



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA

www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr

ISSN 1308-8335

Yıl: 16, Sayı: 32, 131-147, 2025

## Araştırma Makalesi

### **YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINDA İÇ KONTROL: SAYIŞTAY DENETİM RAPORLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA** (INTERNAL CONTROL IN HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS: A STUDY ON TURKISH COURT OF ACCOUNTS AUDIT REPORTS)

Oğuz KUYUMCU<sup>1</sup>

## **ÖZ**

Kamu sektörünün sorumlulukları her geçen gün artmakta ve bu durum kurum yöneticilerinin sağlıklı kararlar alabilmesi için oluşturulmuş olan mekanizmaların önemini ortaya koymaktadır. Nitekim kurum üst yöneticilerinin yerinde kararlar alabilmesinin, sağlıklı bir şekilde işleyen iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri ile mümkün olabileceği söylenebilir. Bu kapsamda Sayıştay'ın kamu kurumlarının iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine yönelik olarak gerçekleştirmiş olduğu denetimler sonucu ortaya çıkan bulgulara etki eden faktörlerin incelenmesi önem arz etmektedir.

Çalışmada, Türkiye'deki yükseköğretim kurumları iç kontrol sistemlerinin COSO iç kontrol modeli çerçevesinde analiz edilmesi ve bu kapsamda Sayıştay denetimlerinde ortaya çıkan iç kontrol bulgularının belirli değişkenler doğrultusunda değerlendirilmesi hedeflenmektedir. Bu bağlamda, Sayıştay raporlarında iç kontrol eksikliklerinin tespit edildiği alanlara yönelik olarak; üniversitelerde iç kontrolün etkinlik düzeyini etkileme gücüne sahip konular: iç denetçi sayısı, iç denetçilerin iç kontrole ilişkin denetim ve raporlama durumu, mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısı, üniversitenin yaşı ve muhasebe ile raporlamaya ilişkin bulgu durumuna göre beş değişken bazında analiz gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda 18 standarda ilişkin frekans analizi ve 5 değişkene ilişkin Mann-Whitney U ve Kruskal Wallis-H testi uygulanmıştır.

Çalışma neticesinde iç denetçi sayısı ile muhasebe ve raporlamaya ilişkin değişkenler ve Sayıştay denetim raporlarında yer alan iç kontrol bulguları arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmadığı tespit edilmiştir. Bu durumun yanı sıra üniversitelerin yaşı ve mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısı ile iç denetim biriminin kurulmasına ilişkin bulgu arasında, istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca iç kontrole dair denetim ve raporlama değişkeni ile hassas görevler, risklerin değerlendirilmesi, iç kontrolün değerlendirilmesi ve iç denetim biriminin kurulmuş olması bulguları arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunduğu tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Kontrol, Sayıştay Denetimi, COSO İç Kontrol Modeli, SPSS Analizi

**JEL Kodları:** M40, M42, M49

## **ABSTRACT**

*The responsibilities of the public sector are increasing daily, highlighting the significance of the mechanisms put in place for institution managers to make well-informed decisions. Indeed, it can be argued that the institution managers can make appropriate decisions when the internal control and internal audit activities operate effectively. In this context, it is important to examine the factors that affect the findings obtained due to the audits carried out by the Court of Accounts to evaluate the internal control systems of public institutions.*

*This study aims to analyze the internal control systems of higher education institutions in Turkey within the framework of the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) internal control model. Furthermore, the study aims to evaluate the internal control findings obtained in the Court of Accounts audits in line with certain variables. In this context, the areas where deficiencies in internal control were identified in the Court of Accounts reports were subjected to analysis based on five variables: the number of internal auditors, the status of audits and reporting by internal auditors about internal control, the number of financial services specialists and assistants, the age of the university and the status of findings regarding accounting*

<sup>1</sup> Dr., Yüksekokul Sekreteri, Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Isparta Bilişim Teknolojileri Meslek Yüksekokulu, oguzkuyumcu@isparta.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4153-7210

*and reporting. In this context, a frequency analysis was conducted for 18 standards, and Mann-Whitney U and Kruskal-Wallis-H tests were applied to five variables.*

*The study yielded no statistically significant evidence of a correlation between the number of internal auditors and the variables related to accounting and reporting, as well as the internal control findings, as observed in the Court of Accounts audit reports. Furthermore, the study revealed a statistically significant correlation between the age of universities and the number of financial services experts, as well as between the variable mentioned above and the findings related to the establishment of the internal audit unit. Additionally, a statistically significant relationship was identified between the audit and reporting variable related to internal control and the findings concerning sensitive tasks, risk assessment, internal control assessment, and the establishment of the internal audit unit.*

**Keywords:** Internal Control, Turkish Court of Accounts Audit, COSO Internal Control Framework, SPSS Analysis

**JEL Classification:** M40, M42, M49

## 1. GİRİŞ

Varlıkların ve kaynakların sınırlı olduğu dünyamızda nüfus artışı, salgın hastalıklar, savaşlar, iklim değişikliği ve ekonomik krizler birlikte düşünüldüğünde kamu yönetiminde efektif bir yönetim tarzının benimsenmesine olan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır. Bu durum kamu yöneticilerinin sorumluluklarını artırmakta ve yürütmekte oldukları işlemlerde daha dikkatli olmaları gerektiği gerçeğini ortaya çıkarmaktadır. Söz konusu durumun temel sonucu kamu sektöründe iç kontrol süreçlerinin uluslararası standartlara uygun bir şekilde yerine getirilmesi gerekliliğidir. Kamu sektörü iç kontrol sistemleri, kamusal faaliyetlerin etkin, şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde yürütülmesini sağlamada kritik bir rol oynamaktadır. Bu kapsamda, küresel olarak tanınan ve kabul gören COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission- Treadway Komisyonu Destekleyici Kuruluşlar Komitesi) iç kontrol modeli, Türkiye'deki kamu sektörü iç kontrol uygulamalarının temelini oluşturmakta ve uluslararası standartlarla uyum sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. COSO iç kontrol modeli, beş ana bileşeni (kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme faaliyetleri) aracılığıyla, kamu kurumlarının iç kontrol süreçlerini düzenlemeye yönelik kapsamlı bir çerçeve sunmaktadır. Türkiye'de Sayıştay tarafından yürütülen denetimlerde, kamu kurumlarının iç kontrol yapıları COSO iç kontrol modeli çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu denetimlerde tespit edilen bulgular, kamu kurumlarındaki iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve eksiklikleri hakkında bilgi vermekte, aynı zamanda bu eksikliklerin iyileştirilmesine yönelik önemli ipuçları sunmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'deki yükseköğretim kurumlarına yönelik gerçekleştirilen Sayıştay denetimlerinde COSO iç kontrol modeline göre tespit edilen iç kontrol bulgularını analiz ederek, kamu iç kontrol sistemindeki eksikliklere etki eden temel faktörleri belirlemektir. Çalışma kapsamında ele alınan faktörler, Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi (ISUBÜ) Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (SGDB) personeli ve iç denetçileri ile yapılan görüşmeler sonucunda belirlenmiştir. Anılan görüşmeler ISUBÜ Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulunun 07.01.2025 tarihli ve 206/05 sayılı kararı ile uygun görülen sorular üzerinden gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda çalışmada, iç denetçi sayısı, iç denetçilerin iç kontrole ilişkin denetim ve raporlama durumu, mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısı, üniversitenin yaşı ve muhasebe ile raporlamaya ilişkin bulgu durumu gibi değişkenlerin iç kontrol eksiklikleriyle ilişkisi incelenmiştir. Böylelikle, yükseköğretim kurumlarının iç kontrol süreçlerinde hangi bileşenlerin zayıf kaldığı ve bu eksikliklerin hangi faktörlerden etkilendiği ortaya konulmaktadır.

Çalışma, nitel ve nicel verilerin bir arada kullanıldığı karma bir yöntemle yürütülmüştür. İlk olarak, yükseköğretim kurumlarına yönelik Sayıştay denetim raporlarındaki iç kontrol bulguları COSO iç kontrol modelinin bileşenlerine göre sınıflandırılmıştır. Ardından, belirlenen bulgular yukarıda belirtilen değişkenlere göre analiz edilerek, iç kontrol eksikliklerinin hangi alanlarda yoğunlaştığı ve hangi etkenlerden etkilendiği tespit edilmiştir. Çalışma sonucunda, kamu sektörü iç kontrol sistemlerinin etkinliğini artırmaya yönelik COSO iç kontrol modelinin uygulanmasında karşılaşılan sorunlara ilişkin çözüm önerileri geliştirilmiştir.

Bu kapsamda çalışmanın ikinci bölümünde iç kontrol ve Sayıştay denetimi hakkında bilgi verilmiş, üçüncü bölümünde konu ile ilgili literatür taramasına yer verilmiş olup dördüncü bölümünde ise gerçekleştirilen uygulamaya ilişkin bulgular yer almaktadır.

## 2. KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL

### 2.1. İç Kontrolün Tanımı

İç kontrol, kurum yönetimi tarafından tasarlanıp işletilen ve kurumun belirlenen hedeflerine ulaşmasını sağlamak amacıyla sürdürülen dinamik bir süreçtir. Bu süreç, kurum faaliyetlerinin ekonomik, verimli ve etkin şekilde yürütülmesi,

yönetim politikalarına uyumun sağlanması, varlık ve kaynakların korunması, muhasebe kayıtlarının doğruluğu ve eksiksizliği ile zamanında ve güvenilir mali bilgiler elde edilmesi için makul güvence sağlamayı amaçlar (COSO, 2013, s. 1). İç kontrol sistemi, yönetim tarafından belirlenen hedefler doğrultusunda oluşturulmuş kurumsal yapı, yöntemler, prosedürler ve iç denetim de dahil olmak üzere mali ve diğer kontrol mekanizmalarının tamamını kapsar. Bu süreç, kurumun mali ve operasyonel faaliyetlerindeki riskleri izlemek veya azaltmak üzere işleyen ve kurumun yönetim kurulu, yöneticileri ya da diğer personeli tarafından yürütülen bir mekanizma olarak tanımlanabilir (INTOSAI, 2004).

## 2.2. İç Kontrolün Amaçları

Kamu kurumlarında oluşturulan ve uygulanan iç kontrolün amaçları; 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003)'nin 56. maddesi ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar (2005)'in 4. maddesinde:

- Kamu gelirleri, giderleri, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi,
- Kamu kurumlarının kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesi,
- Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlüklerin ve yolsuzlukların önlenmesi,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesi,
- Varlıkların kötüye kullanılmasının ve israfının önlenmesi ve kayıplara karşı korunması” olarak belirtilmiştir. Aynı zamanda, yönetim tarafından belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik güvence sağlayarak kurumun genel performansının iyileştirilmesini amaçlamaktadır (Güner, 2009, s. 192).

## 2.3. Kamu Sektöründe İç Kontrol Faaliyetleri

Türkiye’de kamu sektöründe iç kontrol uygulamaları, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile düzenlenmiştir. Anılan Kanun’un (2003) 55. maddesinde, iç kontrol; idarelerin mali ve mali olmayan işlemlerinde hata, usulsüzlük ve yolsuzluğu önlemek, kaynakların etkili kullanımını sağlamak ve hesap verilebilirlik ile saydamlığı artırmak üzere tasarlanan bir süreç olarak tanımlanmıştır. İç kontrol sistemi ile ilgili ayrıntılar; İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar (2005) ve Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği (2007) ile belirlenmiştir. Ayrıca İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2013) Kamu İç Denetim Rehberi ile kamu sektöründen gerçekleştirilen iç kontrol faaliyetlerine rehberlik sağlamaktadır. Bu düzenlemeler, COSO iç kontrol modelini esas alarak kamu idarelerinde risk yönetimi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim süreçlerinin güçlendirilmesine yönelik standartlar ve ilkeler sunmaktadır.

Kamu sektörü iç kontrol faaliyetleri, kamu kurumlarının faaliyetlerini etkili, ekonomik, verimli, hesap verebilir ve saydam bir şekilde yürütmelerini sağlamak amacıyla oluşturulan sistemli süreçleri ifade eder (Sun, 2021, s. 174). Bu faaliyetler, kurumsal riskleri yönetmek, kamu kaynaklarının doğru kullanılmasını güvence altına almak ve kamusal sorumlulukların etkin bir şekilde yerine getirilmesine katkı sunmak için bir araç işlevi görmektedir (Chen vd., 2020, s. 2). Kamu sektöründe iç kontrol faaliyetleri, COSO iç kontrol modeli çerçevesinde yürütülmekte olup (Uyar, 2009, s. 26) kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme faaliyetleri gibi beş temel bileşenden oluşur (COSO, 2013, s. 5).

COSO iç kontrol modelinin kamu sektöründe uygulanması, iç kontrol faaliyetlerinin uluslararası standartlara uygunluğunu sağlamakta ve kurumların yönetim standartlarıyla uyumunu güçlendirmektedir. Türkiye’de COSO iç kontrol modeli, iç kontrol uygulamalarında temel bir çerçeve olarak benimsenmiştir (Türedi, 2011, s. 111). Sayıştay denetimleri, kamu kurumlarındaki iç kontrol süreçlerinin işleyişini ve bu süreçlerdeki eksiklikleri COSO iç kontrol modeline dayalı olarak değerlendirmekte, eksikliklerin giderilmesine yönelik öneriler sunmaktadır. Sayıştay tarafından yürütülen bu denetimler, COSO iç kontrol modeline göre yapılan değerlendirmelerin iç kontrol süreçlerine etkisini analiz etmek için veri sağlamaktadır (Ağmaz, 2017, ss. 74-75; Akyel, 2010b, ss. 18-19).

Bu bağlamda, kamu sektöründe iç kontrol faaliyetlerinin etkinliği, sadece COSO iç kontrol modeline uyum sağlamasıyla değil, aynı zamanda kurumlara özgü risklerin yönetilmesi ve kontrol ortamının ihtiyaçlara göre uyarlanabilmesiyle ilişkilidir. İç kontrol eksiklikleri çoğunlukla kaynak yetersizliği, yetersiz denetçi sayısı, kurumsal deneyim ve uzman personel eksikliği gibi faktörlerle şekillenmektedir. Kamu sektöründe iç kontrol süreçlerinin geliştirilmesi, COSO iç kontrol modelinin her bir bileşeninin etkin bir şekilde uygulanmasıyla doğrudan bağlantılıdır. Bu nedenle, kamu kurumlarında iç kontrol faaliyetlerinin iyileştirilmesine yönelik çözüm önerileri, modelin beş bileşeninin güçlendirilmesine odaklanmalıdır.

## 2.4. COSO İç Kontrol Modeli

COSO iç kontrol modeli, kurumların mali ve operasyonel süreçlerde karşılaşılabilecekleri riskleri etkin bir şekilde yönetebilmesi için geliştirilmiş, uluslararası alanda kabul görmüş bir çerçeve sunmaktadır. Model, organizasyonların

hedeflerine ulaşırken karşılaştıkları riskleri kontrol altına almak ve süreçleri güvence altına almak için beş temel bileşen öngörür, bunlar: kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetleridir. Bu bileşenler, bir kurumun iç kontrol sisteminin yapısını oluşturarak, yönetim ve işleyiş süreçlerinde güvenilirliği artırmak için yol gösterici bir rehber niteliğindedir (Rae vd., 2017).

Kontrol ortamı, kurum kültürünü ve değerlerini belirleyerek diğer tüm bileşenlerin sağlıklı bir şekilde işlenmesini sağlar. Risk değerlendirmesi, kurumun hedeflerine yönelik potansiyel tehditlerin tanımlanması ve yönetilmesi sürecini kapsar. Kontrol faaliyetleri, belirlenen risklere karşı alınacak önlemleri sistematik bir yapıya kavuşturur. Bilgi ve iletişim, iç ve dış paydaşlarla sağlıklı bilgi akışını temin ederken, izleme faaliyetleri iç kontrol sisteminin etkinliğini sürekli olarak değerlendirme işlevi görmektedir (Uzun, 2009, s. 61; Ağmaz, 2017, ss. 79-80).

Bu bağlamda, COSO iç kontrol modelinin beş bileşenine dayalı olarak yapılan denetimler, iç kontrol eksikliklerinin tespiti ve giderilmesi noktasında kamu sektörüne değerli geri bildirimler sunmaktadır. Türkiye'deki kamu kurumlarında modelin uygulanması, kurumların kurumsal yönetim standartlarına uyumunu artırmakla birlikte, iç kontrol süreçlerinin sürekli iyileştirilmesine katkıda bulunmaktadır (Işık ve Akdoğan, 2024).

#### **2.4.1. Kontrol Ortamı**

Kurum içerisinde iç kontrol sisteminin oluşturulması ve devamlılığının sağlanması amacıyla belirlenmiş standartlar, süreçler ve yapılar bütünü ifade etmektedir. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği (2007) uyarınca kontrol ortamı, etik değerler, örgütün misyonu, örgütsel yapı, yönetim felsefesi, yetki devri ve insan kaynakları uygulamalarına ilişkin standartları kapsamaktadır (COSO, 2013, ss. 31-58).

#### **2.4.2. Risk Değerlendirme**

Kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi süreci olarak ifade edilmektedir. Bu süreç, risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, örgütün risk iştahının gözden geçirilmesi, alınacak önlemler ve bu önlemler doğrultusunda faaliyetlerin planlanmasına yönelik standartları kapsamaktadır (COSO, 2013, ss. 59-86).

#### **2.4.3. Kontrol Faaliyetleri**

Kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve tanımlanan riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve süreçler bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bu faaliyetler, kontrol stratejileri ve yöntemleri, süreçlerin belirlenmesi ve dokümantasyonu, görevlerin ayrımı, hiyerarşik denetimler, faaliyetlerin sürekliliği ile bilgi sistemlerine yönelik kontrolleri içeren standartları kapsamaktadır (COSO, 2013, ss. 87-104).

#### **2.4.4. Bilgi ve İletişim**

Bilgi ve iletişim bileşeni, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticilere düzenli ve sistematik bir şekilde iletilmesini ve ilgililerin sorumluluklarını yerine getirmesine olanak sağlayacak bir bilgi, iletişim ve kayıt sisteminin kurulmasını kapsamaktadır. Diğer bir deyişle, bilgi ve iletişim bileşeni; örgüt içi ve dışı iletişim, şeffaflık, uygun davranış kurallarının paylaşımı ile hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların raporlanmasına olanak sağlayan platformları içermektedir (COSO, 2013, ss. 105-122).

#### **2.4.5. İzleme**

İç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmeye yönelik tüm izleme faaliyetleri, iç denetim kapsamında izleme bileşeni altında ele alınmaktadır. İzleme, rutin ve ayrı izleme olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleştirilebilir. Rutin izleme, süreçten sorumlu yöneticiler, çalışanlar ve denetim elemanları tarafından yürütülürken; ayrı izleme, risk analizine ve rutin izleme faaliyetlerinin etkinliğine dayanarak yapılmaktadır (COSO, 2013, ss. 123-136).

### **2.5. İç Kontrol ile İlgili Vurgulanması Gereken Önemli Hususlar**

İç kontrol sistemleri, kurumların faaliyetlerini etkin bir şekilde yönetmeleri ve sürdürülebilir başarı sağlamaları için kritik öneme sahiptir. Bu sistemler, mali bilgilerin doğruluğunu sağlamakla kalmayıp aynı zamanda riskleri minimize ederek kaynakların verimli kullanılmasına da katkıda bulunur. İç kontrolün etkinliği, yalnızca belirli prosedürlerin uygulanmasıyla değil, aynı zamanda kurumsal kültür ve liderlik ile de şekillenir. Bu bağlamda, iç kontrol süreçlerinin oluşturulmasında ve geliştirilmesinde göz önünde bulundurulması gereken önemli hususlar bulunmaktadır. Bu hususlar aşağıda sıralanmıştır (Akyel, 2010a):

-İç kontrol sistemi işlevsellik özelliğine sahiptir.

-İç kontrol sisteminin uygulanması ihtiyari bir durum değil, bir zorunluluktur.

- İç kontrol sistemi kurumun tüm faaliyetlerini kapsamaktadır.
- İç kontrol sisteminde hedeflerin ve iç kontrol bileşenlerinin ilişkisi çok yoğundur.
- Üst yönetim iç kontrol sistemine duyarlı olmalıdır.
- İç kontrol sisteminin yerinde bir şekilde çalışabilmesi için iç denetime ihtiyaç bulunmaktadır.

## 2.6. İç Kontrol Sürecinde Roller ve Sorumluluklar

Organizasyon içerisinde herkes, iç kontrol süreçlerinde kendi özel sorumlulukları çerçevesinde rol almaktadır. İç kontrolde sorumluluk, işlem sürecinde görev alan tüm personeli kapsayacak şekilde geniş bir katılım gerektirir. Kurumsal faaliyetlerde, süreçte yer alan tüm yönetici ve çalışanların ortak bir rol ve sorumluluğu bulunmaktadır. Etkili bir iç kontrol sistemi, doğru iç kontrol bilincine ve sorumluluğuna sahip yönetici ve çalışanlarla mümkün olup bu unsurların katkısı yaşamsal önemdedir. Ayrıca, iç kontrol süreçlerinde iç denetim ve dış denetim mekanizmalarının da kritik bir rolü bulunmaktadır (Akyel, 2010b).

## 2.7. Sayıştay Denetimi Kapsamında İç Kontrol Faaliyetleri

İç kontrol ve iç denetim faaliyetleri kurum bünyesinde görev yapan personel tarafından yapıldığı için kurumların amaçlanan etkinlik ve verimlilik düzeylerine ulaşabilmeleri için dış denetime de ihtiyaç bulunmaktadır. Bu durum söz konusu kontrol ve denetim faaliyetlerinin etkinliği için önemli bir konudur. Türkiye’de kamu kurumlarında iç kontrol faaliyetleri, mali işlemlerden kamu hizmetlerinin yürütülmesine kadar geniş bir yelpazede şeffaflık, hesap verebilirlik ve etkinlik ilkelerini sağlamayı hedefleyen süreçleri içermektedir. Sayıştay, kamu kaynaklarının etkin kullanımı, risklerin yönetimi ve hesap verme ile hesap sorma ilkelerinin sağlanması amacıyla iç kontrol süreçlerini titizlikle değerlendirmektedir. Denetimlerde, kamu kurumlarının iç kontrol yapılarına yönelik eksiklikler tespit edilmekte ve kurumların COSO iç kontrol modeline uyumu ele alınmaktadır (Taner, 2023).

Sayıştay denetimleri, iç kontrol süreçlerinin kurum hedefleri doğrultusunda riskleri minimize edip etmediğini ve kaynakların verimli bir şekilde yönetilip yönetilmediğini kapsamlı bir şekilde değerlendirir (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010, Md. 35). COSO iç kontrol modelinin beş temel bileşeni olan kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetleri bu süreçlerin ana eksenini oluşturmaktadır. Sayıştay, denetim raporlarında iç kontrol eksikliklerini bu bileşenler temelinde analiz ederek kurumlara spesifik öneriler sunar. Bu öneriler, iç kontrol sistemlerinin iyileştirilmesi, sürdürülebilir risk yönetimi sistemlerinin oluşturulması ve raporlama süreçlerinin şeffaflık ilkesi doğrultusunda geliştirilmesine yöneliktir (Akyel, 2010b).

Sayıştay raporları, kurumların iç kontrol eksikliklerine yönelik önemli geri bildirim sağlamak (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010, Md. 36) ve COSO iç kontrol modeline dayalı iyileştirmelere yönelik somut öneriler sunmaktadır. İç kontrol faaliyetlerinin yeterliliği; kurumdaki iç denetçi sayısı, kurumun deneyim ve kaynak düzeyi gibi çeşitli faktörlere bağlı olarak değerlendirilmektedir. Nitekim Sayıştay dış denetim gerçekleştirmektedir ve bu açıdan her veri önemlidir (Kuyumcu, 2021). Ayrıca, denetimlerde muhasebe ve raporlama süreçlerinde karşılaşılan bulgular, iç kontrol eksikliklerinin nerelerde yoğunlaştığını belirlemek açısından kritik önem taşımaktadır (Işık ve Akdoğan, 2024). Bu kapsamda, Sayıştay denetimleri yalnızca iç kontrol süreçlerinin mevcut durumunu değerlendirmekle kalmaz, aynı zamanda bu süreçlerin uluslararası iç kontrol standartlarına uyumunu sağlamak için kamu kurumlarına yönelik iyileştirme yolları sunmaktadır. Türkiye’de kamu kurumları, Sayıştay’ın COSO iç kontrol modeline dayalı denetim raporlarını dikkate alarak iç kontrol sistemlerini güçlendirme ve uluslararası uyumluluğu artırma yolunda adımlar atmaktadır (Taner, 2023, s. 113).

## 3. LİTERATÜR TARAMASI

Araştırmanın, Sayıştay raporları çerçevesinde kamu sektörü iç kontrol uygulamalarına yönelik olması nedeniyle ulusal çalışmalara odaklanılarak literatür taraması yapılmış olup konu ile ilgili çalışmalar aşağıdaki gibidir.

Güner (2009) çalışmasında, iç kontrol sisteminin yönetim süreçleri ile etkileşim içerisinde olduğu sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca iç kontrol sistemi yönetim kararları ile şekillenirken, yönetim süreçlerinin sürekli gelişimi iç kontrol uygulamalarından elde edilen geri bildirimler ile sağlanmakta olduğunu vurgulamaktadır. Çalışmada ayrıca COSO iç kontrol modeli gibi uluslararası standartlarla uyumlu olan iç kontrol mekanizmalarının, kamu yönetiminde sürdürülebilirliği ve güvenilirliği artırdığı, kaynakların etkin kullanımı ve israfın önlenmesinde önemli rol oynadığı vurgulanmaktadır. Ayrıca iç kontrolün stratejik planlama, performans yönetimi ve şeffaflık gibi yönetim süreçlerine katkıları da detaylandırılmıştır.

Keskin (2009) çalışmasında, özel sektör uygulamalarını da değerlendirerek kamu sektöründe iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve performans etkisini incelemektedir. Çalışmada, iç kontrol uygulamalarının kaynakların doğru kullanımı,

mali raporlamanın güvenilirliği ve yolsuzlukların önlenmesi gibi alanlardaki rolü detaylandırılmıştır. Ayrıca, kamu yönetiminde iç kontrol mekanizmalarının sürdürülebilir şekilde uygulanabilmesi için gerekli stratejik adımlara ve bu süreçte karşılaşılan zorluklara değinilmiştir.

Uzun (2009) çalışmasında, kamu yönetiminde iç kontrol ve iç denetim üzerine yaşanmakta olan düzenleme ve uygulama sürecini; tüm kamu çalışanları için birlikte değer yaratılacak kolektif bir süreç olarak nitelendirmiştir. Ayrıca bu süreci öğrenme, değişim ve gelişim süreci olarak ifade etmiştir.

Akyel (2010a) çalışmasında, kamu yönetiminde iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve geliştirilmesi üzerine odaklanmaktadır. Çalışmada, iç kontrol sistemlerinin yalnızca yasal gereklilikleri yerine getirmekle kalmayıp, kurum içindeki süreçleri optimize etme ve risk yönetimini sağlama işlevi de gördüğünü belirtilmektedir. Ayrıca iç kontrol süreçlerinin kurumsal yönetim yapılarıyla uyum içinde nasıl geliştirilebileceği ve kamu kurumlarında uygulanmasında karşılaşılan zorluklar da ele alınmıştır.

Akyel (2010b) çalışmasında, kamu ve özel sektördeki kurum misyonunun gerçekleştirilmesinde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarının önemli bir rol oynadığını vurgulamaktadır. Sağlıklı ve etkili bir kurumsal yapının sürdürülebilirliği için bu süreçlerin uyumlu ve iş birliği içinde işletilmesi gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca Türk kamu yönetiminin, iç kontrol ve denetim süreçlerinin önemini küresel kabul doğrultusunda benimsemiş olsa da uygulamada bazı yapısal eksikliklerin bulunduğunu ifade etmiştir.

Bozkurt (2010) çalışmasında, iyi mali yönetimin sağlanmasında iç kontrol ve denetim mekanizmalarının rolünü ele almaktadır. Çalışmada, iç denetim süreçlerinin risk yönetimi ve performans değerlendirmesi gibi alanlara katkıları, COSO iç kontrol modeli gibi standartlarla uyumlu bir şekilde incelenmiştir. İyi mali yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesinde iç kontrol ve denetim süreçlerinin nasıl daha etkin uygulanabileceği ve karşılaşılan engeller tartışılmıştır.

Türedi (2011) çalışmasında, kamu kurumlarında iç kontrol sistemlerinin önemi ve işleyişini incelemektedir. Çalışmada, iç kontrolün yalnızca bir kontrol aracı olmadığı, aynı zamanda kurumsal riskleri yönetme ve stratejik hedeflere ulaşmada önemli bir rol oynadığı vurgulanmaktadır. COSO iç kontrol modeli çerçevesinde, iç kontrol süreçlerinin kamu kurumlarına entegrasyonu ve uygulama alanlarındaki zorluklar da değerlendirilmiştir.

Acar ve Akçakanat (2012) çalışmalarında, devlet üniversitelerinin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeylerini ve uygulamalarını karşılaştırmayı amaçlamışlardır. Çalışmanın sonucunda, ilgili daire başkanlarının iç kontrol sistemini çok önemli olarak değerlendirdikleri, ancak yönettikleri muhasebe birimlerinde bu önemi uygulamalara yeterince yansıtmadıkları ve uygulamalarda çeşitli eksikliklerin bulunduğu tespit edilmiştir.

İbiş ve Çatıkkaş (2012) çalışmalarında, kamu yönetiminde risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin uyumlaştırılmasını ele almaktadır. Çalışmada, COSO gibi modellerin kamu yönetiminde uygulanabilirliği ve bu modellerin kurumsal risk yönetimi ile iç kontrol sistemleri arasındaki ilişkisi detaylandırılmıştır.

Kaya (2013) çalışmasında, kamu sektöründe iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin etkisini ve önemini ele almaktadır. Çalışmada, iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin, kamu yönetiminde etkin bir yönetim aracı olarak nasıl işlev gördüğü ve bu sistemlerin uygulanmasında karşılaşılan zorluklara değinilmiştir.

Topçu (2013) çalışmasında, Türkiye'de kamu iç kontrol sisteminin COSO iç kontrol modeli bağlamında taşra düzeyinde uygulanabilirliğini incelemiştir. Çalışmada, kamu idareleri için yapılan düzenlemelerin yanı sıra, iç kontrol sisteminin yapılandırılmasını ve karşılaşılan zorlukları iki vaka analizi üzerinden ele almaktadır. Çalışma neticesinde, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde uygulanmadığı, kontrol ortamının yetersiz olduğu ve risk yönetiminin sağlanmadığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca, merkez ve taşra birimleri arasındaki iletişim kopukluğu ve uygulamaların izlenme sıklığındaki eksiklikler vurgulanmaktadır.

Ceyhan ve Apan (2014) çalışmalarında, COSO iç kontrol modelini yapısal eşitlik modeli bağlamında bir hastane uygulaması boyutuyla incelemişlerdir. Çalışma neticesinde iç kontrol sistemindeki "Kontrol Ortamı" ile ilgili süreçlerin iyileştirilmesi ile "Kontrol Faaliyetleri"nin etkin olacağı belirtilmiştir. Ayrıca iç kontrol sistemindeki eksikliklerin üst yönetime raporlanmasının, kontrol faaliyetlerini doğrudan etkilediği tespit edilmiştir.

Balyemez (2016) çalışmasında, Türk mevzuatının dünya çapında kabul gören iç kontrol düzenlemelerine hızlı bir şekilde adapte olduğunu, ancak bazı sorunların da yaşandığını ortaya koymaktadır. Çalışmada ayrıca söz konusu sorunlara ilişkin çözüm önerileri de yer almaktadır.

Ergin vd. (2016) çalışmalarında, kamu iktisadi teşebbüslerinde (KİT) kurumsal yönetim etkinliğinin artırılmasında iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin rolünü incelemişlerdir. Çalışmada, Türkiye'deki KİT'lerde iç kontrol ve iç denetim uygulamaları, kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde nitel ve nicel yöntemler kullanılarak değerlendirilmiştir. Araştırma

bulguları, iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin bütünleşmiş bir yapı olarak uygulanmadığını ve kurumsal yönetim rehberinde önerilen konuların gerçek anlamda hayata geçirilemediğini ortaya koymaktadır.

Can ve Çetin (2016) çalışmalarında, Türkiye'deki devlet üniversitelerinde iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemelerin yarattığı farkındalığı incelemeyi amaçlamışlardır. Çalışma neticesinde, devlet üniversitelerinde özel olarak yönetim süreçlerinin etkin işleyişinde kilit rolü olan bilgi sistemleri ile ilgili risk değerlendirmesinin; genel olarak ise risk odaklı iç kontrol sisteminin zayıf taraf olarak ortaya çıktığı tespit edilmiştir.

Çalışkan ve Çiftçi (2017) çalışmalarında, kamu sektöründe iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi ve etkinliğinin artırılması üzerine odaklanmaktadır. Çalışmada, 5018 Sayılı Kanun kapsamında iç kontrol mekanizmalarının uygulanabilirliğini, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesinde nasıl bir rol oynadığını ve kamu yönetiminde verimliliği nasıl artırabileceğini ele almıştır. Ayrıca, iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi için gereken stratejik adımlar ve karşılaşılan zorluklar hakkında bilgi verilmiştir.

Ağmaz (2017) çalışmasında, Türkiye'deki belediyelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini, Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarındaki bulgulara göre analiz etmiştir. Çalışma neticesinde belediyelerin de içerisinde olduğu kamu mali yönetim sisteminin daha bütüncül ve gerçekçi bir yaklaşımla yeniden tasarlanması gerektiği vurgulanmıştır.

Karaman ve Tosuner (2020) çalışmalarında, Türk kamu yönetiminde stratejik planlama, iç kontrol ve kalite yönetimi sistemleri kapsamındaki risk yönetim süreçlerini incelemişlerdir. Çalışma sonucunda risk yönetimi süreçlerinin benzer ilkeler ve operasyonel süreçler etrafında döndüğünü, dolayısıyla kamu idarelerinin bu süreçleri bir bütün olarak organize etmesinin daha etkin ve verimli kaynak kullanımı sağlayacağını vurgulamışlardır.

Kurnaz (2020) çalışmasında, hastanelerdeki iç kontrol sistemlerinin; COSO iç kontrol modeli bileşenleri doğrultusunda değerlendirilmesini ve bu bileşenlere uyum düzeyinin belirlenmesini amaçlamıştır. Çalışmanın sonucunda, hastanenin COSO iç kontrol modelinin bileşenleriyle tam uyum sağlayan bir iç kontrol sistemine sahip olmadığı ortaya konulmuştur. Ayrıca, çalışanların meslek gruplarına göre COSO bileşenlerine yönelik değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiş olup bu farklılığın yöneticiler lehine olduğu belirlenmiştir.

Sevim vd. (2023) altı büyükşehir belediyesinin 2019 yılı Sayıştay denetim raporlarını içerik analizi yöntemiyle inceleyerek muhasebe sisteminde ortaya çıkan hata ve hileleri değerlendirmişlerdir. Çalışmanın sonucunda, büyükşehir belediyelerindeki muhasebe sisteminden kaynaklanan hata ve hilelerin, öncelikle kontrol ortamı, ardından kontrol faaliyetleri ile bilgi ve iletişim bileşenlerindeki yetersizliklerden kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Işık ve Akdoğan (2024) çalışmalarında, 5018 Sayılı Kanun ve COSO iç kontrol modeli çerçevesinde iç kontrol sistemlerinin etkinliği değerlendirmişlerdir. Bu kapsamda 30 büyükşehir belediyesinin denetim ve faaliyet raporları analiz edilmiştir. Araştırma neticesinde, belediyelerin iç kontrol uygulamalarında %50 uyum gösterdiği ve ideal seviyeye ulaşmada eksiklikler bulunduğu ortaya konmuştur. Çalışmada ayrıca belediyelere rehberlik etmek amacıyla örnek bir uygulama ve risk eylem planı önerileri de sunulmuştur.

Yukarıda yer alan çalışmalarda görüleceği üzere Türkiye'de iç kontrol ile ilgili yapılan çalışmaların genel çoğunluğu kavramın anlaşılması ve benimsenmesi üzerine yapılmıştır. Literatür taramasında belediyeler ile ilgili Sayıştay bulgularının iç kontrol kapsamında incelendiği ancak yükseköğretim kurumlarına yönelik böyle bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu kapsamda yapılacak çalışma ile literatüre katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

## 4. ÇALIŞMANIN METODOLOJİSİ

### 4.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Önemi

Bu çalışmada, yükseköğretim kurumlarının Sayıştay denetimlerinde tespit edilen iç kontrol sistemine ilişkin bulguların değerlendirilmesi ve bu kurumların iç kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine yönelik stratejiler geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda, 2023 yılında Sayıştay Başkanlığı tarafından yayımlanan raporlar araştırma kapsamında ele alınmıştır. Yükseköğretim kurumlarının araştırma kapsamına alınmasının temel nedeni, kamu bütçesi içindeki önemli konularıdır.

### 4.2. Araştırmanın Sınırlılıkları

Veri Erişimi: Çalışma, Sayıştay raporları ve kamu iç kontrol sistemine ilişkin verilerle sınırlıdır. Elde edilen verilerin sınırlı sayıda olması, bulguların genelleştirilmesini zorlaştırabilir.

Zaman Kapsamı: Araştırma, belirli bir zaman diliminde (2023 yılı) gerçekleştirilen denetimlere dayanmakta olup eski olayları ve zamanla değişebilecek iç kontrol sisteminin dinamiklerini yansıtmayabilir.

**Kapsam:** Çalışma yalnızca Türkiye'deki yükseköğretim kurumlarına odaklanmakta, diğer kamu sektörü kuruluşları veya özel sektör uygulamaları hakkında genelleme yapma olanağı sunmamaktadır.

**Değişkenlerin Sınırlılığı:** İç kontrol eksikliklerinin analizi belirli değişkenlere (iç denetçi sayısı, iç denetçilerin iç kontrole ilişkin denetim ve raporlama durumu, mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısı, üniversitenin yaşı ve muhasebe ile raporlamaya ilişkin bulgu durumu) dayanmaktadır. Bu değişkenlerin dışında kalan diğer potansiyel faktörler göz ardı edilmiştir.

**Nitel Analizin Desteklenmemesi:** Çalışmada kullanılan veriler, nitel analiz yöntemlerinden içerik analizi yöntemiyle elde edilmiştir ve söz konusu verilerin sınırlı olması, iç kontrol sisteminin karmaşıklığını tam olarak yansıtmayabilir. Nitel analiz yöntemiyle elde edilen verilerin, sahadaki uygulayıcılar üzerine gerçekleştirilen nicel analiz yöntemleri ile desteklenmemesi sonuçların eksik yorumlanmasına sebep olabilir.

**Uygulama Farklılıkları:** COSO iç kontrol modeli uygulamalarının her kurumda farklılık gösterebilmesi, araştırmanın bulgularının genellenebilirliğini sınırlayabilir. Her kurumun iç kontrol sistemi, kendi özelliklerine ve koşullarına göre farklılık gösterebilir.

**Yetersiz Verimlilik:** İç kontrol sisteminin etkinliğini etkileyen diğer faktörler (örneğin, yönetim kültürü, personel eğitimi, teknoloji kullanımı) çalışmanın kapsamı dışında bırakılmış olabilir, bu da bulguların yetersiz bir analiz sunmasına yol açabilir.

Bu sınırlılıkların dikkate alınması, araştırma bulgularının daha doğru yorumlanmasını ve gelecekteki çalışmalara yönelik geliştirme alanlarının belirlenmesini kolaylaştıracaktır.

### 4.3. Araştırmanın Örnekleme

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003)'nun 12. maddesine göre, bu Kanuna tabi kamu idareleri ve kurumlar bütçe türlerine göre dört başlık altında toplanmış ve ekli cetvelde gösterilmiştir. I sayılı cetvelde genel bütçeli kamu idareleri, II sayılı cetvelde özel bütçeli kamu idareleri, III sayılı cetvelde düzenleyici ve denetleyici kurumlar ve IV sayılı cetvelde ise sosyal güvenlik kapsamındaki kamu kurumları yer almaktadır. Bu kapsamda II sayılı özel bütçeli kamu idareleri içerisinde yer alan yükseköğretim kurumları, 5018 Sayılı Kanun'a tabi kamu idareleri ve kurumlar evreni içerisindeki örnekleme ifade etmektedir.

### 4.4. Araştırma Verileri ve Yöntemi

Çalışmada, Türkiye'deki yükseköğretim kurumlarının iç kontrol sistemlerinin COSO iç kontrol modeli çerçevesinde analiz edilmesi ve bu kapsamda Sayıştay denetimlerinde ortaya çıkan iç kontrol bulgularının belirli değişkenler doğrultusunda değerlendirilmesi hedeflenmektedir. Bu bağlamda, Sayıştay raporlarında iç kontrol eksikliklerinin tespit edildiği alanlara yönelik olarak; üniversitelerde iç kontrolün etkinlik düzeyini etkileme gücüne sahip konular belirlenmiştir. Bu konular: iç denetçi sayısı, iç denetçilerin iç kontrole ilişkin denetim ve raporlama durumu, mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısı, üniversitenin yaşı ve muhasebe ile raporlamaya ilişkin bulgu durumuna göre beş değişkene dair analiz gerçekleştirilmiştir. Bunlardan ilk ikisini; iç kontrol ile ilişkisi nedeniyle Sayıştay denetimi sonucu iç kontrol bulgularında yer alan iç denetçi sayıları ve iç denetçilerin iç kontrole ilişkin denetim ve raporlama faaliyetleri oluşturmaktadır. Daha sonra iç kontrol faaliyetlerini gerçekleştirme görevi üniversitelerde Strateji Geliştirme Daire Başkanlığının (SGDB) sorumluluğunda olması nedeniyle bu birimlerde çalışan mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısı ele alınmıştır. Nitekim Mali Hizmetler Uzmanlığı Yönetmeliği (2013)'nin 22. maddesi uyarınca söz konusu meslek mensuplarının mali hizmetler biriminde çalışmaları kapsamında 5018 Sayılı Kanun (2003)'ün 60. maddesi doğrultusunda görev tanımında "İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak" hükmü yer almaktadır. Bir diğer değişken iç kontrol uygulamaları ile yakından ilişkili olan muhasebe ve raporlama faaliyetlerine ilişkin Sayıştay bulgularıdır. Son olarak da iç kontrolü etkileme potansiyeline sahip üniversitelerin yaşı ön plana çıkmaktadır.

Bu kapsamda 18 standarda ilişkin frekans analizi ve 5 değişkene ilişkin Mann-Whitney U ve Kruskal Wallis-H testi uygulanmıştır. 20.10.2024 tarihi itibarıyla 129 devlet üniversitesi bulunmaktadır. Ancak 2023 yılında Sayıştay tarafından 112 devlet üniversitesinde denetim gerçekleştirilmesi nedeniyle 112 devlet üniversitelerine ilişkin raporlar üzerinde analiz gerçekleştirilmiştir. Her üniversite için COSO İç Kontrol Modeli bağlamında 18 Standart olmak üzere toplamda 2016 bulgu incelenmiştir. Bu bulguların yanı sıra değişkenlerin belirlenmesi için YÖKATLAS, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Üniversitelerin web sayfalarından olmak üzere beş değişken için toplamda 560 faktöre ilişkin bilgi toplanmıştır. Söz konusu veriler SPSS programı ile analiz edilmiş olup çalışmaya ilişkin bulgular aşağıdaki gibidir.



#### 4.5. Bulguların Değerlendirilmesi

Çalışmada önce analizde kullanılan değişkenlere ilişkin veriler incelenmiş olup söz konusu verilere ilişkin tablolar, verilerin kaynakları ve açıklamaları aşağıdaki gibidir.

**Tablo 1. Yükseköğretim Kurumlarının İç Denetçi Sayılarına Göre Dağılımı**

İç Denetçi Sayısı	Üniversite Sayısı	Yüzdelerik Dağılım (%)
0	28	25,0
1	21	18,8
2	25	22,3
3 ve üzeri	38	33,9
Toplam	112	100,0

(Sayıştay 2023 Yılı Kamu İdareleri Denetim Raporları doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur)

Tablo 1’de görüldüğü üzere analiz kapsamında iç denetçi sayıları dört gruba ayrılmıştır. Bu verilere göre yükseköğretim kurumlarının %25’inde iç denetçi bulunmamaktadır. Ayrıca %33,9’unda 3 ve üzeri, %22,3’ünde 2 denetçi ve %18,8’inde 1 iç denetçi bulunmaktadır.

**Tablo 2. İç Denetçiler Tarafından Gerçekleştirilen İç Kontrolün Denetimi ve Raporlanması Dağılımı**

Bulgu Durumu	Üniversite Sayısı	Yüzdelerik Dağılım (%)
Yok	57	50,9
Eksik	2	1,8
Var	53	47,3
Toplam	112	100,0

(Sayıştay 2023 Yılı Kamu İdareleri Denetim Raporları doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur)

Tablo 2’de görüldüğü üzere iç denetçiler tarafından iç kontrolün denetimi ve bu denetim sonuçlarının raporlanmasına ilişkin olarak üniversitelerin %50,9’unda bu faaliyetlerin yapılmadığı, %47,3’ünde yapıldığı ve %1,8’inde ise eksik yapıldığı belirtilmektedir.

**Tablo 3. Mali Hizmetler Uzmanlığı Meslek Mensubu Sayılarına Göre Dağılımı**

Mali Hizmetler Uzmanlığı Meslek Mensubu (MHUMM) Sayısı	Üniversite Sayısı	Yüzdelerik Dağılım (%)
3 ve altı	69	61,6
4 ve üstü	43	38,4
Toplam	112	100,0

(Üniversitelerin SGDB’lerin Birim Faaliyet Raporları doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur)

Tablo 3’te görüldüğü üzere MHUMM sayısı iki gruba ayrılmıştır. Analiz kapsamındaki üniversitelerin %61,6’sında 3 ve altı, %38,4’ünde de 4 ve üstü MHUMM bulunmaktadır.

**Tablo 4. Muhasebe ve Raporlamaya İlişkin Sayıştay Bulgu Durumuna Göre Üniversitelerin Dağılımı**

Bulgu Durumu	Üniversite Sayısı	Yüzdelerik Dağılım (%)
Yok	12	10,7
Var	100	89,3
Toplam	112	100,0

(Sayıştay 2023 Yılı Kamu İdareleri Denetim Raporları doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur)

Tablo 4’te görüldüğü üzere üniversitelerin %89,3’ünde muhasebe ve raporlamaya ilişkin olarak bulgu yer almaktayken, %10,7’sinde ise bulgu yer almamaktadır.

**Tablo 5. Yükseköğretim Kurumlarının Yaş Aralıklarına Göre Dağılımı**

Yaş Aralığı	Üniversite Sayısı	Yüzdelerik Dağılım (%)
15 yaş ve altı	28	25,0
16-34 yaş aralığı	57	50,9
35 yaş ve üstü	27	24,1
Toplam	112	100,0

(YÖKATLAS, 2024 üniversite verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur)

Tablo 5'te görüldüğü üzere analiz kapsamında üniversitelerin yaş aralığı üç gruba ayrılmıştır. Bu gruplardan çoğunluğu %50,9 ile 16-34 yaş aralığına sahip üniversiteler oluşturmaktadır. Ayrıca %24,1'i 35 yaş ve üzeri, %25'i de 15 yaş ve altı grupta toplanmıştır.

Bu kapsamda Sayıştay denetimlerinde iç kontrolün değerlendirilmesi bölümünde yer alan bulgulardan değişken olarak ele alınmayanlara ilişkin gerçekleştirilen frekans analizi ve normallik testi sonucu aşağıdaki Tablo 6'da yer almaktadır.

**Tablo 6. Öncüllerin Frekans Analizi ve Normal Dağılım (Skewness Kurtosis) Testi Sonuçları**

Öncül	Üniversite Sayısı			Yüzdelerik Dağılım (%)			Skewness Kurtosis Testi Sonuçları	
	Hayır	Eksik	Evet	Hayır	Eksik	Evet	Skewness	Kurtosis
1-Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumluluklar ile yetki devirleri ve sınırları tam ve açık bir şekilde belirlenip yazılı hale getirilmiştir.	1	10	101	,9	8,9	90,2	-3,260	10,837
2-İdarede "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri" ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmaları yeterlidir.	5	21	86	4,5	18,8	76,8	-1,842	2,529
3-Personelin işe alınması, yer değiştirmesi, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesi ile disiplin hükümlerine yönelik insan kaynakları politikası, tam olarak belirlenmiş ve kurum çalışanlarına duyurulmuştur.	18	7	87	16,1	6,3	77,7	-1,578	,688
4-Hassas görevlere ilişkin prosedürler, tam olarak belirlenmiş ve kurum çalışanlarına duyurulmuştur.	35	9	68	31,3	8,0	60,7	-,623	-1,531
5-Planlama	2	1	109	1,8	,9	97,3	-6,524	42,655
6-Programlama	1	1	110	,9	,9	98,2	-8,457	74,649
7-Risklerin belirlenmesi	29	26	57	25,9	23,2	50,9	-,504	-1,413
8-Risklerin değerlendirilmesi	40	20	52	35,7	17,9	46,4	-,215	-1,757
9-İdare tarafından yetkileri belirlemek amacıyla iş akış süreçleri hazırlanmıştır ve personele duyurulmuştur.	2	11	99	1,8	9,8	88,4	-3,049	9,284
10-İdare tarafından yetki devirleri mevzuata uygun yapılmıştır.	3	1	108	2,7	,9	96,4	-5,449	28,878
11-İdarede yapılan görevlendirmelerde görevler farklı kişiler arasında dağıtılarak "görevler ayrılığı" ilkesine uyulmuştur.	2	1	109	1,8	,9	97,3	-6,524	42,655
12-İdarece belirlenen risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetleri belirlenmiştir.	41	12	59	36,6	10,7	52,7	-,328	-1,794
13-Ön mali kontrol sistemi, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'a uygun olarak kurulmuştur.	3	3	106	2,7	2,7	94,6	-4,673	21,571
14-Kamu idaresinin ön mali kontrol yönergesi mevcuttur.	12	0	100	10,7	0,0	89,3	-2,575	4,714
15-İdare faaliyet raporu içerik olarak mevzuata uygun hazırlanmıştır.	2	2	108	1,8	1,8	96,4	-5,852	34,831
16-İdarenin Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı mevcuttur ve içerik olarak Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ne uygundur.	13	6	93	11,6	5,4	83,0	-2,058	2,535
17-İç kontrolün değerlendirilmesi	40	4	68	35,7	3,6	60,7	-,523	-1,714
18-İç denetim birimi kurulmuş olması.	27	0	85	24,1	0,0	75,9	-1,227	-,503

Yukarıda yer alan Tablo 6'daki; üniversitelerin iç kontrol faaliyetlerine ilişkin Sayıştay raporlarındaki öncüllere ilişkin olarak frekans analizi sonuçları ve yorumları aşağıdaki gibidir.

#### Kurumun Organizasyon Yapısı ve Yetki Devirleri

Öncül 1'e ilişkin sonuçlar (%90,2 "Evet") Üniversitelerin büyük çoğunluğunun görev, yetki ve sorumlulukları açık ve yazılı hale getirdiğini göstermektedir. Bu sonuçlar ayrıca üniversitelerde organizasyon yapısının güçlü bir şekilde yapılandırıldığını ve personelin bu yapı hakkında yeterince bilgi sahibi olduğunu ortaya koymaktadır.

Öncül 9 ve 10: Yetki devri süreçlerinin mevzuata uygun olduğunu gösteren yüksek oranı (%96,4) ile üniversitelerin büyük çoğunluğunda kurum içi yetkilendirme ve iş akış süreçlerinin düzenlendiği anlamına gelmektedir. Yine yüksek bir oranda (%88,4) iş akış süreçlerinin personele duyurulduğu görülmektedir.

### **Etik Davranış ve Personel Politikaları**

Öncül 2'ye ilişkin sonuçlar, kamu görevlilerine yönelik etik davranış ilkeleri ile ilgili bilgilendirme çalışmalarının üniversitelerin %76,8 oranında yeterli olduğunu göstermektedir. Bu oran, etik kuralların üniversitelerin çoğunda yaygın olarak benimsendiğini göstermekle birlikte bu konuda gelişime açık bazı alanların olabileceğine işaret etmektedir.

Öncül 3 için ise insan kaynakları politikalarının belirginliği hakkında %77,7 oranında ortaya çıkan olumlu sonuç, genel olarak politikanın anlaşıldığını gösterse de bazı konularda belirsizlik veya eksiklik algısı olabileceğini ortaya koymaktadır.

### **Planlama ve Programlama Süreçleri**

Öncül 5 ve 6: Üniversiteler için "Planlama" ve "Programlama" alanlarında çok yüksek oranlarda (%97,3 ve %98,2) olumlu sonuç gözlemlenmektedir. Bu sonuçlar, üniversitelerin büyük çoğunluğunun planlama ve programlama süreçlerini detaylı olarak oluşturduğunu ve çalışanların bu süreçlere hâkim olduğunu göstermektedir.

### **Risk Yönetimi ve Değerlendirmesi**

Öncül 7 ve 8: Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi konusunda %50,9 ve %46,4 oranında olumlu sonuç çıkması, risk yönetimi süreçlerinin uygulanmasına rağmen bazı eksikliklerin olduğunu göstermektedir. Risklerin değerlendirilmesi konusunda %35,7 olumsuz sonuç çıkması, özellikle bu süreçte önemli iyileştirme gereksinimlerinin bulunduğu işaret etmektedir.

Öncül 12: Risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetleri konusunda %36,6 oranında olumsuz sonuç çıkması, risklerin kontrol altına alınmasıyla ilgili ciddi eksiklikler olduğunu göstermektedir.

### **İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol Süreçleri**

Öncül 13 ve 14 için sonuçlar üniversitelerin büyük çoğunluğunda iç kontrol sisteminin mevzuata uygun olarak kurulduğunu (%94,6) ve ön mali kontrol yönergesinin mevcut olduğunu (%89,3) göstermektedir. Bu yüksek oranlar, üniversitelerde ön mali kontrole önem verildiğini ortaya koymaktadır.

Öncül 17 için sonuçlar, üniversitelerin çoğunluğunda (%60,7) iç kontrolün değerlendirilmesi konusunda yeterli çalışmanın yapıldığını ve iç kontrol sürecinin aktif olarak değerlendirildiğini gösterse de %35,7 oranındaki olumsuz sonuçlar bu alanda gelişime ihtiyaç duyulduğunu işaret etmektedir.

### **İç Denetim Birimi**

Öncül 18 için sonuçlar, üniversitelerin çoğunluğunda (%75,9) iç denetim biriminin kurulmuş olduğunu göstermekle birlikte azımsanmayacak oranda (%24,1) üniversitenin henüz iç denetim birimini kurmamış olması üniversitelerdeki üst yöneticilerin iç denetimin önemini kavrayamadıkları sonucunu göstermektedir.

### **Genel Değerlendirme ve Sonuçlar**

Tablo 6 iç kontrol hakkında üniversitelerin genel çoğunluğunun birçok alanda yeterli prosedürlere sahip olduğunu göstermektedir. Özellikle planlama, programlama ve ön mali kontrol süreçlerinde yüksek olumlu sonuçlar gözlemlenmektedir. Ancak risk yönetimi ve iç kontrolün değerlendirilmesi süreçleri; iyileştirme ve geliştirme açısından ön plana çıkmaktadır. Özellikle "Hassas Görevlerin belirlenmesi", "Risklerin Değerlendirilmesi" ve "Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi" konularında eksiklikler olduğu gözlemlenmektedir.

Yukarıda yer alan Tablo 6'da görüldüğü üzere Sayıştay raporlarındaki iç kontrol bulguları ile belirlenen değişkenler arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık olup olmadığının incelenmesi için elde edilen veriler normallik testine (SkewnessKurtosis Testi) tabi tutulmuş ve verilerin normal dağılım göstermediği sonucuna ulaşılmıştır. Normal dağılım göstermemesi nedeniyle verilerin analizi için parametrik olmayan testler uygulanmıştır. Grup sayısına göre iki örneklem grubu için Mann-Whitney U Testi, ikiden fazla örneklem grubunun verilerini karşılaştırmak amacıyla Kruskal Wallis-H testi uygulanmıştır.

**Tablo 7. İç Denetçi Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi Sonuçları**

Öncül Numarası	Ki Kare Değeri	Sig. (p) Değeri	Farklılık	Öncül Numarası	Ki Kare Değeri	Sig. (p) Değeri	Farklılık
Ö1	2,229	,328	Yok	Ö10	,195	,907	Yok
Ö2	1,812	,404	Yok	Ö11	4,778	,092	Yok
Ö3	3,035	,219	Yok	Ö12	1,590	,452	Yok
Ö4	,593	,743	Yok	Ö13	,738	,691	Yok
Ö5	,795	,672	Yok	Ö14	1,012	,603	Yok
Ö6	,809	,667	Yok	Ö15	2,860	,239	Yok
Ö7	2,404	,301	Yok	Ö16	,982	,612	Yok
Ö8	1,988	,370	Yok	Ö17	,118	,943	Yok
Ö9	,078	,962	Yok	Ö18	0,000	1,000	Yok

Tablo 7’de görüldüğü üzere Sayıştay raporunda yer alan iç kontrolün değerlendirilmesi bölümünde bulunan bulgular ile iç denetçi sayıları arasında p (anlamlılık) değerinin 0,05’in üstünde çıkması nedeniyle istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmadığı tespit edilmiştir.

**Tablo 8. Üniversitelerin Yaşlarına İlişkin Kruskal Wallis Testi Sonuçları**

Öncül Numarası	Ki Kare Değeri	Sig. (p) Değeri	Farklılık	Öncül Numarası	Ki Kare Değeri	Sig. (p) Değeri	Farklılık
Ö1	1,368	,505	Yok	Ö10	2,212	,331	Yok
Ö2	,358	,836	Yok	Ö11	3,987	,136	Yok
Ö3	,381	,827	Yok	Ö12	,828	,661	Yok
Ö4	2,196	,334	Yok	Ö13	,628	,731	Yok
Ö5	1,022	,600	Yok	Ö14	,842	,656	Yok
Ö6	1,086	,581	Yok	Ö15	,004	,998	Yok
Ö7	,414	,813	Yok	Ö16	,367	,832	Yok
Ö8	1,668	,434	Yok	Ö17	,325	,850	Yok
Ö9	1,005	,605	Yok	Ö18	19,970	,000	Var

Tablo 8’de görüldüğü üzere üniversitelerin yaşlarına ilişkin olarak Ö18’e dair p (anlamlılık) değerinin 0,05’in altında çıkması nedeniyle aralarında istatistiki açıdan anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Bu kapsamda ilişkiye dair detaylı tablo aşağıdaki gibidir.

**Tablo 9. Üniversitelerin Yaşının İç Denetim Birimi Kurulmasına Etkisi**

Öncül 18 İç Denetim Birimi Kurulmuş Olması	N	Ortalama Sıralama
15 ve altı	28	40,00
16-34	57	59,19
35 ve üstü	27	67,93

Tablo 9’da görüldüğü üzere üniversitelerde yaş grupları ilerledikçe ortalama sıralama değerlerinin arttığı görülmektedir. Bu bulgu, yaşın Öncül 18’e dair analiz üzerinde etkili olabileceğine işaret etmektedir. Özellikle, 35 yaş ve üstü gruptaki üniversitelerin Öncül 18 ile ilgili daha yüksek bir ortalama sıralama değeri bulunması, bu yaş grubunun öncülü daha olumlu veya yüksek seviyede değerlendirdiği şeklinde yorumlanabilir.

**Tablo 10. Mali Hizmetler Uzmanlığı Meslek Mensubu Sayısına İlişkin Mann-Whitney U Testi Sonuçları**

Öncül Numarası	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Sig. (p) Değeri	Farklılık
Ö1	1442,500	2388,500	-,476	,634	Yok
Ö2	1404,500	3819,500	-,643	,520	Yok
Ö3	1404,000	2350,000	-,655	,512	Yok
Ö4	1428,500	2374,500	-,381	,703	Yok
Ö5	1475,500	3890,500	-,171	,864	Yok
Ö6	1414,500	2360,500	-1,800	,072	Yok
Ö7	1395,500	2341,500	-,575	,565	Yok
Ö8	1435,500	2381,500	-,312	,755	Yok

Öncül Numarası	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Sig. (p) Değeri	Farklılık
Ö9	1371,500	2317,500	-1,207	,228	Yok
Ö10	1402,000	2348,000	-1,517	,129	Yok
Ö11	1475,500	3890,500	-,171	,864	Yok
Ö12	1453,500	2399,500	-,200	,841	Yok
Ö13	1466,500	3881,500	-,261	,794	Yok
Ö14	1349,500	2295,500	-1,496	,135	Yok
Ö15	1454,500	3869,500	-,540	,589	Yok
Ö16	1448,500	2394,500	-,321	,748	Yok
Ö17	1457,500	3872,500	-,182	,856	Yok
Ö18	959,000	3374,000	-4,235	,000	Var

Tablo 10'da görüldüğü üzere üniversitelerdeki mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısına ilişkin olarak Öncül 18'e dair p (anlamlılık) değerinin 0,05'in altında çıkması nedeniyle aralarında istatistiki açıdan anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Bu kapsamda ilişkiye dair tablo aşağıdaki gibidir.

**Tablo 11. Üniversitelerdeki MHUMM Sayısının İç Denetim Birimi Kurulmasına Etkisi**

Öncül 18 İç Denetim Birimi Kurulmuş Olması	N	Ortalama Sıralama
3 ve altı	69	48,90
4 ve üstü	43	68,70

Tablo 11'de görüldüğü üzere bu sonuçlar, MHUMM sayısının yüksek olduğu kurumlarda İç Denetim Birimi kurulmuş olma ihtimalinin daha yüksek olduğunu göstermektedir. Yani, 4 ve daha fazla MHUMM bulunan üniversitelerde İç Denetim Birimi'nin kurulması ile ilgili ortalama sıralama değeri, 3 ve daha az MHUMM olanlara kıyasla anlamlı ölçüde yüksektir. Bu durum, MHUMM'lerin iç denetim biriminin önemini kavramış oldukları şeklinde yorumlanabilir.

**Tablo 12. Sayıştay Bulgu Durumuna İlişkin Mann-Whitney U Testi Sonuçları**

Öncül Numarası	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Sig. (p) Değeri	Farklılık
Ö1	595,000	5645,000	-,091	,927	Yok
Ö2	529,000	607,000	-,908	,364	Yok
Ö3	584,000	662,000	-,207	,836	Yok
Ö4	578,000	5628,000	-,240	,811	Yok
Ö5	582,000	5632,000	-,605	,545	Yok
Ö6	588,000	5638,000	-,492	,623	Yok
Ö7	515,500	593,500	-,868	,385	Yok
Ö8	522,000	600,000	-,796	,426	Yok
Ö9	577,000	5627,000	-,390	,697	Yok
Ö10	576,000	5626,000	-,702	,482	Yok
Ö11	561,500	639,500	-1,295	,195	Yok
Ö12	475,000	553,000	-1,312	,190	Yok
Ö13	581,500	659,500	-,446	,656	Yok
Ö14	528,000	5578,000	-1,264	,206	Yok
Ö15	576,000	5626,000	-,702	,483	Yok
Ö16	545,000	5595,000	-,793	,428	Yok
Ö17	568,000	5618,000	-,352	,725	Yok
Ö18	538,000	616,000	-,787	,431	Yok

Tablo 12'de görüldüğü üzere Sayıştay raporunda yer alan iç kontrolün değerlendirilmesi bölümünde bulunan bulgular ile muhasebe ve raporlamaya ilişkin bulgu durumu arasında p (anlamlılık) değerinin 0,05'in üstünde çıkması nedeniyle istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmadığı tespit edilmiştir.

**Tablo 13. İç Kontrole Dair Denetim ve Raporlamaya İlişkin Kruskal Wallis Testi Sonuçları**

Öncül Numarası	Ki Kare Değeri	Sig. Değeri	Farklılık	Öncül Numarası	Ki Kare Değeri	Sig. (p) Değeri	Farklılık
Ö1	3,616	,164	Yok	Ö10	,958	,619	Yok
Ö2	,896	,639	Yok	Ö11	,509	,775	Yok
Ö3	,789	,674	Yok	Ö12	3,381	,184	Yok
Ö4	7,352	,025	Var	Ö13	3,359	,186	Yok
Ö5	,319	,852	Yok	Ö14	,802	,670	Yok
Ö6	2,246	,325	Yok	Ö15	1,321	,517	Yok
Ö7	5,699	,058	Yok	Ö16	,911	,634	Yok
Ö8	8,783	,012	Var	Ö17	7,890	,019	Var
Ö9	3,862	,145	Yok	Ö18	34,022	,000	Var

Tablo 13'te görüldüğü üzere p (anlamlılık) değerinin 0,05'in altında çıkması nedeniyle Ö4 (p=0.025), Ö8 (p=0.012), Ö17 (p=0.019), ve Ö18 (p=0.000) olmak üzere toplam dört öncül arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Bu farklılıklara ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 14. İç Kontrole Dair Denetim ve Raporlama ile Hassas Görevler İlişkisi**

Ö4 Hassas görevlere ilişkin prosedürler, tam olarak belirlenmiş ve kurum çalışanlarına duyurulmuştur.	N	Ortalama Sıralama
Yok	57	49,75
Eksik	2	48,25
Var	53	64,08

Tablo 14'te görüldüğü üzere iç denetçiler tarafından iç kontrolün denetimi ve bu denetim sonuçlarının raporlanmasına ilişkin faaliyetler ile hassas görevlere ilişkin işlemler arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Bu sonuçlara göre iç kontrole dair denetim ve raporlama faaliyetlerinin yapıldığı üniversitelerde hassas görevlere ilişkin faaliyetlerin yerine getirilme oranı daha yüksektir.

**Tablo 15. İç Kontrole Dair Denetim ve Raporlama ile Risklerin Değerlendirilmesi İlişkisi**

Ö8 Risklerin Değerlendirilmesi	N	Ortalama Sıralama
Yok	57	48,82
Eksik	2	86,50
Var	53	63,63

Tablo 15'te görüldüğü üzere iç denetçiler tarafından iç kontrolün denetimi ve bu denetim sonuçlarının raporlanmasına ilişkin faaliyetler ile risklerin değerlendirilmesine ilişkin işlemler arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Bu sonuçlara göre iç kontrole dair denetim ve raporlama faaliyetlerinin yapıldığı üniversitelerde risklerin değerlendirilmesine ilişkin faaliyetlerin yerine getirilme oranı daha yüksektir.

**Tablo 16. İç Kontrole Dair Denetim ve Raporlama ile İç Kontrolün Değerlendirilmesi İlişkisi**

Ö17 İç Kontrolün Değerlendirilmesi	N	Ortalama Sıralama
Yok	57	49,52
Eksik	2	49,50
Var	53	64,27

Tablo 16'da görüldüğü üzere iç denetçiler tarafından iç kontrolün denetimi ve bu denetim sonuçlarının raporlanmasına ilişkin faaliyetler ile iç kontrolün değerlendirilmesine ilişkin işlemler arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Bu sonuçlara göre iç kontrole dair denetim ve raporlama faaliyetlerinin yapıldığı üniversitelerde iç kontrolün değerlendirilmesine ilişkin faaliyetlerin yerine getirilme oranı daha yüksektir.

**Tablo 17. İç Kontrole Dair Denetim ve Raporlama ile İç Denetim Birimi Kurulmuş Olması İlişkisi**

Ö18 İç Denetim Birimi Kurulmuş Olması	N	Ortalama Sıralama
Yok	85	43,47
Var	53	70,00

Tablo 17'de görüldüğü üzere iç denetçiler tarafından iç kontrolün denetimi ve bu denetim sonuçlarının raporlanmasına ilişkin faaliyetler ile iç denetim birimi kurulmuş olmasına ilişkin işlemler arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Bu sonuçlara göre iç denetim biriminin kurulmuş olduğu üniversitelerde iç kontrole dair denetim ve raporlama faaliyetlerinin yerine getirilme oranı daha yüksektir.

## 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışma, Türkiye'deki yükseköğretim kurumlarının iç kontrol sistemlerinin etkinliğini, Sayıştay denetim raporları ışığında COSO iç kontrol modeli çerçevesinde değerlendirmeyi amaçlamıştır. Araştırma kapsamında, iç denetçi sayısı, iç denetçilerin iç kontrole ilişkin denetim ve raporlama durumu, mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısı, üniversitenin yaşı ve muhasebe ile raporlamaya ilişkin bulgu durumu gibi değişkenlerin iç kontrol eksiklikleri üzerindeki etkileri incelenmiştir.

Çalışmanın bulguları, iç denetçi sayısı ile muhasebe ve raporlamaya ilişkin değişkenler arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık olmadığını göstermiştir. Ancak, üniversitelerin yaşı ve mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısı ile iç denetim biriminin kurulmasına ilişkin bulgular arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Özellikle, daha eski üniversitelerde ve daha fazla mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu bulunan kurumlarda iç denetim birimlerinin daha yaygın olduğu görülmüştür. Ayrıca mali hizmetler uzmanlığı meslek mensuplarının sayısının daha çok olduğu üniversitelerde iç denetim biriminin daha fazla kurulmuş olduğu görülmektedir. Bu durum, iç denetimin önemine dair söz konusu meslek mensuplarında bir farkındalık oluştuğu ve bu doğrultuda üst amirlerine bilgi aktarımında buldukları şekilde değerlendirilebilir.

Ayrıca, iç kontrol denetimi ve raporlaması ile hassas görevler, risklerin değerlendirilmesi, iç kontrolün değerlendirilmesi ve iç denetim birimi kurulmuş olması bulguları arasında da istatistiki açıdan anlamlı farklılıklar bulunmuştur. Sonuçlar Can ve Çetin (2016), Ağmaz (2017) ve Altunay (2020)'in çalışmalarıyla paralellik göstermekle birlikte literatürde yer alan sonuçlarla da benzerlik göstermektedir. Bu durumun temel sebeplerinden birisinin üniversitelerde iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerinin üst yönetici tarafından desteklenmediği (Uzun ve Usta, 2021) yorumuna sebep olmaktadır. Nitekim analiz kapsamındaki 112 üniversiteden henüz iç denetçisi bulunmayan üniversite sayısının 28 (%25) olması, yürütülen faaliyetlerde yaşanan aksaklıkların temel nedenlerinden birisi olarak değerlendirilmektedir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun 2023 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunda ise 120 devlet üniversitesinden 25'inde (%20,83) henüz iç denetçi bulunmadığı görülmektedir. Aradaki farkın Sayıştay denetimi sonucu raporlarının yayımlanma süreci içerisinde gerçekleşen atamalardan kaynaklandığı düşünülmektedir. Bu bulgular, iç kontrol süreçlerinin etkinliğini artırmak için iç denetim faaliyetlerinin önemini (Akbulut ve Akyol, 2023) vurgulamaktadır. Bu durumun yanı sıra hassas görevler ile risklerin belirlenmesi ve raporlanması açısından yaşanan aksaklıklar, konunun güncel bir konu olması ve karmaşık süreçleri içerisinde barındırması nedeniyle üniversitelerde konu ile ilgili nitelikli insan kaynağı eksikliği olma ihtimalini ortaya koymaktadır.

Sonuç olarak, bu çalışma, yükseköğretim kurumlarının iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi ve etkinliğinin artırılması için COSO iç kontrol modelinin beş bileşeninin güçlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. İç kontrol süreçlerinin iyileştirilmesi, kurumların hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerine uygun hareket etmelerini sağlayarak, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasına katkıda bulunabilir. Bu bağlamda, iç denetim faaliyetlerinin artırılması ve mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısının artırılması, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini artırmada önemli adımlar olabilir.

Yukarıda yer alan önerilerin yanı sıra; üniversitelerde iç kontrol sistemlerinin etkinliğini artırmak amacıyla iç denetim kapasitesinin güçlendirilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda, iç denetçi sayısının artırılması ve iç denetim birimlerinin daha kapsamlı faaliyet gösterebileceği şekilde yapılandırılması gerekmektedir. Ayrıca, mali hizmetler uzmanlarının sayısının artırılması ve bu uzmanların iç kontrol süreçleri konusunda sürekli eğitime tabi tutulması, sistemlerin etkinliğini artırabilir. Risk yönetimi ve değerlendirme süreçlerinin daha sistematik bir şekilde yürütülmesi, iç kontrol mekanizmalarının genel etkinliğini doğrudan etkileyen önemli bir unsurdur. Bunun yanı sıra, tüm personelin iç kontrol süreçlerine aktif katılımını teşvik etmek amacıyla farkındalık artırıcı eğitim ve bilgilendirme faaliyetleri düzenlenmelidir. Son olarak, iç kontrol süreçlerinin verimliliğini artırmak için teknolojik altyapı güçlendirilmeli, bilgi sistemleri ve yazılımlar etkin bir şekilde kullanılmalıdır.

Gelecek araştırmalar için ise, iç kontrol sistemi etkinliğinin araştırmada kullanılan yöntem ile farklı kamu kurumlarında incelenmesinin, alana katkı sağlayacak önemli bir konu olduğu değerlendirilmektedir. Bu tür çalışmalar, yükseköğretim kurumlarına odaklanan bu araştırmanın bulgularını genişleterek, genel kamu yönetimi için daha kapsamlı çıkarımlar yapılmasına olanak tanıyabilir. Ayrıca, iç kontrol sistemlerinin uzun vadeli etkilerini analiz eden çalışmalar, bu süreçlerin sürdürülebilirliği ve etkinliği hakkında daha derinlemesine bilgi sağlayacaktır. Türkiye'deki iç kontrol sistemlerinin uluslararası standartlarla karşılaştırılması ise küresel düzeydeki uygulamalarla uyumu değerlendirerek, iyileştirme fırsatlarına ışık tutabilir. Bunun yanı sıra, kamu sektörü iç kontrol sistemlerinin özel sektör uygulamalarıyla

karşılaştırılması, her iki sektörden elde edilecek en iyi uygulamaların belirlenmesi ve kamu sektörüne yönelik uygulanabilir stratejilerin geliştirilmesine katkı sağlayabilir.

Bu öneriler, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini artırmak ve gelecekteki araştırmalar için yeni alanlar açmak amacıyla sunulmuştur. İç kontrol süreçlerinin sürekli iyileştirilmesinin, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasına önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

#### Kaynakça

Acar, D., & Akçakanat, Ö. (2012). Devlet üniversitelerinin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine ilişkin algı düzeyleri ile mevcut uygulamalarının karşılaştırılması. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (28), 1-17.

Ağmaz, S. (2017). Türkiye'deki belediyelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin dış denetim bulgularına göre analizi. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(4), 74-92.

Akbulut, N., & Akyol, Ç. (2023). Kamu mali yönetimi ve kontrol yapısında kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin durumu. *Denetim Dergisi*, (28), 137-152.

Akyel, R. (2010a). Türkiye'de iç kontrol kavramı, unsurları ve etkinliğinin değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17(1), 83-97.

Akyel, R. (2010b). Yönetimde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarının birbirleri ile ilişkileri ve Türk kamu yönetiminde uygulanmalarının değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3), 1-21.

Altunay, M. A. (2020) *Kamu üniversitelerinin iç kontrol ve iç denetim sorunları: Sayıştay denetim raporları üzerine bir inceleme*. Ed. Alagöz A. & Koçyiğit S. Ç. Denetimde seçme konular 6 iç denetim iç kontrol sektörel uygulamalar. Ankara: Gazi Kitabevi.

Balyemez, A. S. (2016). Türkiye'de özel sektör ve kamu idareleri iç kontrol sistemlerinin mevzuat yükümlülükleri açısından karşılaştırılması. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(8), 1-70.

Bozkurt, M. (2010). İyi mali yönetimin gerçekleştirilmesinde iç kontrol ve denetimi. *SAYDER Dış Denetim Dergisi*, 1(1), 131-138.

Can, E. N., & Çetin, C. (2016). Devlet üniversitelerinde iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik bir araştırma. *Journal of Entrepreneurship & Development/Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 11(2), 108-140.

Ceyhan, İ., & Apan, M. (2014). COSO iç kontrol modelinin yapısal eşitlik modeli ile incelenmesi: Bir hastane uygulaması. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(10), 179-198.

Chen, H., Yang, D., Zhang, J. H., & Zhou, H. (2020). Internal controls, risk management, and cash holdings. *Journal of Corporate Finance*, (64), 1-20.

COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). *Internal control-Integrated framework. Framework and appendices*. AICPA.

Çalışkan, Y., & Çiftçi, Y. (2017). 5018 sayılı kanun kapsamında kamu kurumlarında iç kontrol sistemi: Maliye Bakanlığı uygulamasının incelenmesi. *İşletme Bilimi Dergisi*, 5(3), 105-125.

Ergin, H., Selimoğlu, S. K., & Tolkun, A. (2016). KİT'lerde kurumsal yönetim etkinliğinin artırılmasında iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin rolü: Bir araştırma. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (49), 1-28.

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

INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions). (2004). *Guidelines for internal control standards for the public sector*.

Işık, A., & Akdoğan, N. (2024). Büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sistemi ve etkinliği. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 23(71), 251-274.

İbiş, C., & Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde iç kontrol sistemine genel bakış. *Sayıştay Dergisi*, (85), 95-121.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2013). Kamu iç denetim rehberi. Erişim adresi: [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/K%C4%B0DR\\_v1.0.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/K%C4%B0DR_v1.0.pdf) (Erişim Tarihi, 15 Eylül 2024).



- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar (2005). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 31.12.2005/26040.
- Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği (2007). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 26.12.2007/26738.
- Karaman, H. C., & Tosuner, M. (2020). Stratejik planlama, iç kontrol ve kalite yönetiminde risk yönetimi süreçleri. *Denetışim Dergisi*, (21), 98-113.
- Kaya, B. (2013). Kamu İdarelerinde iç kontrol sistemi oluşturma faaliyetlerinde iç denetçilerin üstlenebilecekleri rol ve sorumluluklar. *Denetışim Dergisi*, (11), 20-31.
- Keskin, D. A. (2009). Kamu ve özel sektör yönetiminde iç kontrol sistemi ve değerlendirilmesi. *Denetışim Dergisi*, (3), 14-21.
- Kurnaz, Ü. E. (2020). Sağlık sektöründe iç kontrol sisteminin COSO iç kontrol modeli bileşenleri açısından incelenmesi: Bir hastane uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*, 30(157), 163-185.
- Kuyumcu, O. (2021). Bağımsız denetimde verinin önemi: kurumlar arası veri iletişim modeli önerisi. *Türkiye Mesleki ve Sosyal Bilimler Dergisi* (5), 79-89.
- Mali Hizmetler Uzmanlığı Yönetmeliği (2013). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 246.02.2013/ 28551.
- Rae, K., Sands, J., & Subramaniam, N. (2017). Associations among the five components within COSO internal control-integrated framework as the underpinning of quality corporate governance. *Australian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(1), 28-54.
- Sayıştay (2023). *Kamu İdareleri Denetim Raporları*. <https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/7-ozel-butceli-idareler--a> (Erişim Tarihi, 20 Temmuz 2024).
- Sevim, Ş., Öncü, B., & Bozdoğan, T. (2023). Kamu sektöründe iç kontrol sisteminden kaynaklanan hata ve hile analizi: Büyükşehir belediyelerinde bir inceleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 22(68), 23-42.
- Sun, Q. (2021). Research on the internal control system of administrative institutions. *Journal of Sociology and Ethnology*, 3(5), 174-178.
- Taner, A. (2023). Türk kamu yönetiminde kurumsal risk yönetimi: güçlükler ve fırsatlar. *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, 9(2-1), 112-130.
- Topçu, M. K. (2013). Kamuda iç kontrol sisteminin COSO Modeli bağlamında taşrada uygulanabilirliği: İhalelerde uygulanmasına yönelik iki vaka analizi. *Sayıştay Dergisi*, (91), 5-31.
- Türedi, H. (2011). Türk kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması: İç kontrol. *Journal of Management and Economics Research*, 9(16), 99-127.
- Uyar, S. (2009). *İç kontrol ve iç denetim: 5018 sayılı kanun açısından değerlendirme*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Uzun, A. K. (2009). Kamu yönetiminde iç kontrol ve iç denetim yaklaşımı. *Denetışim Dergisi*, (3), 59-65.
- Uzun, A., & Usta, H. (2021). Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde iç denetim: Sorunlar ve çözüm önerileri. *Denetışim Dergisi*, (23), 27-40.
- YÖKATLAS (2024). *Yükseköğretim kurumları atlası, üniversitelerimiz*. Erişim adresi: <https://yokatlas.yok.gov.tr/universite.php> (Erişim Tarihi, 20 Ekim 2024).
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 24.12.2003/25326.
- 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu (2010). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 03.12.2010/27790.