

ÖZEL BÜTÇELİ İDARELERDEN ÜNİVERSİTELERİN MUHASEBE BİRİMLERİNİN İÇ KONTROL UYGULAMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA¹

Prof. Dr. Durmuş ACAR*

Dr. Özen AKÇAKANAT**

ÖZET

Bu araştırmada üniversitelerin muhasebe birimleri olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının iç kontrol sistemine ilişkin mevcut uygulamalarını belirlemek amaçlanmıştır. Çalışmanın üniversitelere yapılmasının nedeni, üniversitelerin belli ölçüde özerkliğe sahip olmasıdır. Bu özerklik neticesinde kendine özgü mal varlığı ve kendine ait gelir kaynağı olan üniversitelerde kaynakların etkili ve ekonomik kullanımını ve kaynakların korunmasını sağlamak daha önemli hale gelmektedir.

Çalışma kapsamında 74 devlet üniversitesine ulaşılmış olup Strateji Geliştirme Daire Başkanları ile anket uygulaması yapılmıştır. Anket çalışması sonucunda, iç kontrolü üniversitelerin daha çok ön mali kontrol olarak gördükleri, muhasebe sonuçlarını aylık ve üç aylık dönemlerde kamuoyuyla paylaşmadıkları ve iç kontrol eylem planındaki işlemleri genellikle gerçekleştirmedikleri sonuçlarına ulaşılmıştır. Üniversitelerin muhasebe birimleri iç kontrol sistemini kurma ve yürütme hususunda belirli bir çaba içindedirler. Ancak gelinen noktada muhasebe birimlerinin tatmin edici bir düzeyde olduklarını söylemek de çok zordur.

Anahtar Kelimeler: İç kontrol, özel bütçeli idareler, üniversiteler

ABSTRACT

This study aims to determine the present applications of Strategy Development Departments, the accounting units of the universities, related to internal control system. Universities are chosen as the area of this study because of the partial autonomy of these establishments. Providing an effective economical allocation and securing the funds gains more importance in places having self source of income and assets as a result of this autonomy.

The scope of this study presents a survey applied to Strategy Development Department Chiefs of 74 state universities of The Republic of Turkey. This survey resulted that universities consider internal control more like pre-financial control, the accounting results (reports) are not announced and the processes in internal control action plan processes are not realized. The university accounting units aim to establish and maintain internal control systems but it is difficult to tell these works are satisfactory at this point.

Key Words: Internal control, special budget public administrations, universities

¹ Bu makale, yazarlar tarafından hazırlanıp yönetilen “Devlet Muhasebe Sistemi içinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma” başlıklı yayınlanmamış doktora tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

* Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

** Süleyman Demirel Üniversitesi, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı

1. GİRİŞ

Ülkemizde kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele alan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeni sistemin en önemli unsurlarından olan iç kontrol sisteminin kamu idarelerinde kurulması zorunluluğu getirilmiştir.

Kamu idarelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması sorumluluğu yöneticilerin yanında kamu idarelerinin tüm çalışanlarını kapsamaktadır. İç kontrolün amacı; 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 mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini, varlıkların kötüye kullanılmasını ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır. (Candan, 2006: 50). İç kontrolün sayılan bu amaçlarına ulaşmasında kurumlar arasında farklılıklar olması doğaldır. İç kontrol bu amaçlara ulaşmayı tam olarak garanti etmez, sadece makul bir güvence sağlar.

Çalışmada önce özel bütçeli kamu idarelerinin kapsamı, bu idarelerde iç kontrol sisteminin yapısı ve mali açıdan yetki ve sorumlulukların dağılımına ilişkin literatür taramasına yer verilmiş, daha sonrada özel bütçeli idarelerden olan üniversitelerde yapılan anket çalışmasına ve bulgularına değinilmiştir.

2. Özel Bütçeli Kamu İdareleri

Özel bütçeli idareler, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlere harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen kamu idareleridir. 5018 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı

cetvelde yer alan her bir kamu idaresi, özel bütçeli idareleri oluşturur. (II) sayılı cetveldeki kamu idarelerinden bazıları şunlardır: Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler, Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu, Kredi ve Yurtlar Kurumu Genel Müdürlüğü (5018/KMYKK md. 12). Özel bütçeli idareler çalışmamız açısından önemlidir. Çünkü iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ilişkin uygulama özel bütçeli idarelerden olan üniversiteler için gerçekleştirilecektir. Özel bütçeli idarelerin belli ölçüde özerkliğe sahip olmaları, kendilerine özgü mal varlıklarının olması, kendi gelir kaynaklarının olması gibi özellikleri iç kontrol açısından bu idarelerin incelenmesini daha önemli hale getirmiştir.

3. Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sisteminin Yapısı

5018 sayılı Kanunun 55. maddesine göre iç 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, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.” şeklinde tanımlanmıştır (5018/KMYKK md. 12).

Özel bütçeli kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşur (5018/KMYKK md. 57). Özel bütçeli kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması açısından ve mali açıdan sorumluluklar; üst yönetici, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birim yöneticisi, muhasebe yetkilisi, iç denetçi ve dış denetçilere ait olmaktadır.

Ülkemizde 5018 sayılı Kanunla oluşturulan mali yönetim ve kontrol sistemi, AB Kamu İç Mali Kontrolü Yaklaşımı (PIFC) esas alınarak oluşturulmuştur. Bu yaklaşıma göre;

Kamu İç Mali Kontrolü= Mali Yönetim ve Kontrol + İç Denetim + Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu

olarak formüle edilmektedir. PIFC, yürütme veya yürütmenin yetkili kuruluşları tarafından içsel olarak uygulanan mali kontrol sistemidir. PIFC, idarenin bütün gelirleri, harcamaları, varlıkları ve yükümlülüklerinin kontrolüne yönelik alınan bütün önlemleri ifade eder. Bu yaklaşım, ön mali kontrol ve iç denetimi kapsamakla birlikte sadece bunlarla sınırlı değildir. PIFC geniş anlamda iç kontrol kavramına dayanmaktadır. Mali kontrol ve yönetim sistemi ise, ön mali kontrol, süreç kontrolü, işlem sonrası kontrol, standart ve prosedürlerin belirlenmesi, kontrol listeleri ile kontrol öz değerlendirme formlarının oluşturulması, iç kontrol standartlarının belirlenmesi ve mali yönetim ve kontrol rehberlerinin oluşturulması suretiyle kurulur. İç denetim sistemi, fonksiyonel bağımsızlık, iç denetim standartları, iç denetim etik kuralları, bütün alanlarda tüm denetim türlerinin uygulanması, denetim rehberleri ve kalite güvence programları unsurlarından oluşur. Merkezi uyumlaştırma birimi de, standartları belirleme, düzenlemeleri yapma, izleme, raporlama, eğitim programlarının hazırlanması, uyumlaştırma ve iyi uygulama örneklerini yaygınlaştırma fonksiyonlarını ifa eder (Arcagök ve Erüz, 2006: 147).

Ülkemizde de yukarıda anlatılan AB'deki PIFC Sistemi yapısına benzer olarak, uluslararası standartlara uygun bir mali yönetim ve kontrol sistemi benimsenmiştir. 5018 sayılı Kanunun 57. maddesi ile kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemlerinin; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşacağı hükme bağlanmıştır. Bu

kapsamda aşağıda mali yönetim ve kontrol sistemlerini oluşturan birimler anlatılacaktır.

3.1. Harcama Birimleri

Harcama birimi, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimi ifade etmektedir (SGBÇUE Yönetmeliği md. 3). Bu anlamda kamu idarelerinin harcama birimleri, kamu idarelerinin teşkilat yapısına ve kamu idarelerinin yapılanmasına göre değişiklik göstermektedir. Örneğin bir kamu idaresindeki harcama birimi sayısı onbeş iken, diğer bir kamu idaresinin harcama birimlerinin sayısı oniki olabilmektedir. Yani harcama birimlerinin sayısı, kamu idaresinin teşkilat yapısına bağlı olarak değişebilmektedir.

Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi ise, harcama yetkilisidir (5018/KMYKK md. 31).

3.2. Muhasebe ve Mali Hizmetler Birimi

Mali hizmetler birimi; Strateji Geliştirme Başkanlıkları, Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları ile Strateji Geliştirme ve mali hizmetlerin yerine getirildiği müdürlüklerdir (Aksoy, 2008: 48). Mali hizmetler birimlerinin çalışma usul ve esasları; idarelerin teşkilat yapısı dikkate alınmak ve stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarının ayrı alt birimler tarafından yürütülebilmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenmektedir (5018/KMYKK md. 60). Buna göre, Genel bütçeli kamu idarelerinde her bakanlıkta (Devlet Bakanlıkları hariç), Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı kurulması gerekmektedir (Kızılkaya, 2006: 21). Strateji geliştirme birimlerinin görevleri (SGBÇUE Yönetmeliği md.4);

a) Stratejik yönetim ve planlama,

1) Misyona belirleme,

- 2) Kurumsal ve bireysel hedefler oluşturma,
- 3) Veri-analiz ve araştırma-geliştirme,
- b) Performans ve kalite ölçütleri geliştirme,
- c) Yönetim bilgi sistemi,
- d) Mali hizmetler,
- 1) Bütçe ve performans programı,
- 2) Muhasebe, kesin hesap ve raporlama,
- 3) İç kontrol.

Şeklindeki fonksiyonlar kapsamında yürütülmektedir.

İdarelerin görev alanı ve teşkilat yapılarına göre, bu fonksiyonlar alt birimler tarafından yürütülür. Bu fonksiyonlar birleştirilerek bir veya daha fazla alt birim tarafından yürütülebileceği gibi, bir fonksiyon birden fazla sayıda alt birim tarafından da yürütülebilir. Ancak, mali hizmetler fonksiyonu kapsamında yürütülen iç kontrol faaliyetinin, diğer faaliyetleri yürüten alt birim ve personelden ayrı bir alt birim ve personel tarafından yürütülmesi zorunludur (SGBÇUE Yönetmeliği md. 4).

Strateji Geliştirme Birimlerinin yukarıda sayılan fonksiyonlarından muhasebe hizmetleri, Genel Bütçeli idarelerde Maliye Bakanlığı'na atanacak muhasebe yetkililerince ve Maliye Bakanlığı'na bağlı muhasebe birimlerinde gerçekleştirileceğinden, Genel Bütçeli idarelerde kurulan Strateji Geliştirme Başkanlıklarında muhasebe hizmeti fonksiyonu bulunmamaktadır (Kızılkaya, 2006: 21). Özel bütçeli idarelerde ise, muhasebe hizmetleri özel bütçeli idarelerin kendileri tarafından yürütülmektedir. Bu kapsamda özel bütçeli idarelerden üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerinde Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı kurulmuş, bu daire başkanlığının altında stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe- kesin hesap ve raporlama

ile iç kontrol fonksiyonlarına yönelik olarak ayrı müdürlükler kurulabileceği gibi birkaç fonksiyonu bir arada yürütecek müdürlükler kurulabilecektir (Kızılkaya, 2006: 22).

Özel bütçeli idarelerden olan üniversitelerde muhasebe ve mali hizmetler fonksiyonunu yürütmek üzere Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları kurulmuştur. Yani üniversitelerdeki muhasebe birimleri Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarıdır. Çalışmamızın araştırma kısmı da bu birimlerde gerçekleştirilmiştir.

3.3. Ön Mali Kontrol

İç kontrol bir idarede mali olan ve mali olmayan tüm işlemleri kapsamaktadır. Ön mali kontrol ise, iç kontrolün bir unsuru olarak mali işlemlere ilişkin ön mali kontrolü ifade etmektedir (Aksoy, 2008: 63). Ön mali kontrol ödenek tahsis edilmesi, ihale prosedürleri, sözleşmeler, ödemeler ve fazla/yersiz ödemelerin geri alınması gibi mali karar ve işlemlerin uygulamaya konulmasından önce kontrol edilmesini ifade etmektedir. Bu tür mali kararlar, ön mali kontrol yetkilisi tarafından onaylandıktan sonra işleme konulmaktadır. Ön mali kontrol bazen önleyici kontrol olarak da ifade edilmektedir (Arcagök ve Erüz, 2006: 168).

Ön mali kontrol 5018 sayılı Kanununun 58. maddesinde "Ön mali kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Ön mali kontrol süreci, mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur. Kamu idarelerinde ön mali kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür. Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgari kontroller, mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulacak mali karar ve işlemlerin usul ve

esasları ile ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenir.” şeklinde düzenlenmiştir (5018/KMYKK md. 58).

3.4. İç Denetim

Mali yönetim ve kontrol sisteminin saç ayağını oluşturan unsurlardan biri de iç denetimdir. 5018 sayılı Kanuna göre iç 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 faaliyeti” olarak tanımlanmıştır (5018/KMYKK md. 63).

İç denetim faaliyetinin amacı, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, “İç denetim faaliyeti; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunulur.

3.5. Dış Denetim

“Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenme-

si ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır. Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak gerçekleştirilir” (5018/KMYKK md. 68).

Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

4. Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde Mali Açıdan Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı

1050 sayılı Kanunun yerine geçen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile klasik gider sürecinde yer alan tahakkuk memuru, ita amiri ve sayman yerine üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birim yöneticisi, muhasebe yetkilisi, iç denetçiler ve dış denetçiler görevlendirilmiş ve sorumlu tutulmuştur (Çolak, 2006: 224). Yeni kamu mali yönetiminde yer alan aktörlerden üst yöneticiler harcama sürecinde fiilen görev almamakta, ancak strateji, politika ve hedef belirleyerek yönlendirici bir fonksiyon oluşturmakta ve 5018 sayılı Kanun’da sayılan diğer görevleri yapmaktadırlar. Harcama yetkilisi, mali hizmetler birimi yöneticisi, muhasebe yetkilisi ise harcama sürecinde görev almaktadırlar. İç denetçiler ve dış denetçiler ise, harcama sonrasında denetim yaparak yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemine katkı sağlamaktadır (Aksoy, 2008: 27).

4.1. Üst Yönetici

5018 sayılı Kanuna göre, “Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulan-

masından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler” (5018/KMYKK md. 11).

Üst yöneticiler, her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenler ve idare faaliyet raporuna eklerler (Arcagök ve Erüz, 2006: 166).

Özel bütçeli kamu idarelerinden olan üniversitelerin üst yöneticileri rektörlerdir.

4.2. Harcama Yetkilisi

5018 sayılı Kanuna göre, “Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Ancak, teşkilât yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahalli idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir” (5018/KMYKK md. 31). Buradan hareketle bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olacağından bütçe sınıflandırması harcama yetkilisini belirleyen temel unsur olmaktadır (Ertem, 2006: 125-126). Özel bütçeli kamu idarelerinden olan üniversitelerin harcama yetkilileri Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Özel Bütçeli İdarelerde Harcama Yetkilileri

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

Kaynak: AKSOY, Kamuda İç Kontrol & İç Denetim, s. 38

Harcama yetkililerinin idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işletilmesi sorumluluğu bulunmaktadır (Candan, 2006: 60).

4.3. Gerçekleştirme Görevlisi

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yapılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütür (Aksoy, 2008: 45).

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. (Ağdeniz, 2006: 81).

4.4. Mali Hizmetler Birim Yöneticisi

Mali hizmetler birim yöneticisi, yönetimin iç kontrole yönelik işlevinin etkililiğini ve verimliliğini artırmaya yönelik faaliyetler ile ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi çalışmalarını yapar. Mali hizmetler birim yöneticisi, faaliyetlerin mali yönetim ve kontrol mevzuatı ile diğer mevzuata uygun olarak yürütüldüğünü, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin etmek üzere iç kontrol süreçlerinin işletildiğini, gerekli tedbirlerin alınması için düşünce ve önerilerinin zamanında üst yöneticiye raporlandığını, idare faaliyet raporunun "mali bilgiler" bölümünde yer alan bilgilerin güvenilir, tam ve doğru olduğunu teyit eden beyanı düzenler ve imzalar (Arcagök ve Erüz, 2006: 167).

4.5. 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 mali işlemlerin

kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir" (5018/KMYKK md. 61).

Muhasebe yetkilisi, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden ve muhasebe biriminin yönetiminden sorumlu, usulüne göre atanmış sertifikalı yöneticiyi ifade eder (Muhasebe Yet. Eğt. ve Sert.Ver. Yönetmeliği md.4). "Muhasebe yetkilisi, muhasebe hizmetlerinin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. Bu noktada muhasebe yetkililerinin iç kontrol konusundaki sorumluluklarına bakıldığında muhasebe yetkililerinin sorumluluğunun sadece muhasebe kayıtlarının uygunluğu ve saydam ve erişilebilir tutulmasıyla sınırlandırıldığı görülmektedir (Candan, 2006: 62).

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde; yetkililerin imzasını, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını, hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle yükümlüdür (5018/KMYKK md. 61).

4.6. İç Denetçi

Harcama sonrasında yürütülen iç denetim faaliyeti, 5018 sayılı Kanunun 63, 64, 65, 66 ve 67'nci maddelerinde açıklanarak tanımlar, kavramlar ve sorumluluklar belirlenmiştir. 63. maddeye göre iç 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. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır." (5018/KMYKK md. 63).

İç denetçiler, idarenin iç kontrol sisteminin yeterliliğini, etkililiğini belirlenmiş amaç ve hedeflere uygun çalışılıp çalışılmadığını değerlendirir.

dirir ve iç kontrol sisteminin geliştirilmesine yönelik düzenledikleri raporlarla üst yöneticiye önerilerde bulunurlar (Arcagök ve Erüz, 2006:168).

4.7. Dış Denetçi

Dış denetim, "Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası denetim olup amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır (5018/KMYKK md. 68)". Dış denetçiler denetimleri sırasında idarenin iç kontrol sistemini değerlendirir ve bulgularına raporlarında yer verirler (Aksoy, 2008: 62)

5. Araştırma

5.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin mevcut uygulamalarını belirlemektir.

5.2. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmanın yapıldığı tarihte üniversitelerin sayısı 102 olmasına rağmen anket çalışması 94 üniversiteye yapılmıştır. Çünkü 1 Nisan 2010 tarihli resmi gazetede kuruluş Kanunları yayımlanan bir ve 14 Temmuz 2010 tarihli resmi gazetede kuruluş kanunları yayınlanan yedi üniversitenin çalışmanın yapıldığı tarihlerde henüz rektörleri ve dolayısıyla Strateji Geliştirme Daire Başkanları atanmadığı için araştırmanın kapsamına dâhil edilmemiştir.

5.3. Araştırmanın Kapsamı

Çalışma kapsamında özel bütçeli idarelerden olan üniversitelerin muhasebe birimlerinin yö-

neticisi Strateji Geliştirme Daire Başkanlarına anket çalışması uygulanmıştır. Çalışmanın yapıldığı tarihte 94 üniversitenin Strateji Geliştirme Daire Başkanı bulunmaktadır. Dolayısı ile araştırmanın ana kütlesi 94 olarak belirlenmiştir. Çalışmada örneklem seçimi yapılmayıp ana kütle- nin tamamına ulaşılması hedeflenmiş ancak 74 üniversiteden geri dönüş alınabilmiştir. Bu %78,7'lik bir geri dönüş oranına karşılık gelmektedir.

5.4. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma için birincil veri toplama yöntemlerinden olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket soruları özellikle Sumru TÜMER (Tümer, 2009: 49-90) ve Nihal SALTİK (Saltık: 2007, 15-18)'in çalışmaları ile 5018 sayılı Kanun ve ilgili Yönetmelikler kapsamında hazırlanmıştır. Anket soruları hazırlandıktan sonra, taslak anket konun uzmanı akademisyenlere ve bir üniversitenin Strateji Geliştirme Daire Başkanı ve çalışanlarına sunularak ankete son şekli verilmiştir. Anket çalışması 2 bölümden oluşmaktadır. Anket formunun ilk bölümü, üniversiteler hakkında genel bilgileri içeren demografik sorulardan meydana gelmiştir. Anketin ikinci bölümünde, muhasebe birimlerinin iç kontrole yönelik uygulamalarını tespit etmek amacıyla oluşturulan 17 soru bulunmaktadır.

Anketlerden elde edilen veriler, *Statistical Package for Social Science for Windows* (SPSS 15.0) programı kullanılarak bilgisayar ortamına aktarılmış ve yüzde analizi ile sonuçlar değerlendirilmiştir.

5.5. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

5.5.1. Demografik Bulgular

Araştırmaya katılan üniversitelere ait demografik veriler Tablo 2'de verilmektedir.

Tablo 2: Anketi Cevaplayan Üniversitelere Ait Demografik Veriler

Bağımsız Değişkenler	n	Yüzde
Öğrenci Sayısı		
- 10.000	31	41,9
10.001-20.000	15	20,3
20.001-30.000	13	17,6
30.001 +	15	20,3
Bütçe Miktarı (1000 TL)		
- 30.000	22	29,7
30.001-100.000	26	35,1
100.001 +	26	35,1
Muhasebe Birimlerinde Çalışan Sayısı		
- 10	30	40,5
11-20	23	
21 +	21	28,4
Kuruluş Yılı		
- 1991	17	23,0
1992-2005	22	29,7
2006 +	35	47,3
TOPLAM	74	100,0

Araştırma kapsamında ankete katılan üniversite sayısı 74'dür. Ankete katılan üniversitelerin öğrenci sayılarının dağılımına baktığımızda %41,9'unun 10.000 ve daha az sayıda öğrenciye sahip oldukları görülmektedir. Öğrenci sayısının minimum ve maksimum değerleri ise 870 ve 75.000 olarak tespit edilmiştir. Ankete katılan üniversitelerin bütçe miktarlarının dağılımına baktığımızda %70,2'sinin 30 milyon TL'nin üzerinde bir bütçeye sahip olduğu görülmektedir. 2010 yılında üniversitelere ayrılan bütçe büyüklükleri 12.822.000 TL ile 509.612.000 TL aralığında değişmektedir. Muhasebe birimlerinde çalışan kişi sayısı ortalaması 15.96 olarak tespit

edilmiştir. Ankete katılan üniversitelerin muhasebe birimlerinin %40,5'inin 10 ve daha az çalışana sahip olduğu dikkat çekmektedir. Son olarak kuruluş yılı açısından üniversitelere bakıldığında, ankete katılan üniversitelerin %47,3 gibi büyük bir çoğunluğunun 2006 ve sonrasında kurulan üniversitelerden oluştuğu görülmektedir.

5.5.2. Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemi Uygulamalarına Yönelik Bulgular

Anketin ikinci bölümünde, muhasebe birimlerinde iç kontrol sistemine yönelik uygulamaların varlığını ve bu uygulamaların etkinliğini be-

lirlemeye yönelik 17 soru yer almakta olup, bu sorulara verilen cevaplar aşağıdaki tablolar yardımıyla açıklanmış ve sonuçlar yorumlanmıştır.

Tablo 3: Muhasebe Sonuçlarının Dönemsel Olarak (aylık, üç aylık) Web Sayfasında Yayınlanması

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	14	18,9
Hayır	60	81,1
Toplam	74	100,0

5018 sayılı Kanunda belirtildiği üzere kamu idarelerinin muhasebe sonuçlarını dönemsel olarak yayınlamaları mali saydamlık ve hesap verebilirliğin bir göstergesidir. 5018 sayılı Kanunda “Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile mali sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.” hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda iç kontrol sisteminin etkin çalışması, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesini, kullanılmasını, muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasını sağlar. Tablo 3’de üniversitelerin muhasebe sonuçlarını aylık ve üç aylık dönemlerde kamuoyuyla paylaşma oranlarına bakıldığında, %81,1’i muhasebe sonuçlarının dönemsel olarak yayınlanmadığını belirtmişlerdir. Bu oran etkin bir iç kontrol sisteminden beklenen, kaynakların kullanılmasında saydamlık ve hesap verebilirlik unsurlarının etkin bir şekilde çalışmadığını göstermektedir.

Tablo 4: Ön Mali Kontrole İlişkin Yönetmeliğin Belirlediği Tutar Altında İdare Tarafından Bir Tutar Belirlenmesi

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	41	55,4
Hayır	32	43,2
Veri yok	1	1,4
Toplam	74	100,0

Kamu idarelerinde iç kontrol uygulamaları yönetmelik kapsamında ön mali kontrolleri de kapsamaktadır. Yönetmelikte idarelerin, ihale kanunlarına tabi olsun veya olmasın, harcamayı gerektirecek taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarından tutarı mal ve hizmet alımları için 1 milyon TL’yi, yapım işleri için 2 milyon TL’yi aşanların ön mali kontrole tabi tutulacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda üniversitelerin %55,4’ü yönetmeliğin belirlediği tutar altında tutar belirlediklerini belirtmişlerdir. Bu oran iç kontrol açısından üniversitelerin ön mali kontrol konusunda etkinliklerini artırma çabalarını göstermektedir. Ön mali kontrolü yönetmeliğin altında bir tutar belirleyerek gerçekleştiren üniversitelerin oranının yüksek olması iç kontrolü üniversitelerin daha çok ön mali kontrol olarak gördüklerini de akla getirmektedir. Bu oran literatürde yer alan kamu idarelerinin iç kontrol sistemini ön mali kontrolden ibaret gördükleri savını destekler niteliktedir.

Muhasebe birimlerinden %27,8’i mal ve hizmet alımları için 11.674 TL’yi (doğrudan temin sınırı) aşan tutarı ön mali kontrole tabi tutarken, muhasebe birimlerinin %13,9’luk bir kısmı da 100.000 TL’yi aşan tutarı ön mali kontrole tabi tutmaktadır. Yönetmelikte mal ve hizmet alımı

için belirlenen 1 milyon TL için ön mali kontrol yapan muhasebe birimlerinin oranı da %2,8 olarak gerçekleşmiştir.

Muhasebe birimleri yapım işleri için %21,2'lik bir oranda 11.674 TL'yi aşan tutarı ön mali kontrole tabi tutmaktadır. 100.000 TL'yi aşan tutarlar %12,1, 500.000 TL'yi aşan tutarlarda yine %12,1 oranında kontrole tabi tutulmaktadır. Yönetmelikte mal ve hizmet alımı için belirlenen 2 milyon TL için ön mali kontrol yapan muhasebe birimlerinin oranı da %9,1'dir.

Tablo 5: Ön Mali Kontrolün Gerçekleştirilme Aşamaları

Aşama	Sayı (n)	Yüzde (%)
İhale onay belgesinin harcama yetkilisince imzalanmasından önce	7	9,5
Komisyon kararının ihale yetkilisince imzalanmasından önce	1	1,4
Sözleşme yapılmasından önce	57	77,0
Ödeme evraklarının muhasebe yetkilisince ödenmesinden önce	7	9,5
Veri yok	2	2,6
Toplam	74	100,0

Tablo 5'de görüldüğü üzere üniversitelerin muhasebe birimlerinin %77'lik kısmı ön mali kontrol işlemini sözleşme yapılmadan önce gerçekleştirmektedir. Bu durum ön mali kontrol işlemlerinin mevzuatta belirlenen aşamada gerçekleştirildiğini göstermektedir. Bu bağlamda Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları tarafından sözleşme yapılmasından önce bir ön mali kontrol koyulması gereği duyulmamıştır. Yani mevzuatın belirlediği aşamadan önceki bir aşamada ön mali kontrol yapılması %10,9 gibi az bir oranda muhasebe birimi tarafından gerçekleştirilmektedir. İç kontrolün tanımına baktığımızda faaliyetlerin mevzuata uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamayı amaçladığı görülmektedir. %77'lik oran bu amaçlardan sadece mevzuata uygunluk amacına hizmet ederken, %10,9'luk oran ise iç kontrol açısından etkililik, ekonomiklik ve verimlilik amaçlarına da ulaşılmasını sağlar. %9,5'lik oranda muhasebe birimi de ön mali kontrolü anlamamıştır. Çünkü ödeme evraklarının muhasebe yetkilisince ödenmesinden önce kontrol edilmesi, ön mali kontrol olmayıp Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 30'a göre ödeme öncesi kontrol olmaktadır.

Tablo 6: Ödeme Gün Sayısına İlişkin Rapor Düzenlenmesi

Hiçbir Zaman		Nadiren		Ara Sıra		Sık Sık		Her Zaman		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
33	44,6	8	10,8	11	14,9	7	9,4	14	18,9	1	1,4

Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 30. maddesinde; “Ödeme emirleri, muhasebe birimine geliş tarihinden itibaren, en geç dört iş günü içinde incelenir, uygun bulunanlar muhasebeleştirilerek tutarları hak sahiplerinin banka hesabına aktarılır.” hükmü yer almaktadır. Üniversitelerin muhasebe birimlerinin %44,6’sında ödeme emirlerinin ödenmesinde ödeme gün sayısına ilişkin hiçbir zaman rapor düzenlenmemektedir. Dolayısıyla böyle bir rapor düzenlemeden ödemelerin gün sayısına ilişkin bir veri elde etmek muhasebe birimleri açısından zorlaşmaktadır. Ödeme emirlerine ilişkin bir rapor düzenlenmemesi, muhasebe birimlerinin işlemlerinden olan ödemelerin hak sahiplerine ödenmesi faaliyetinde bir kontrol mekanizmasının oluşturulmadığını ve dolayısıyla ödemelere ilişkin bir kontrol faaliyetinin bulunmadığını göstermektedir. Bu da iç kontrol sisteminin etkinliği açısından olumsuz bir durum sergilemektedir.

Muhasebe birimlerinin % 46,4’lük kısmı ödeme emirlerinin 2 gün içinde hak sahiplerine ödendiğini belirtmişlerdir. Muhasebe birimleri ödeme emirlerinin hak sahiplerine en az 1 en çok 7 gün içinde ödendiğini bildirmişlerdir. Muhasebe birimlerinin ödeme emirlerini ödeme gün sayısı ortalama 2,7 gündür. Bu durum yönetmelikte belirtilen 4 gün sınırının altındadır. Bu bağlamda üniversitelerin muhasebe birimleri ödeme emirlerinin hak sahiplerine ödenmesi hususunda etkin olarak faaliyet göstermektedir. Ancak muhasebe birimlerinin ödeme emirlerine ilişkin bir rapor düzenleme yüzdesinin %18,9 gibi düşük bir orana sahip olması, bildirilen ödeme gün sayısının doğruluğu konusunda bir tereddüt oluşturmaktadır.

Tablo 7: İç Kontrol Eylem Planındaki İşlemlerin Tamamlanması

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	48	64,8
Hayır	25	33,8
Veri yok	1	1,4
Toplam	74	100,0

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği çerçevesinde, 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 gerekmektedir. Bu kapsamda üniversitelerde oluşturulan eylem planlarında belirtilen düzenlemelerden hiçbirini tamamlamayanların oranı %33,8’dir. Bu oran çalışmaya katılan üniversitelerin yaklaşık üçte birine denk gelmektedir ki bu da oldukça yüksek bir orandır. Üniversitelerin üçte birinin iç kontrol eylem planındaki işlemlerin hiçbirini gerçekleştirmediği, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması açısından olumsuz bir durum sergilemektedir.

İç kontrol eylem planında tamamlanan işlemlerin planlananların yüzde kaçını oluşturduğuna baktığımızda karşımıza %42,2’lik bir ortalama değer çıkmaktadır. Yani üniversiteler planladıkları işlemlerin henüz yarısını dahi gerçekleştiremediği durumdadır. Üniversitelerin %15,2’si iç kontrol eylem planının %20’lik bir kısmını tamamladığını belirtirken, yine %15,2’si iç kontrol eylem planının %40’lık bir kısmını tamamladığını belirtmişlerdir.

Tablo 8: 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 21. ve 22. Maddelerindeki Parasal Limitler Dâhilinde Yapılan Alımların Üst Limite Uygunluğuna İlişkin Kontrol Uygulaması

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Yapılmıyor	9	12,2
Birim Düzeyinde Yapılıyor	16	21,6
Kurum Düzeyinde Yapılıyor	47	63,6
Veri yok	2	2,6
Toplam	74	100,0

Doğrudan temin usulü ile yapılan alımlar daha az işlem gerektirmesi ve kolay olması nedeniyle harcama birimleri tarafından daha çok tercih

edilen, ihale usulü ile yapılan alımlar ise daha çok işlem gerektirmesi ve zaman alması nedeniyle harcama birimleri tarafından daha az tercih edilen bir yöntemdir. Bu yüzden de harcama birimlerinin ihale usulü ile yapılması gereken alımları da doğrudan temin yoluyla yapma gibi bir eğilimleri bulunmaktadır. Ancak parasal limitler dâhilinde yapılacak harcamaların yıllık toplamı, idarelerin bütçelerine bu amaçla konulacak ödeneklerin %10'unu Kamu İhale Kurulunun uygun görüşü olmadıkça aşamaz. Bu kapsamda üniversitelerin %63,6'sında kurum düzeyinde parasal limitler dâhilinde yapılan alımların üst limite uygunluğuna ilişkin bir kontrol uygulaması yapılmaktadır. Kanun kapsamında idare düzeyinde bir kontrol uygulaması yapılması gerekmektedir. Kurum düzeyinde yapılan kontrol uygulamasının oranının üniversitelerde yüksek çıkması iç kontrol açısından bir etkinlik kriteridir.

Tablo 9: Kamu İhale Kurumuna Uygun Görüş İçin Müracaat Etme Sıklığı

Hiçbir Zaman		Nadiren		Ara Sıra		Sık Sık		Her Zaman		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
32	43,2	17	23,0	12	16,2	-	-	11	15,0	2	2,6

Tablo 9'a baktığımızda 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 62. maddesinin (1) bendi kapsamında yapılan alımlara ilişkin Kamu İhale Kurumuna hiçbir zaman müracaat etmeyenlerin oranının %43,2 olduğu görülmektedir. Bu durum üniversitelerin büyük çoğunluğunun ya %10'luk limiti aşmadığını ya da Kamu İhale Kurumuna müracaat etme kriterini yerine getirmediğini göstermektedir.

Tablo 10: Doğrudan Temin Kayıt Formunun Doldurulup Doldurulmadığına İlişkin Yapılan Kontrol Uygulaması

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	30	40,5
Hayır	41	55,4
Veri yok	3	4,1
Toplam	74	100,0

Kamu İhale Genel Tebliği madde 32 gereği, doğrudan temin yoluyla yapılan alımlar için "Doğrudan Temin Kayıt Formu" temin tarihini takip eden ayın onuncu gününe kadar usulüne uygun olarak ilgili kısımlar doldurulduktan sonra Kamu İhale Kurumuna internet üzerinden gönderilecektir. Doğrudan temin kayıt formunu göndermesi gerekenler harcama birimlerindeki harcama yetkilileridir. Doğrudan temin kayıt formunun doldurulması aynı zamanda idarelerin %10'luk sınırı aşmış aşmadıklarının takip edilmesini sağlayan bir uygulamadır. Muhasebe birimleri tarafından doğrudan temin kayıt formunun doldurulmasına ilişkin kontrol uygulaması yapanların oranı %40,5 iken böyle bir kontrol uygulaması yapmayanların oranı ise %55,4'tür.

Tablo 11: Doğrudan Temin Yoluyla Yapılan Alımlarda, Alım Yapılan Kişi ya da Firmanın İhalelere Katılmaktan Yasaklı Olup Olmadığının Teyidinin Alınması

Hiçbir Zaman		Nadiren		Ara Sıra		Sık Sık		Her Zaman		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
33	44,6	5	6,8	6	8,1	2	2,7	25	33,7	3	4,1

Kamu İhale Genel Tebliği madde 31/4 gereği, 4734 sayılı Kanununun 22. maddesi uyarınca doğrudan temin yoluyla alım yapılması halinde alım yapılacak kişi ya da firmanın ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığı teyit ettirilmeyecektir. Ancak, anılan Kanununun 22. maddesinin (d) bendinde belirtilen parasal limit dâhilinde yapılan alımlarda, alım yapılacak gerçek veya tüzel kişinin kurumun internet sayfasındaki yasaklılar listesinde bulunup bulunmadığının kontrol edilmesi ve yasaklı olduğunun belirlenmesi durumunda, söz konusu kişiden alım yapılmaması gerekmektedir. Yani tebliğ ile doğrudan temin yoluyla yapılan alımlarda, alım yapılan kişi ya da firmanın ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığına teyidin alınması idarelerin inisiyatifine bırakılmaktadır. Bu teyidi her zaman alan üniversitelerin oranı %33,7 iken bu teyidi hiçbir zaman almayan üniversitelerin oranı %44,6'dır. İç kontrol açısından riskli alanların tespit edilmesi ve gerekli kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesi gerekmektedir. İhalede yasaklı olan bir firmadan alım yapılması da riskli bir alan olarak düşünülebilir ve bu anlamda alım yapılan kişi ya da firmanın ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığına teyidin alınması bir kontrol faaliyeti olarak uygulanabilir.

Tablo 12: Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminin Uygulanmasının Birimin İç Kontrol Sistemini Etkinleştirmiş İfadesine Katılım Düzeyi

Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
2	2,7	16	21,6	14	18,9	29	39,2	12	16,2	1	1,4

Tablo 12'ye bakıldığında "tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanmasının birimin iç kontrol sistemini etkinleştirmiş" ifadesine kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum diyenlerin oranı %55,4 olarak tespit edilmiştir. Kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum cevaplarının toplamına bakıldığında ise %24,3 oranı görülmektedir. Bu oranlardan da anlaşılacağı üzere tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanmasının birimin iç kontrol sistemini etkinleştirdiği konusunda çoğunluğun olumlu bir görüşe sahip olduğu söylenebilir. İyi bir muhasebe sisteminin varlığı etkin bir iç kontrol sisteminin unsurlarından biridir. Üniversitelerin muhasebe birimleri tarafından bu hususun öneminin kavrandığı çıkan sonuçtan anlaşılmaktadır.

Tablo 13: Üniversitelerde Daire Başkanlıklarının Harcama Yetkisinin Genel Sekreterlikte Birleştirilmesi Etkinliği Artırmaktadır İfadesine Katılım Düzeyi

Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
31	41,9	20	27,0	8	10,8	8	10,8	6	8,1	1	1,4

Harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ilişkin Maliye Bakanlığı'nın uygun görüş yazısında; Üniversite ve yüksek teknoloji enstitülerinin merkez yönetim örgütünde yer alan daire başkanlıkları, müdürlükler, danışmanlıklar, hukuk müşavirlikleri, uzmanlıklar ile büro ve iç hizmet görevlerini yerine getiren birimlerin harcama yetkisi rektör onayı ile birimler, harcama türleri ve belirlenecek parasal sınırlar itibarıyla kısmen veya tamamen genel sekreterlikte birleştirilebilir. Harcama yetkisinin birleştirilmesi halinde rektör onayının bir örneği mali hizmetler birimine, muhasebe yetkilisine ve Maliye Bakanlığına gönderilir şeklinde bir açıklama yapılmıştır. Bu kapsamda üniversitelerde daire başkanlıklarının harcama yetkisi genel sekreterlikte birleştirilebilmektedir. Ancak üniversitelerin % 68,9'u harcama yetkisinin genel sekreterlikte birleştirilmesinin etkinliği artırdığı ifadesine katılmamaktadır.

Daire başkanlıklarının harcama yetkisini genel sekreterlikte birleştiren üniversitelerin sayısı 16 olup, %21,6'lık bir oranı oluştururken; harcama yetkisini genel sekreterlikte birleştirmeyen üniversitelerin sayısı ise 58 olup, %78,4'lük bir orana sahiptir. Bu oran harcama yetkisinin genel sekreterlikte birleştirilmesi etkinliği artırmaktadır ifadesine verilen cevaplar ile uyum göstermektedir. Üniversite daire başkanlıklarının harcama yetkisinin genel sekreterlikte birleştirilmesi 5018 sayılı Kanunda tanımlanan harcama birimi, harcama yetkilisi tanımlarına ve performans esaslı bütçelemeye ters düşmektedir. Aynı zamanda faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını da olumsuz etkileyebilmektedir. Çünkü her birimin kendi faaliyetleri kapsamında harcamalarını gerçekleştirme ve faaliyetleri bazında harcamalarını yönetmesi kaynakların daha etkin ve verimli kullanılmasını sağlar.

Tablo 14: Temsil, Tören, Ağırılama ve Tanıtım Giderleri İçin Başbakanlıktan İzin Alınması

Hiçbir Zaman		Nadiren		Ara Sıra		Sık Sık		Her Zaman		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
46	62,0	1	1,4	2	2,7	3	4,1	19	25,7	3	4,1

18.01.2007 Tarih ve 26407 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Başbakanlık Tasarruf Tedbirleri Genelgesi gereğince temsil, tören, ağırlama ve tanıtım giderleri için Başbakanlıktan izin alınması gerekmektedir. Bu kapsamda üniversitelerin %62'lik kısmı hiçbir zaman izin almadığını belirtirken, %25,7'lik kısmı her zaman izin aldığını belirtmiştir. Mevzuata uygunluk açısından %62'lik oran dikkat çekicidir. Ankete katılan üniversitelerin kesin hesapları incelendiğinde üniversitelerin tamamının temsil, tören, ağırlama ve tanıtım giderleri yaptıkları görülmüştür. Buradan üniversitelerin bu konuda iç kontrolün mevzuata uygunluk amacını etkin bir şekilde yerine getirmedikleri sonucuna varılabilir.

Tablo 15: Kasada Bulunması Gereken Para Limitine İlişkin Maliye Bakanlığı'nın Belirlediği Tutardan Farklı Olarak Üst Yönetici Onayıyla Belirleme Yapılması

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	2	2,7
Hayır	71	95,9
Veri yok	1	1,4
Toplam	74	100,0

2010 yılı için üniversitelerin muhasebe birimlerinin kasalarında gerekli güvenlik önlemlerini almak şartıyla bulundurulabilecek azami para miktarı 5.000 TL olarak belirlenmiştir. Üniversitelerin %95,9'u belirlenen parasal limitten farklı bir parasal limit belirlemediklerini belirtmişlerdir. Üniversitelerin sadece %2,7'si 5.000 TL'den daha düşük bir parasal limit belirlediğini belirtmiştir. İç kontrol açısından bu 5.000 TL'lik parasal limit hem ödemelerin bankadan yapılmasını sağlamak yani ödemeleri kayıt altına

almak hem de hileli işlemlerin oluşmasının önüne geçmek amacıyla belirlenmiştir. Bu kapsamda üniversiteler 5.000 TL'den yüksek bir parasal limit belirlemeyerek, iç kontrol açısından ortaya çıkabilecek risklerin önüne geçmiş olmaktadır.

Tablo 16: Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin İşlemlerini Muhasebe Yetkilisi Dışında Denetleyen Bir Kontrol Mekanizmasının Varlığı

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	15	20,3
Hayır	57	77,0
Veri yok	2	2,7
Toplam	74	100,0

Muhasebe yetkilisi mutemedi, muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, muhafaza etmeye, vermeye, göndermeye yetkili ve bu işlemlerle ilgili olarak doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumlu olan kamu görevlilerini ve yetkili memurları ifade etmektedir. Üniversitelerin %77'si muhasebe yetkilisi mutemetlerinin işlemlerini muhasebe yetkilisi dışında denetleyen bir kontrol mekanizması olmadığını belirtmişlerdir. %20,3'ü ise bir kontrol mekanizmasının bulunduğunu belirtmişlerdir. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için muhasebe yetkilisi mutemetlerinin yaptığı işlemlere ilişkin ek kontroller konması mekanizmayı güçlendirir. İç kontrol sisteminin en önemli görevlerinden biri fiziki kontrollerin sağlanması ve organizasyondaki kayıp ve yolsuzluklara yol açabilecek tehlikeli durumlara ilişkin önlemler almasıdır.

Tablo 17: Kasadaki Değerlerin Sayılma Sıklığı

Hiçbir Zaman		Nadiren		Ara Sıra		Sık Sık		Her Zaman		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
12	16,2	1	1,4	13	17,6	27	36,4	18	24,3	3	4,1

Muhasebe yetkilileri, muhasebe birimlerinin kasa işlemlerini her günün sonunda kontrol eder. Muhasebe yetkilisinin görevi başında bulunmadığı durumlarda kontrol görevi vekili tarafından yerine getirilir. Kontrol yetki ve sorumluluğunun yardımcılara devredilmiş olması halinde ise bu görev yardımcılar tarafından yapılır. Muhasebe yetkilileri, özel mevzuatında aksine bir hüküm bulunmadığı sürece; Muhasebe biriminin vezne ve ambarlarında para ve değerleri alıp veren muhasebe yetkilisi mutemetlerini her onbeş günde en az bir defa, belirsiz günlerde, kontrol etmek zorundadır. Üniversitelerin %16,2'sinde kasadaki değerler muhasebe yetkilisi tarafından hiçbir zaman sayılmamaktadır. Bu oran yönetmelikteki zorunluluğa rağmen yüksek bulunmuştur. Üniversitelerin %24,3'ü ise kasadaki değerlerin muhasebe yetkilisi tarafından her zaman sayıldığını belirtmiştir.

Kasadaki değerlerin sayılma sıklığına baktığımızda %32,1'i kasadaki değerlerin her gün, %11,3'ü haftada bir, %32,1'i 15 günde bir sayıldığını belirtmiştir. On beş gün ve on beş günün altında bir sürede kasadaki değerlerini sayan muhasebe birimlerinin oranının %88,7 olması muhasebe birimlerinin bu konuda etkin çalışmalarını göstermektedir.

Tablo 18: Vezne Sorumlularının Muhasebe Kaydı Yapma, Evrak Onaylama Yetkisinin Varlığı

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	50	67,6
Hayır	21	28,3
Veri yok	3	4,1
Toplam	74	100,0

Üniversitelerin %28,3'ünde vezne sorumlularının muhasebe kaydı yapma ve evrak onaylama yetkisi bulunmazken, %67,6'sında vezne sorumlularının muhasebe kaydı yapma ve evrak onaylama yetkisi bulunmaktadır. %67,6'lık oran oldukça yüksek bir orandır. İç kontrolde görevlerin ayrılığı ilkesi açısından tahsilât ve ödemelerin gerçekleştirilen kişilerin aynı zamanda muhasebe kaydı yapma ve evrak onaylama yetkisinin bulunması bir risk oluşturmaktadır. Böyle bir uygulama kontrolleri azaltır ve hileli işlemlerin oluşması için ortam hazırlar.

Tablo 19: İç Kontrolün Etkin Çalışmasını Engelleyen Unsurların Önem Derecesi

Unsurlar	Sayı (n)	Yüzde (%)
İdarenin ilgisizliği	13	36,1
Çalışan sayısının yetersiz olması	11	30,6
Çalışanların iç kontrolün önemine inanmaması	5	13,9
Daire Başkanlığındaki rutin işlerin yoğunluğu	4	11,1
Çalışanların bu konudaki eğitiminin yetersiz olması	3	8,3
Toplam	36	100,0

Burada idarenin ilgisizliğinin oranının yüksek çıkması, idarelerin üst yöneticilerinin iç kontrol sistemine ilişkin rol ve sorumluluklarını tam anlamıyla yerine getiremedikleri görüşünün hâkim olduğunu göstermektedir. İdarenin ilgisizliğinin yüksek çıkması aslında bir anlamda iç kontrol sisteminin kurulmasında sorumlu olanların tanımlanmasını gerektirir. İdarelerde iç kontrol sisteminin sorumluları üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birim yöneticisi, muhasebe yetkilisi ve iç denetçilerdir. Yani Strateji Geliştirme birim yöneticileri, kendileri de dâhil olmak üzere, iç kontrol sisteminin oluşturulmasında sorumluluğu bulunan tüm aktörlerin bu konudaki ilgisizliğinin iç kontrol sistemin kurulması ve uygulanmasında en büyük engel olarak görmüşlerdir. İkinci önemli unsur olarak da çalışan sayısının yetersiz olması görülmektedir. Ancak çalışan sayısının yetersiz olması sebebiyle iç kontrol sisteminin kurulamaması veya gerektiği gibi çalıştırılmaması gerekli yönetim bilgi sistemlerinin oluşturulması ile çözülebilecek bir sorundur. Çalışanların iç kontrolün önemine inanmaması iç kontrolün etkin çalışmasını engelleyen en önemli üçüncü unsur olarak karşımıza çıkmakta olup, diğer unsurlara nazaran daha düşük oran-

da daire başkanı tarafından tercih edilen bir yanıt olmuştur. Daire başkanlığındaki rutin işlerin yoğunluğu da daire başkanlarının büyük bölümü tarafından önemli görülmemiş ve dördüncü sırada yer almıştır. Çalışanların eğitiminin yetersiz olması ise, iç kontrolün etkin çalışmasını engelleyen unsurlar içinde daire başkanlarının en az önem verdikleri bir unsur olarak görülmektedir.

6. SONUÇ

Türkiye’de kamu mali yönetim sistemine ilişkin ilk önemli düzenleme 1927 yılında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile yapılmıştır. Kamu mali yönetiminin temeli olan bu Kanun bir takım değişikliklerle 2003 yılına kadar uygulamada kalmıştır. Ancak, yaklaşık 80 yıllık bu süre zarfında dünyadaki kamu mali yönetimi ve denetim sistemlerinde önemli değişimler meydana gelmiştir. Bu değişimler Türkiye’yi de etkisi altına almış ve ülkemizde kamu idarelerinde, varlıkların korunması, yolsuzlukların ve hataların önlenmesi, kayıtların ve finansal raporların doğruluğu, yönetim politikalarına uyumun sağlanması için yapılması gereken düzenlemeler iç kontrol sisteminin önemini arttırmıştır. Ülkemizde kamu idarelerinde uluslararası standartlarda iç kontrol sistemi kurulması amacıyla

10.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiştir. 2003 yılı sonlarında kabul edilmesine rağmen Kanunun tamamen uygulanmasına 2006 yılı başında başlanmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu içinde; mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, tahakkuk esaslı muhasebe, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme ile iç kontrol ve iç denetim konuları yeni mali yönetim ve kontrol sistemini oluşturan temel unsurlar olarak düzenlenmiş bulunmaktadır.

Özel bütçeli idarelerden olan devlet üniversitelerinde muhasebe birimi olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarında uygulanan iç kontrol sistemin günümüzdeki mevcut durumunun ve etkinliğinin araştırıldığı bu çalışmada şu sonuçlara ulaşılmıştır;

Üniversitelerin muhasebe sonuçlarını aylık ve üç aylık dönemlerde kamuoyuyla paylaşma oranlarına bakıldığında, %81,1'i muhasebe sonuçlarının dönemsel olarak yayınlanmadığını belirtmişlerdir. Bu oran etkin bir iç kontrol sisteminden beklenen, kaynakların kullanılmasında saydamlık ve hesap verilebilirlik unsurlarının etkin bir şekilde çalışmadığını göstermektedir.

Ön mali kontrolü yönetmeliğin altında bir tutar belirleyerek gerçekleştiren üniversitelerin oranının yüksek olması, üniversitelerin iç kontrolün unsuru olan ön mali kontrol işlemleri üzerinde yoğunlaştıklarını akla getirmektedir. Ayrıca ön mali kontrolün üniversitelerin büyük çoğunluğu tarafından sözleşme yapılmadan önce gerçekleştirilmesi, ön mali kontrolün daha çok mevzuata uygunluğu sağlamaya yönelik ve şekli kontroller olarak oluşturulduğunu ve işlem sürecinin son adımlarına yerleştirilmesi nedeniyle kontrol mekanizmalarının etkin bir şekilde uygulanmadığını göstermektedir.

Muhasebe birimlerinin ödeme emirlerinin ödeme gün sayısı konusunda ve gelir tahsilâtlarının vadesinde tahsil edilmesi hususunda etkin bir iç kontrol sistemi oluşturdukları sonucuna varılmıştır.

Muhasebe birimlerinin yaklaşık üçte birinin iç kontrol eylem planlarındaki işlemlerin hiçbirini gerçekleştirmemesi ve tüm muhasebe birimlerinin ortalaması alındığında iç kontrol eylem planında tamamlanan işlemlerin planlananların ancak %42,2'si olması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması açısından olumsuz bir durum sergilemektedir.

Muhasebe birimlerinin, kasadaki değerlerin sayılma sıklığı konusunda etkin olmakla birlikte, diğer fiziki kontrollerden olan muhasebe yetkilisi mutemetlerinin işlemlerinin kontrol edilmesi hususunda etkin bir iç kontrol sistemi kuramadıkları tespit edilmiştir. Vezne sorumlularına yüklenmiş birden fazla sorumluluğun olduğu ve bu durumun görevler ayrılığı ile bağdaşmadığı görülmüştür.

Muhasebe birimleri, iç kontrol sisteminin etkin çalışmasını engelleyen en önemli husus olarak idarenin ilgisizliğini görmekte-dirler. Hâlbuki idarelerde iç kontrol sisteminin oluşturulması ve yürütülmesinde kilit rol idarenin üst yöneticisine verilmiştir. Bu durum idarelerde iç kontrol sisteminin kurulmasında üst yöneticilerin işi sahiplenmediklerini ve gereken önemi göstermediklerini ortaya koymaktadır.

Çalışmanın ulaştığı bulgular incelenirken 5018 sayılı Kanunun henüz yedi seneden beri yürürlükte olduğu ve bu kadar kısa bir süre içerisinde geleneksel alışkanlıklar ve klasik yönetim yapılarının yıkılarak yeni bir sistemin oluşturulmasının zorluğu dikkate alınmalıdır. Bu zorluğa rağmen üniversitelerdeki muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemlerini kurma ve yürütme hususunda iyi niyetli bir gayret içinde oldukları söylene-

bilir. Ancak gelinen noktada muhasebe birimlerinin tatmin edici bir düzeyde olduklarını söylemek de çok zordur. Muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemi ile ilgili uygulamalarının ince-

lendiği bu çalışmada, birimlerin bazı uygulamaların gerçekleştirilmesi açısından etkin konumda oldukları, bazılarını ise henüz hiç gerçekleştiremedikleri görülmüştür.

KAYNAKÇA

- Aksoy, Mehmet, **Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2008.
- Arcagök, Sait ve Ertan Erüz, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, Eylül, 2006.
- Çolak, H. Bayram, “5018 sayılı Kanunun Öngördüğü Harcama Süreci, Görevliler ile Görev Alanların Yetki ve Sorumlulukları”, İçinde **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Editör: Erkan Karaarslan, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006.
- Tümer, Sumru, **Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları**, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayını, Ankara, 2010.
- Ağdeniz, Serkan, “5018 Sayılı Kanuna Göre Harcama Sürecinde Yer Alan Görevliler ve Bunların Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirme”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 9, Sayı 33 (Temmuz-Eylül), s. 79-85, 2006.
- Candan, Ekrem, “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**, Sayı 38 (Mayıs – Haziran), s. 1-23, 2006.
- Ertem, Olcay, “Harcama Yetkilisi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 8, Sayı 32 (Nisan-Haziran), s. 125-133, 2006.
- Kızılkaya, Eyüp, “5018 sayılı Kanuna Göre Muhasebe Hizmeti, Muhasebe Yetkilisi ve Muhasebe Birimi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 8, Sayı 31 (Ocak-Mart), s. 13-29, 2006.
- Saltık, Nihal, **İç Kontrol Standartları**, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Uzman Raporu, Ankara, 2007.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, 10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete.
- Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi ve Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**, 04.07.2009 Tarih ve 27278 Sayılı Resmi Gazete.
- Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**, 13.02.2006 Tarih ve 26084 Sayılı Resmi Gazete.