

DEVLET ÜNİVERSİTELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİNİŞLEYİŞİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA



Esin Nesrin CAN
Dr., Marmara Üniversitesi, SBE

Cem ÇETİN
Dr., Marmara Üniversitesi İç Denetim Birim Başkan

Geliş Tarihi: 24.08.2016
Kabul Tarihi: 03.10.2016

ÖZ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda yer alan iç kontrole ilişkin düzenlemelerin, Devlet Üniversiteleri nezdinde oluşturduğu farkındalığın incelendiği çalışma kapsamında, İç Denetim Birim Başkanları'na yöneltilen ankete dayalı araştırmada elde edilen bulgular değerlendirilerek tartışılmıştır. Teknoloji ve iletişimle birlikte, tüm sektörlerdeki kurumlarda olduğu gibi hızlı bir gelişim ve değişim yaşayan Devlet Üniversiteleri'nde de iç kontrol sistemlerinin öneminin özellikle arttığı kabulünden hareketle çalışmanın bu alanda gerçekleştirilmesi ve sürece değer katacak sonuçlara ulaşılması hedeflenmiştir.

Çalışma kapsamında literatür taramasını takiben uygulanan anket, Prof. Dr. Dana R. Hermanson vd. tarafından 2012 yılında yayınlanan "How Effective are Organizations' Internal Control? Inside Into Specific Internal Control Elements" adlı makaleleri ile Prof. Dr. Şaban Uzay tarafından 2010 yılında yapılan "Reel Sektörde İç Denetim Uygulamaları: Tespit ve Öneriler" adlı çalışmada ve T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan "Kamu İç Kontrol Rehberi - versiyon 1.0" adlı çalışmada yer alan sorulardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Çalışmada iç kontrol sisteminin beş bileşeni itibarıyla yöneltilen ifadeler, ilgili alanlar itibarıyla genel ve ayrıntı düzeyinde sorulardan oluşmakta olup; bulguların analizi ve değerlendirilmesi de "Sonuç" bölümünde sunulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İç kontrol sistemi, iç denetim, devlet üniversiteleri, 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu.

Research on the operation of the internal control system in state universities

ABSTRACT

The findings obtained by the research based on the survey aimed for the Heads of Internal Audit Units have been evaluated and discussed within the scope of the paper examining the awareness created in State Universities with the arrangements on internal control in the Public Financial Management and Control Law numbered 5018.

Acting on the assumption that the significance of the internal control systems increased significantly in State Universities, which are also experiencing rapid development and change similar to other institutions in all sectors, we have aimed to conduct the research in this area and reach conclusions that will add value to the process.

The survey, which has been applied following the literature scan within the scope of the research, has been generated by benefiting from the questions in the article titled "How Effective are Organizations' Internal Control? Inside Into Specific Internal Control Elements" published by Prof. Dr. Dana R. Hermanson et.al. in 2012, the research titled "Internal Audit Practices in the Real Sector: Observations and Recommendations" conducted by Prof. Dr. Şaban Uzay in 2010, and the study titled "Public Internal Control Guide - version 1.0", published by T.R. Ministry of Finance General Directorate of Budget and Financial Control.

The statements directed in the study with reference to the five elements of the internal control system, consist of question at general and detail levels in respect of the relevant fields; and the analysis and evaluation of the findings are presented in the "Conclusion" section.

Keywords : Entrepreneurial University, Grounded Theory, Universities In Turkey

GİRİŞ

İç kontrol olgusu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK; 5018 sayılı Kanun) ile birlikte kamu sektöründe görülmeye başlamıştır. 24.12.2003 tarihinde kabul edilen ve 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren KMYKK, 78 yıl boyunca ülkemiz mali yönetiminin temelini teşkil eden 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yerini almıştır. Bu çalışmada; KMYKK'nın iç kontrole ilişkin düzenlemelerinin, Devlet Üniversiteleri nezdinde oluşturduğu farkındalık ele alınmaktadır.

5018 sayılı Kanun ile, bütçe türleri uluslararası standartlarda bir tasnife tabii tutulmuş ve bu bağlamda katma bütçe kaldırılmış; kamu idareleri, idari ve mali özellikleri baz alınarak genel bütçeli veya özel bütçeli hale getirilmiştir.

5018 sayılı Kanun, kamu kurumlarının ve bu arada üniversitelerin mali yönetim ve kontrol sisteminin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele almakta; kamu bütçelerinin hazırlanma, uygulanma ve kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını belirlemektedir.

Yönetim sorumluluğu, siyasi sorumluluk, idari sorumluluk, mali sorumluluk, performans sorumluluğu, cezai sorumluluk, bu Kanun'da yer bulan sorumluluk türleri olarak öne çıkmaktadır. Belirtilen sorumlulukları yerine getirmekle yükümlü olanlar; Siyasi Sorumlu (Bakan veya Belediye Başkanı), Üst Yönetici (üniversitelerde Rektör), Harcama Yetkilileri, Gerçekleştirme Görevlileri, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Muhasebe Yetkilisi, İç Denetçiler olarak karşımıza çıkmaktadır. Dış denetim ise Sayıştay tarafından ifa edilmektedir.

KMYKK'nın 55 inci maddesinde iç kontrol "İdarenin 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 İdare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreç ile iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür. Görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığı'nca; iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise

İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir.” şeklinde tanımlanmıştır.

İç kontrolün amacı KMYKK'nın 56 ncı maddesinde;

“ a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,

b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,

c) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,

d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,

e) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını,

sağlamaktır.” şeklinde ifade edilmiştir.

Kontrolün yapısı ve işleyişi ise KMYKK'nın 57 inci maddesinde “Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur. Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz

önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.” hükmüne bağlanmıştır.

31.12.2005 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların ardından, KMYKK’ya dayanarak hazırlanan ve 26 Aralık 2007 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ise COSO Modeli’ni baz alarak, kamuda uyulması gereken iç kontrol sistemini 5 bileşen ve 18 standart olarak düzenlemiştir. Tebliği takiben T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan rehberler (Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi 04.02.2009 vd.) ile İdarelerin iç kontrol sistemlerinin kurulmasında yol haritası belirlenmiştir.

Yukarıda kısaca özetlenen dönüşüm ve yayımlanan mevzuatın üzerinden geçen yaklaşık sekiz yıl sonra, özel bütçeli kurumlar olan Devlet Üniversiteleri’nde iç kontrol algısının geldiği düzey, bu makalenin konusunu oluşturmaktadır. Çalışmada iç kontrol algısı, kontrol yapısının en önemli temel taşlarından olan İç Denetim Birim Başkanları’na tarafımızca hazırlanan ve değerlendirilen bir anketin uygulanması ile belirlenmeye çalışılmıştır.

1. LİTERATÜR TARAMASI

Bu bölümde; kamu sektöründe iç kontrol sistemi uygulamalarının etkinliği ve etkinlik ölçümüyle ilgili literatür taraması sonucu tespit edilen çalışmalara yer verilmiştir.

Makalenin konusuna benzer şekilde Erdoğan (Erdoğan, 2009, s. 197-201) tarafından yapılan çalışmada, 15 adet Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT)’nün iç kontrol sistemi ile ilgili algı ve tutumları,

anket yöntemi kullanılarak değerlendirilmiş ve iç kontrol sisteminin bileşenlerinden kontrol ortamının zayıf olduğu, performans ve risk odaklı yönetim anlayışının gelişmediği, iletişim ve izleme faaliyetlerinin yetersizliği gibi bulgular dikkate alınarak, KİT'lere özgü bir iç kontrol modeli tasarlanmıştır. Bahsi geçen çalışmada, KİT'lerde sürdürülebilirlik, etkin kaynak kullanımı ve hesap verilebilirliğin sağlanabilmesi için iç kontrol sisteminin bir gereklilik olduğu belirtilerek, bu kurumlarda iç kontrolün uygulanabilmesi için yasal düzenlemeler yapılması, "KİT İç Kontrol Standartları" düzenlenmesi, performans ve risk esaslı stratejik yönetim anlayışına geçilmesi, iç kontrol faaliyetleri ile ilgili güvence vermek üzere denetim komitesi oluşturulması, KİT'lerde sertifikalı iç denetçilerin istihdam edilmesi, büyük KİT'ler için bağımsız dış denetim hizmeti alınması, risk analizi ve takibi yapmak üzere risk değerlendirme birimleri kurulması ve KİT yönetim kurullarının süreçlerin iç kontrol standartlarına uygun olduğunu yıllık faaliyet raporlarında beyan etmesi önerilerinde bulunulmuştur.

Akçay (Akçay, 2013, s.51-69) çalışmasında iç kontrolü, sistemin denetimini gerçekleştiren iç denetçilerin etkinliğini sorgulayarak ortaya koymuştur.

Acar ve Akçakanat (Acar ve Akçakanat, 2012, s.25-46) tarafından yapılan çalışmada; 74 Devlet Üniversitesinin muhasebe birimlerinin başkanları ile anket çalışması yapılarak elde edilen veriler sonucunda; muhasebe birim yöneticilerinin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri ile iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaların gerçekleştirilme düzeyleri Wilcoxon eşleştirilmiş iki örnek testi ile karşılaştırılmıştır. Karşılaştırma sonucunda ankette yer alan 20 ifadenin 17'sinde istatistiki olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Buradan da, daire başkanlarının

iç kontrol sistemini çok önemli olarak algılamalarına rağmen yöneticisi oldukları muhasebe birimlerinde mevcut uygulamalar açısından bu özeni göstermedikleri ve mevcut uygulamaların gerçekleştirilmesinde eksiklikleri olduğu sonucu çıkarılmıştır.

Tektüfekçi (Tektüfekçi, 2011, s. 115-116) tarafından 94 Devlet Üniversitesi'nin internet sitesi birim sayfası aracılığıyla, web tabanlı bir tarama araştırması yapılmış ve frekans analizi sonucunda; iç kontrol sisteminin üniversitelerin 69'unda (%73,40'ında) olduğu ancak, 25'inde (%26,60'ında) olmadığı, iç denetim birimlerinin üniversitelerin 36'sında (%38,30'unda) bulunduğu, 58'inde (%61,70'inde) bulunmadığı tespit edilmiştir.

Araştırmanın sonucunda, bazı üniversitelerde iç denetimin henüz hayata geçmemiş olmasına karşılık, iç kontrol sisteminin diğer bileşenlerinin üst yönetim ve strateji geliştirme daire başkanlıkları tarafından aktif olarak işletildiği ortaya çıkmıştır.

Ertuğrul (Ertuğrul, 2013, s.97) tarafından kurumda var olan kültürün, iç kontrol ile bir etkileşiminin olup olmadığını ortaya koymak amacıyla Anadolu Üniversitesi'nde 120 birim yöneticisiyle gerçekleştirilen anket çalışması sonucunda, yöneticilerin "iç kontrol" ve "iç denetimi" doğru algıladıkları ve Anadolu Üniversitesi'nde kurum kültürü ve iç kontrol algısı arasında etkileşim olduğu sonucuna varılmıştır.

Yukarıda bahsi geçen çalışmada ayrıca iç kontrol sistemi bileşenleri ile kurum kültürü arasındaki ilişki irdelenmiş ve aşağıdaki değerlendirmeye ulaşılmıştır:

- ✓ "Kontrol faaliyetleri bileşeni ile kurum kültürü ilişkisi:

- Onay, işlem, kayıt ve denetleme gibi sorumluluk ve görevleri içeren işlemlerin farklı personel arasında dağıtılıp dağıtılmadığı ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır.
- Kurumsal amaca ulaşmayı sağlayacak ölçülebilir hedefler belirlenmesi ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır.
- ✓ Bilgi ve iletişim bileşeni ile kurum kültürü ilişkisi:
- Yazılı iletişim araçlarının ulaşip ulaşmaması ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır.
- Yazılı standart belirleme unsuru ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır.
- ✓ Risk belirleme bileşeni ile kurum kültürü ilişkisi:
- Kilit faaliyetlere yönelik iç ve dış risklerin tanımlanıp düzenli olarak takip edilmesi ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır.
- ✓ Kontrol ortamı bileşeni ile kurum kültürü ilişkisi:
- Personelin niteliği ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır.
- Kontrol ortamının diğer bileşenleri de kapsamı sebebiyle, diğer bileşenlerle etkileşimin olması kontrol ortamı ile etkileşimi de ortaya koyar.
- ✓ Ayrıca;
- Kontrol sürecinde herhangi bir sorunla karşılaşılması ile kurum kültürü arasında bir etkileşim vardır.
- Kurum kültürü ile kurum içi kontrol mekanizmaları geliştirilememe nedenleri arasında bir etkileşim vardır”.

Güner (Güner, 2009, s. 193-194) çalışmasında; iç kontrolün, yönetim işlevleri ile etkileşim içerisinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yönetim işlevlerinden biri olan kontrol, iç kontrolle birleşmiş olup; iç kontrol kapsamındaki tüm faaliyetler, kurumun kontrol işlevi çerçevesinde ele alınmaktadır. Planlama, örgütlenme ve yürütme gibi diğer işlevler ise iç kontrol sürecini şekillendirmektedir. Bununla birlikte iç kontrol uygulamalarından elde edilen geri bildirimler de bu işlevlere ilişkin süreçlerin sürekli gelişiminde rol oynamaktadır. Özetle iç kontrol, iç denetim aracılığıyla, dolaylı bir şekilde etkin yönetim anlayışına yardımcı olmaktadır. Bu bağlamda iç denetçiler, iç kontrol sistemini değerlendirip, sistemin gelişimine yönelik önerilerde bulunarak yönetime yardımcı olmaktadır. Ayrıca, risk odaklı mali olmayan süreçlerle ilgili olarak belirlenen kontrol faaliyetleri, kurum yöneticilerinin belirsizlikleri daha iyi yönetebilmelerini sağlayarak, kurumun daha etkin bir şekilde yönetilmesine yardımcı olmaktadır.

Usul, Titiz ve Ateş'in (Usul, Titiz ve Ateş, 2011, s.48-54), Marmara Bölgesi'ndeki belediyelerde iç kontrol ve kurumsal yönetim arasındaki ilişkinin irdelendiği çalışmada ise, belediyelerin muhasebe müdürleri ile bir anket çalışması yapılmıştır. Araştırmada; Marmara Bölgesi belediyelerine ait işletmelerde kurumsal anlamda etkin bir iç kontrol sisteminin bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

2. UYGULAMA

Hermanson ve diğerleri (Hermanson, Smith ve Stephens, 2012, s. A31-32) tarafından yapılan araştırmada (Committee of Sponsoring Organizations' (COSO 1992a)) İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve'de yer alan Kontrol Ortamı, Risk Değerleme ve İzleme bileşenleriyle ilgili olarak yaklaşık 500 İç Denetim Direktörü ile İç

Denetçinin, çalıştıkları organizasyonlarının iç kontrollerine ilişkin güç algıları incelenmiştir. Aynı çalışmada ilk olarak, çalışmaya katılanların çoğu, kontrol gücünü nispeten yüksek olarak kabul etmelerine rağmen, özellikle yönetimin tarzı (etik atmosfer) ile ilgili değerlendirmelerde, politikadan sapmaların takibinde ve yönetimin yetkisini kullanarak kontrolleri geçersiz kılması ile ilgili iç kontrollerde potansiyel gelişmeler için bazı alanlar tanımlanmıştır. İkinci olarak halka açık şirketler ile diğer organizasyonlar karşılaştırılarak dört temel endüstri ile ilgili her kontrol unsuru seviyesinde algılanan kontrol gücü varyasyonları incelenmiş ve halka açık şirketlerin kontrollerinin, diğer organizasyonlardakine oranla daima daha etkili olarak belirlendiği tespit edilmiştir. Ayrıca bankaların ve diğer finansal hizmet şirketlerinin, sağlık hizmeti ve diğer hizmet şirketlerine nazaran daha sağlam izleme kontrollerine sahip olduğu da belirlenmiştir. Bu durumun, ilgili endüstrilerin yapısından ve bu şirketlerin karşılaştığı önemli uyum risklerinden kaynaklanması muhtemeldir. Son olarak, Kontrol Ortamı, Risk Değerleme ve İzleme bileşenlerinin iç denetim fonksiyonunun ve organizasyonun en önemli özellikleriyle nasıl değişim gösterdiği belirlenerek, her bir bileşen seviyesindeki kontrol gücünün varyasyonları incelenmiştir. Bileşen seviyesi analizi; iç kontrol bileşen gücünün, İç Denetim Direktörü'nün öncelikle Denetim Komitesi'ne raporlama yapması, halka açık şirketin statüsü ve iç denetçilerin ortalama çalışma süresiyle olumlu yönde ilişkili olduğunu göstermektedir.

2012 yılında Hermanson ve diğerleri (Hermanson, Smith ve Stephens, 2012, s. A33) tarafından yapılan bahsi geçen araştırma, İç Kontrol Sistemi'nin üç bileşenin - Kontrol Ortamı, Risk Değerleme ve İzleme ile ilgili 37 öge - incelenerek bir dizi organizasyon

arasındaki iç kontrol gücüne etkin bir görünüm sağlamak için yapılmıştır. Analiz hem halka açık şirketleri hem de halka açık olmayan şirketleri kapsamaktadır.

2.1. Uygulamanın Amacı

Devlet Üniversiteleri hizmet ürünlerinin doğrudan eğitim ve öğretime ilişkin bulunması ve çok çeşitli olması nedeniyle hem faaliyet süreçlerinin hem de yönetim fonksiyonlarının ayrı ayrı büyük önem taşıdığı kurumlardır. Bu özellikleri ve günümüzde eğitim çıktılarına olan talebin her geçen gün tüm yönleri ile arttığı dikkate alındığında, bu kurumların etkin ve verimli işleyişleri üzerine çalışma yapılmasının önem kazandığı düşünülmektedir. Teknoloji ve iletişimle birlikte, tüm sektörlerde olduğu gibi hızlı bir gelişim ve değişim yaşayan Devlet Üniversiteleri'nde, iç kontrol sistemlerinin öneminin, özellikle arttığı dikkate alınarak, çalışmanın bu alanda gerçekleştirilmesi ve sürece değer katacak sonuçlara ulaşılması hedeflenmiştir.

2.2. Yöntem

Bu bölümde araştırmanın modeli (tipi), evreni ve örneklemini tanımlanmış, veri toplama aracı, verilerin toplanması, analizi ve kullanılan istatistiksel analizlerden oluşmaktadır.

2.2.1. Araştırmanın Modeli (Tipi)

Bu çalışma, tanımlayıcı bir araştırma modeline dayanmaktadır.

2.2.2. Evren ve Örneklem

Evrenin belirlenmesi aşamasında, Devlet Üniversiteleri'nin tümünün kapsam içinde planlanması düşünülmüştür. Yüksek Öğretim Kurumu'nun verilerine (<http://www.tuik.gov.tr>) göre

Türkiye’de 109 adet Devlet Üniversitesi bulunmaktadır. Bu üniversitelerden sadece 38’inde İç Denetim Birim Başkanı’nın bulunması (<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx>) nedeniyle evren, salt bahsi geçen 38 Devlet Üniversitesi’nden oluşturmaktadır.

2.2.3. Veri Toplama ve Analizi

Veriler, anket formu ile toplanmıştır. Uygulamada baz alınan Devlet Üniversiteleri’nin İç Denetim Birim Başkanları’na anket soruları yöneltilmiştir.

Anket formu yedi bölümden oluşmaktadır. Anket formunun birinci bölümü, 1.1 - 1.3 numaralı sorular Devlet Üniversiteleri’nin genel özellikleri ile ilgilidir. İkinci bölümde yer alan 2.1 - 2.5 numaralı sorular, İç Denetim Birimi hakkında veri toplamaya yöneliktir. Üçüncü bölümde, 3.1 - 3.19 (19 adet); dördüncü bölümde yer alan 4.1 - 4.9 (9 adet), beşinci bölümde yer alan 5.1 - 5.8 (8 adet); altıncı bölümde yer alan 6.1 - 6.6 (6 adet) ve yedinci bölümde yer alan 7.1 - 7.15 (15 adet) numaralı sorular COSO: 1992 İç Kontrol Modelinin bileşenlerinden olan Kontrol Ortamı, Risk Değerleme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ile İzleme ve Raporlama ile ilgili ifadelerin Devlet Üniversitelerinin İç Denetim Birim Başkanları tarafından kendi organizasyonlarının kontrollerinin güçlerini nasıl tanımladıklarını belirlemeye yöneliktir. Bahsi geçen 57 ayrı iç kontrol ögesi, tecrübeli Dış ve İç Denetçiler tarafından finansal raporlamanın kalitesini artırma konusunda en önemli olduğu düşünülen unsurlardan oluşmaktadır.

Ankette yer alan sorular; Prof. Dr. Dana R. Hermanson vd. tarafından 2012 yılında yayınlanan “*How Effective are*

Organizations' Internal Control? Inside Into Specific Internal Control Elements" (Hermanson, Smith ve Stephens, 2012, s. A37-A43) adlı makaleleri ile Prof. Dr. Şaban Uzay tarafından 2010 yılında yapılan "Reel Sektörde İç Denetim Uygulamaları: Tespit ve Öneriler" (Uzay, 2010, s.53-86) adlı çalışmada ve T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan "Kamu İç Kontrol Rehberi - versiyon 1.0" adlı çalışmada yer alan sorulardan yararlanılarak oluşturulmuş (T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2014, s.1-124) ve ankete cevap veren yetkililerin, kendi kurumlarının kontrollerinin güçlerini 1= "Kesinlikle katılmıyorum" ile "5=Kesinlikle katılıyorum" arasında değerler içeren, her bir iç kontrol unsurunun (öğesinin) pozitif terimlerle tanımlandığı ifadeler içeren bir ölçekte değerlendirmeleri sağlanmıştır (Can, 2014, s.135).

01 Nisan 2016 tarihinden itibaren saha uygulaması başlatılmış ve 30 Mayıs 2016 tarihinde uygulama tamamlanmıştır.

2.2.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Türkiye'deki Devlet Üniversiteleri'nin sayısı ve hitap ettiği nüfus dikkate alındığında, araştırmaya katılanların yönetim ve iç kontrol sistemleri itibarıyla, yapılan böyle bir çalışmada Devlet Üniversiteleri'ndeki iç kontrol sistemini temsil edebileceği değerlendirilmektedir.

2.3. Bulgular ve Değerlendirme

Anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri'nin % 89,5'u (34 adet) en az on yıldır faaliyette bulunmaktadır. Anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri'nin % 50'sinde (18 adet) 2.250'den fazla akademik, idari, sözleşmeli vb. kişi istihdam edilmektedir. Bu Üniversitelerin %

50'sinde (18 adet) 20.000'den fazla öğrenci bulunmaktadır. Ayrıca; anketi cevaplandıran İç Denetim Birim Başkanları'nın %68,42'si (26 kişi), şu andaki görevlerinde en az 7 yıldır çalışmaktadır. Bu verilerin ışığı altında alınan örneklem, Devlet Üniversiteleri'ndeki iç kontrol sistemleri hakkında sağlıklı değerlendirme yapılabileceğini göstermektedir.

Çalışmanın makale kapsamındaki sınırları çerçevesinde, değerlendirmeye alınan sorular, İç Denetim Birim Başkanları'nın iç kontrol sisteminin unsurlarına ilişkin olumsuz yöndeki algı ve yaklaşımlarından oluşmaktadır.

2.3.1. Devlet Üniversitelerinde İç Denetimin Faaliyet Süresi

Anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri'nin %81,58'inde, iç denetimin faaliyet süresi 7 yıl ve üzerindedir (Tablo 1).

Tablo 1: İç Denetimin Faaliyet Süresi

İç Denetimin Faaliyet Süresi	Üni.	%	Kümülatif %
0-1 Yıl	1	2,63	2,63
1-3 Yıl	5	13,16	15,79
5-7 Yıl	1	2,63	18,42
7 - + Yıl	31	81,58	100,00
Toplam	38	100,00	

Bu soruya verilen cevaplar; 5018 sayılı Kanunun iç kontrolü tanımlayan maddesinde iç denetime yapılan vurgu dikkate alındığında ve iç denetimin, kurumların iç kontrol sistemlerini denetlemesi açısından değerlendirildiğinde; bu Kanunun öngördüğü iç kontrol sisteminin mevzuatla belirlenen süreden itibaren Devlet Üniversiteleri'nde uygulanmaya başladığını göstermektedir.

2.3.2. Devlet Üniversitelerine Tahsis Edilen İç Denetçi Kadrosu

Anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri'nin %47,37'sinde tahsis edilen iç denetçi kadrosu 3; %26,32'inde ise 5'tir (Tablo 2).

Tablo 2: Tahsis Edilen İç Denetçi Kadrosu

Tahsis Edilen İç Denetçi Kadrosu	Üni.	%	Kümülatif %
3	18	47,37	47,37
5	10	26,32	73,68
7	1	2,63	76,32
8	4	10,53	86,84
10	4	10,53	97,37
13	1	2,63	100,00
Toplam	38	100	

Denetçi kadrosunun tahsis edilmesinde üniversitelerdeki öğrenci sayısı, personel sayısı, yerleşke sayısı, tıp fakültesinin mevcudiyeti vb. faktörler belirleyici olmaktadır.

2.3.3. Devlet Üniversitelerine Tahsis Edilen İç Denetçi Kadrosunun Doluluğu

Anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri'nin %36,84'ünde tahsis edilen kadronun 3 kişilik kısmı doludur (Tablo 3).

Tablo 3:Tahsis Edilen İç Denetçi Kadrosunun Doluluğu

Tahsis Edilen Kadronun Doluluğu	Üni	%	Kümülatif %
1	4	10,53	10,53
2	5	13,16	23,68
3	14	36,84	60,53
4	3	7,89	68,42
5	4	10,53	78,95
6	2	5,26	84,21
7	2	5,26	89,47
8	2	5,26	94,74
10	1	2,63	97,37
13	1	2,63	100,00
Toplam	38	100,00	

İç denetçi olarak tahsis edilen kadrolara genel olarak atama yapılmış olduğu değerlendirilebilmektedir.

2.3.4. Devlet Üniversitelerinde Sorumlu Yöneticilerin Gerekli Bilgi, Deneyim ve Eğitime Sahip Olması

Anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri'nin %42,11'i "Kontrol Ortamı: Likert 3.5: Sorumlu Yöneticiler görevlerini yapmak için gerekli bilgi, deneyim ve eğitime sahiptir." ifadesine "Katılıyorum", toplam %55,26'sının ise "Katılmıyorum" ya da "Kararsızım" yanıtını vermiştir (Tablo 4).

Tablo 4: Sorumlu Yöneticilerin Gerekli Bilgi, Deneyim ve Eğitime Sahip Olması

Likert 3.5	Üni	%	Kümülatif %
2	11	28,95	28,95
3	10	26,32	55,26
4	16	42,11	97,37
5	1	2,63	100,00
TOPLAM	38	100	

Bu ifadeye verilen yanıtlar, Devlet Üniversiteleri'nde kaynakların etkin yönetimi açısından tartışmayı gündeme getirmektedir. Çünkü verilen yanıtların ağırlığı, olumsuz yöndedir.

2.3.5.Devlet Üniversitelerinde Personelin Görevini Yerine Getirmek İçin Yeterli Bilgi ve Yeteneğe Sahip Olması

Anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri'nin %31,58'i "Kontrol Ortamı: Likert 3.6: Personel, görevini yerine getirmek için yeterli bilgi ve yeteneğe sahiptir." ifadesine "Katılmıyorum", %31,58'i de "Kararsızım" yanıtını vermiştir (Tablo 5).

Tablo 5: Personelin Görevini Yerine Getirmek İçin Yeterli Bilgi ve Yeteneğe Sahip Olması

Likert 3.6	Üni	%	Kümülatif %
2	12	31,58	31,58
3	12	31,58	63,16
4	14	36,84	100,00
TOPLAM	38	100	

Bu ifadeye verilen yanıtlar da, bir önceki değerlendirmemizi desteklemekte olup; Devlet Üniversiteleri'nde kaynakların etkin

yönetimi açısından, insan kaynağı yeterliliği itibarıyla konunun irdelenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

2.3.6.Devlet Üniversitelerinde Birim Yöneticilerinin, Birimlerinde Etkili Bir İç Kontrol Sistemi İle İlgili Rol ve Sorumluluklarını Bilmesi

Anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri'nin toplam %68,42'si "Kontrol Ortamı - Likert 3.8: Üniversite birim yöneticileri; birimlerinde etkili bir iç kontrol sistemi oluşturmak, uygulanmasını sağlamak, izlemek ve zayıf yönleri geliştirmekle ilgili rol ve sorumluluklarını bilmektedir." ifadesine "Kesinlikle Katılmıyorum", "Katılmıyorum" ya da "Kararsızım" yanıtını vermiştir. (Tablo 6).

Tablo 6: Birim Yöneticilerinin Etkili İç Kontrol Sistemi İle İlgili Rol ve Sorumluluklarını Bilmesi

Likert 3.8	Üni	%	Kümülatif %
1	5	13,16	13,16
2	9	23,68	36,84
3	12	31,58	68,42
4	10	26,32	94,74
5	2	5,26	100,00
TOPLAM	38	100	

Bu ifadeye verilen yanıtlar, İç Denetim Birim Başkanları'nın, özellikle birim yöneticilerinin iç kontrol sistemi ile ilgili rol ve sorumluluklarının bilincinde olmadığı görüşünü taşıdıklarını ortaya koymaktadır.

2.3.7.Devlet Üniversitelerinde Üst Yönetimin, İç Kontrol Sistemi İle İlgili Görevlerini Anlaması ve Sorumluluklarını Yerine Getirmesi

Anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri'nden toplam %55,26'sı "Kontrol Ortamı - Likert 3.9: Üst Yönetim, iç kontrol sistemi ile ilgili

görevlerini anlamakta ve sorumluluklarını yerine getirmektedir.” ifadesine “Kesinlikle Katılmıyorum”, “Katılmıyorum” ya da “Kararsızım” yanıtını vermiştir. Anketi cevaplandıran devlet üniversitelerinden %36,84’ü anılan ifadeye “Katılıyorum” yanıtını verirken, %36,84’ü ise “Kararsızım” yanıtını vermiştir (Tablo 7).

Tablo 7: Üst Yönetimin, İç Kontrol Sistemi ile İlgili Görevlerini Anlaması ve Sorumluluklarını Yerine Getirmesi

Likert 3.9	Üni	%	Kümülatif %
1	3	7,89	7,89
2	4	10,53	18,42
3	14	36,84	55,26
4	14	36,84	92,11
5	3	7,89	100,00
TOPLAM	38	100	

Bu ifadeye verilen yanıtlar iç denetim süreçlerinin işleyişinde, koordinasyon sorunu olabileceğine işaret etmekle birlikte, bir önceki ifade de dikkate alındığında, yanıt verenlerin sistemin işleyişi için kontrol ortamının yeterli olmadığını düşündüklerini göstermektedir.

2.3.8.Devlet Üniversitelerinde Üst Yönetimin; İç Kontrol, Mali Raporlama Süreci ve Yönetimin Performansı Konularında İç Denetim Birimi İle Özel Olarak Toplantı Yapması

Anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri’nin toplam %76,32’si “Kontrol Ortamı - Likert 3.10: Üst Yönetim; iç kontrol, mali raporlama süreci ve yönetimin performansı konularında iç denetim birimi ile özel olarak toplantı yapar.” ifadesine “Kesinlikle Katılmıyorum”; “Katılmıyorum” ya da “Kararsızım” yanıtını vermiştir (Tablo 8).

Tablo 8: Üst Yönetimin İç Denetim Birimi İle Toplantı Yapması

Likert 3.10	Üni	%	Kümülatif %
1	7	18,42	18,42
2	17	44,74	63,16
3	5	13,16	76,32
4	7	18,42	94,74
5	2	5,26	100,00
TOPLAM	38	100	

Bu ifadeye verilen yanıtlar, İç Denetim Birim Başkanları'nın, kontrol ortamının uygulama boyutlarına yönelik olumsuz değerlendirmelerinin daha da yüksek düzeyde olduğunu göstermektedir.

2.3.9.Devlet Üniversitelerinde Politikalarından Sapmaların Araştırılması ve Belgelenmesi

Anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri'nden toplam %78,95'i "Kontrol Ortamı - Likert 3.16: Üniversite politikalarından sapmalar araştırılır ve belgelenir." ifadesine "Kesinlikle Katılmıyorum", "Katılmıyorum" ya da "Kararsızım" yanıtını vermiştir (Tablo 9).

Tablo 9: Politikalarından Sapmaların Araştırılması ve Belgelenmesi

Likert 3.16	Üni	%	Kümülatif %
1	4	10,53	10,53
2	9	23,68	34,21
3	17	44,74	78,95
4	7	18,42	97,37
5	1	2,63	100,00
TOPLAM	38	100	

İç Denetim Birim Başkanları bu ifadeye verdikleri yanıtlarıyla iç kontrol sisteminin temel yetersizliklerinden birine işaret etmektedirler.

2.3.10. Devlet Üniversitelerinde Üst Yönetim Anlayışının Değerlendirilmesinin Düzenli Olarak Yapılması

Anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri'nden toplam %71,05'i "Kontrol Ortamı - Likert 3.19: Üniversitede, Üst Yönetim anlayışının değerlendirilmesi düzenli olarak yapılır." ifadesine "Kesinlikle Katılmıyorum", "Katılmıyorum" ya da "Kararsızım" yanıtını vermiştir (Tablo 10).

Tablo 10: Üst Yönetim Anlayışının Değerlendirilmesinin Düzenli Olarak Yapılması

Likert 3.19	Üni	%	Kümülatif %
1	3	7,89	7,89
2	9	23,68	31,58
3	15	39,47	71,05
4	8	21,05	92,11
5	3	7,89	100,00
TOPLAM	38	100	

Bu ifadeye verilen cevapların, daha önceki ifadelere verilen cevaplarıyla genel bazda uyumlu olduğu görülmektedir.

2.3.11. Devlet Üniversitelerinde Üst Yönetimin, Bilgi Sistemleri İle İlgili Riskleri Değerlendirmesi

Anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri'nden toplam %65,79'u "Risk Değerleme - Likert 4.2: Üst Yönetim, bilgi sistemleri ile ilgili riskleri yeterince değerlendirir." ifadesine "Kesinlikle Katılmıyorum",

“Katılmıyorum” ya da “Kararsızım” yanıtını vermiştir. Anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri’nden %36,84’ü bahsi geçen ifade ile ilgili olarak “Kararsızım”, %31,58’i ise “Katılıyorum” yanıtını vermiştir (Tablo 11).

Tablo 11: Üst Yönetimin, Bilgi Sistemleri İle İlgili Riskleri Değerlendirmesi

Likert 4.2	Üni	%	Kümülatif %
1	1	2,63	2,63
2	10	26,32	28,95
3	14	36,84	65,79
4	12	31,58	97,37
5	1	2,63	100,00
TOPLAM	38	100	

Kurumlarda yönetim süreçlerinin etkin işleyişinde bilgi sistemlerinin önemli rolü bulunmaktadır. İç Denetim Birim Başkanları’nın bu ifadeye verdikleri yanıtlar, Devlet Üniversiteleri’nde yönetimin, bilgi sistemleri ile ilgili riskleri değerlendirmede bir zaafı bulunduğu sonucunu düşündürmektedir.

2.3.12. Devlet Üniversitelerinde Yönetimin Uygun Kademelerinin, Belirlenen Risklerin Analizine Katılması

Anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri’nden toplam %63,16’sı “Risk Değerleme - Likert 4.3: Yönetimin uygun kademeleri, belirlenen risklerin analizine katılır.” ifadesine “Kesinlikle Katılmıyorum”, “Katılmıyorum” ya da “Kararsızım” yanıtını vermiştir. Anketi cevaplandıran devlet üniversitelerinden %31,58’i bahsi geçen ifade ile ilgili olarak “Kesinlikle Katılmıyorum”, %34,21’i ise “Katılıyorum” yanıtını vermiştir (Tablo 12).

Tablo 12: İlgili Yönetim Kademelerinin Belirlenen Risklerin Analizine Katılması

Likert 4.3	Üni	%	Kümülatif %
1	2	5,26	5,26
2	12	31,58	36,84
3	10	26,32	63,16
4	13	34,21	97,37
5	1	2,63	100,00
TOPLAM	38	100	

İç Denetim Birim Başkanları'nın bakış açısıyla Devlet Üniversiteleri'nde, risk odaklı iç kontrol sisteminde de zaaf bulunduğu söylenebilir.

2.3.13. Devlet Üniversitelerinde Yaygın ve Etkili Sonuçlar Doğurabilecek ve Yönetimin Dikkatini Gerektirecek Değişiklikleri Saptamaya ve Tepki Göstermeye Yönelik Araçların Bulunması

Anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri'nden toplam %71,05'i "Risk Değerleme - Likert 4.4: Üniversitede yaygın ve etkili sonuçlar doğurabilecek ve yönetimin dikkatini gerektirecek değişiklikleri saptamaya ve tepki göstermeye yönelik araçlar mevcuttur." ifadesine "Kesinlikle Katılmıyorum", "Katılmıyorum" ya da "Kararsızım" yanıtını vermiştir (Tablo 13).

Tablo 13: Üniversitede Değişiklikleri Saptamaya ve Tepki Göstermeye Yönelik Araçların Bulunması

Likert 4.4	Üni	%	Kümülatif %
1	2	5,26	5,26
2	12	31,58	36,84
3	13	34,21	71,05
4	11	28,95	100,00
TOPLAM	38	100	

Bu ifadeye verilen yanıtlar, iç kontrol sisteminin bütününde önemli bir zayıflık bulunduğu gibi bir sonucu yansıtmaktadır.

2.3.14. Devlet Üniversitelerinde Kontrolün Uygulanma Amacı İle Hedeflenen Sonuçların Örtüşüp Örtüşmediği; Başlangıç Maliyetleri İle Gerçekleşen Maliyetler Arasında Paralellik Olup Olmadığının Değerlendirilmesi

Anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri'nden toplam %71,05'i "Kontrol Faaliyetleri - Likert 5.4: Kontrolün uygulanma amacı ile hedeflenen sonuçların örtüşüp örtüşmediği; başlangıç maliyetleri ile gerçekleşen maliyetler arasında paralellik olup olmadığı değerlendirilmektedir." ifadesine "Kesinlikle Katılmıyorum", "Katılmıyorum" ya da "Kararsızım" yanıtını vermiştir (Tablo 14).

Tablo 14: Kontrolün Uygulanma Amacı İle Hedeflenen Sonuçların Örtüşüp Örtüşmediğinin Değerlendirilmesi

Likert 5.4	Üni	%	Kümülatif %
1	1	2,63	2,63
2	10	26,32	28,95
3	16	42,11	71,05
4	11	28,95	100,00
TOPLAM	38	100	

Bu ifadeye verilen yanıtlardan, iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik genel yaklaşımın olumsuz yönde değerlendirildiği görülmektedir.

2.3.15. Devlet Üniversitelerinde Kontrol Faaliyetlerinin Maliyet ve Fayda Analizlerinin Yapılması

Anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri'nden toplam %76,32'si "Kontrol Faaliyetleri - Likert 5.5: Kontrol faaliyetlerinin maliyet ve fayda analizleri yapılmaktadır." ifadesine "Kesinlikle Katılmıyorum", "Katılmıyorum" ya da "Kararsızım" yanıtını vermiştir (Tablo 15).

Tablo 15: Kontrol Faaliyetlerinin Maliyet ve Fayda Analizlerinin Yapılması

Likert 5.5	Üni	%	Kümülatif %
1	2	5,26	5,26
2	15	39,47	44,74
3	12	31,58	76,32
4	9	23,68	100,00
TOPLAM	38	100	

İç Denetim Birim Başkanları'nın bu ifadeye verdikleri yanıtları, bir önceki ifadeye verilen yanıtlarla aynı yönde fakat, daha karamsar bir

bakışı yansıtmaktadır. Bu bağlamda, kontrol faaliyetlerinin etkinliği gibi bir konuda maliyet-fayda analizi geliştirebilmek için tüm birimlerin katılımının ve koordineli bir çalışma süreci gerçekleştirilmesinin önemli olduğu düşünülmektedir.

2.3.16. Üniversitenin Amaç ve Hedeflerini Etkileyebilecek Önemli Faaliyetlerin Aksaması Olasılığına Karşı, İş Sürekliliği Planlarının Bulunması

Anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri'nden toplam %73,68'i, "Kontrol Faaliyetleri - Likert 5.8: Üniversitenin amaç ve hedeflerini etkileyebilecek önemli faaliyetlerin aksaması olasılığına karşı, iş sürekliliği planları bulunmaktadır." ifadesine "Kesinlikle Katılmıyorum", "Katılmıyorum" ya da "Kararsızım" yanıtını vermiştir (Tablo 16).

Tablo 16: Üniversitede İş Sürekliliği Planlarının Bulunması

Likert 5.8	Üni	%	Kümülatif %
1	4	10,53	10,53
2	13	34,21	44,74
3	11	28,95	73,68
4	10	26,32	100,00
TOPLAM	38	100	

Bu ifadeye olumsuz yönde verilen cevapların yüksek olması, iç kontrol sisteminin geri bildirimleri ve geleceğe yönelik planlama etkinliği yönlerinden önemli bir zaafa işaret etmektedir.

2.3.17. Devlet Üniversitelerinde Yöneticilerin, Belirli Aralıklarla Performans Ölçümleri ve Göstergelerinin Uygunluğunu ve Doğruluğunu Gözden Geçirmesi ve Geçerliliğini Onaylaması

Çalışmada, anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri'nden toplam %76,32'si "Bilgi ve İletişim - Likert 6.3: Yöneticiler, belirli aralıklarla performans ölçümleri ve göstergelerinin uygunluğunu ve doğruluğunu gözden geçirir ve geçerliliğini onaylar." ifadesine "Kesinlikle Katılmıyorum", "Katılmıyorum" ya da "Kararsızım" yanıtını vermiştir (Tablo 17).

Tablo 17: Yöneticilerin Performans Ölçümleri ve Göstergelerinin Uygunluğunu ve Doğruluğunu Gözden Geçirmesi ve Geçerliliğini Onaylaması

Likert 6.3	Üni	%	Kümülatif %
1	2	5,26	5,26
2	14	36,84	42,11
3	13	34,21	76,32
4	8	21,05	97,37
5	1	2,63	100,00
TOPLAM	38	100	

Devlet Üniversitesi gibi bir organizasyonun yapısı ve büyüklüğü de dikkate alındığında, yönetimin tüm fonksiyonel süreçlerinde bilgi ve iletişimin öneminin daha da arttığı ya da yüksek olduğu vurgulanabilir. Bu kabul veri iken, İç Denetim Birim Başkanları'nın bu ifadeye verdikleri yanıtlar, temel göstergeler itibarıyla bilgi ve iletişim zaafı bulunduğu gibi bir sorunu yansıtmaktadır.

2.3.18. Devlet Üniversitelerinde, Üst Yönetimin, İç Kontrol Sistemi Yılda En Az Bir Kez Değerlendirmesi

Çalışmada, anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri'nden toplam %63,16'sı, "İzleme ve Raporlama - Likert 7.8: Üst Yönetim,

iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmektedir.” ifadesine “Kesinlikle Katılmıyorum”, “Katılmıyorum” ya da “Kararsızım” yanıtını verirken; %31,58’i ise “Katılıyorum” yanıtını vermiştir (Tablo 18).

Tablo 18: Üst Yönetimin, İç Kontrol Sistemini Yılda En Az Bir Kez Değerlendirmesi

Likert 7.8	Üni	%	Kümülatif %
1	6	15,79	15,79
2	9	23,68	39,47
3	9	23,68	63,16
4	12	31,58	94,74
5	2	5,26	100,00
TOPLAM	38	100	

Sistemin genel itibarıyla değerlendirilmesi özellikle sürekli iyileşme açısından önem taşımaktadır. Sistemin gözden geçirilerek, güçlü ve zayıf yönlerinin analizi, sistemin iyileştirilmesi için uygulanacak stratejilerin belirlenmesi ve uygulamaya konulması sonucunu da beraberinde getirecektir. Bu bağlamda yönetimin aktif rol oynaması önem taşımakta olup; İç Denetim Birim Başkanları’nın düşünceleri, bu hususta da yetersizlik bulunduğu gibi bir sonucu yansıtmaktadır.

2.3.19. Devlet Üniversitelerinde, Üst Yönetimin Mali Performansı, Bütçe Performansını ve Faaliyet Performansını İncelemesi ve Bunları Sonuçlar İle Karşılaştırması

Çalışmada, anketi cevaplandıran Devlet Üniversiteleri’nden toplam %57,89’u, “İzleme ve Raporlama - Likert 7.9: Üst yönetim mali performansı, bütçe performansını ve faaliyet performansını inceler ve bunları sonuçlar ile karşılaştırır.” ifadesine “Kesinlikle Katılmıyorum”, “Katılmıyorum” ya da “Kararsızım” yanıtını verirken; %36,84’ü ise “Katılıyorum” yanıtını vermiştir (Tablo 19).

Tablo 19: Üst Yönetimin Faaliyet Performansını İncelemesi

Likert 7.9	Üni	%	Kümülatif %
1	5	13,16	13,16
2	5	13,16	26,32
3	12	31,58	57,89
4	14	36,84	94,74
5	2	5,26	100,00
TOPLAM	38	100	

Bu ifadeye verilen yanıtlar da, olumluya daha yakın bir görünüm ortaya çıkmıştır. Üniversite yönetimlerinin bir sonraki yıla ilişkin yatırım ve harcama ödeneklerinin içinde bulunulan dönem sonuçları ile karşılaştırmalı olarak belirlenmesi mali mevzuat gereği kaçınılmazdır. Salt bu gereklilik düşünülduğünde dahi mali performans, bütçe performansı ve faaliyet performansının gözden geçirilmesi, iç kontrol sisteminden beklenen etkinliğin sağlanması açısından yeterli değildir. Anketin genelinde verilen cevaplar dikkate alındığında ise, izleme ve raporlamanın, diğer dört bileşenin kapsadığı hususlar ile birlikte gözönünde tutulması gerekmektedir.

SONUÇ

Çalışmada iç kontrol sisteminin beş bileşeni itibarıyla yöneltilen ifadeler, ilgili alanlar itibarıyla genel ve ayrıntı düzeyinde sorulardan oluşmakta olup; her bir bölümde özellikle yönetim kontrol ortamına yönelik olarak alınan yanıtların makul ölçüde tutarlı olduğu görülmüştür. Dolayısıyla verilen cevapların değerlendirilmesinde ulaşılan sonuçların çalışmamızın sınırları içerisinde anlamlı olduğu düşünülmektedir.

Anket genel olarak değerlendirildiğinde; Türkiye’de Devlet Üniversiteleri’nde faaliyet gösteren iç denetim birimleri ile yönetim arasında kontrol ortamının iyileştirilmesi çerçevesinde,

koordinasyonun ve uygulama önerilerinin geliştirilmesinin gerektiği anlaşılmaktadır. Şüphesiz çalışma salt İç Denetim Birim yöneticilerinin bakış açıları ve değerlendirmelerine dayalı bulguları yansıtmaktadır. Aynı şekilde üniversite birim yöneticileri ve personelinin bakış açılarının birlikte değerlendirilerek kontrol ortamının iyileştirilmesi hususunun önem taşıdığı açıktır. Fakat bu çalışma sınırlarında dahi, iç kontrol sisteminin etkinliği açısından büyük önem taşıyan kontrol ortamının, yeterli düzeyde bulunduğu söylenemeyeceği vurgulanabilir. Bu bağlamda; Devlet Üniversiteleri'nde İç Denetim Birim Başkanlıklarının, kontrol ortamının eksikliklerinin giderilmesine yönelik somut öneriler geliştirmeleri ve üniversite yöneticileri ile sistemin iyileştirilmesine yönelik koordinasyonu güçlendirmelerinin önemi ortaya çıkmaktadır.

Sonuçlar göz önüne alındığında, Devlet Üniversiteleri'nde, özel olarak yönetim süreçlerinin etkin işleyişinde kilit rolü olan bilgi sistemleri ile ilgili risk değerlendirmesinin; genel olarak ise risk odaklı iç kontrol sisteminin zayıf taraf olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Bu bağlamda Devlet Üniversiteleri'nde risk haritası çıkarılması, bunlar üzerinde mutabık kalınması ve risk yönetim stratejisinin belirlenmesi ile ilgili aşamalarda yönetim anlayışı çerçevesinde hareket edilmeli ve farkındalık sağlanmalıdır.

Çalışma, Devlet Üniversiteleri'nde iç kontrol sisteminin geri bildirimleri ve geleceğe yönelik planlama etkinliği yönlerinden önemli bir zaafa da işaret etmektedir.

Anket sonuçları, yönetimin tüm fonksiyonel süreçlerinde bilgi ve iletişimin öneminin daha da arttığını ve bu bileşende zaafiyet bulunduğu gibi bir sorunu da ortaya koymaktadır.

Bu çalışmamız ayrıca, kapsamındaki üniversiteler itibarıyla iç kontrol sisteminin gözden geçirilerek güçlü ve zayıf yönlerinin analizini, sistemin iyileştirilmesi için uygulanacak stratejilerin belirlenmesini ve uygulamaya konulmasını sağlayacak olan izleme ve raporlama bileşeni açısından da yetersizlik bulunduğunu ortaya koymaktadır.

KAYNAKÇA

- Acar, D. & Akçakanat Ö. (2012). Özel bütçeli idarelerden üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol uygulamalarına yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (Eylül), 25-46.
- Akçay, S. (2013). Türkiye’de iç denetim sürecinin kamu kurumlarının faaliyet sonuçları üzerindeki etkinliği: Belediyeler üzerine bir uygulama. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, XV(1), 51-69.
- Can, E. N. (2014). Hastane işletmeciliğinde iç kontrol sisteminin etkinliği. (Yayımlanmamış doktora tezi) Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- COSO. (1994). Internal control - Integrated framework. 1992-1994, Two-Volume Ed..
- Erdoğan, S. (2009). İç kontrol sistemi: Kamu iktisadi teşebbüsleri için iç kontrol modeli önerisi. T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara.

Ertuğrul, A. N. (2013). İç kontrol ile kurum kültürü ilişkisi ve Anadolu Üniversitesi Araştırması. *Ankara SMMMOMuhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (1), 63-100.

Güner, M. F. (2009). Kamu idarelerinin etkin yönetiminde iç kontrol uygulamalarının rolü. *Maliye Dergisi*, (157), 183-195.

Hermanson, D. R. & Smith, J. L. & Stephans, N. M. (2012). How effective are organizations' internal controls ? Insight into specific internal control elements. *Current Issues In Auditing*, 6(1), A31-50.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, *Resmi Gazete*, Sayı: 26738, 26.12.2007.

Tektüfekçi, F. (2011). 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu çerçevesinde üniversiteler bünyesinde kurulan iç denetim birimi (başkanlığı)nın incelenmesi. *MÖDAV Dergisi*, (1), 85-118.

Usul, H. & Titiz, İ. & Ateş, B. A. (2011). İç kontrol sisteminin kurumsal yönetimin oluşumundaki etkinliği : Marmara Bölgesi belediye işletmelerine yönelik bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (Ocak), 48-54.

Uzay, Ş. (2010). *Reel sektörde iç denetim uygulamaları: Tespit ve öneriler*. İstanbul: TÜSİAD Yayınları.

(2014). *Kamu iç kontrol rehberi - versiyon 1.0*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.

<http://www.tuik.gov.tr>

<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx?rid=231&1st=Duyurular> Listesi

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