hatalı hesap kullanımlarına yönelik yapılan hatalar, sonraki dönemlerde yapılan denetimlerde düzeltilirken; üniversitenin döner sermaye işletmesindeki sermaye payının bilançoda yer almamasına ilişkin tespit edilen bulgular, sonraki dönemlerde düzeltilmemiştir.

Kamu idaresi taşınmazlarına ilişkin tespitlerde taşınmaz kaydına yönelik işlemlerin tamamlanmaması konusu, sonraki dönemlerde yapılan denetimlerde düzeltilen bulgular arasında yer alırken; kamu idaresinin kullanımında olan taşınmazların fiili envanter işlemlerinin tamamlanmamış olması hususu kısmen düzeltilen bulgular arasında yer almaktadır. Ayrıca duran varlıklara yönelik değer artırıcı nitelikteki harcamaların doğrudan giderleştirilmesi, düzeltilmemiş bulgular arasında yer almaktadır.

Taşınırın edinilmesi, kayda alınması ve kullanımında mevzuat hükümlerine uyulmamasına yönelik tespitler ile ilgili olarak taşınır işlemlerinin mevzuata uygun yapılmaması sonraki dönemlerde yapılan denetimlerde düzeltilirken, envantere kayıtlı olan taşınırın yılsonu sayımlarının yapılmaması düzeltilmeyen bulgular arasında yer almaktadır.

Tablo 2'deki veriler incelendiğinde kamu idaresi taşınmazlarına ilişkin tespitlerin birinci sırada (%14,35), mali tabloların hazırlanması ve raporlanmasına ilişkin tespitlerin ikinci sırada (%13,70), ihale kanunlarına göre yürütülen işlemlere ilişkin tespitlerin üçüncü sırada olduğu (%10,87) gözlemlenmiştir. Genel olarak da diğer bulguların (%27,17), tüm bulgular içerisinde önemli bir ağırlığa sahip olduğu söylenebilir. Genel bulgular başlıklar halinde tablodaki sıralama dikkate alınarak aşağıda açıklanmıştır.

*Mali Tabloların Hazırlanması ve Raporlanmasına İlişkin Tespitler*; üniversitelerin mali tablolarına ilişkin bulgularına bakıldığında önem arz eden konular arasında yer almaktadır. Bu başlık altındaki tespitler incelendiğinde; muhasebe kayıtlarında kodların hatalı kullanıldığı, alacak ve borçların mali tablolarda yer almadığı ve kayıtların mevzuatın öngördüğü şekilde tutulmadığı görülmüştür. Bu hataların yapılmaması adına mali hizmetlerde çalışan personelin mevcut yeterlilikleri tekrar gözden geçirilmeli ve mali tablolara ilişkin gerekli eğitimler verilmelidir.

*Kamu İdaresi Taşınmazlarına İlişkin Tespitler*; çalışma sonuçlarına göre en fazla denetim bulgusu bu başlık altında yer almaktadır. Taşınmazlara ilişkin bulgular incelendiğinde; idareye ait taşınmazların kayıtlara alınmadığı, taşınmazların hatalı muhasebeleştirildiği, amortisman işlemlerinin mevzuata aykırı şekilde gerçekleştiği ve kiraya verilen taşınmazların bedellerinin uygun şekilde belirlenmediği tespit edilmiştir.

*Taşınırın Edinilmesi, Kayda Alınması ve Kullanımında Mevzuat Hükümlerine Uyulmamasına İlişkin Tespitler*; ile ilgili olarak taşınırın üniversite bünyesinde kullanılmak üzere alındıklarında veya kullanım ömrünü tamamladıklarında bunlarla ilgili gerekli giriş ve çıkış kayıtlarının yapılmış olması gereklilik arz etmesine rağmen taşınırlara ilişkin bulgular incelendiğinde genel olarak kullanım özelliğini kaybetmiş ve hurdaya ayrılması gereken taşınırların hurdaya ayrılmadığı, taşınırlara ait teslim belgesi ile işlem fişlerinin düzenlenmediği ve yılsonunda taşınır sayımlarının yapılmadığı tespit edilmiştir.

*İhale Kanunlarına Göre Yürütülen İşlemlere İlişkin Tespitler* arasında; ihaleye konu olan ilkelerin ihale kanununda yer alan ilkelerle uyum sağlamaması, ihale belgeleri oluşturulurken belgelerde çelişki ve eksikliklerin olması, yapım işlerine yönelik projelerin hazırlanmasında noksanlık ve hataların bulunması, ihale kanunu kapsamında yürütülmesi öngörülen ihtiyaçların mevzuata aykırı bir şekilde doğrudan teminle satın alınması gibi hususların yer aldığı belirlenmiştir.

*Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Tespitler* hususunda öncelikli olarak üniversitelerde taşınmazlara ihtiyaç olduğu kadar maddi olmayan duran varlıklara da ihtiyaç duyulduğu göz önünde bulundurulmalıdır. Bu konudaki bulgulara bakıldığında ağırlıklı olarak; haklar hesabına yapılması gereken kayıtların yapılmadığı ve patent, lisans, bilgisayar yazılımı ve sertifika gibi değerlerin haklar hesabında izlenmeyip doğrudan giderleştirildiği görülmüştür.

*Döner Sermaye Mali Yönetim Sisteminin Güncellenmesine İhtiyaç Bulunması*; hususunda döner sermaye mali yönetim sistemi programının yavaş çalışması, sistemde sık sık donmalar yaşanması ve sistemin farklı şekilde rapor üretmemesinden dolayı elle müdahale yapılmasının kaçınılmaz olması tespit edilen bulgular arasındadır.

*Kamu İdareleri Adına Açılmış Bazı Banka Hesaplarının Muhasebe Kayıtlarında Yer Almaması*; denetimlerde, üniversite adına yetkisiz birimlerce banka hesabı açıldığı, fiili olarak banka hesabı olmasına rağmen muhasebe kayıtlarında bu hesapların yer almadığı tespit edilmiştir.

*Kamu Haznedarlığı Yönetmeliği'nin Uygulanmasına İlişkin Tespitler*; bulgulara bakıldığında bazı kamu idarelerinde Yönetmelik'te belirtilen süreler içerisinde nakit ve kredi kartı ile yapılan tahsilatların kamu idarelerinin kamu sermayeli banka hesaplarına aktarılmadığı görülmüştür. Bu konudaki önemli hata ve eksikliklerin ağırlık oluşturmadığı tespit edilmiştir.

*Kamu Özel İş Birliği Modeli Çerçevesinde Yaptırılan Yatırım ve Hizmetlerin Muhasebeleştirilmesinde Mevzuat*

*Hükümlerine Uyulmaması*; bu model çerçevesinde yapılması planlanan yapım işlerine yönelik taahhüt edilen tutarların ilgili hesaplarda muhasebeleştirilmediği tespit edilmiştir.

*Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların İlgili Kamu İdarelerince Takip ve Tahsil İşlemlerinin Başlatılmaması*; genel bulgulara bakıldığında kamu idarelerinde, yasal takip işlemi başlatılan alacaklara ilişkin takip işlemlerinin yapılmadığı ve ilgili alacakların 121 Gelirlerden taahhütli alacaklar hesabında izlenmediği tespit edilmiştir.

*Mali Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmemesi*; denetimlerde, kamu idareleri tarafından üniversite bünyesinde bulunan döner sermayeli kuruluşlara verilen sermayenin 242 Döner sermayeli kuruluşlara yatırılan sermayeler hesabında izlenmediği ve bazı kamu idarelerinin döner sermaye kuruluşlarıyla ilgili sermaye taahhütlerinin 247 Sermaye taahhütleri hesabında muhasebeleştirilmediği tespit edilmiştir.

*Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması*; denetimler sonucu elde edilen bulgularda, kıdem tazminatı karşılıklarının dönemsellik ilkesine göre muhasebeleştirilmediği görülmekle beraber genele bakıldığında toplam 460 bulgu içerisinde bu başlık ile ilgili sadece bir bulgunun yer aldığı ve bu bulgunun da önemli hata ve eksiklik içermediği tespit edilmiştir.

*Bilimsel Araştırma Projelerine Yapılan Desteklere İlişkin Uygulamalarda Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması*; başlığı altında bazı bilimsel araştırma projelerine verilen süre zarfında projelerin tamamlanmaması, projeye ait

**Tablo 2.** 2016-2020 Yılları Arasında Tespit Edilen Bulgular

BULGU KONULARI	BULGU TOPLAMI	BULGU YÜZDESİ %
Mali Tabloların Hazırlanması ve Raporlanmasına İlişkin Tespitler	63	13,70%
Kamu İdaresi Taşınmazlarına İlişkin Tespitler	66	14,35%
Taşınırın Edinilmesi, Kayda Alınması ve Kullanımında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	40	8,70%
İhale Kanunlarına Göre Yürütülen İşlemlere İlişkin Tespitler	50	10,87%
Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Tespitler	18	3,91%
Döner Sermaye Mali Yönetim Sisteminin Güncellenmesine İhtiyaç Bulunması	11	2,39%
Kamu İdareleri Adına Açılmış Bazı Banka Hesaplarının Muhasebe Kayıtlarında Yer Almaması	8	1,74%
Kamu Haznedarlığı Yönetmeliği'nin Uygulanmasına İlişkin Tespitler	2	0,43%
Kamu Özel İş Birliği Modeli Çerçevesinde Yaptırılan Yatırım ve Hizmetlerin Muhasebeleştirilmesinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	3	0,65%
Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların İlgili Kamu İdarelerince Takip ve Tahsil İşlemlerinin Başlatılmaması	5	1,09%
Mali Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmemesi	20	4,35%
Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	1	0,22%
Bilimsel Araştırma Projelerine Yapılan Desteklere İlişkin Uygulamalarda Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	25	5,43%
Tek Muhasebe Birimi Bulunmasına Rağmen Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının Kullanılması	4	0,87%
Kamu İdarelerinin İç Kontrol Sistemlerine İlişkin Değerlendirme ve Tespitler	19	4,13%
Diğer Bulgular	125	27,17%
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>460</b>	<b>100,00%</b>

ödeneklerin bir kısmının idare tarafından kullanılması ve proje koordinatörlüğünün ilgili kanunlarla uyumlu olmaması bulguları yer almaktadır.

*Tek Muhasebe Birimi Bulunmasına Rağmen Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının Kullanılması;* harcamaya birimlerinin yapmış olduğu taşınır mal, alacak ve benzeri devir işlemlerinde 511 Muhasebe birimleri arası işlemler hesabının kullanıldığı tespit edilmiştir.

*Kamu İdarelerinin İç Kontrol Sistemlerine İlişkin Değerlendirme ve Tespitler* başlığı altında iç kontrol sistemi yapılandırma sürecinin tamamlanmadığı, kurumsal risk yönetimi ile iç kontrol sisteminin mevzuata uygun çalıştırılmadığı ve iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işletilmediği bulgularına yer verilmiştir.

*Diğer Bulgular;* 2016-2020 yılları arasında tespit edilen tüm bulgular içerisinde önemli bir ağırlığa (%27,17) sahiptir. Öğrenci yetersizliği nedeniyle bazı bölümlerin boş kalmasının, fiilen atıl durumda kalan fakülte/yüksekökol bina sayısının fazla olmasının, vekâleten yapılan dekan görevlendirmelerinde ilgili kanunda belirtilen usul ve esaslara uyulmamasının ve vekâlet süresinin izinsiz uzatılmasının diğer hususlar arasında yer alan bulgular oldukları görülmüştür.

### Düzenlilik Denetimini Etkileyen ve Etkilemeyen Bulgular

Sayıştay denetimlerinde denetçi, düzenlilik denetimini etkileyen bulgulardaki hata ve eksiklere göre denetim görüşü bildirmektedir. Denetçi bu konuya ilişkin denetim bulgularını denetim raporunun “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde açıklamaktadır. Diğer taraftan Sayıştay’ın yaptığı denetimler sonucu tespit edilen denetim bulgusunun varılan denetim görüşlerini etkilemediği durumlarda tespit edilen bulgular, düzenlilik denetimini etkilemeyen bulgulardır. Denetçi bu bulguları “Diğer Bulgular” veya “Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler” başlıkları altında denetim raporunda açıklamaktadır. Buradan hareketle Tablo 3’te Sayıştay tarafından açıklanan denetim raporlarında yer alan bulgular, düzenlilik denetimini etkileyen ve etkilemeyen şeklinde sunulmuştur.

Genel olarak Tablo 3’e bakıldığında; mali tabloların hazırlanması ve raporlanmasına ilişkin tespitler, kamu idaresi taşınmazlarına ilişkin tespitler ve taşınırın edinilmesi, kayda alınması ve kullanımında mevzuat hükümlerine uyulmamasına ilişkin tespitler düzenlilik denetimini etkileyen ve etkilemeyen bulgular arasında ağırlıklı olarak yer almaktadır.

Mali tabloların hazırlanması ve raporlanmasına ilişkin

**Tablo 3.** Düzenlilik Denetimini Etkileyen ve Etkilemeyen Bulgular

BULGU KONULARI	Düzenlilik Denetimini Etkileyen Bulgular		Düzenlilik Denetimini Etkilemeyen Bulgular	
	BULGU TOPLAMI	BULGU YÜZDESİ %	BULGU TOPLAMI	BULGU YÜZDESİ %
Mali Tabloların Hazırlanması ve Raporlanmasına İlişkin Tespitler	24	22,64%	39	11,02%
Kamu İdaresi Taşınmazlarına İlişkin Tespitler	21	19,81%	45	12,71%
Taşınırın Edinilmesi, Kayda Alınması ve Kullanımında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	12	11,32%	28	7,91%
İhale Kanunlarına Göre Yürütülen İşlemlere İlişkin Tespitler	7	6,60%	43	12,15%
Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Tespitler	11	10,38%	7	1,98%
Döner Sermaye Mali Yönetim Sisteminin Güncellenmesine İhtiyaç Bulunması	0	0,00%	11	3,11%
Kamu İdareleri Adına Açılmış Bazı Banka Hesaplarının Muhasebe Kayıtlarında Yer Almaması	7	6,60%	1	0,28%
Kamu Haznedarlığı Yönetmeliği'nin Uygulanmasına İlişkin Tespitler	1	0,94%	1	0,28%
Kamu Özel İş Birliği Modeli Çerçevesinde Yapılan Yatırım ve Hizmetlerin Muhasebeleştirilmesinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	1	0,94%	2	0,56%
Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların İlgili Kamu İdarelerince Takip ve Tahsil İşlemlerinin Başlatılmaması	3	2,83%	2	0,56%
Mali Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmemesi	15	14,15%	5	1,41%
Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	1	0,94%	0	0,00%
Bilimsel Araştırma Projelerine Yapılan Desteklere İlişkin Uygulamalarda Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	0	0,00%	25	7,06%
Tek Muhasebe Birimi Bulunmasına Rağmen Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının Kullanılması	3	2,83%	1	0,28%
Kamu İdarelerinin İç Kontrol Sistemlerine İlişkin Değerlendirme ve Tespitler	0	0,00%	19	5,37%
Diğer Bulgular	0	0,00%	125	35,31%
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>106</b>	<b>100,00%</b>	<b>354</b>	<b>100,00%</b>



tespitlere bakıldığında; hesapların yanlış kullanılması düzenlilik denetimini etkileyen bulgular arasında yer alırken, kamu idaresinin sosyal güvenlik kurumuna olan ek karşılık prim borçları ve faturaya dayalı borçlarının mali tablolarda yer almaması düzenlilik denetimini etkilemeyen bulgular arasında yer almaktadır.

Kamu idaresi taşınmazlarına ilişkin tespitler incelendiğinde; düzenlilik denetimini etkileyen bulgularda ağırlıklı olarak taşınmazların muhasebe kayıtlarında izlenmediği gözlemlenirken, düzenlilik denetimini etkilemeyen bulgularda taşınmazların tutar olarak hatalı kiralandığı tespit edilmiştir.

Taşınırların edinilmesi, kayda alınması ve kullanımında mevzuat hükümlerine uyulmamasına ilişkin tespitlerde; taşınır işlemlerinin mevzuata uygun yapılmaması düzenlilik denetimini etkileyen bulgular arasında yer alırken, taşınırlara ilişkin teslim belgesi düzenlenmemesi düzenlilik denetimini etkilemeyen bulgular arasında yer almaktadır.

İhale kanunlarına göre yürütülen işlemlere ilişkin tespitlerde; ihaleye konu olan ilkelerin ihale kanununda yer alan ilkelerle uyum sağlamaması, bu başlık altında düzenlilik denetimini etkileyen bulgular arasında yer almaktadır. Düzenlilik denetimini etkilemeyen bulgularda ihale kanunu kapsamında yürütülmesi öngörülen ihtiyaçların mevzuata aykırı bir şekilde doğrudan teminle satın alındığı tespit edilmiştir.

Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin tespitler ile mali duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin tespitlere bakıldığında, bu tespitlerin düzenlilik denetimini etkileyen bulgular arasında ağırlığa sahip olduğu söylenebilir. Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin tespitlerde, haklar hesabına yapılması gereken kayıtların yapılmadığı; mali duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin tespitlerde ise, döner sermayeli kuruluşlara verilen sermayenin 242 Döner sermayeli kuruluşlara yatırılan sermayeler hesabında izlenmediği tespit edilmiştir. Tespit edilen bulgular düzenlilik denetimini etkileyen bulgular arasında yer almaktadır.

Tabloda kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin değerlendirme ve tespitler ile bilimsel araştırma projelerine yapılan desteklere ilişkin uygulamalarda mevzuat hükümlerine uyulmamasına ilişkin tespitlerin düzenlilik denetimini etkilemeyen bulgular içerisinde yer aldığı görülmektedir. Buradan hareketle bu başlık altında yer alan bulguların düzenlilik denetimini etkilemediği ifade edilebilir.

Diğer bulgular başlığı altındaki tespitlere bakıldığında bunların sadece düzenlilik denetimini etkilemeyen bulgular arasında yer aldığı ve bu grupta ağırlık oluşturduğu (%35,31) gözlemlenmiştir. Bu kapsamda diğer bulgularda tespit edilen, öğrenci yetersizliği nedeniyle bazı bölümlerin boş kalması ve fiilen âtil durumda kalan fakülte/ yüksekökol bina sayısının fazla olması hususlarının dü-

zenlilik denetimini etkilemediği görülmüştür.

## 5.2. Performans Denetimi Bulguları

Performans denetimi, Sayıştay'ın hazırladığı performans programı çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Performans programlarındaki performans göstergeleri, hazırlanan stratejik plan içerisinde yer almaktadır. Bu kapsamda yapılan denetimlerde performans göstergelerinin stratejik planlardaki amaç ve hedeflerle uyumlu olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmaktadır. Üniversitelerin belirledikleri amaç ve hedefler; stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu ile faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi kapsamında ele alınmaktadır.

Çalışma kapsamında 2016-2020 yılları arasında yapılan performans denetimleri incelendiğinde çalışmanın kısıtlarında belirtildiği üzere söz konusu üniversitelerde belirli yıllarda Sayıştay tarafından denetim gerçekleştirilememiştir. Çalışmanın örneklemini oluşturan üniversitelerde 2017, 2018 ve 2019 yıllarında performans denetimi gerçekleştirilmiştir. Belirtilen yıllarda yapılan denetimler sonucunda performans denetimi ile ilgili olarak toplamda 29 denetim bulgusu elde edilmiştir. Bu bulgulara bakıldığında; temel olarak stratejik planın değerlendirilmesinde, stratejik planda gelecek dönemler için performans göstergelerinin belirlenmediği ve stratejik hedefler için belirlenen bazı performans göstergelerinin hedef ve amacı ölçülecek nitelikte olmadığı tespit edilmiştir. Performans programının değerlendirilmesi hususunda ise; performans hedefi tablolarında açıklamalar kısmına yer verilmediği, idarece hazırlanan performans programında performans hedef tablolarının önemli bir kısmının bulunmadığı ve performans programındaki bazı göstergelerin performans hedefleriyle ilgili ve ölçülebilir olmadığı belirlenmiştir.

Faaliyet raporunun değerlendirilmesi kısmında; faaliyet maliyetleri tablosunda açıklamalar kısmına yer verilmediği, faaliyet raporunda hedef ve gerçekleştirmelere ilişkin meydana gelen sapmaların nedenlerinin açıklanmadığı ile idare faaliyet raporunun zamanında yayımlanmadığı ve kamuoyu ile paylaşılmadığı gibi bulgular yer almaktadır. Son olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi kısmında denetlenen kurumların performans ölçümüne yönelik veri kayıt sisteminin bulunmadığı görülmektedir.

## 6. Sonuç

Kamu denetimleri, kamu idarelerine ait mali tabloların doğru ve güvenilir bir şekilde sunulduğunu kamuoyuyla paylaşmanın bir yoludur. Bu denetimlerle kamu idarelerine verilen kaynakların ne derece doğru kullanıldığı tespit edilmek istenmektedir. Ülkemizde kamu denetimleri Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Sayıştay, kamu denetimlerinden sorumlu bir kurum olarak denetimleri uluslararası düzeyde kabul görmüş standartlar ve ilgili kanunlar etrafında gerçekleştirmektedir. Yapmış olduğu denetimlere ilişkin sonuçları içeren raporları da yine kamuoyuyla paylaşmaktadır. Bu raporlarda ilgili kuruma

ait denetim görüşleri ve denetime ilişkin bulgular yer almaktadır.

Sayıştay'ın belirlemiş olduğu denetim alanları kapsamında devlet üniversiteleri özel bütçeli idareler içerisinde yer almaktadır. Sayıştay düzenlilik denetimi ve performans denetimi olmak üzere iki tür denetim gerçekleştirmektedir. Yapılan denetimler sonucunda denetçiler; olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olmak üzere dört farklı görüş bildirmektedir. Üniversitelerde yapılacak denetimler; Sayıştay'ın insan kaynakları yapısı, denetlenecek üniversitelerin bütçe büyüklüğü ve bir önceki yıl denetlenip denetlenmediği ile ilgili olarak her yılın belli bir zaman diliminde Sayıştay tarafından planlanmaktadır.

Bu çalışma; üniversitelerde kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve hukuka uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi amacıyla Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde tespit edilen bulguların analizi amaçlanmıştır. Bu amaçla Karadeniz Bölgesindeki 18 devlet üniversitesine ait 2016-2020 yılları arasındaki 67 denetim raporu içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir.

Çalışma kapsamında incelenen denetim raporlarında varılan denetim görüşlerine bakıldığında tüm raporlara olumlu görüş veya açıklama paragraflı olumlu görüş verildiği görülmüştür. İncelenen denetim raporlarında olumsuz görüş, şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde görüş türlerine rastlanmamıştır.

Denetim yapılan yıllardaki denetim raporları incelendiğinde genel olarak düzenlilik denetimi ile ilgili başlıca bulguların; mali tabloların hazırlanması ve raporlanmasına ilişkin tespitler, kamu idaresi taşınmazlarına ilişkin tespitler, taşınırın edinilmesi, kayda alınması ve kullanımında mevzuat hükümlerine uyulmamasına ilişkin tespitlerden oluştuğu gözlemlenmiştir. Ayriyeten üniversitelerde âtil durumda bulunan bina sayısının fazlalığı, öğrenci yetersizliği nedeniyle bazı bölümlerin boş kalması ve iç kontrol sistemindeki eksiklikler tespit edilen diğer bulgular arasında yer almaktadır. Bu bulguların yapılan başka bir çalışmanın (Kılıçaslan vd., 2018) bulgularıyla benzerlik gösterdiği görülmüştür. Düzenlilik denetimlerinde tespit edilen genel hata ve eksikliklerin öncelikli olarak üniversitelerin iç işleyişlerinden kaynakladığı tespit edilmiştir. Buradan hareketle üniversitelerin etkin bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duydukları söylenebilir. Aynı zamanda mali tablolarının hazırlanmasında görev alan idari personelin eğitime ihtiyaç duyduğu da ifade edilebilir. Sayıştay'ın yapmış olduğu denetimler sonucunda mali konuların dışında yer alan hususlarda yaptırımının olmaması, kaynakların keyfi kullanılması (Selen & Taytak, 2017) ve kamu kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılmadığını gösteren diğer bulgular Sayıştay'ın denetimlerde daha etkin olmasını gerekli kılmaktadır. Bu nedenle Sayıştay'ın denetimlerde daha aktif olabilmesi ve ayrıca mali konuların dışında yer alan hususlarda yaptırım

gücünün olması için bu hususta yeni düzenlemelerin yapılması gerektiği söylenebilir.

2016-2020 yılları arasında yapılan düzenlilik denetimleri sonucu elde edilen bulgulara genel olarak bakıldığında; mali tabloların hazırlanması ve raporlanmasına ilişkin tespitlerin, kamu idaresi taşınmazlarına ilişkin tespitlerin, taşınırın edinilmesi, kayda alınması ve kullanılmasında mevzuat hükümlerine uyulmamasına ilişkin tespitlerin, ihale kanunlarına göre yürütülen işlemlere ilişkin tespitlerin ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin tespitlerin çalışma kapsamındaki zaman aralığında ağırlıklı olan ve tekrar eden bulgular oldukları gözlemlenmiştir.

Raporlarda performans denetimine ilişkin bulgular incelendiğinde; stratejik plan çerçevesinde performans programlarının yürütülemediği, faaliyet raporlarının değerlendirilmesinde eksiklikler olduğu ve performans göstergelerinde meydana gelen sapmaların performans programında yer almadığı gözlemlenmiştir. Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimi programında yer alan göstergelerin üniversitelerin stratejik hedefleriyle uyum göstermediği, çalışma kapsamında tespit edilmiştir. Bu noktada üniversitelerin hedeflerine uygun kriterler belirlenmesi veya üniversitelerin performanslarına göre gruplandırılması ve performans denetimlerinin bu gruplandırmaya uygun kriterlere göre gerçekleştirilmesi, yapılacak performans denetimlerinin etkinliğini artıracaktır. Ayrıca her üniversitenin veri kayıt sisteminin olmadığı ve bu eksikliği gidermek adına üniversitelere uygun veri kayıt sisteminin oluşturulması gerektiği önerilmektedir. Bunun yanı sıra söz konusu üniversitelerde yer alan iç denetim birimleri, Sayıştay'ın denetim raporlarında yer alan öneri ve iyileştirmeleri iç kontrol kapsamında dikkate alıp izleyebilirler.

Ülkemizde Sayıştay'ın yaptığı mali denetimler üzerinde birçok çalışma yapılmıştır. Ancak Sayıştay'ın üniversiteler nezdinde gerçekleştirdiği mali denetimlere ilişkin yapılan çalışmaların az sayıda olduğu görülmüştür. Bu çalışmada, mevcut kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli bir şekilde kullanımını sağlamak adına üniversitelerde belirlenen hususlara dikkat edilmesi ve Sayıştay'ın üniversitelerde gerçekleştirdiği mali denetimlerin etkinliğinin artırılması hususunda katkı sağlanması hedeflenmiştir. Bu çalışmada sadece 2016-2020 yılları arasındaki 5 yılın dikkate alınması ve yine sadece Karadeniz Bölgesindeki devlet üniversitelerine ait denetim raporlarının incelenmesi çalışmanın kısıtlarındandır. Örneklem ve zaman dilimleri değiştirilerek bu konuda farklı çalışmalar yapılabilir. Çalışmada yer alan bazı üniversitelerin her yıl denetlenmemiş olması, çalışmanın bir diğer kısıtıdır. Bu noktada kaynakların daha etkin ve verimli kullanılması adına gereklilik durumuna göre Sayıştay tarafından üniversiteler her yıl denetlenebilir.

## Kaynakça

- Acar, D. & Akçakanat, Ö. (2012). Özel Bütçeli İdarelerden Üniversitelerin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 37, 25- 46.
- Aksoy, M., Geçgel, B. & Öz, Y. (2018). *Sayıştay Hesap Yargısı*. Ankara: Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- Balyemez, A. S. (2018). Sayıştay Performans Denetimlerinin Uygulama ve Sonuçları Üzerine Bir Tartışma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10 (2), 276-311.
- Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Demirbaş, T. & Çetinkaya, Ö. (2018). *Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Denetim*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Din, M., Munawarah., Ghozali, I. & Achmad, T. (2017). The Follow Up of Auditing Results, Accountability of Financial Reporting and Mediating Effect of Financial Loss Rate: An Empirical Study in Indonesian Local Governments. *European Research Studies Journal*, 20(4), 443–59.
- Ede, K. (2019). Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatının Diğer INTOSAI Bölge Teşkilatları ile İş Birliği Çabaları ve Birinci EUROSAI-AFROSAI Ortak Konferansı. *Sayıştay Dergisi*, 30(115), 137-146.
- Gonzalez-Diaz, B., Garcia-Fernandez, R. & Lopez-Diaz, A. (2013). Communication as a Transparency and Accountability Strategy in Supreme Audit Institutions. *Administration and Society*, 45(5), 583-609.
- Gonzalez-Diaz, B., Garcia-Fernandez, R. & Lopez-Diaz, A. (2015). Auditor Tenure And Audit Quality In Spanish State-Owned Foundations. *Article In Press Revista Da Contabilidade- Spanish Accounting Review*, 32, 1-12.
- Gök, M. & Akar, S. (2014). Türkiye’de Kamu Yönetim Birimlerinde Saydamlık Uygulamalarının Genel Bütçeli Kuruluşlar Açısından Değerlendirilmesi. *Business and Economics Research Journal*, 5(4), 43-69.
- Gönül, Ç. (2008). *Muhasebe Finansman Bilim Dalı Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örnekleme Yöntemi ve Bir Uygulama* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Görgün, E. (2011). *Türk Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Denetimi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Güenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Gürsoy, İ. (2021). Türkiye’de Kamu Sektörü Finansal Tablolarına Verilen Denetim Görüşleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(2), 329-354.
- Husnatarina, F. & Halim, A. (2013). Relationship Between The Type of Auditor Opinions With the Difference of Local Government Forms in Indonesi. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 2(2), 102-119.
- International Organization of Supreme Audit Institutions. (2012). *Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları- I- (ISSAI)*. Ankara: Sayıştay Başkanlığı.
- Kaçer, F. (2019). Kamu Mali Yönetiminde Değişim ve Sayıştay’ın Performans Denetimi Yetkisinin Gelişimi. *Bingöl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(3), 29-47.
- Kaval, H. (2005). *Uluslararası Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kavas Bilgiç, A. (2020). Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk İlkeleri Bağlamında Sayıştay’ın Büyükşehir Belediyeleri Üzerindeki Performans Denetimi. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(1), 1-29.
- Kavut, L., Taş O. & Şavlı T. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Kılıçaslan, A., Telek, C., Şit, A. & Telek, A. (2018, Kasım). *Türkiye’de Kamu Kaynaklarının Kullanımında Sayıştay Denetimi Etkisi: Üniversiteler Örneği*. 1st International Economics and Business Symposium. Gaziantep, Türkiye.
- Köse, H. Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*. Ankara: Sayıştay Yayınları.
- Küçükaycan, D. & Ağdeniz, Ş. (2019). *Devlet Üniversitelerinin Performans Denetimi Sonuçlarında Raporlanan Bulguların Analizi*. Maliye Araştırmaları 3. İstanbul.
- Nezir, B. (2021). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Bütçenin Denetimi: Uluslararası Karşılaştırmalı Analizi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Pamungkas, B., Ibtida, R. & Avrian, C. (2018). Factors Influencing Audit Opinion Of The Indonesian Municipal Governments Financial Statements. *Cogent Business and Management*, 5(1),14-15.
- Sayın, İ. Hakkı (1998). *Avrupa Birliği Sayıştay’ı İnceleme*. Ankara: Cumhuriyet 75 Yıl Dönümü Dizisi.
- Selen, U. & Taytak, M. (2017). Türkiye’de Bütçenin Yasama Organı Tarafından Denetimi ve Sayıştay’ın Konumu. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19, 193-223.
- Şahin İpek, E.A. (2018). 1996 2017 Döneminde Sayıştay Performans Yönetiminin Kamu Mali Yönetim Sistemindeki Rolünün Değerlendirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(25), 650-671.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2022). *Sayıştay Tanıtım Kitapçığı*. Ankara: Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2014). *Performans Denetimi Rehberi*. Ankara: Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2022). *Sayıştay Kanunu*. 19 Nisan 2022 tarihinde, <https://www.sayistay.gov.tr/> adresinden erişildi.
- Tosun, A. (2021). Muhasebe Denetimi ve Denetim Türleri. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 7, 101.
- Usta, H. (2018). Porto Üniversitesi İç Denetim Örneği. *Denetim Dergisi*, 18, 88-98.
- Yalçın, S. (2017). *Yüksek Denetim Kurumlarının Kurumsal Yapısı ve Mali Performans*. Ankara: Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- Yücel, Ö. & Ağcakaya, S. (2018). Yargısal Yüksek Denetim Modelinde Fransa Sayıştay’ının Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(3), 1117-1130.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003, Ara 10). Resmî Gazete (Sayı: 25326).<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf>
- 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu (2010, Ara 3). Resmî Gazete (Sayı:27790). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6085.pdf>