

Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Yapısı, İşleyişi : Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma*

Feyza UĞURLU¹

Yusuf Cahit ÇUKACI²

Öz

Kamu idarelerinin temel amaçları; yasalarla kendilerine verilen görevleri yerine getirmek, bu amaçla yürüttükleri faaliyetlerin; yasalara uygun, etkili, ekonomik, verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak bu kapsamda ortaya çıkan muhtemel riskleri belirlemek ve bunlara karşı önlem alınmasını sağlamaktır. Kamu idarelerinde bu görevleri yerine getirebilmenin en sağlıklı yolunun, etkin bir iç kontrol sistem kurulması ve bunun uygulanması ile sağlanabileceği değerlendirilmektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda yer alan iç kontrole ilişkin düzenlemelerin, Devlet Üniversiteleri nezdinde oluşturduğu farkındalığın incelendiği çalışma kapsamında, Strateji Daire Başkanlarına yöneltilen ankete dayalı araştırmada elde edilen bulgular değerlendirilerek tartışılmıştır. Araştırmanın hipotezlerinin test edilmesinde korelasyon veri analizi tekniğinden yararlanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İç kontrol, 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu,

Structure, Functioning of Internal Control System in Public Institutions and Effectiveness Over Universities: An Applied Research Aimed at Universities.

Abstract

Main objectives of public administrations are; to carry out the duties assigned to them by the laws; to ensure that it is carried out in full compliance with the laws; in an effective, economic and efficient manner, to determine possible risks arising within this scope and to take measures against them. It is evaluated that the most healthy way to fulfill these duties in public administrations, can be provided with through the establishment and implementation of an effective internal control system. Within the scope of the study that examines the awareness of the internal control arrangements that takes place in the Public Financial Management and Control Law numbered 5018 by the State Universities, the findings obtained from the survey-based research directed to the Heads of the Strategy Department were evaluated and discussed. Correlation data analysis technique was used in testing the hypothesis of the research.

Keywords: Internal control, Public Financial Management and Control Law numbered 5018,

1. Giriş

Artan bütçe açıkları, ekonominin küreselleşmesi ve bunun sonucu olarak uluslararası rekabetin artması ve özellikle uluslararası ilişkilerden kaynaklanan değişim baskıları

* Bu çalışma içerik olarak İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde Muhasebe-Finansman Anabilim dalında Yüksek Lisans Tezi olarak sunulmuş ve kabul edilmiştir.

¹ İnönü Üniversitesi İç Denetçi, feyza.ugurlu@inonu.edu.tr

² Doç. Dr., İnönü Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman ABD, yusuf.cukaci@inonu.edu.tr

nedeniyle meydana gelen yeni ekonomik koşullar bazı kavramların literatüre girmesine sebep olmuştur. bu kavramlardan bir tanesi de kontrol kavramıdır. Kontrol; kelime olarak, bir işin doğru ve usulüne uygun olup olmadığına dair yapılan incelemedir. Yönetim biliminin kurucusu Fayol'a göre kontrol teriminin tanımı; her şeyin verilen emirlere ve konulan kurallara uygun olup olmadığına gözetimidir. Bu doğrultuda, yönetim sürecinin ilk aşaması olan planlama ile ulaşılmak istenen hedefler ortaya koyularak, yönetimin diğer bütün fonksiyonları ile bu amaç gerçekleştirilmeye çalışılır. Kontrol fonksiyonu ile de hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı saptanır.

Kontrol fonksiyonunda özellikle iki önemli unsur öne çıkmaktadır bunlar; fiilen nerede bulunduğu ve nereye ulaşılmak istendiğidir. Kontrolün bu özellikleri nedeniyle de süreklilik gösteren bir yönetim fonksiyonu olması sonucu ortaya çıkmaktadır. Kamuda ve özel sektörde kontrolün gerekliliğinin sonucu olarak da iç kontrol faaliyetlerinin çeşitli nedenlerden dolayı önemi artmış ve iç kontrol sisteminin kurulması hem uygulayıcılar hem de teorisyenler tarafından kabul gören beş bileşenin örgütlerde tesis edilmesi bir zorunluluk haline gelmiştir.

2. İç Kontrol ve Denetime Genel Bakış

Uluslararası alanda yaşanan muhasebe, finans ve denetim skandalları sebebiyle, günümüzde yönetim anlayışı değişmiş, buna bağlı olarak da reform çabaları gündeme gelmiştir. Artan bütçe açıkları, ekonominin küreselleşmesi ve bunun sonucu olarak uluslararası rekabetin artması ve özellikle uluslararası ilişkilerden kaynaklanan değişim baskıları nedeniyle meydana gelen yeni ekonomik koşullar bazı kavramların literatüre girmesine sebep olmuştur. Bu kavramlar yönetsel kavramların yanı sıra kontrole ve denetime ilişkin kavramlardır.

Yönetimin temel fonksiyonlarından biri olan kontrol; kelime olarak, bir işin doğru ve usulüne uygun olup olmadığına dair yapılan incelemedir. Yönetim biliminin kurucusu Fayol'a göre kontrol teriminin tanımı; her şeyin verilen emirlere ve konulan kurallara uygun olup olmadığına gözetimidir. Bu doğrultuda, yönetim sürecinin ilk aşaması olan planlama ile ulaşılmak istenen hedefler ortaya koyularak, yönetimin diğer bütün fonksiyonları ile bu amaç gerçekleştirilmeye çalışılır. Kontrol fonksiyonu ile de hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı saptanır. İç kontrol ise, işletmeye ait politikaların ve hükümet programlarının arzu edilen sonuçlara ulaşması; bu programlarda kullanılması gereken kaynakların, belirlenen kurumsal amaç ve hedeflerle paralel olması, programların israf, hile ve yanlış yönetimden korunarak, güvenilir

ve vaktinde elde edilen bilginin muhafazası, rapor edilmesi ve gerektiğinde karar alma mekanizmalarında değerlendirilmesi amacıyla oluşturulan organizasyon, politika ve prosedürler bütünüdür. İç kontrolün tanımı üç ana başlık altında incelenebilmektedir. İşlemler açısından; iç kontrol standardize edilmiş süreçler yardımıyla işlemlerin etkinliğini ve verimliliğini arttırmaktadır. Kontrol aktiviteleri aracılığıyla varlıkların korunmasını sağlamaktadır. Finansal açıdan; ticari kararlarda kullanılan verilerin doğruluğunu arttırmaktadır. Hilenin önlenmesine ve tespitine yardımcı olmasının yanında bağımsız denetim için de kanıt oluşturmaktadır. Uygunluk açısından; periyodik kontroller sayesinde kanunlar ve düzenlemelerle ilgili uygunluğun sağlanmasına yardımcı olmaktadır (Keskin, 2006: 12).

Muhasebeciler geleneksel şekilde iç kontrol sistemini; örgüt planı ve muhasebecileri ilgilendiren belli amaçları gerçekleştirmede uygulanan tüm yöntemler ve ölçülerin tamamı olarak tanımlamaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 36). İç kontrol kavramı aslında işletmede yapılan ve tanımlanan işlerin düzeltme ve değerlendirme faaliyeti olarak ifade edilen kontrol kavramıyla örtüşmekte olup, işletme içinde bir fonksiyon olarak yapılması gerekli kontrollerin sistematik yapısını ifade eder (Yurtsever, 2010: 16).

2.1. Denetim Kavramı ve Tanımı

Denetim kavramı: ekonomik çalışma ve diğer olaylarla ilgili iddiaların tespit edilip, önceden belirlenmiş kıstaslara ne kadar uygun olduğunu araştırmak ve sonuçlarını ilgili birimlere iletmek amacıyla tarafsızca delil toplanıp ve bu delilleri irdeleyip, değerlendiren sonucunu muhataplara bildiren sistematik bir süreçtir. Denetim, akılcı, planlayıcı ve sistematiktir (Güçlü, 2008: 1). Denetim; örgütsel faaliyetlerin ve işlemlerin, amaçlanan ilke ve kurallara uygunluğunun tespitidir. Denetimin amacı, örgütün kendi amaçlarını gerçekleştirilme derecelerini tespit ederek, örgütün etkililik, ekonomiklik ve verimlilik düzeylerini yükseltmek ve onun geliştirilmesini sağlamaktır (Gönülaçar, 2007: 2).

2.1.1. Denetim Türleri

Denetimin amacı yönünden denetim türleri üçe ayrılır; Finansal Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi ve Faaliyet Denetimi'dir.

Finansal Tablo Denetimi: Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun denetimi olup, finansal tablolar hakkında bilgi vermektir. Finansal tablo denetiminde denetlenen finansal tabloların denetimlerinin daima iki açıdan yapıldığı unutulmamalıdır. Bunlar; Doğruluk açısından ve Dürüstlük açısındandır. (Elitaş, 2011: 31).

Bu tür denetimlerin bağımsız denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülmesi gerekmektedir.

Uygunluk Denetimi: İşletme faaliyetlerinin ya da işlemlerinin belirli yöntem ve kurallara, ilgili mevzuata uygun olup olmadığının belirlenmesidir. Uygunluk denetiminde bir otoritenin belirlediği kurallara uyulup uyulmadığı denetlenir. Söz konusu otorite, kamu kurumları olabileceği gibi, işletme üst yönetimi de olabilir. (Cömert, 2013: 15) Bu tür denetimlerin iç denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülmesi gerekmektedir.

Faaliyet Denetimi: Bir işletmenin faaliyeti ile ilgili olarak; ortaya çıkan verimlilik, karlılık, gibi işletme için önemli olan verilerin değerlendirilmesine ve karşılaştırma yapılmasına imkân sağlayan, işletme faaliyetlerinin şekil ve yöntem olarak denetimini kapsayan, bir denetim türüdür. Performans denetimi olarak ta adlandırılır (Akbiyık, 2005: 41). Bu tür denetimlerinde uygunluk denetiminde olduğu gibi iç denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülmesi gerekmektedir.

2.1.2. Denetçi Türleri

Mesleki bilgi ve deneyim ile yüksek ahlaki özelliklere sahip, bağımsız davranabilen denetim faaliyetini yürüten kişiye denetçi denilmektedir. Denetçiler bağlı buldukları birim ya da niteliklerine göre; Kamu Denetçileri, İç Denetçiler ve Bağımsız Denetçiler'dir (Cömert, 2013: 17).

Kamu Denetçileri: Kanuni düzenlemelerden aldığı yetki ve sorumluluklarla kamu adına denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen finansal tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerine verilen isimdir. Kamu kuruluşlarının kendi denetim elemanlarıdır (Elitaş, 2011: 35) Kamu denetiminin temel amacı toplumun huzur ve güvenini sağlamak vatandaşların devlete olan güvenini pekiştirmektir. Kamu denetimi kamu adına toplanan gelirleri ve harcamaları denetleyebileceği gibi, iki özel kişi ya da kurum arasındaki uyumsuzluğun çözümünde konu alabilir (Güçlü, 2008: 6).

İç Denetçiler: Örgüte hizmet etmek maksadıyla örgütün çalışmalarını irdelenmek ve değerlendirmek için örgüt içerisinde bulunan bağımsız ve tarafsız bir değerlendirme fonksiyonunu yapan kişilerdir.(Elitaş, 2011: 36).

Bağımsız denetçiler: ilgililere profesyonel denetim hizmeti vermek amacıyla tek başına ya da denetim şirketi bünyesinde çalışan uzman kişilerdir. Bağımsız denetçiler çeşitli kişi veya kuruluşların talebi üzerine ve ücreti mukabilinde ve bağımsız olarak denetim faaliyetini yaparlar. Bağımsız denetçiden denetim talebinde bulunan kişi veya kuruluşlar ise, genellikle

işletmeye kredi vermek isteyen yatırım kuruluşları, işletme ile ortaklık kurmak isteyen kişi veya kuruluşlar olabileceği gibi, işletme sahip ya da yöneticileri de işletme faaliyetlerinin bağımsız denetime sahip olmasını isteyebilirler (Cömert, 2013: 18).

2.2. İç Kontrolün Önemi

İç kontrol sistemi öncelikle mali tabloların güvenilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamayı hedefler. Varlıklarını korunmasını, ilgili mevzuata uygunluğunun ve verimliliğin artırılmasını sağlar. Ayrıca, iç kontrol iyi tasarlanıp uygulanırsa, hedeflere ulaşma konusunda yönetim kuruluna ve yönetime güvenceyle birlikte yönetim ve muhasebe kontrolünü sağlar (Dabbağoğlu, 2009: 110). İç Kontrolün yararları (Derici, 2013: 87); Yönetimin amaçlarının etkili ve etkin bir şekilde başarılmasını sağlar, yasalara ve düzenlemelere uygunluğu sağlar, varlıkların korunmasını sağlar, hata ve düzensizlikleri önler, azaltır ve/veya belirler, tam ve güvenilir kayıt tutulmasını sağlar, zamanında ve güvenilir mali raporlama sağlar.

2.3. İç Kontrolün Sınırları

İç kontrol sistemleri, prosedürlerden ve insanlardan oluşmaktadır. Çalışanların bu prosedürleri sorumluluk sahibi bir personel gibi yerine getirmeleri arzu edilir, fakat insanlar baskıya maruz kalabilir veya hata yapabilir. Çalışanların görev yaparken hatalı kararlar almaları ve yanlış anlamaları, kişisel bir husustur. Bu kişisel kusurlar iç kontrol sisteminin etkin olmasına engeldir ve hatta sistemi yıkabilir. Bir diğer sınırlılık ise; iç kontrolün yöntem ve usullerinin işletmenin tüm faaliyetlerini içermemesidir. İç kontrol esas itibarıyla işletme içerisinde bürokrasiyi çoğaltan ayrıca işlemlerin yürütülmesi için daha fazla insan kaynağına ve belgeye ihtiyaç duyar. Bundan dolayı, iç kontrol sisteminin devamı bir maliyet gerektirmektedir. Bir diğer sınırlama ise, içinde bulunulan ortamın sürekli değişmesinden kaynaklanmaktadır. Değişen ve sürekli gelişen rekabet içinde faaliyetlerini devam ettirmektedir. Statik olmayan çevre şartları sebebiyle belli koşullarda çok iyi yürüyen bir iç kontrol sistemi koşullar farklılaştığında yetmeyebilir. Ancak, değişen ortama ayak uydurabilecek esneklikte bir sistem oluşturulmasıyla bu sınırın bir şekilde aşılabileceği varsayılmaktadır. Yine de büyük teknolojik değişimler, tahmin edilemeyen dış etkenler, bilgi sistemlerindeki gelişmeler gibi bütün faaliyetleri etkileyebilecek seviyedeki değişimler ve olabilecek riskler karşısında mevcut iç kontrol sistemleri de yeniden düzenlenmelidir (Erdoğan, 2009: 41-43). Dördüncü bir sınırlama ise üst yönetimin yanlışlıkların üstünü örtmek veya belli menfaatleri elde etmek için hiyerarşik kontrollerden kaçınabilir veya kurallara aykırı şekilde alt kademedekilere emir/talimat verebilir (Arslan, 2012: 147). İç

kontrol kötü olan yönetimi iyi bir yönetime çeviremez (Derici, 2013: 150).

2.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İç kontrol sistemini kurmayı dileyen üst yönetimin, ilk yapacağı iş, işletmenin finansal ve muhasebe risklerini tespit etmesidir. Daha sonra ise bu riskleri bertaraf etmek veya riskin derecesini azaltmak için politikalar ve prosedürler benimsenmeli ve ilgili çalışanlara aktarılarak, personelin fikir sahibi olmasına çalışılmalıdır (Ömürbek ve Altay, 2011: 381). Genel olarak, iç kontrol ile ulaşılmak istenen başlıca amaçlar; Finansal raporlamanın güvenilirliğinin sağlanması, faaliyetlerin etkililiğinin ve verimliliğinin sağlanması, düzenleme ve kurallara uyumun sağlanması, işletme varlıklarının korunmasının sağlanması, belirlenen kuruluş amaçlarına ve hedeflerine ulaşılmalarının sağlanması, kaynakların ekonomik ve verimli kullanımının sağlanması olarak sıralanmaktadır.

2.5. İç Kontrol Sisteminin Unsurları

Türkiye’de de Denetim Standartları olarak kullanılan SPK’nın “Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ” de de (Seri X, N:22) akademik çevrelerin çoğunluğu tarafından kabul edilen unsurlar benimsenmiştir. Bu unsurlar; “Kontrol Ortamı” “Risk Değerlemesi” “Kontrol Faaliyetleri” “Bilgi ve İletişim” “Gözlem(izleme)” dir (Kaval, 2008: 129).

2.6. İç Kontrol Sistemi İle İlgili Uluslararası Çalışmalar

ABD’de dünya çapındaki büyük işletmelerde 2001 yılı itibariyle meydana gelen muhasebe usulsüzlükleri serisi uluslararası finans piyasalarında geniş etki yaratmıştır. Büyük işletmelerde ortaya çıkan bu usulsüzlükler, kamunun mali raporlara ve kurumsal açıklamalara olan güvenini olumsuz yönde etkilemiştir.

Halka açık şirket modelini tartışılır hale getiren, muhasebe ve denetim şirketleri üzerine dikkatleri toplayan muhasebe skandalları, ABD’nin ekonomik sistemini olumsuz yönde etkilemiştir.

Yaşanan skandallarla birlikte kamuya gerçek olmayan kar rakamları açıklanmıştır. Mali tablolar düzeltilerek yeniden ilan edildiğinde, aslında şirketlerin zararda ve büyük bir borç yükü altında olduğu ortaya çıkmış, bunun doğal sonucu olarak da hisse senedi fiyatları bir anda düşmeye başlamıştır bu büyük beklenti içindeki yatırımcıların hisse senetleri değersiz hale dönüşmüştür. ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) tarafından dikkat çekici bir şekilde büyüyen bazı şirketler incelemeye alınmıştır (Kurnaz, N., ve T.,Çetinoğlu, 2010: 41)

Muhasebe skandallarının temelinde yatan unsurlar; yükselen beklentiler ve değişmeler; yönetim kurulu, denetim kurulu, bağımsız denetçilerin ve ABD Sermaye Piyasası Kurulu'nun başarısızlığı ve denetçileri yönlendirmede yetersiz kalan mali raporlama standartları olarak sıralanabilir.

Mali raporlamada gitgide yayılan bu başarısızlığın en önemli kaynağı olarak işletme içi kontrollerin yetersizliği gösterilmektedir. Skandalların ardından hisse senedi piyasasının yetersizliği gösterilmektedir. Skandalların ardından hisse senedi piyasasının çökme nedeninin muhasebe problemleri hakkındaki endişeler olduğu düşünülmektedir (Kurnaz, N., ve T.,Çetinoğlu, 2010: 41).

Worldcom, Enron, Parmalat, Ahold gibi şirketlerde yaşanan skandallardan sonra ABD'de ve Avrupa Birliği Ülkelerinde, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasına giderek daha fazla önem verilmeye başlanmıştır. Özellikle şirketlerin, iç denetim ve denetim işlevlerinin, yönetim kurulunun bir parçası olarak, bağımsız yönetim kurulu üyelerinden oluşan denetim komitesi veya tamamen bağımsız nitelikte olan denetim kurulu üyeleri tarafından icra edilmesi gerektiği üzerinde durulmaktadır. Sözü edilen skandallar sonrasında, ABD'de kurumsal yönetimi zorunlu hale getiren Sarbanes-Oxley yasası çıkarılmıştır. Avrupa Birliği ülkelerinde ise her ülkede farklı şekillerde uygulanan kurumsal yönetim ilkeleri için ortak bir direktifin çıkarılması yönünde çalışmalar başlatılmıştır (Keskin, 2006: 31).Bu çalışmalar ABD ve Avrupa Birliği ülkeler açısından çok önem arz etmektedir.

Sermaye piyasalarında gelişen olaylar, piyasa niteliğinin muhafaza edilmesini sağlamak bakımından gerekli olan hareketleri hızlandırmış ve yeni yasal düzenlemeleri beraberinde getirmiştir. Global bir sermaye piyasası, teknolojik gelişmeler ve yaşanan tüm gelişmeler ve yaşanan tüm diğer gelişmelere ek olarak patlak veren skandallar kamuoyunun sermaye piyasalarına olan güvenini sarsmıştır. Skandallara neden olan şirketlerin hissedarlarını ve çalışanlarını suiistimal etmesi piyasa denetiminin etkinliğinin ve denetim mesleğine olan güvenilirliğin sorgulanır hale gelmesine neden olmuştur. Fakat bu gelişmelere dayanarak herhangi başka bir ülkede meydana gelen bir kriz, tüm dünyayı etkisi altına almış ve milletler arası arenada kabul görecektir, farklı ülkelerin piyasalarında geçerli olacak ana düzenlemelere yönelik çalışmaların yapılmasına başlanmıştır. Bu düzenlemelerde kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç denetim sisteminin yeniden yapılandırılması üzerine odaklanılmıştır (Kurnaz, N., ve T.,Çetinoğlu, 2010: 45).

Dünya genelinde bu konuda düzenleme yapan kuruluşlar; Uluslararası “ İç Denetçiler

Enstitüsü ” (IIA) nün Yaptığı Düzenlemeler, “Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü” (AICPA) nün Yaptığı Düzenlemeler, “ Organizasyonları Destekleme Komisyonu” (COSO) Tarafından Yapılan Düzenlemeler, Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CoCo Modeli), “Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu” (SEC) ve Sarbanes Oxley Kanunu, “Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü” (INTOSAI) Tarafından Yapılan Düzenlemelerdir.

Türkiye’de İç Kontrol Alanında Çalışma ve Düzenleme Yapan Kuruluşlar ise; Türkiye’de Maliye Bakanlığı, Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Kamu İç Denetçiler Derneği (KİDDER) tarafından iç kontrol çalışmaları ve iç denetim çalışma ve düzenlemeleri gerçekleştirilmektedir.

3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol ve İç Denetim

Kamu mali yönetiminde 5018 Sayılı Kanun ile iç kontrol disipline alınmaya çalışılmış ve birçok kurumda iç kontrolün felsefesi çalışanlar tarafından anlaşılabilir uygulamalar olumlu sonuçlar vermeye başlamıştır.

3.1. Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetimin Gelişimi

1927 yılında yayımlanan 1050 sayılı “Muhasebe Umumiye Kanunu” ile kamu mali yönetim sistemi düzenlenmiş ve çok fazla değişikliğe uğramadan günümüze kadar yürürlükte kalmış ve kamu mali yönetimini alanında temel kanun olma niteliğini korumuştur. Söz konusu kanun uygulamada "mali mevzuatın anayasası" olarak da adlandırılmıştır (Arcagök vd., 2004: 3).

Ancak 1927 yılından sonra, kamu idarelerinin sayısında, niteliğinde ve teşkilatlanmalarına bağlı olarak kamu mali yönetim sisteminde önemli değişiklikler vuku bulmuştur. Öte yandan Dünyada da kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi hakkında göze çarpan değişimler yaşanmıştır. Dünyada olan bu değişimler, ülkemizdeki kamu mali yönetim sistemi alanındaki anlayışında değişmesine neden olmuştur. Türkiye’deki kamu mali yönetim ve denetim sistemine dair yaşanan en köklü ve bütünsel değişiklik, mali yönetim ve kontrol sisteminin uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği normlarıyla uyumlu hale getirmek amacıyla hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 10.12.2003 tarihinde yasalaşması ile gerçekleştirilmiştir. Yaklaşık seksen yıldır uygulanmakta olan 1050 sayılı yasanın yerine geçen 5018 sayılı yasa ile yeni bir kamu mali yönetim anlayışı getirilmiştir.

5018 sayılı Kanun, mali yönetim ve kontrol sistemini farklı bir anlayışla ele almak suretiyle sistemin esas unsurlarını düzenlemekte; kamu bütçelerinin hazırlanma, uygulanma ve kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını şekillendirmektedir. Bu kanun ile kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde harcanması, çok yıllık ve performansa dayalı bütçe sistemine geçilmesi, mali yönetim ve kontrol görev ve yetkisinin ilgili idarelere devredilmesi, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkesinin öngörülmesi, kamu harcamalarında iç ve dış denetimin düzenlenmesi yanında bütçe ve muhasebe uygulamalarında birlik ve bütünlük sağlanması yönünde temel düzenlemeler yapılmıştır (Kesik, 2005: 95-96).

3.2. 5018 Sayılı Kanun İle Getirilen Yenilikler

5018 sayılı Kanunun, mali yönetim ve kontrol sistemine getirmiş olduğu bir takım yenilikler bulunmaktadır. Söz konusu Kanun'un getirmiş olduğu önemli yenilikler; ön mali kontrol, iç denetim- dış denetim, kamuya açıklama gereği, stratejik planlama ve performans esaslı bütçe, üç yıllık bütçe, ödemelerde öncelik belirlemesi, bağış ve yardım kabulünde sınırlama, risk yönetimi, performans yönetimidir (Bağbaşıoğlu, 2006: 35).

3.3. Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol

Türkiye'de uygulamada olan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre kavramlar akademik çevreler tarafından benimsenen kavram ve tanımlarıyla bütünlük göstermektedir.

3.3.1. İç Kontrol

5018 sayılı Kanun ile iç kontrol, "İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür." şeklinde tanımlanmaktadır. Kanundaki iç kontrol tanımına bakıldığında, iç kontrolün tanımlanmasında uluslararası standart ve uygulamaların göz önünde bulundurulduğu görülmektedir. (Candan, 2006: 38);

İç Kontrol tanımında izah edilen idarelerin hedefleri ve önceden ortaya konulmuş politikalarının temeli, idarelerin stratejik planlarıdır (Tosun, Cebeci, 2006: 133). Tanımda da ifade edildiği üzere iç kontrol, bir kurumun amaçlarına ve hedeflerine erişmek için yapmış olduğu bütün çalışma ve prosedürleri kapsamaktadır. Bu faaliyet ve işlemler mali veya mali

olmayan işlem ve faaliyetlerdir. Yani 5018 sayılı Kanunda iç kontrol sadece mali kontrol ile sınırlandırılmamıştır.

3.3.2. İç Kontrolün Temel İlkeleri

İç kontrolün temel ilkeleri, “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların” 6. Maddesinde;

- İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.
- İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- İç kontrol malî ve malî olmayan tüm işlemleri kapsar.
- İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.
- İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi malî yönetim ilkeleri esas alınır.” şeklinde sıralanmıştır.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere iç kontrol faaliyeti, ilgili kamu idaresinin sorumluluğunda yürütülen ve öncelikle riskli alanlar üzerine odaklanan, finansal ve finansal olmayan tüm işlemleri kapsayan, en az yılda bir kez değerlendirilen denetim faaliyetleri bütünü olarak ifade edilebilir.

3.3.3. İç Kontrolün Amaçları

Kamu idarelerinde oluşturulan ve uygulanan iç kontrolün amaçları 5018 Sayılı Kanun’un 56. maddesi ve “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların” 4 üncü maddesinde;

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,

- Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını,” sağlamaktır.

İç kontrolün amacının, kamu gelir ve giderleriyle varlık ve yükümlülüklerinin etkili ve verimli bir şekilde icra edilmesi, kamu idarelerinin yasalara uygun olarak işlemlerini yürütmesi, suistimal ve yolsuzlukların önüne geçilmesi, varlıkların hata veya hileyle kötüye kullanılması ve israfın önlenerek, kamu varlıklarının muhafazası ve ilgililere düzgün ve zamanında güvenilir bilgi üretilmesini amaçlayan faaliyetler bütünü olduğu söylenebilir.

3.3.4. İç Kontrolün Unsurları

İç kontrolün unsurları, “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların” 7 inci maddesi ile düzenlenmiştir. 5018 sayılı Kanunun çıkardığı iç kontrol bileşenleri ile COSO ’nun benimsediği iç kontrol bileşenleri birbirinin aynıdır. Yani 5018 sayılı Kanun COSO ’nun iç kontrol standartlarının beş bileşenini de benimsemiştir. 5018 sayılı Kanuna göre iç kontrol standartları, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir ve yayımlanır. “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği’nin” iç kontrolün unsurları ve genel koşulları başlıklı 7. maddesinde ve “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nde” iç kontrol sisteminin standartları; “Kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme” olarak sayılmıştır.

3.3.4.1. Kontrol Ortamı

5018 sayılı Kanunun 57. maddesinde “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.” İfadesiyle kontrol ortamının önemi işaret edilmektedir. Ayrıca “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin” 7. maddesinde yer alan “ İdarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi sağlanır. İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenir.” İfadesi ile kontrol ortamının önemine vurgu

yapılmaktadır.

COSO iç kontrol standartları çerçevesinde yürürlüğe giren “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde” ise “Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsayacağı anlatılmaktadır.” Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Kamu İç Kontrol Standartları’na göre kontrol ortamının standartları; “Standart: 1. Etik Değerler ve Dürüstlük”, “Standart: 2. Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler Standart”, “3. Personelin Yeterliliği ve Performansı Standart” ve “Standart 4. Yetki Devri” şeklindedir.

3.3.4.2. Risk Değerlendirme

Risk, organizasyonun hedeflerine ulaşmasına engel olması muhtemel olayların gerçekleşme olasılığı olarak tanımlanabilir. “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin” 7. maddesinde risk değerlendirmesi “mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdare, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir.” şeklinde ifade edilmiştir.

Kamu İç Kontrol Rehberinde risk değerlendirmesine ilişkin olarak; “amaç ve hedeflerin gerçekleşmesini olumsuz etkileyebileceği değerlendirilen olay veya durumlar risk, amaç ve hedefler üzerinde olumlu etkide bulunabileceği değerlendirilen olay veya durumlar ise fırsat olarak tanımlanacağı, gerçekleşme olasılığı olan ve gerçekleştiğinde idarenin amaç ve hedeflerine ulaşmasını etkileyebileceği değerlendirilen olay ya da durumların tanımlanması, değerlendirilmesi ve bunlara uygun cevapların verilmesi ile bu temelde yürütülen tüm faaliyetlerin Risk Yönetiminin konusunu oluşturacağı” değerlendirilmiştir.

COSO iç kontrol standartları çerçevesinde yürürlüğe giren “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ile “Standart: 5. Planlama ve Programlama” ve “Standart: 6. Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” şeklinde iki standart kabul edilmiştir.

3.3.4.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin ulaşmasını sağlamak ve tespit edilen risklere cevap vermek amacıyla tanzim edilen politika ve prosedürlerdir. Bu bağlamda idarelerin yürütecekleri kontrol faaliyetlerini önleyici, tespit edici ve düzeltici kontroller olarak sınıflandırmaları ve buna göre tasarımlarına gerek duyulmaktadır. Kontrol faaliyetlerinin

tespiti ve icrası idarelerin görevi ve sorumluluğudur. “Kamu İç Kontrol Standartları’na” göre “Standart: 7. Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri”, “Standart: 8. Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi” “Standart: 9. Görevler Ayrılığı”, “Standart: 10. Hiyerarşik Kontroller” “Standart 11. Faaliyetlerin Sürekliliği” ve “Standart: 12. Bilgi Sistemleri Kontrolleri”ne ilişkin standartlardır.

3.3.4.4. Bilgi ve İletişim

“İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin” 7. maddesinde bilgi ve iletişime ilişkin “ İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir.” Kamu İç Kontrol Standartlarında ise bilgi ve iletişime dair “ Bilgi ve iletişim, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkân verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar.” İfadesi yer almaktadır. Bu bağlamda; “Standart: 13. Bilgi ve İletişim”, “Standart: 14. Raporlama”, “Standart: 15. Kayıt ve Dosyalama Sistemi” ve “Standart: 16. Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi” şeklinde standartlardan oluşmaktadır.

3.3.4.5. İzleme

“İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin” 7. maddesine göre, “iç kontrol sistem ve faaliyetlerinin idarelerce sürekli izlenmesi, gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Böylece izleme ile iç kontrolün performansı ölçülür ve kalitesi değerlendirilir. İzleme, iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek amacıyla yürütülen tüm faaliyetleri kapsamaktadır. Kamu İç Kontrol Standartları’na göre; “Standart: 17. İç Kontrolün Değerlendirilmesi” ve “Standart: 18. İç Denetim” standardı yer almaktadır.

3.4. 5018 Sayılı Kanuna Tabi İdarelerde İç Kontrol ve İç Denetim Alanındaki Aktörler

“Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda”, kamu kaynağının kullanılmasının genel esasları belirlenmiş olup her türlü kamu kaynağının temin edilmesi ve sarf edilmesinde görevli ve yetkili olanların; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olacağı ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda olduğu belirtilmiştir (Baktır, 2006: 49).

3.4.1. Maliye Bakanlığı

Mali Yönetim ve iç kontrol alanındaki merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığı (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü) tarafından yürütülür. Mali yönetim ve iç kontrole ait standart ve yöntemler Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Üst yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberine göre; mali yönetim ve iç kontrol merkezi uyumlaştırma biriminin; “Düzenleme yapmak”, “İç Kontrol Sistemini İzlemek Eğitim”, “Yönlendirme ve Koordinasyon”, “İşbirliği” şeklinde görevleri bulunmaktadır.

3.4.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

Maliye Bakanlığına bağlı Kurul, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Cumhurbaşkanının, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dâhil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Kurulun düzenleme yapmak, iç denetim sistemini izlemek, yönlendirme ve koordinasyon, eğitim, iç denetim kaynaklarının yönetimi, işbirliği, bilgi teknolojileri, gibi görevleri yürütür.

3.4.3. Üst Yöneticiler

5018 sayılı Kanuna göre; Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Millî Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır. Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.

Üst yöneticiler; iç kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi ve gözetilmesinden sorumludurlar. Yönetimin bu sorumluluğu hem iç kontrolün oluşturulup uygulanmasını hem de gözden geçirilip değerlendirilmesi ve geliştirilmesini kapsamaktadır. Bu amaçla iç kontrolün yönetim tarafından sürekli izlenmesi ve gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir (Özel, 2008: 5).

3.4.4. Harcama Yetkilisi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre, kamu idare bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimler harcama birimleri, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla bütçe sınıflandırması çerçevesinde bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olacaktır (<http://www.erkankaraarslan.org/>Erişim Tarihi 25/10/2016) . Ayrıca Rehberine göre; “harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olmasından, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludurlar. Bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, iş ve işlemlerin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını her yıl düzenler ve birim faaliyet raporlarına ekler.”

3.4.5. Gerçekleştirme Görevlisi

Kurumda görevlendirilmiş bulunan gerçekleştirme görevlileri, yetkilisince verilen harcama talimatı üzerine; belirtilen işin yaptırılması, alınması gereken mal veya hizmetin alınması, teslimatı yapılan malı ya da sunulacak hizmetin sunulmasına ilişkin işlemlerin yapılması, yapılan işlerin belgelendirilmesi ve oluşan ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütür

3.4.6. Muhasebe ve Mali Hizmetler Birimi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 60 ncı maddesinde muhasebe ve mali hizmetler biriminin görevleri aşağıdaki gibi belirtilmiştir;

- İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek.
- İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.
- Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin

ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak.

- Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak.
- İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek.
- Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek.
- Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak.
- İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek.
- İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak.
- İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken malî iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak.
- Malî kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak.
- Ön malî kontrol faaliyetini yürütmek.
- İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak.
- Malî konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak.”

3.4.7. Muhasebe Hizmeti ve Muhasebe Yetkilisi

Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur. Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

3.4.8. Ön Mali Kontrol

Ön malî kontrol görevi, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından yerine getirilir. Ön malî kontrol, harcama birimleri tarafından yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrollerden oluşur. Malî hizmetler birimi tarafından yapılacak ön malî kontrol, Usul ve Esaslarda belirtilen kontroller ile idarelerce yapılacak düzenlemeler çerçevesinde bu birim tarafından yapılması öngörülen kontrollerden meydana gelir.

2.4.9 İç Denetçiler

İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabileceği, hüküm altına alınmıştır.

İç denetçi görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılmaz. İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.

İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usulle görevden alınır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.” ifadeleri yer almaktadır.

3.5. Kamu İdarelerinde İç Kontrolün Uygulanma Aşamaları

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 04/02/2009 tarihli ve 1205 sayılı yazıları gereğince; "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla" kamu malî yönetim sistemi, uluslararası standartlar çerçevesinde ve Avrupa Birliği uygulamalarına paralel olmak üzere yeniden şekillenmiş ve bu bağlamda etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması hedeflenmiştir.

5018 sayılı Kanunun 55 inci maddesinin ikinci fıkrasında, "Maliye Bakanlığı tarafından malî yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemlerin belirleneceği, geliştirileceği ve uyumlaştırılacağı ayrıca, sistemlerin koordinasyonunun sağlanacağı ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verileceği" hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların" 5 inci maddesinde, "iç kontrol standartlarının, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenip yayımlanacağı, kamu idarelerinin, malî ve malî olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlü bulunduğu, ayrıca Kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikle işlemlere ilişkin standartlar belirlenebileceği" belirtilmiştir.

"Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde"; "kamu idarelerinin, iç kontrol sistemlerinin Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunu sağlamak üzere; yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedürler ve ilgili düzenlemelerin hazırlanması çalışmalarını yürütmeleri ve bu çalışmaları en geç 31.12.2008 tarihine kadar tamamlamaları gerektiği, söz konusu çalışmaların etkili bir şekilde ve zamanında yürütülmesini sağlamak üzere, idarelerin üst yöneticileri tarafından gerekli önlemleri almaları gerektiği" belirtilmektedir.

"Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği" ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması, yürütülmesi, izlenmesi ve daha iyiye gitmesi maksadıyla (18) standart ve mevcut standartlar için gerekli (79) genel şart tespit edilmiştir. Kamu İç Kontrol Standartları uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri dikkate alınarak, bütün kamu idarelerinde uygulanabilir seviyede olmasını temin etmek üzere genel nitelikte belirlenmiştir.

4. Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma

Kamu kurumları arasında (bilimsel) özerkliğe sahip kurumlar olan üniversitelerin 5018 sayılı kanunun uygulanışı üzerine bir araştırma yapılmıştır.

4.1. Üniversitelerin Yapısı ve İç Kontrole İlişkin Rol ve Sorumluluklar

2547 sayılı Yükseköğretim Kanununda; üniversiteler, “Bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip yüksek düzeyde eğitim - öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan; fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumudur” şeklinde tanımlanmaktadır. 1982 Anayasasına göre; Üniversitelerin Devlet tarafından kanunla kurulacağı hüküm altına alınmıştır. Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğin Özel Bütçeli İdarelerde Harcama Yetkililerine ait tablonun üniversitelere yönelik kısmında üst yönetici, harcama birimleri ve harcama yetkililerinin birimler itibarıyla aşağıdaki şekilde olduğu görülmektedir.

Tablo 1. Üniversitelerde Üst Yönetici ve Harcama Birimleri

Teşkilat Yapısı	Üst Yönetici	Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimi	Harcama Yetkilisi
Üniversite ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	Rektör	Genel Sekreterlik	Genel Sekreter
		Daire Başkanlığı	Daire Başkanı
		Hukuk Müşavirliği	Hukuk Müşaviri
		Fakülte	Dekan
		Yüksekokul	Müdür
		Meslek Yüksekokulu	Müdür
		Enstitü	Müdür
		Hastane	Başhekim
		Merkez	Müdür
		Bölüm	Başkan
Savunma Uzmanlığı	Savunma Uzmanı		

Buna göre Üniversitelerde üst yönetici rektördür. “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara” göre; iç kontrol sisteminin en başından en sonuna kadar; kurulması, gözetilmesi, işleyişi ve izlenmesinin sorumlusu üniversitelerin üst yöneticisi olan rektördür. Üst yönetici olan rektör bu sorumluluğunun gereğini harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler vasıtasıyla yerine getirir.

Harcama yetkilisi, kendisine bütçeyle ödenek ayrılan harcama birimlerinin en üst yöneticisidir. Harcama yetkilileri kendi yetki ve görev alanlarında, idari ve mali karar ve işlemlere dair olmak üzere iç kontrolün işleyişinden mesuldür. Üniversitelerde harcama yetkilileri ise Tebliğe göre, Genel Sekreterlikte; Genel Sekreter, Daire Başkanlıklarında; Daire Başkanı, Hukuk Müşavirliğinde; Hukuk Müşaviri, Fakültelerde; Dekan, Yüksekokul, Meslek Yüksekokulu ve Enstitülerde; Müdür, Hastanelerde; Başhekim, Bölümde; Başkan ve Savunma Uzmanlığında; Savunma Uzmanıdır.

5018 sayılı Kanuna göre; “gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler.” denilmektedir. “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Esas ve Usullere” ilişkin Yönetmelik maddesi uyarınca “harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir.” denilmektedir.

“Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” gereğince; üniversitelerde mali hizmetler birimi olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının yöneticisi olan daire başkanlarının görevinin iç kontrol sisteminin oluşturulması, iç kontrol standartlarının tatbik edilmesi ve geliştirilmesi hususlarında çalışmalar yürütmek, idarenin görev alanına giren hususlarda standartlar düzenlemek ve ön mali kontrol görevini yürütmekten mesuldürler.

5018 sayılı Kanun gereğince muhasebe yetkilileri, muhasebe hizmetlerinin icra edilmesinden ve muhasebe kayıtlarının devlet muhasebesine ve standartlarla uyumlu, saydam ve erişilebilir formda tutulmasından sorumludur. Bu sorumluluğu yerine getirmek üzere üniversitelerde muhasebe hizmetlerini yerine getirmek için bir muhasebe yetkilisi mevcuttur. Muhasebe yetkilisinin görevi; üniversitede gerçekleştirilen bütün mali işlemlere ait muhasebe hizmetlerinin yürütülmesidir.

“İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” gereğince; “iç denetçiler, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişi ile ilgili olarak yönetime bilgi sağlamaktan sorumludur.” Üniversitelerde üst yönetici olan rektöre tabi olarak görev yapan iç denetçiler iç kontrol sistemine dair uygulamalarının etkinliğini ve verimliliğini denetleyerek iç kontrol sisteminin gelişmesine yardımcı olmaktadır.

4.2. Üniversitelerde İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliğinin Araştırılmasına Yönelik Anket Çalışması

4.2.1. Araştırmanın Amacı

5018 Sayılı Kanunla kamu idarelerinde uluslararası standartlara uyumu sağlamak ve kamu kaynaklarının ekonomik, etkin ve verimli sarf edilmesinin temin edilmesi maksadıyla iç kontrol sisteminin oluşturulması zorunluluğu getirilmiştir.

5018 sayılı Kanun, kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin tesis edilmesi işini idarelerin kendi idari sorumluluğuna bırakmıştır. 5018 sayılı Kanuna göre idarelerde iç kontrole dair

görev ve sorumluluğu bulunanlar; üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birim yöneticisi, muhasebe yetkilisi ve iç denetçilerdir. Üniversitelerde de sorumluluk, bahsi geçen görevlilere aittir.

Üniversitelerde mali hizmetler birimi olan “Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının” yöneticisi olan daire başkanlarının görevi, iç kontrol sistemini kurmak, tebliğde bahsedildiği üzere iç kontrol standartlarını uygulamak ve iyileştirilmesi hususlarında çalışmalar yapmak, üniversitenin görev alanıyla ilgili mevzularda standartlar hazırlamak, ön mali kontrol görevini uygulamaktan mesuldür. Ayrıca İç kontrol sisteminin yapılandırılması, uygulanması ve geliştirilmesi faaliyetlerinin, üst yöneticinin önderliği ve himayesinde, strateji geliştirme biriminin teknik takviyesi ve eş güdümüyle gerçekleştirilecektir.

Buradan hareketle bu araştırmanın amacı, 5018 sayılı Kanun ile ikincil ve üçüncül mevzuat çerçevesinde zorunlu olarak kurulması öngörülen iç kontrol sisteminin üniversitelerde hangi aşamada olduğunu tespit etmek ve mevcut iç kontrol sistemlerinin etkin şekilde uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmektir.

4.2.2. Araştırmanın Kapsamı

Bu çalışmada 5018 sayılı Kanuna tabi özel bütçeli idare olan üniversitelerin iç kontrol sistemlerine dair güncel uygulamalarını tespit etmek ve iç kontrol sistemlerinin etkin olup olmadığını değerlendirmek hedeflendiğinden anket çalışması üniversitelerin Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının yöneticisi olan daire başkanlarına yapılmıştır. Üniversite sayısı 110 olmasına rağmen anket çalışması 106 üniversite için uygulanmıştır.

4.2.3. Araştırmanın Yöntemi

Anketler, mail ortamında yapılmıştır. 5018 sayılı Kanundayer alan 106 üniversitenin Strateji Geliştirme Daire Başkanlarına elektronik posta adreslerine mail gönderilmek suretiyle sorular sorulmuş, veriler elde edilmiştir. Anket yönteminin tercih edilmesinin nedeni; çok sayıda soru sormaya elverişli olması, iyileştirmeye ve geliştirmeye açık alanların tespit edilebilmesi, mevcut uygulamaların etkinliğinin ölçülmesine imkân vermesi ve anketi cevaplayanların muhtelif konulardaki düşüncelerinin değerlendirilmesine olanak tanınmasıdır.

4.2.4. Araştırmaya Dâhil Edilen Üniversitelerin Belirlenmesi

Araştırma 5018 sayılı Kanuna tabi sayılan özel bütçeli daire kapsamında yer alan üniversiteler bazında düzenlenmiştir. Anket çalışması üniversitelerin Strateji Daire Başkanlarına yönelik olarak düzenlenmiştir. Çalışmanın yapıldığı tarihte 106 üniversite

mevcuttur. Dolayısıyla araştırmanın ana kütlesi 106 olarak belirlenmiştir. Çalışmada örneklem seçilmemiş ana kütleinin hepsine ulaşılması hedeflenerek tam sayıya gidilmesi hedeflenmiştir. Ancak 72 üniversitenin geri dönüş yaptığı görülmüştür. Bu da % 68 lik bir geri dönüş oranına tekabül etmektedir.

4.2.5. Anket Sorularının Hazırlanması

Anket soruları 3 grup ve 68 sorudan oluşmakta olup katılımcıların adı soyadını, üniversitedeki öğrenci sayısı, başkanlıktaki çalışan sayısı ve çalışma süresine ait sorular ilk etapta sorulmuştur. 56 sorudan oluşan ilk grupta sorular 5’li likert (1-“ Kesinlikle Katılmıyorum”, 2- “Katılmıyorum”, 3- “Kararsızım”, 4- “Katılıyorum”, 5- “Kesinlikle Katılıyorum”) ölçeğe göre Strateji Daire Başkanlarının iç kontrole yönelik algılarını ölçmek üzere Kamu İç Kontrol Standartları ve Şartları esas alınarak hazırlanmıştır. 57 - 67 inci sorular İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planlarına göre yapılması gereken eylemlerin yapılıp yapılmadığını tespit etmek üzere “evet” ve “hayır” şeklinde iki alternatifli sorulardan oluşmaktadır. 68 inci ve son soruda bu kapsamda üniversitelerde iç kontrol konusunda eğitim verilip verilmediği, verilen eğitimlerin neler olduğu ve kaç kişiye eğitimin verildiği bu konuda farkındalık yaratılıp yaratılmadığı ölçülmek üzere hazırlanmıştır. Ayrıca katılımcıların iç kontrol sistemine dair görüş ve düşüncelerini yazılı olarak ifade etmeleri istenmiştir.

4.2.6. Anket Sorularının Cevaplarının Alınması

Anket formu Strateji Daire Başkanlarının elektronik posta adreslerine gönderilmiştir. Daire başkanlarının elektronik posta adresleri üniversitelerin Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının web sayfaları ziyaret edilerek elde edilmiştir. Web sayfası olmayan ya da web sayfasında elektronik posta adresleri verilmeyen daire başkanlıklarına ise telefonla aranarak suretiyle bizzat daire başkanlarıyla görüşülerek ulaşılmaya çalışılmıştır.

4.2.7. Verilerin Analiz Edilmesi

Araştırmada, daire başkanlarına anket uygulandıktan sonra veriler kodlanmaya başlanmıştır. Araştırma verilerinden sağlıklı sonuçlar alabilmek için ankette bulunan sorular numerik değerlerle ifade edilmiş, verilen cevaplara birer sayı verilerek istatistik programına tanımlanmıştır. Ankette yer alan soruların güvenilirliği test edilmiş, ankette yer alan soruların Cronbach Alpha katsayısı 0,966 olarak bulunmuştur. Bu orandan anlaşılacağı üzere anketimizde yer alan soruların son derece tutarlı ve güvenilir olduğunu söylemek mümkündür.

4.2.8. Araştırmanın Hipotezleri ve Modeli

Araştırma modeli, araştırmanın amacı doğrultusunda oluşturulmuş olup, elde edilecek bulgular yorumlanıp, önerilerde bulunacaktır. Araştırmanın hipotezleri ana başlıklar halinde aşağıdaki gibi olup yapılan analize göre kabul/red durumu bildirilmiştir.

Tablo 2: T Testi Analiz Sonuçları

Hipotez	Testin sonucu (P)	Test Sonucu
H ₁ : Kontrol ortamı standartlarının uygulamasının yapıldığı üniversitelerde iç kontrol sistemi etkin olarak uygulanmaktadır.	0,000	Kabul
H ₂ Risk değerlendirme standartlarının uygulamasının yapıldığı üniversitelerde iç kontrol sistemi etkin olarak uygulanmaktadır.	0,000	Kabul
H ₃ Kontrol faaliyetleri standartlarının uygulamasının yapıldığı üniversitelerde iç kontrol sistemi etkin olarak uygulanmaktadır.	0,000	Kabul
H ₄ Bilgi ve iletişim standartlarının uygulamasının yapıldığı üniversitelerde iç kontrol sistemi etkin olarak uygulanmaktadır.	0,000	Kabul
H ₄ İzleme standartlarının uygulamasının yapıldığı üniversitelerde iç kontrol sistemi etkin olarak uygulanmaktadır.	0,000	Kabul
H ₅ İç kontrole dair standartlarının uygulamasının yapıldığı üniversitelerde iç kontrol sistemi etkin olarak uygulanmaktadır.	0,000	Kabul

Tablo 3: Korelasyon Analizi Sonuçları

Hipotez	Korelasyon Katsayısı	Hipotez Kabul/Red	İlişkinin Düzeyi
H ₆ Kontrol ortamı bileşeni ve iç kontrol arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır	0,782**	Kabul	Güçlü
H ₇ Risk değerlendirme bileşeni ve iç kontrol arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	0,625**	Kabul	Güçlü
H ₈ Kontrol faaliyetleri bileşeni ve iç kontrol arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır	0,728**	Kabul	Güçlü
H ₉ Bilgi ve iletişim bileşeni ve iç kontrol arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	0,582**	Kabul	Orta
H ₁₀ İzleme bileşeni ve iç kontrol arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	0,662**	Kabul	Güçlü

Yapılan t testi ve korelasyon analizinde 5018 sayılı yasa kapsamında da kabul edilen ve akademik çevrelerin ve iç kontrolle ilgili düzenleme yapan kişi ya da kuruluşların tamamının da kabul ettiği iç kontrol bileşenlerinin, üniversitelerde gerekli altyapının kurulması ve çalışmaların yapılması halinde varlığının ve sürdürülebilirliğinin söz konusu olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca yine tüm kesimler tarafından kabul edilen iç kontrol bileşenleri arasındaki ilişki üniversitelerde tesis edilmiş iç kontrol yapısı içerisinde birbiriyle güçlü bir ilişkiye sahiptir.

5. Sonuç ve Öneriler

5018 sayılı Kanun genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine (düzenleyici ve

denetleyici kurumlar hariç), yönetim sorumluluğu temeline dayanarak, iç kontrol faaliyet ve süreçlerini tasarlayıp, kurma ve uygulama mecburiyeti getirmiştir. İç kontrole ilişkin sorumluluk yönetimindedir. Yönetim sağlıklı bir iç kontrol sistemi oluşturmakla yükümlüdür. Yönetimin bu konudaki yetki ve sorumluluğu, iç kontrol sisteminin Kanunun öngördüğü şekilde oluşturulması, izlenmesi ve geliştirilmesi için gereken tedbirleri almasıdır. Yönetim, bu sorumluluğun gereklerini mali hizmetler birimi yöneticileri, harcama yetkilileri, iç denetçiler ve diğer görevliler vasıtasıyla yerine getirecektir. Kanun, iç kontrol hususunda en önemli rolü yönetime vermiş olsa da kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin kurulması, uygulanması ve geliştirilmesi çalışmalarını idarelerin strateji geliştirme birimi idarecileri ile harcama yetkililerince icra edilmektedir.

Strateji geliştirme daire başkanlarının vermiş olduğu cevaplar neticesinde iç kontrol sisteminin etkin olduğu görülmüştür. Daire başkanlarının verdiği cevapların aritmetik ortalamasının 3,61 olduğu ortaya çıkmıştır. İç kontrol sisteminin beş bileşeni olan kontrol ortamı, risklerin değerlendirilmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi iletişim ve izlemeye ait cevaplar incelendiğinde şu sonuçlar çıkarılmıştır. Kontrol ortamı standardı ve şartlarına ilişkin verilen cevapların aritmetik ortalamasının 3,39 olduğu tespit edilmiştir. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi standardı ve şartlarına ilişkin verilen cevapların aritmetik ortalamasının 3,50 olduğu tespit edilmiştir. Kontrol faaliyetleri standardı ve şartlarına ilişkin verilen cevapların aritmetik ortalamasının 3,65 olduğu tespit edilmiştir. Bilgi ve iletişim standardı ve şartlarına ilişkin verilen cevapların aritmetik ortalamasının 3,94 olduğu tespit edilmiştir. İzleme faaliyetleri standardı ve şartlarına ilişkin verilen cevapların aritmetik ortalamasının 3,44 olduğu tespit edilmiştir. Bu da göstermektedir ki üniversitelerde iç kontrol sistemi ve ortalamalarda da görüldüğü gibi (1-Kesinlikle Katılmıyorum, ...5-Kesinlikle Katılıyorum) bileşenlerde farklı derecelerde oturmuş durumdadır.

Kontrol ortamı bileşeni ile iç kontrol arasında olumlu pozitif yönde güçlü bir ilişki (0,782), risk değerlendirme ve iç kontrol arasında olumlu pozitif yönde güçlü bir ilişki (0,625), kontrol faaliyetleri ile iç kontrol arasında olumlu pozitif yönde güçlü bir ilişki (0,728), bilgi ve iletişim ile iç kontrol arasında olumlu pozitif yönde orta derecede bir ilişki (0,582), izleme bileşeni ile iç kontrol arasında olumlu pozitif yönde güçlü bir ilişki (0,662), şeklinde ilişkiler tespit edilmiştir.

Üniversiteler iç kontrol sistemlerini 5018 sayılı Kanun hükümleri ile” İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara” ve “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’ne” uyumlu bir şekilde kurma, uygulama, izleme ve geliştirme çalışmalarına devam etmektedir. Bu

çerçevede, pek çok üniversite 5018 sayılı Kanun ve ilgili diğer mevzuat ile gerekliliklerini önemli ölçüde karşılayan eylem planlarını hazırlamış ve Maliye Bakanlığı'na ulaştırmıştır. Ancak gerek yapılan görüşmelerden gerek eylem planlarının incelenmesi neticesinde; eylem planlarını hazırlamış olan üniversitelerin bir kısmı, bünyelerinde iç kontrol sistemi oluşturma faaliyetlerine çeşitli sebeplerle başlayamamış, bir kısmı da çalışmalara başlamakla birlikte sonuca ulaştıramamıştır.

Sonuç itibariyle; akademik bilgi üretme, insan kaynağı kapasitesi geliştirme, bölgesel kalkınmayı destekleme, toplumların ekonomik ve sosyal refahını geliştirme, araştırma ve üretme merkezleri olan üniversitelerin, sahip oldukları kaynakları ve varlıkları iç ve dış risklere karşı korumaları, iç kontrol ve iç denetim olmadan mümkün olmayacaktır. Uluslararası standartlara uygun bir şekilde oluşturulacak etkin bir iç kontrol sistemiyle faaliyetlerin mevzuata uygun yürütülmesi, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması sonucunu doğuracaktır. Olası hata ve hilelerin azaltılarak varlıkların korunması, güvenilir mali tabloların hazırlanması, kamuoyunun bilgilendirilmesi, üniversitelerdeki hizmet kalitesinin ve öğrenci memnuniyetinin artması ve yönetsel performansın artmasına yönelik katkı sağlanmış olacaktır.

Kaynakça

AKBIYIK, S., (2005) Vergi Uygulamaları Yönüyle; Denetim ve Raporlama. Ekin Kitapevi Başak Matbaacılık Ankara

ARCAGÖK, S., B., Yörük, E. Oral, vd., “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Öngörülen Düzenlemeler” Bütçe Dünyası, İlkbahar 2004, 18:3- 9<http://kontrol.bumko.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 11/02/2016)

ARSLAN, A., (2012). Kamu İdarelerinde Stratejik Planlama Performans Programı Faaliyet Raporlaması İç Kontrol Sistemi. Seçkin Yayıncılık. Ankara

BAĞBAŞLIOĞLU, Ahmet (2006), “1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Karşılaştırılması”, (Der. Erkan Karaaslan),5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Yayını, s.17-37.

BAKTİR, Muzaffer, (2006) “ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sorumlular, Sorumluluklar ve Yaptırımlar”, Mali Kılavuz, Sayı 31. Nisan Haziran 2006,49- 55

CÖMERT, N., vd.. (2013) Bağımsız Denetim. (1. Baskı) Ada Renk Matbaa Sakarya

DABBAĞOĞLU, K., (2009), “İç Kontrol Sistemi”, Kafkas Üniversitesi Dergisi, Yıl:2009 Sayı:26, 109-115.

DERİCİ, O., (2013). İç kontrol Sistemi ve Kurumsal Risk Yönetimi. Hilal Matbaacılık. Ankara

ELİTAŞ, C., (2011), Muhasebe Denetiminde Çalışma Kâğıtları, Özbaran Ofset Matbaacılık Gazi Kitapevi, Ankara

ERDOĞAN, S., (2009). İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri için İç Kontrol Modeli Önerisi. DPT Uzmanlık Tezleri Ankara

GÜÇLÜ, F., (2008) Muhasebe Denetimi (İlkeler ve Teknikler) 3. Baskı Detay Yayıncılık. Ankara

<https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6838,gonulacar-s-ic-denetimde-hedef-ve-beklentiler.pdf?0>
Tarihi:05/02/2016)

Erişim

İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK), (2014) İç Denetim, H.,Kıral 2014 İDKK Yayınları Yayın No:1
Ankara

KAVAL, H., (2008) Muhasebe Denetimi. (3. Baskı) Gazi Kitapevi. Ankara

KESİK, A (2005) “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi” Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2005/9 : 94-114

ÖMÜRBEK, Vesile, Altay, Sevil Özge (2011), “Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sistemin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma” Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.16, S.1 :379-402.

ÖZEL, K, (2008) “ Kamu iç Mali Kontrolü Alanında Yapılan Düzenlemeler” İç Kontrol Bülteni İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Nisan Haziran 2008 sayı 1: 1-17

TOSUN, H., ve Cebeci U., (2006). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı). Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları Ankara

YURTSEVER, G., (2010). Bankacılığımızda İç Kontrol,(2. Baskı) Beta Yayınları İstanbul.

CANDAN, Ekrem, (2006) “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar” Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, Mayıs Haziran 2006, 381-23

ANIL KESKİN, D., (2006). İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme(1. Baskı).Beta Basım. İstanbul