

**KAMU İDARELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASI VE
YÜRÜTÜLMESİ: İKİ FARKLI DEVLET ÜNİVERSİTESİNDE
KARŞILAŞTIRMA**

Jale SAĞLAR*
Erdem KÜRKLÜ**

ÖZET

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve buna bağlı olarak çıkarılan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması zorunlu hale gelmiştir. Üniversiteler de bu kapsamda iç kontrol sisteminin kurulması gereken kamu kuruluşlarından biridir. 2006 Tarih 2006/10654 No'lu "İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" adlı bakanlar kurulu kararının 10. Maddesinde; İç Denetçilerin iç denetim faaliyetlerini denetim rehberi aracılığıyla, kalite güvence ve geliştirme programına göre yılda bir defa inceleyeceği hükmüne yer verilmiştir. Ancak, iç denetçilerin sistemi nasıl denetleyeceği konusunda bir değerlendirme yönteminden bahsedilmemektedir. Bu çalışmanın temel amacı , bağımsız denetçilerin finansal tablo denetim sürecinde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi varsa eksikliklerinin tespiti amacıyla kullandığı iç kontrol değerlendirme yöntemlerinden biri olan "soru kağıdı yöntemi"ni kullanarak seçilen iki farklı devlet üniversitesinin iç kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde kurulup kurulmadığını tespit etmektir. Çalışmada, 41 yıllık bir geçmişe sahip bir üniversite ile kurumsallaşma sürecini henüz tamamlamamış olduğu düşünülen 7 yıllık bir geçmişe sahip olan daha yeni bir üniversitenin iç kontrol sistemi soru kağıdı yöntemiyle incelenerek aralarındaki farklılıklar belirlenmiştir. Araştırma sonucunda, kuruluş yılı daha eskiye dayanan üniversitenin ilgili fakültesindeki iç kontrol sistemi bileşenlerinin daha etkin çıktığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, Kamu İdaresi, Soru Kağıdı Yöntemi.

**THE ESTABLISHMENT AND EXECUTION OF INTERNAL CONTROL
SYSTEM IN PUBLIC ADMINISTRATION: COMPARISON OF DIFFERENT
TWO STATE UNIVERSITY**

ABSTRACT

According to 5018 Public Financial Management and Control Law and Communiqué on Internal Control Standards the internal control system has to be establish in the public administration. In this context, universities are one of the public institutions needed to establish the internal control system. Regulation on Working Procedures and Principles of Internal Auditors in Article 10; Internal Auditors are given to the provision of internal audit activities will be examined by the quality assurance and improvement

* Yrd.Doç.Dr., Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler, İşletme,
jsaglar@mail.cu.edu.tr

** Arş. Gör. erdemkurklu@osmaniye.edu.tr

program once a year. However, there is no mention of an assesment methods how to evaluate the internal control system for internal auditors. This study aims to identify the internal control systems of the two state universities with the questionnaire method. The old university (41 years old) and the non-institutional new university (7 years old) was chosen in this study. Thus, determine the differences between the two universities with questionnaire method. As a result, it was found that the oldest university in the faculty of the internal control system components get more powerful.

Keywords: Internal Control, Public Agency, Questionnaire Method.

Giriş

İşletmelerin amaçlarına sağlıklı bir biçimde ulaşmasını sağlayan politika ve prosedürler dizisine “*kontroller*” adı verilmektedir. Bu kontrollerden oluşan bütüne ise “*iç kontrol*” denilmektedir (Alagöz, 2008, s.99). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve buna bağlı olarak çıkarılan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması zorunlu hale gelmiştir (Candan, 2009, s.2). Bu gelişme, kamu iç kontrol standartlarının belirlenmesi ve hesap verebilirliğin etkin bir şekilde yerine getirilmesinin sağlanması yolunda atılan önemli adımlardan biri olarak kabul edilebilir. Bu standartlarla, kamu kurumlarının iç kontrol sistemlerini oluşturması, izlemesi ve değerlendirmesi beklenmekte ve dikkate alınmaları gereken temel yönetim kuralları ile birlikte tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması amaçlanmaktadır (Sümer, 2010, s.71). Üniversitelerin de birer kamu idaresi olmaları, bünyelerinde iç denetim birimi barındırmaları ve yürütülen faaliyetlerin belirlenen standartlara uyumunu sağlamak üzere eylem planı oluşturma yükümlülükleri nedeniyle iç kontrol sistemlerini güncel ve işler tutmaları gerekmektedir.

Tebliğde COSO (the Committee on Sponsoring Organizations) tarafından belirlenen iç kontrol sisteminin birbirine entegre beş unsuru ve bu unsurlara bağlı 72 standart belirlenmiştir. İç kontrol sisteminin oluştuğu beş bileşen; Kontrol Ortamı, Risk Değerleme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi – İletişim ve İzleme unsurlarıdır.

- Kontrol ortamı; iç kontrolün diğer bileşenlerine temel oluşturan, iç kontrolün disiplinini ve sistematliğini sağlayan, organizasyonun faaliyetlerini, kararlarını, yaygın bir şekilde etkileyen ve iç kontrol sisteminin tamamı için altyapı sağlayan bir bileşendir (Dinapoli, 2007, s.9; Ramos, 2004, s.29).
- Risk değerlemesi ise değişen koşulları, fırsatları, riskleri tespit ve analiz edip, muhtemel riskleri göğüslemek üzere iç kontrolde değişiklik yapmayı ifade etmektedir (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.22).
- Kontrol faaliyetleri, yönetim ve yönetim kurulu tarafından oluşturulan politika ve prosedürlerden oluşmaktadır (Hallock, 2007, s.8). Bu noktada politika; nelerin yapılması gerektiğinin belirlenmesi olarak, prosedür ise belirlenen bu politikaların hayata geçirilmesi olarak tanımlanmaktadır.
- Bilgi ve iletişim akışını sağlayarak birbiriyle bağlantılar kurma görevi ise bilgi-iletişim bileşeninin vazifesidir.
- Yürütülen tüm bu sürecin izlenmesi ve gerekli değişikliklerin yapılması da en tepede yer alan izleme bileşeni ile sağlanmaktadır.

2006 Tarih 2006/10654 No’lu “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” adlı bakanlar kurulu kararının 10. Maddesinde; İç Denetçilerin iç denetim faaliyetlerini denetim rehberi aracılığıyla, kalite güvence ve geliştirme programına göre yılda bir defa inceleyeceği hükmüne yer verilmiştir(Resmî Gazete, 12.07.2006, Sayı:26226/10). Ancak, iç denetçilerin sistemi nasıl denetleyeceği konusunda bir değerlendirme yönteminden bahsedilmemektedir. Bu eksiklik çalışmanın temelini oluşturmaktadır. Çünkü bu eksikliğin bağımsız denetim kapsamında iç kontrol sisteminin incelenmesi sürecinde kullanılan yöntemlerle giderilebileceği düşünülmektedir. Bağımsız denetçiler, işletmelerin tüm bu bileşenlerden oluşan iç kontrol yapısı hakkında elde ettiği bilgiyi belgelemek amacıyla üç yöntem kullanmaktadır. Bunlar: Akış Şemaları, Not Alma ve İç Kontrol Soru Kağıdı (Anket) yöntemidir (Whittington ve Pany, 2006, s.238).

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi için bu yöntemlerin hepsi birlikte kullanılabilirliği gibi sadece biri de kullanılabilir. Çalışmada, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde en çok kullanılan yöntem olan soru kağıdı yöntemi kullanılmıştır. Soru kağıdı yöntemi, organizasyonun iç kontrol yapısına ilişkin sorulacak soruların önceden hazırlanarak sorulması ve yöneltilen sorulara yanıt alınması işlemlerinden oluşmaktadır (Bozkurt, 2010, s.143). Soru Kağıdı yönteminde bağımsız denetçi, iç kontrol sistemi hakkında bir dizi soru hazırlar ve kontrol edeceği her unsur için ayrı soru formu düzenler. Sorular genellikle “evet” ya da “hayır” cevabı alınacak şekilde düzenlenir (Kepekçi, 1998, s.79). Alınan yanıtlara göre sistemin zayıf ve/veya güçlü yönleri belirlenmeye çalışılır. İç kontrol sistemi ile ilgili bilgi toplamada soru kağıdında bulunan sorular, işletmenin ilgili personeline sorulur ve alınacak “evet” cevapları iç kontrol yapısında güçlülüğü “hayır” cevabı ise iç kontroldeki zayıflığı gösterecek şekilde düzenlenir (Kepekçi, 1998, s.79). Ayrıca, bazı durumlarda açıklama bölümü eklenerek sorunun cevabına ek açıklamalar yapılır (Kaval, 2008, s.141). Bu yöntemin, kamu kurumlarında eylem planı çerçevesinde kurulması gereken iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde kurulup kurulmadığı ve eksikliklerin hangi alanlarda olduğunun belirlenmesinde etkili olacağı düşünülmektedir. Bu doğrultuda çalışmada; kurumsal bir yapıya sahip 41 yıllık tecrübesi bulunan bir üniversite ile 7 yıllık tecrübesi bulunan bir üniversitedeki iç kontrol sistemlerindeki zayıf yönler soru kağıdı yöntemi ile tespit edilmiş ve durum analizi yapılmıştır.

Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, kamu idaresi kapsamındaki iki farklı Devlet üniversitesinin iç kontrol sistemi bileşenlerinin (kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) uygun şekilde kurulup kurulmadığını bağımsız denetim kapsamında kullanılan soru kağıdı (anket) yöntemiyle tespit etmektir. Araştırma ile kurumsal bir kimliğe sahip köklü üniversitelerde iç kontrol sisteminin daha güçlü kurulmuş olduğu düşüncesiyle köklü bir üniversite ile yeni kurulan bir üniversitenin iç kontrol sistemlerinin güçlü ve zayıf yönlerini soru kağıdı yöntemi ile tespit etmek ve karşılaştırarak aralarındaki temel farklılıkları belirlemek amaçlanmıştır.

Araştırmanın Kapsamı ve Veri Toplama Yöntemi

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde, kamu idarelerindeki iç kontrol sisteminin standartlara uyumunu sağlamak üzere bağımsız denetim faaliyetlerinde belirtildiği gibi bir değerlendirme sürecinin yer almaması ve kamu idarelerindeki iç kontrol sisteminin bağımsız denetim tekniği ile değerlendirmesi hususunda bir hükmün bulunmaması, çalışma açısından problem olarak algılanmıştır. Bu problem çerçevesinde, çalışma için gereksinim duyulan veriler biri 41 yıllık tecrübeye sahip köklü bir üniversite diğeri 7 yıllık bir geçmişi bulunan nispeten daha yeni iki farklı Devlet Üniversitesinden elde edilmiştir. Çalışmanın bundan sonraki kısımlarında 41 yıllık tecrübeye sahip olan üniversiteye A Üniversitesi 7 yıllık tecrübeye sahip olan üniversiteye B Üniversitesi denilecektir.

A ve B Üniversitesinden yapı ve içerik olarak benzerlik gösteren birer fakülte seçilmiştir. Bu fakültelerin sahip olduğu iç kontrol sisteminin işleyiş mekanizması gözlemlenmiş, idari ve akademik olarak sorumlular tespit edilmiş, bu kişilerin yerine getirmekle mükellef olduğu sorumlulukları belirlenmiştir. Son olarak da, iç kontrol sisteminin etkinliğinin tespitine yönelik bağımsız denetçilerin kullanmış olduğu soru kağıdı yöntemi kullanılarak ilgili üniversitelerin mevcut iç kontrol uygulamalarında ortaya koydukları farklılık ve benzerliklerin karşılaştırılması yapılmıştır. Yöneltilen sorular, soru kağıdı yöntemine uygun olarak hazırlanarak, fakültede yer alan birimlerin yapmış olduğu iş ve işlemleri kapsayıcı nitelikte hazırlanmıştır. Cevaplayıcılara soru kağıdı yöntemine uygun olarak “evet” veya “hayır” cevabı verilebilecek şekilde sorulmuştur. Ayrıca soru kağıdına açıklama sütunu eklenmiş ve cevaplayıcılardan “Hayır” cevabı verilen sorularla ilgili açıklama istenmiştir.

Çalışma kapsamına dahil edilen fakültedeki birimler aşağıda listelenmiştir:

- Dekanlık
- Fakülte Sekreterliği
- Bölüm Başkanlığı
- Ayniyat Bürosu
- Tahakkuk Bürosu
- Satınalma Bürosu
- Özlük İşleri
- Ambar/Depo
- Bölüm Sekreterliği

Bu birimler için oluşturulan sorular, iç kontrol sisteminin bileşenleri olan; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirmeye yönelik, her birim için ayrı ayrı, görgül ve nitel değerlendirme yöntemi esas alınarak, fakültelerin sorumlu birimleri tarafından cevaplandırılmıştır. Birimlerin faaliyetlerinin kapsamı dikkate alınarak sorular birime özel olarak hazırlanmıştır. Bu nedenle iç kontrol sistemini oluşturan beş bileşenin beşini de içeren sorular yöneltilmemiş sadece kendi görev kapsamlarına giren bileşenlerle ilgili sorular yöneltilmiştir.

Araştırmanın Kısıtları

Soru Kağıdı yöntemi araştırma konuları kapsamında değerlendirilen bir anket yöntemi değildir. Bağımsız denetim kapsamında bağımsız denetçilerin iç kontrol sisteminin incelenmesi aşamasında kullandıkları bir bilgi toplama tekniğidir. Sorulara verilen cevapların güvenilirliğinin artırılması için cevaplar birim yöneticileri ile yapılan yüz yüze görüşmelerle alınmış ve verilen cevapları teyit açısından sorularla ilgili açıklamalar istenmiştir. Ancak yöntem yine de anket yönteminin taşıdığı risklerin bir kısmını taşımaktadır. Çalışma 2014 yılının başında yapıldığından çalışmanın yapıldığı Üniversitelerin şu anki durumunu yansıtmamaktadır.

7 yıllık geçmişe sahip olan üniversitede fakülteler açısından bir eylem planı hazırlanmamıştır. Ancak bu durum, Üniversitenin iç kontrol sisteminin kurulması ve yürütülmesi ile ilgili sorumluluğunu kaldırmamaktadır.

Fakültelerde bölüm başkanlığı haricindeki tüm birimler tek bir birim ve birim yöneticisinden oluşmaktadır. Bölüm başkanlıkları ise birden fazla olduğundan, fakültede belirli bir ağırlığa sahip olan tek bir bölüm seçilmiştir.

Elde Edilen Bulgular

İç kontrol soru kağıdı içerisinde sunulan sorular belirlenen birimler için özel hazırlanmıştır. Bu nedenle her birime farklı sayıda ve içerikte toplam 185 soru yöneltilmiştir. Tablo 1’de her iki üniversitede de iç kontrol sisteminin beş unsuruna göre birimlere sorulan soru sayılarının birimlere göre dağılımı verilmektedir.

Tablo.1 Birimlere Sorulan Soru Sayıları

Birimler	Bileşenler	Kontrol Ortamı	Risk Değerleme	Kontrol Faaliyetleri	Bilgi-İletişim	İzleme	Toplam
Dekanlık		19	7	8	13	4	51
Fakülte Sekreterliği		16	4	14	11	---	45
Bölüm Başkanlığı		9	6	7	4	2	28
Ayniyat Bürosu		---	---	9	2	---	11
Tahakkuk Bürosu		---	---	12	---	---	12
Satın Alma Bürosu		---	---	7	4	---	11
Özlük İşleri		---	---	4	3	---	7
Ambar-Depo		---	---	6	4	---	10
Bölüm Sekreterliği		---	---	6	4	---	10

Fakülte içerisinde iç kontrol sisteminin kurulmasından Üniversite Rektörlüğü, sistemin izlenmesinden ise Rektörlüğe bağlı olarak faaliyet gösteren ve Rektörlük makamı adına hareket eden Üniversite İç Denetim Birimi sorumludur. Ancak bu temel sorumlulukla beraber Fakülte, Enstitü, Yüksekokul ve Uygulama Merkezlerinin yönetici ve harcama yetkilisi olması sebebiyle Dekanlık’a ve alt birim olarak bölüm başkanlığına da faaliyetleri kapsamında izleme ile ilgili sorular sorulmuştur. Kontrol ortamının sağlanmasından Dekanlık, Fakülte Sekreterliği ve Bölüm Başkanlığı sorumlu olduğundan diğer birimlere kontrol ortamı ve risk değerlendirme ile ilgili sorular sorulmamıştır.

Sorulara verilen cevaplardan hareketle soru kağıdı yönteminin temel dayanağı olarak “evet” cevapları birimin güçlü yanlarını “hayır” cevapları ise birimin zayıf yanlarını göstermektedir. Bu doğrultuda Tablo 2’de sorulara verilen cevapların Evet/Hayır dağılımları iki Üniversite karşılaştırması ile birlikte gösterilmektedir.

Tablo.2 Sorulara Verilen Cevapların Evet/Hayır Dağılımı

	A ÜNİVERSİTESİ		B ÜNİVERSİTESİ	
	EVET	HAYIR	EVET	HAYIR
DEKANLIK				
Kontrol Ortamı	11	8	7	12
Risk Değerleme	2	5	1	6
Kontrol Faaliyetleri	3	5	4	4
Bilgi-İletişim	6	7	3	10
İzleme	3	1	1	3
FAKÜLTE SEKRETERLİĞİ				
Kontrol Ortamı	7	9	8	8
Risk Değerleme	1	3	1	3
Kontrol Faaliyetleri	10	4	6	8
Bilgi-İletişim	7	4	3	8
BÖLÜM BAŞKANLIĞI				
Kontrol Ortamı	7	2	4	5
Risk Değerleme	3	3	1	5
Kontrol Faaliyetleri	3	4	1	6
Bilgi-İletişim	2	2	2	2
İzleme	2	---	2	---
AYNIYAT BÜROSU				
Kontrol Faaliyetleri	7	2	4	5
Bilgi-İletişim	2	---	2	---
TAHAKKUK BÜROSU				
Kontrol Faaliyetleri	8	4	8	4
SATIN ALMA BÜROSU				
Kontrol Faaliyetleri	4	3	3	4
Bilgi-İletişim	4	---	4	---
ÖZLÜK İŞLERİ				
Kontrol Faaliyetleri	3	1	2	2
Bilgi-İletişim	3	---	3	---
AMBAR-DEPO				
Kontrol Faaliyetleri	4	2	3	3
Bilgi-İletişim	4	---	3	1
BÖLÜM SEKRETERLİĞİ				
Kontrol Faaliyetleri	6	---	4	2
Bilgi-İletişim	4	---	3	1
TOPLAM	116	69	83	102

Tablo 2’de yer alan ve kurumun zayıf yönleri olarak kabul edilen “Hayır” cevabı verilen faaliyetler eylem planına göre tamamlanması gereken ancak halen tamamlanmamış kısımlar olarak kabul edilmiştir. Buna göre A üniversitesi ile B üniversitesi arasında “Evet” “Hayır” cevaplarının dağılımı ile ilgili farklılıklar bulunduğu A üniversitesinde “Evet” cevapları fazla iken B üniversitesinde “Hayır”

cevaplarının fazla olduğu görünmektedir. Bu farklılıkların iç kontrol sisteminde yer alan 5 bileşene göre yüzdesel dağılımları Tablo 3'te gözlenmektedir.

Tablo.3 Cevapların İç Kontrol Sistemi Bileşenlerine Göre Dağılımı

İÇ KONTROL SİSTEMİ BİLEŞENLERİ	41 YILLIK ÜNİVERSİTE		7 YILLIK ÜNİVERSİTE	
	Evet	Hayır	Evet	Hayır
Kontrol Ortamı	%57 >	%43	%43 <	%57
Risk Değerlendirme	%36 <	%64	%17 <	%83
Kontrol Faaliyetleri	%66 >	%34	%47 <	%53
Bilgi ve İletişim	%72 >	%28	%51 >	%49
İzleme	%84 >	%16	%50 =	%50

B Üniversitesinde iç denetim biriminin henüz oluşturulmaması ve eylem planlarının da olmaması “hayır” cevaplarının fazla olmasının temel sebebi olarak görünmektedir. Ancak birim sayısındaki azlık ve kurumsal üniversitelere göre yapılan tüm işlemlerin Rektörlük öngörüsü ile yapıldığı gerçeği bu işlemlerin daha etkin olması gerektiği izlenimini yaratmaktadır. Buna rağmen B üniversitesinde A üniversitesine nazaran kontrol ortamı ve kontrol faaliyetlerinde zayıf noktaların daha yoğun olduğu gözlenmektedir. Bu durum, sistemin etkin çalışmasını sağlayacak kontrol ortamının henüz oluşturulmadığı ve kontrol faaliyetlerinin de etkin olarak yerine getirilmediğini göstermektedir. A üniversitesinde de kontrol faaliyetlerinin kabul edilebilir bir düzeyde olmadığı açıktır.

Ancak, her iki üniversitede de risk değerlendirme ile ilgili güçlü bir yapı olmadığı anlaşılmaktadır. Bu durum iç kontrol sistemi ile ilgili olumsuz bir durumla karşılaşıldığında sistemin değişikliklere göre hemen şekillenebilecek esnek bir yapıda olmadığını göstermektedir. Bu sonuç, her iki üniversitede de sistemin daha kırılğan olduğunu göstermektedir.

Her iki üniversitede de verilen cevaplar arasında uyum olmadığı, diğer bir ifade ile bir taraf “evet” cevabı verirken diğer tarafın “hayır” cevabı verdiği sorular karşılaştırılmış ve B üniversitesinin farklı verdiği cevaplar Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo.4B Üniversitesinin Farklı Verdiği Cevapların Dağılımı

	Farklı Cevapların Dağılımı		Farklı olarak “Evet” cevaplarının verildiği bileşen
	Evet	Hayır	
Dekanlık	1	10	Kontrol Faaliyetleri
Fakülte Sekreterliği	3	10	Kontrol Ortamı Kontrol Faaliyetleri
Bölüm Başkanlığı	---	7	
Ayniyat Bürosu	---	3	
Tahakkuk Bürosu	1	1	Kontrol Faaliyetleri
Satınalma Bürosu	1	2	Kontrol Faaliyetleri
Özlük İşleri	---	1	
Ambar-Depo	1	3	Kontrol Faaliyetleri
Bölüm Sekreterliği	---	3	

Tablo 4 incelendiğinde B üniversitesinin özellikle kontrol faaliyetlerinin yerine getirmesinde A üniversitesine göre üstünlükleri olduğu anlaşılmaktadır. Bu durum, B

Üniversitesinde az personel olması sebebi ile koordinasyonun daha rahat sağlanmasından ya da yaptırımlarının daha etkin olmasından kaynaklanabileceği düşünülmektedir. Her iki üniversite açısından zayıf noktaların hangi kısımlarda yoğunlaştığı ise Tablo 5'te açıklanmaktadır

Tablo.5 Sistemin Üniversitelere Göre Zayıf Noktaları

	A ÜNİVERSİTESİ	B ÜNİVERSİTESİ	EK AÇIKLAMA
DEKANLIK			
Kontrol Ortamı	<ul style="list-style-type: none">• Sistemle ilgili bilgi ve/veya hizmet içi eğitim yok• Yazılı etik kurallar yok (haberdar değil)• İş akış şeması yok• Performans değerlendirmesi yapılmıyor• Ödüllendirme yok• Personele bilgi akışı yok	<ul style="list-style-type: none">• Sistemle ilgili bilgi ve/veya hizmet içi eğitim yok• Eylem planı yok• Yazılı etik kurallar yok• Etik dışı fillerde cezai yaptırım yok• İş akış şeması yok• Performans değerlendirmesi yapılmıyor• Ödüllendirme yok• Personele bilgi akışı yok• Yetki devri ile ilgili yazılı açıklama yok	
Risk Değerleme	<ul style="list-style-type: none">• Stratejik planlarda periyodik güncellenme yok• Performans programları ile ilgili çalışma ekipleri yok, alt birimlerin katılımı yok• Bütçe oluşumunda stratejik plan dikkate alınmıyor• Birim faaliyet raporları web sayfasında yayınlanmıyor	<ul style="list-style-type: none">• Stratejik planlarda periyodik güncellenme yok• Stratejik plana uyumu yok• Performans programları ile ilgili çalışma ekipleri yok, alt birimlerin katılımı yok• Bütçe oluşumunda stratejik plan dikkate alınmıyor• Birim faaliyet raporları web sayfasında yayınlanmıyor	

Tablo.5'in Devamı

Kontrol Ortamı	<ul style="list-style-type: none">• Gerektiğinde yedek personel yok• Hizmet içi rotasyon yok• Fakülte içi nakil işlemlerinde inceleme ve değerlendirme yok	<ul style="list-style-type: none">• Görev suistimalinde cezai yaptırım yok• Kaynakların kişisel kullanımına yönelik önlem yok• Kaynak israfı ile ilgili personele bilgi verilmiyor• Yazılı iş emirleri yok• Dokümanlarda mevzuata göre güncelleme yok• Hizmet içi rotasyon yok• Fakülte içi nakil işlemlerinde inceleme ve değerlendirme yok	B üniversitesinde ek olarak: Gerektiğinde yedek personel var. Fakülte içi nakil işlemleri takip ediliyor ve muvafakat gerekiyor.
Bilgi-İletişim	<ul style="list-style-type: none">• Personele açık bilgi sistemleri yok• Mevzuata uygun kayıt ve dosyalama sistemi yok• Bilgi güvenilirliği için arşivde yeterli personel yok• İhbar edeni korumaya yönelik önlemler yok	<ul style="list-style-type: none">• Personele açık bilgi sistemleri yok• Elektronik doküman yönetim sistemi yok• Gizlilik içeren bilgi ve belgelerde koruma yok• Kayıt ve dosyalama sistemi mevzuat hükümlerine uygun değil• Arşivlemede eğitimli personel yok• Bilgi güvenilirliği için arşivde yeterli personel yok• Hata ve yolsuzlukların bildirimini ile ilgili yazılı prosedür yok• İhbar edeni korumaya yönelik önlemler yok	
BÖLÜM BAŞKANLIĞI			
Kontrol Ortamı	<ul style="list-style-type: none">• İç kontrol sistemini tanıtıma yönelik eğitim yok• Bölüme yönelik yazılı misyon yok	<ul style="list-style-type: none">• İç kontrol sistemini tanıtıma yönelik eğitim yok• Bölüme yönelik yazılı misyon yok• Bölüm akademik kuruluna tüm öğretim üyelerinin katılımı sağlanmıyor• Kurul toplantıları periyodik yapılmıyor• Yetki devri yok	
Risk Değerleme	<ul style="list-style-type: none">• Stratejik planda riskler belirli değil• Hedeflerin ölçümünde kriter yok• Risklerin önlenmesine yönelik faaliyetler yok	<ul style="list-style-type: none">• Bölüm faaliyetleri stratejik plan doğrultusunda değil• Stratejik planda riskler belirli değil• Hedeflerin belirlenmesinde bilimsel veriler kullanılmıyor• Hedeflerin ölçümünde kriter yok• Risklerin önlenmesine yönelik faaliyetler yok	

Tablo.5'in Devamı

Kontrol Faaliyetleri	<ul style="list-style-type: none">• Stratejik plana yönelik risklerin etkisini azaltıcı faaliyetler yok• Faaliyetlerin sürekliliğinin sağlanması için yeterli personel ve kontrol önlemi yok• Vekillerin görevlendirmesi mevzuata uygun olarak yapılmıyor	<ul style="list-style-type: none">• Stratejik plana yönelik risklerin etkisini azaltıcı faaliyetler yok• Faaliyet süreci ile ilgili yazılı prosedürler yok• Görevlerin ayrılığı ilkesi yok• Faaliyetlerin sürekliliğinin sağlanması için yeterli personel ve kontrol önlemi yok• Vekillerin görevlendirmesi mevzuata uygun olarak yapılmıyor	
Bilgi-İletişim	<ul style="list-style-type: none">• Amaç, hedef ve yükümlülükler yayımlanmıyor• Faaliyetlerin izlenmesi için raporlama sistemi yok	<ul style="list-style-type: none">• Amaç, hedef ve yükümlülükler yayımlanmıyor• Faaliyetlerin izlenmesi için raporlama sistemi yok	
AYNİYAT BÜROSU			
Kontrol Faaliyetleri	<ul style="list-style-type: none">• Tüketim malzemelerinin ihtiyaca göre dağılımını belirleyen cetveller yok• Demirbaşlara sistematik kod numaraları verilmiyor	<ul style="list-style-type: none">• Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi ile ilgili eğitim alınmamış• Tüketim malzemelerinin ihtiyaca göre dağılımını belirleyen cetvelleri yok• Demirbaşlara sistematik kod numaraları verilmiyor• Zimmetleyen zarar gören demirbaş için rayiç üzerinden ücret talep edilmiyor• Tüketim malzemeleri belirli periyodlarla strateji daire başkanlığına bildirilmiyor	
TAHAKKUK BÜROSU			
Kontrol Faaliyetleri	<ul style="list-style-type: none">• Aile yardımı için onaylı evrak istenmiyor• Mal Bildirim beyanları 01-15 Ocak tarihleri arasında alınmıyor• Şehir dışından gelen görevlilere ekstra katsayı uygulaması yapılmıyor• Yolluklarda Taksi ücreti hesaplanmıyor	<ul style="list-style-type: none">• Aile yardımı için onaylı evrak istenmiyor• Mal Bildirim beyanları 01-15 Ocak tarihleri arasında alınmıyor• Yurt dışı yolluklarında faturaların tercümesi istenmiyor• Yolluklarda Taksi ücreti hesaplanmıyor	B üniversitesinde ek olarak şehir dışından gelenlere yapılan ödemelerde ekstra katsayı uygulanıyor.

Tablo.5'in Devamı

SATIN ALMA BÜROSU			
Kontrol Faaliyetleri	<ul style="list-style-type: none">• Personele Kamu İhale Mevzuatı ile ilgili eğitim verilmemiş• Alımlar fiyat kırma usulüne göre yapılmıyor• Siparişlerin zamanında teslimi olmadığında ihtar çekilmiyor	<ul style="list-style-type: none">• Alımlar fiyat kırma usulüne göre yapılmıyor• Siparişlerin zamanında teslim edilip edilmediği kontrol edilmiyor• Siparişlerin zamanında teslimi olmadığında ihtar çekilmiyor• Mal alımında kullanacak personelin fikri alınmıyor	B üniversitesinde ek olarak Kamu İhale Mevzuatı ile ilgili eğitim verilmiş.
ÖZLÜK İŞLERİ			
Kontrol Faaliyetleri		<ul style="list-style-type: none">• Özlük bilgileri ile ilgili personel cetveli yok• Mevzuat değişikliklerinde personele bilgi verilmiyor	
AMBAR-DEPO			
Kontrol Faaliyetleri	<ul style="list-style-type: none">• Depodaki malların korunmasına yönelik fiziksel şartlar sağlanmıyor• Demirbaş üzerinde kurum adı ve demirbaş numarası yok	<ul style="list-style-type: none">• Mal sevkiyatında taşıma işinden sorumlu personel yok• Düzenli raf sistemi yok• Demirbaş üzerinde kurum adı ve demirbaş numarası yok	B üniversitesinde ek olarak deponun fiziksel şartları uygun.
Bilgi-İletişim		<ul style="list-style-type: none">• Ambarda oluşan zararlar için tutanak tutulmuyor	
BÖLÜM SEKRETERLİĞİ			
Kontrol Faaliyetleri		<ul style="list-style-type: none">• Öğrencilere yapılan ve süresi dolan duyurular panolardan kaldırılmıyor• Duyurular için kilitli öğrenci ilan panosu yok	
Bilgi-İletişim		<ul style="list-style-type: none">• Öğrencilerle ilgili istatistik tablolara yok	

İç kontrol sisteminin kurulması ile ilgili yasal düzenlemelerin 2006'da yapıldığı düşünüldüğünde Tablo 5'de yer alan eksikliklerin çok fazla olduğu anlaşılmaktadır. Çalışmanın 2014 yılı başında yapıldığı düşünüldüğünde 7 yıllık bir süre geçmesine rağmen eksikliklerin çok fazla olduğu ortadadır. Kuruma ait iç denetçilerin bağımsız denetçiler tarafından kullanılan soru kağıdı yöntemini kullanmaları durumunda eksiklikleri tespit etmeleri ve bu eksiklikleri ortadan kaldırmaları mümkün olacaktır.

Sonuç ve Öneriler

Gerçekleştirilen çalışma kapsamında seçilen iki devlet üniversitesinin birbirine eş düzeyde olan iki fakültesindeki iç kontrol sistemlerinin zayıf noktaları bağımsız denetçilerin kullanmış oldukları iç kontrol soru kağıdı yöntemi kullanılarak tespit

edilmeye çalışılmıştır. Bu üniversiteler 41 yıllık köklü bir üniversiteyle 7 yıllık tecrübeye sahip daha yeni bir devlet üniversitesidir. Elde edilen verilere göre, kurumun üst yöneticileri ve idarecileri teorik anlamda iç kontrol sisteminin işleyişine yeterli özeni göstermeye istekli olmalarına rağmen, uygulamada iç kontrolü düzenli olarak gözden geçirme ve güncelleştirme eğilimine girmedikleri saptanmıştır. Buna ek olarak, sorumlu kişilerin verdikleri cevap yüzdelerine göre; 41 yıllık devlet üniversitesinde çıkan “evet” (güçlü yönler) yanıtı 7 yıllık devlet üniversitesine nazaran daha yüksek oranda çıkmıştır. Ancak bu oran yeterli düzeyde değildir.

Yine, her iki fakülte bünyesinde de iç kontrol değerlendirme grubunun oluşturulmadığı anlaşılmaktadır. Yeni kurulmuş olan üniversitede iç denetim biriminin olmaması sebebiyle iç kontrol sisteminin faaliyet ve işleyişinden Strateji Geliştirme Daire Başkanlığının sorumlu tutulduğu tespit edilmiştir. Diğer üniversitedeki iç kontrol sisteminin işleyişinin ise iç denetim birimi tarafından periyodik olarak değerlendirilmediği, yürütülen iç denetim faaliyetinin genellikle yöneticiler tarafından soruşturma ve cezalandırma amaçlı kullanıldığı, özellikle bu kesimler tarafından denetimin niteliğinin ve yaptırılan işin kalitesinin sorgulanmadığı ve dolayısıyla yapılan denetimlerin yasal zorlamaların gereklerini yerine getirmekten öteye gidemediği belirlenmiştir. Bu bulgulara göre iç kontrol sisteminin her iki üniversitede de sağlıklı bir şekilde işlemesi, tahmin edilen olumsuz sonuçların bertaraf edilmesi ve üniversite kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması için, iç denetim faaliyetlerinin ve uygulanan kontrol yöntemlerinin standartlaştırılması gerekmektedir. Bu anlamda, üst yönetim, idarede durum değerlendirmesi yapan, mevcut iç kontrol uygulamaları ile uyumlaştırılması istenen Kamu İç Kontrol Standartları arasında karşılaştırma yapmaya olanak veren, iç kontrol sisteminin ana ve alt unsurlarını kapsayıcı nitelikte “İç Kontrol Soru Formları hazırlayarak idaredeki her bir birime tatbik etmelidir. Buna ek olarak, üniversitedeki her bir fakültenin kendi içerisinde oluşturacağı iç kontrol eylem planlarının, yine fakülteden seçilecek iç kontrol komisyonlarınca sürekli güncellenerek işlerliliği sağlanmalı ve bu plandaki yazılı prosedürlere riayet etmeyenler hakkında idari yaptırımlar uygulanmalıdır. Ayrıca, iç denetim birimi veya Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı diğer bölümlerden tamamen bağımsız bir şekilde faaliyetlerini sürdürebileceği bir statüye kavuşturulmalı ve bu birimlerin iç kontrol sisteminin hedefleri doğrultusunda bir genel plan ve arızı durumlar için ek planlar hazırlaması sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- Alagöz, A. (2008). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü. *Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı, Konya, s.95-126.
- Bozkurt, N. (2010). *Muhasebe Denetimi*. Alfa Yayıncılık, 5.Baskı, İstanbul.
- Candan E. (2009). Kamuda İç Kontrol Algılamaları ve Uygulamadaki Sorunlar Hakkında Bir Değerlendirme – III. Sayı:138.
- Dinapoli, P. T. (2007). Standarts for Internal Control in New York State Government. *Office of the State Controller*, www.osc.state.ny.us/intcontrol_stds.pdf.

- Hallock, M. (2007). Ethics and Internal Controls. *U.S. Business Review*, Volume:8, January, p.7-8.
- Intosai Gov 9100 (2004). Guidelines for International Control Standarts for the Public Sector. INTOSAI Professional Standards Committee Secretariat, Copenhagen K, Denmark.
- Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi*. Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara.
- Kepekçi, C. (1998). *Bağımsız Denetim*. Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Ramos, M. (2004). Just How Effective is Your Internal Control. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, September/October, p.29-33.
- Resmi Gazete (26.12.2007). *Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği*. Sayı: 26738.
- Resmi Gazete (12.07.2006). *İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*. Sayı:26226.
- Sümer, E. (2010). *Türkiye’de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları*. Mesleki Yeterlilik Tezi, T.C. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Whittington, R. O. and K. Pany, (2006). *Principles of Auditing and Other Assurance Services*. Irwin McGraw-Hill, New York.

