



T.C.

SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ İÇİNDE ÖZEL
BÜTÇELİ İDARELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN
ETKİNLİĞİ: ÜNİVERSİTELERE YÖNELİK BİR
ARAŞTIRMA**

Özen AKÇAKANAT
DOKTORA TEZİ

DANIŞMAN
Prof. Dr. Durmuş ACAR

Isparta 2011

T.C
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ SAVUNMASI ve SÖZLÜ SINAV TUTANAĞI

Gönderen : İŞLETME EABD Başkanlığı

Gönderilen : Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Enstitü : Anabilim Dalımız YÜKSEK LİSANS / DOKTORA Programı öğrencisi
Ozan AKÇAKAN tez çalışmalarını sonuçlandırmış ve
kurulan jüri önünde tezini savunmuştur. Sınav tutanağı aşağıdadır.
Tez Adı Değişikliği YAPILDI / YAPILMADI

Prof. Dr. Durmuş ACAR
[Signature]
Enstitü Anabilim Dalı Başkanı

07/01/2011
Tarih

SINAV TUTANAĞI:

Jürimiz Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 25./39. maddesi uyarınca 07.01.2011 Cuma
günü saat 14:30 'de toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Devlet Muhasebe Sistemi İçinde
Çad. Bütçeli İdareslerde İlg. Kontrol Sisteminin Etkinliği Üniversiteye Yönelik Bir Araştırma
konulu tezini incelemiş ve yapılan sözlü sınav sonunda OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞU ile aşağıdaki kararı
almıştır.

☒ KABUL

☐ RED

☐ DÜZELTME

Tez Sınavı Jürisi	Ünvanı, Adı Soyadı	İmza
Başkan	Prof. Dr. Durmuş ACAR	<i>[Signature]</i>
Üye	Doç. Dr. Süleyman UYAR	<i>[Signature]</i>
Üye	Doç. Dr. İ. Akil ACAR	<i>[Signature]</i>
Üye	Doç. Dr. Seray KACAYCI	<i>[Signature]</i>
Üye	Doç. Dr. Hayrettin KURU	<i>[Signature]</i>

Yukarıda adı geçen öğrenci Sınav Tutanağı'nda belirtildiği üzere mezun olmaya **HAK KAZANMIŞTIR** /
~~KAZANMIŞTIR~~
Gereğini rica ederim.

ENSTİTÜ YÖNETİM KURULU KARARI :

Tarih:

Karar No:

Enstitü Müdürü

MADDE-25 Tez Sınavının tamamlanmasından sonra Jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RED", veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Enstitü Anabilim Dalı Başkanlığınca tez sınavını izleyen üç gün içinde ilgili Enstitüye tutanakla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir. Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç üç ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da tezi kabul edilmeyen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir. Düzeltme alan öğrenci bir sonraki dönemde kayıt yaptırmak zorundadır.

MADDE-39 Tez Sınavının tamamlanmasından sonra Jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RED" veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Anabilim Dalı Başkanlığınca tez sınavını izleyen üç gün içinde ilgili Enstitüye tutanakla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Yüksek Öğretim Kurumu ile ilişkisi kesilir. Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç altı ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da tez kabul edilmeyen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

ÖNSÖZ

İç kontrol son zamanlarda ülkemizde kamu ve özel kesimde sıklıkla üzerinde durulan konulardan biridir. Ülkemizde kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele alan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeni sistemin en önemli unsurlarından olan iç kontrol sisteminin kamu idarelerinde kurulması ve uygulanması gündeme gelmiştir.

Buradan hareketle bu çalışmada iç kontrol sisteminin ülkemizde özel bütçeli idarelerden olan üniversitelerde etkin bir şekilde kurulup kurulmadığı araştırılmıştır.

Bu alana beni yönlendirerek bu çalışmanın ortaya çıkmasına vesile olan ve benden hiçbir zaman desteğini esirgemeyip tam anlamıyla bana danışmanlık yapan çok değerli hocam Prof. Dr. Durmuş ACAR'a özellikle teşekkür ederim. Değerli fikirleriyle bana yön veren ve anket sorularının hazırlanması aşamasında yaptıkları çok önemli katkılarından dolayı Süleyman Demirel Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanı Ertan ÇEKİN ve Süleyman Demirel Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkan Yardımcısı Erten TENDERİS'e teşekkürü bir borç bilirim.

Sonsuz desteğini ve sevgisini hayatımın her anında yanımda hissettiğim değerli eşim Tahsin AKÇAKANAT'a, beni büyüten ve bugüne kadar bıkmadan usanmadan her daim yanımda olan ailemin tüm üyelerine ve tüm arkadaşlarıma da şükranlarımı sunarım.

ÖZET

DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ İÇİNDE ÖZEL BÜTÇELİ İDARELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ: ÜNİVERSİTELERE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Özen AKÇAKANAT

Süleyman Demirel Üniversitesi, İşletme Bölümü
Doktora Tezi, 264 sayfa, Ocak 2011

Danışman: Prof. Dr. Durmuş ACAR

Bu araştırmanın amacı, devlet üniversitelerinde görev yapan Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrol sisteminin önemine ilişkin algı düzeylerini tespit etmek ve üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamalarını değerlendirmek suretiyle iç kontrol sistemlerinin etkinliğini belirlemektir.

Bu amaçla dört bölüm ve 68 sorudan oluşan anket çalışması üniversitelerin muhasebe birimi olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının yöneticisi olan daire başkanlarına 1 Eylül 2010 – 31 Ekim 2010 tarihleri arasında uygulanmıştır. Anket formu, web’de arama hizmeti veren bir internet sayfasının elektronik anket hazırlama hizmeti kullanılarak internet ortamına aktarılmıştır. Daha sonra bu sayfanın bağlantı linki üniversitelerin strateji geliştirme daire başkanlarının elektronik posta adreslerine gönderilmiştir. Araştırmanın ana kütlelerini 94 devlet üniversitesi oluşturmakta olup, değerlendirmeye uygun 74 adet anket formu elde edilmiştir.

Araştırma neticesinde, Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrol sistemine yönelik algı düzeylerinin çok yüksek seviyede olduğu görülmüştür. Üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaları incelendiğinde de bazı uygulamaların çok iyi seviyede gerçekleştirildiği, bazılarının ise düşük seviyelerde yerine getirildiği görülmüştür. Mevcut uygulamaların genel ortalamasına bakıldığında “Kısmen” yerine getirildikleri sonucuna ulaşılabilir. Buradan da Daire Başkanlarının iç kontrol sistemini çok önemli olarak algılamakla birlikte, yöneticisi oldukları muhasebe birimlerinde iç kontrol sistemine yönelik uygulamaları yeterince yerine getirmedikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Başkanların algı düzeylerine yönelik olarak bağımsız değişkenler bazında yapılan analizde, gruplar arasında 20 ifade açısından da bir farklılık tespit edilememiştir. Muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaları da bağımsız değişkenler bazında analiz edilmiş ve gruplar arasında 5 ifade açısından anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir.

Sonuç olarak üniversitelerin iç kontrol uygulamalarında daha çok ön mali kontrol işlemlerine ağırlık verdikleri, iç kontrol sistemi için gerekli olan bazı uygulamaları henüz tam olarak oluşturmadıkları tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, Üniversiteler, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, Devlet Muhasebesi.

ABSTRACT

THE EFFECTIVENESS OF INTERNAL CONTROL FOR SPECIAL BUDGET AGENCIES OF GOVERNMENT ACCOUNTING SYSTEM: A UNIVERSITY ORIENTED RESEARCH

Özen AKÇAKANAT

Süleyman Demirel University, Department of Business Administration
Ph.D, 264 Pages, January 2011

Supervising Professor: Prof. Dr. Durmuş ACAR

The aim of this research is determining state universities' Strategy Development Department Chiefs' perception of the importance of internal control system and stating the effectiveness of the university accounting unit internal control system by evaluating the current internal control practices.

A four part 68 questions survey has been applied to the, university accounting units, Strategy Development Department Chiefs' between September 1 and October 31 2010. The survey has been published on web through a internet search provider's electronic survey preparation service and a link to this survey has been sent to the chiefs' mailboxes. The survey's target was 94 state universities which offered 74 results usable for the evaluation of this research.

The research proved that the Strategy Development Department Chiefs' internal control perception levels are very high. During the examination of university accounting units' internal control practices, it is seen that some of these practices are performed very well while some are not. An average of current practice levels tells us the practices are performed "partially". This situation proves that the department chiefs perceive the crucialness of internal control system but fail to perform sufficient internal control practices.

No differences between groups has been detected according to the 20 statements used in the analysis based on independent parameters pertaining to chiefs' perception levels while there are 5 significative statement differences in the analysis of accounting units' current internal control practices.

It had been concluded that the universities concentrate on ex ante control rather than establishing sufficient internal control practices.

Keywords: Internal Control, Universities, Public Financial Management and Control Law No 5018, Government Accounting.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR	viii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	x
ÇİZELGELER DİZİNİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ İÇİNDE ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER

1.1. Devlet Muhasebesi Kavramı	4
1.1.1. Devlet Muhasebesinin Tanımı ve Önemi.....	4
1.1.2. Devlet Muhasebesinin Amacı ve Devlet Muhasebesi Yaklaşımları	5
1.2. Devlet Muhasebesi Alanında Dünyada Yaşanan Gelişmeler.....	7
1.2.1. Ulusal Hesaplar Sisteminin Oluşturulması 1993 (SNA 93).....	8
1.2.2. Avrupa Hesap Sisteminin Oluşturulması 1995 (ESA 95).....	9
1.2.3. Devlet Mali İstatistikler El Kitabının Oluşturulması (GFSM 2001).....	10
1.2.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi Tarafından Kamu Muhasebe Standartlarının Oluşturulması (IFAC-PSC)	10
1.2.5. Devlet Muhasebe Sistemi Alanında Yaşanan Gelişmelerin Ülke Deneyimleri Açısından Değerlendirilmesi.....	13
1.2.5.1. Yeni Zelanda Deneyimi	14
1.2.5.2. Kanada Deneyimi.....	16
1.2.5.3. İspanya Deneyimi	17
1.2.5.4. İsveç Deneyimi.....	18
1.2.5.5. İngiltere Deneyimi	19
1.2.5.6. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Deneyimi	20
1.2.5.7. Avustralya Deneyimi	22
1.3. Türkiye’de Devlet Muhasebesi	23
1.3.1. Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi.....	23
1.3.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Devlet Muhasebesi	23
1.3.1.2. Cumhuriyet Döneminde Devlet Muhasebesi	25
1.3.2. 5018 Sayılı Kanun’da Devlet Muhasebesi ve Bütçe Türleri.....	28
1.3.2.1. 5018 Sayılı Kanun’da Devlet Muhasebesi	28
1.3.2.2. 5018 Sayılı Kanun’da Bütçe Türleri	31
1.3.2.2.1. Genel Bütçe.....	35
1.3.2.2.2. Özel Bütçe	36
1.3.2.2.3. Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi	37
1.3.2.2.4. Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçesi	37
1.3.3. Devlet Muhasebesi ve Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi İlişkisi.....	37
1.3.3.1. Kamu Harcamalarının Sınıflandırılması	39
1.3.3.2. Kamu Gelirlerinin Sınıflandırılması	45

1.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Getirdikleri	46
1.4.1. Mali Saydamlık ve Hesap Verilebilirlik	47
1.4.2. Stratejik Planlama	49
1.4.3. Performans Esaslı Bütçeleme.....	51
1.4.4. Ön Mali Kontrol.....	52
1.4.5. İç Kontrol	53
1.4.6. İç Denetim.....	54

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN YAPISI VE ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ

2.1. İç Kontrol Sistemi Kavramı	56
2.1.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı	57
2.1.2. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı.....	60
2.1.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	61
2.2. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri.....	63
2.2.1. Kontrol Ortamı	63
2.2.1.1. Dürüstlük ve Etik Değerler	64
2.2.1.2. Yönetimin Çalışma Tarzı ve Felsefesi	66
2.2.1.3. Organizasyon Yapısı	66
2.2.1.4. Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı.....	67
2.2.1.5. İnsan Kaynakları Politikaları ve Yeteneklere İlişkin Yükümlülükler.....	68
2.2.2. Risk Değerleme.....	68
2.2.2.1. Risklerin Tanımlanması ve Denetim Riski	69
2.2.2.2. Risklerin Değerlendirilmesi	70
2.2.2.3. Risklerin Yönetilmesi	72
2.2.3. Kontrol Faaliyetleri	74
2.2.3.1. Görevlerin Ayrımı.....	75
2.2.3.2. Yetkilendirmeler, Onaylamalar ve Doğrulamalar.....	76
2.2.3.3. Kaynak ve Kayıtlara Erişimin Sınırlandırılması	76
2.2.3.4. Kayıtlar ile İlgili Varlıklar Arasında Uyum Sağlanması.....	77
2.2.3.5. Performans Göstergelerinin Oluşturulması ve Kontrolü.....	78
2.2.4. Bilgi ve İletişim.....	78
2.2.4.1. Bilgi.....	79
2.2.4.2. İletişim	80
2.2.5. İzleme.....	81
2.2.5.1. Kontrol Öz Değerlendirme.....	82
2.2.5.2. İç Denetim.....	83
2.2.5.3. Dış Denetim	84
2.3. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Unsurları ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Ölçme Yöntemleri.....	84
2.3.1. Etkin Bir İç Kontrol Sistemi İçin Temel Unsurlar	84
2.3.1.1. Ayrıntılı Örgüt Planı	88
2.3.1.2. Süreç Yönetimi ve Süreçlerin İyileştirilmesi	89
2.3.1.3. İyi Bir Muhasebe Sistemi.....	90
2.3.1.4. Bütçe Programı.....	90
2.3.1.5. Yetenekli ve Vasıflı Çalışanlar	91

2.3.1.6. İç Denetimin Varlığı	91
2.3.2. İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Ölçen Yöntemler	93
2.3.2.1. Anket Yöntemi	94
2.3.2.2. Akış Şeması Yöntemi.....	95
2.3.2.3. Not Alma Yöntemi.....	96
2.4. İç Kontrol Konusunda Uluslararası Düzenleme Yapan Kurumlar	96
2.4.1. Özel Sektör İçin Belirlenen İç Kontrol Standartları.....	96
2.4.1.1. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	97
2.4.1.2. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	98
2.4.1.3. Organizasyonları Destekleme Komisyonu (COSO) Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	99
2.4.1.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Denetim Yönergeleri.....	100
2.4.1.5. Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC) ve Sarbanes Oxley Kanunu	101
2.4.2. Kamu Sektörü İçin Belirlenen İç Kontrol Standartları	102
2.4.2.1. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	102
2.4.2.2. Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay (GAO) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	103
2.4.2.3. Avrupa Birliği Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	104
2.5. Türkiye’de İç Kontrol Konusunda Düzenleme Yapan Kuruluşlar	106
2.5.1. Sermaye Piyasası Kurulu	106
2.5.2. Maliye Bakanlığı.....	107
2.5.3. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE).....	107
2.5.4. Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER)	108

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL BÜTÇELİ İDARELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

3.1. 5018 Sayılı Kanunda İç Kontrol Sistemi	110
3.1.1. 5018 Sayılı Kanuna Göre İç Kontrolün Tanımı ve Amacı	110
3.1.2. 5018 Sayılı Kanuna Göre İç Kontrol Sisteminin İlkeleri.....	111
3.1.3. İç Kontrol Sistemi Bileşenlerinin 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirilmesi.....	114
3.1.3.1. Kontrol Ortamı	115
3.1.3.2. Risk Değerlendirme	116
3.1.3.3. Kontrol Faaliyetleri	116
3.1.3.4. Bilgi ve İletişim.....	117
3.1.3.5. İzleme.....	119
3.2. Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sisteminin Yapısı	119
3.2.1. Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde Mali Yönetim ve Kontrol Sistemi.....	120
3.2.1.1. Harcama Birimleri.....	121
3.2.1.2. Muhasebe ve Mali Hizmetler Birimi	122
3.2.1.3. Ön Mali Kontrol.....	126

3.2.1.3.1. 5018 Sayılı Kanun Öncesinde Ön Mali Kontrol	127
3.2.1.3.2. 5018 Sayılı Kanuna Göre Ön Mali Kontrol	129
3.2.1.3.3. Harcama Birimlerinde Ön Mali Kontrol	131
3.2.1.3.4. Mali Hizmetler Biriminde Ön Mali Kontrol	132
3.2.1.4. İç Denetim	133
3.2.1.5. Dış Denetim	136
3.2.2. Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde Mali Açıdan Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı	137
3.2.2.1. Üst Yönetici	138
3.2.2.2. Harcama Yetkilisi	139
3.2.2.3. Gerçekleştirme Görevlisi	143
3.2.2.4. Mali Hizmetler Birim Yöneticisi	144
3.2.2.5. Muhasebe Yetkilisi.....	144
3.7.2.6. İç Denetçi	148
3.7.2.7. Dış Denetçi.....	151

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÜNİVERSİTELERE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

4.1. Üniversitelerin Yapısı ve İç Kontrol Sistemi	152
4.1.1. Üniversitelerin Yapısı	152
4.1.2. Üniversitelerde İç Kontrole İlişkin Rol ve Sorumluluklar.....	157
4.2. Üniversitelerin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesine Yönelik Anket Çalışması.....	159
4.2.1. Araştırmanın Amacı	159
4.2.2. Araştırmanın Kapsamı	159
4.2.3. Araştırmanın Kısıtları.....	160
4.2.4. Araştırmanın Dayandığı Hipotezler	160
4.2.5. Araştırmanın Yöntemi.....	161
4.2.5.1. Araştırmaya Dahil Edilen Üniversitelerin Belirlenmesi	163
4.2.5.2. Anket Sorularının Hazırlanması.....	163
4.2.5.3. Verilerin Toplanması	164
4.2.5.4. Verilerin Analiz Edilmesi	165
4.2.6. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi.....	166
4.2.6.1. Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının İç Kontrol Sistemine Yönelik Algılarına İlişkin Hipotezlerin Değerlendirilmesi	167
4.2.6.2. Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine İlişkin Mevcut Uygulamalarına Yönelik Hipotezlerin Değerlendirilmesi	184
4.2.6.3. İç Kontrol Sistemine Yönelik Algı Düzeyleri İle Mevcut Uygulama Düzeyleri Arasındaki İlişkinin Karşılaştırılmasına Yönelik Hipotezin Değerlendirilmesi	202
4.2.6.4. Muhasebe Birimlerindeki İç Kontrole Yönelik Mevcut Uygulamaların Etkinliğine İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi.....	211
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	233
KAYNAKÇA	240
EKLER.....	252
ÖZGEÇMİŞ	264

KISALTMALAR

AAA	: Amerikan Muhasebeciler Birliği
AAS	: Avustralya Muhasebe Standartları
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.k	: Adı Geçen Kanun
a.g.khk	: Adı Geçen Kanun Hükmünde Kararname
a.g.y	: Adı Geçen Yönetmelik
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BİT	: Belediye İktisadi Teşebbüsleri
COSO	: İşletmeleri Destekleme ve Denetleme Komisyonu
ECIIA	: İç Denetim Enstitüleri Avrupa Konfederasyonu
ESA 95	: Avrupa Hesap Sistemi 1995
EUROSTAT	: AB İstatistik Kurumu
FASB	: ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FEI	: Finansal Yöneticiler Enstitüsü
FMI	: Finansal Yönetim Yasa Teklifi
GAAFR	: ABD Kamusal Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Kanunu
GAO	: ABD Sayıştayı
GASB	: ABD Devlet Muhasebe Standartları Kurulu
GFOA	: ABD Devlet Finans Ofisi Birliği
GFSM 2001	: Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001
GPRA	: ABD Hükümet Performans ve Sonuçlar Yasası
GRAA	: İngiltere Hükümet kaynakları ve Muhasebe Kanunu
GYİH	: Gayrisafı Yurtiçi Hasıla
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFAC-PS	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi Standartları
IGAE	: Kanada Genele İç Denetim ve Muhasebe Ofisi
IIA	: İç Denetçiler Enstitüsü
IMF	: Uluslararası Para Fonu
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü

IPSAS	: Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları
IPSASB	: Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Komitesi
ISA	: Uluslararası Denetim Standartları
KİDDER	: Kamu İç Denetçileri Derneği
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
NCGA	: ABD Ulusal Devlet Muhasebe Konsülü
NCMA	: ABD Belediyeye Ait Muhasebe Ulusal Komitesi
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
OMB	: ABD Yönetim ve Bütçe Ofisi
PFIC	: AB Kamu İç Mali Kontrolü Yaklaşımı
PGCP	: Kanada Genel Hükümete Ait Hesap Planı Çalışmaları
PSAAB	: Kanada Diplomalı Muhasebeciler Kuruluşunun Kamu Sektörü Muhasebe ve Denetim Komitesi
PSC	: Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi
RAB	: İngiltere Muhasebe- Bütçeleme Kaynakları
s.	: Sayfa
SEC	: Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SICOP	: Kanada Muhasebe ve Bilgi Sistemi
SNA 93	: Ulusal Hesaplar Sistemi 1993
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
T.B.M.M.	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
UN	: Birleşmiş Milletler
vb.	: Ve benzeri
vd.	: Ve diğerleri
WB	: Dünya Bankası
YÖK	: Yüksek Öğretim Kurumu

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. 1050 Sayılı Kanuna Göre Bütçe Türleri ve Sınıflandırması.....	33
Şekil 1.2. 5018 Sayılı Kanuna Göre Bütçe Türleri ve Sınıflandırması.....	35
Şekil 2.1. Risk Değerlendirme	71

ÇİZELGELER DİZİNİ

Çizelge 1.1. Kamu Muhasebesi Standartları.....	12
Çizelge 1.2. Analitik Bütçe Sisteminin Yapısı	40
Çizelge 1.3. Kurumsal Sınıflandırma	41
Çizelge 1.4. Analitik Bütçe Sınıflandırması Birinci Düzey Fonksiyonel Kodlar	42
Çizelge 1.5. Fonksiyonel Sınıflandırma.....	43
Çizelge 1.6. Finansman Tipi Sınıflandırma	43
Çizelge 1.7. Analitik Bütçe Sınıflandırması Birinci Düzey Giderin Ekonomik Kodları.....	44
Çizelge 1.8. Ekonomik Sınıflandırma.....	44
Çizelge 1.9. Analitik Bütçe Sınıflandırması Birinci Düzey Gelirin Ekonomik Kodları	46
Çizelge 1.10. Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırması	46
Çizelge 3.1. Özel Bütçeli İdarelerde Üst Yöneticiler	139
Çizelge 3.2. Özel Bütçeli İdarelerde Harcama Yetkilileri	140
Çizelge 4.1. Anketi Cevaplayan Üniversitelere Ait Demografik Veriler	166
Çizelge 4.2. Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının İç Kontrol Sistemine Yönelik Algı Düzeylerinin Aritmetik Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	167
Çizelge 4.3. “Daire Başkanlığımızın Örgüt Şemasının Oluşturulması Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	170
Çizelge 4.4. “Daire Başkanlığımızın Faaliyetlerine İlişkin Genel Görev Tanımlarının Yapılması Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	170
Çizelge 4.5. “Daire Başkanlığımızda Personelin Yeterliliği ve Performansının Bağlı Olduğu Yönetici Tarafından Yılda En Az Bir Kez Değerlendirilmesi ve Değerlendirme Sonucunun Personelle Görüşülmesi Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi.....	171
Çizelge 4.6. “Daire Başkanlığımızda Yetki Devirlerinin, Devredilen Yetkinin Sınırlarını Gösterecek Şekilde Yazılı Olarak Belirlenmesi ve İlgililere Bildirilmesi Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	172
Çizelge 4.7. “Daire Başkanlığımızın Stratejik Planın Hazırlanması Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	172
Çizelge 4.8. “Daire Başkanlığımızın Performans Programının Hazırlanması Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	173

Çizelge 4.9. “Daire Başkanlığımızın Amaç ve Hedeflerine Yönelik Risklerin Belirlenmesi Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi.....	174
Çizelge 4.10. "Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen Her Bir Faaliyette Karşılaşılabilecek Risk İçin, Uygun Kontrol Strateji ve Kontrol Yöntemlerinin Belirlenmesi Önemlidir" İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi.....	174
Çizelge 4.11. “Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen Faaliyetlere İlişkin Temel Süreçlerin Belirlenmesi ve Süreçlerin Tanımlanması Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi.....	175
Çizelge 4.12. “Daire Başkanlığımızdaki Her Faaliyet, Mali Karar ve İşlemin Onaylanması, Kaydedilmesi ve Kontrolü Görevlerinin Farklı Kişilere Verilmesi Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	176
Çizelge 4.13. “Daire Başkanlığımızda Çalışanların Yaptığı İşlerin Etkili ve Sürekli Biçimde Gerçekleştirilip Gerçekleştirilmediğinin Sistemli Olarak Analizinin Yapılması Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi.....	176
Çizelge 4.14. “Daire Başkanlığımızda Olağanüstü Durumlar İçin Faaliyetlerin Sürekliliğini Etkileyen Nedenlere Karşı Gerekli Önlemlerin Alınması Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	177
Çizelge 4.15. “Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen İşlem ve Faaliyetlere Yönelik Bilgi Sistemlerinin Kurulması Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	178
Çizelge 4.16. “Daire Başkanlığımızın İhtiyaç Duyduğu Doğru ve Güvenilir Bilgilerin Zamanında Elde Edilmesi Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi.....	179
Çizelge 4.17. “Daire Başkanlığımızın Stratejik Plan ve Performans Programının Kamuoyuyla Paylaşılması Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi.....	180
Çizelge 4.18. “Daire Başkanlığımızda Gelen ve Giden Evrakların Zamanında Kaydedilmesi Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	180
Çizelge 4.19. “Daire Başkanlığımızda Oluşan Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirim Yöntemlerinin Belirlenmesi Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	181
Çizelge 4.20. “Daire Başkanlığımızda İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	182
Çizelge 4.21. “Daire Başkanlığımızda Etik Davranış Kurallarını İçeren Dokümanlar Hazırlanması Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi.....	183

Çizelge 4.22. “Daire Başkanlığımızda Etik Davranış Kuralları Konusunda Tüm Personele Bilinçlendirme Eğitimleri Verilmesi Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi.....	183
Çizelge 4.23. Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine İlişkin Mevcut Uygulamalarının Aritmetik Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	184
Çizelge 4.24. “Daire Başkanlığımızın Örgüt Şeması Oluşturulmuştur” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	187
Çizelge 4.25. “Daire Başkanlığımızın Faaliyetlerine İlişkin Genel Görev Tanımları Yapılmıştır” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	187
Çizelge 4.26. “Daire Başkanlığımızda Personelin Yeterliliği ve Performansı Bağlı Olduğu Yönetici Tarafından Yılda En Az Bir Kez Değerlendirilmekte ve Değerlendirme Sonucu Personelle Görüşülmektedir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi.....	188
Çizelge 4.27. “Daire Başkanlığımızda Yetkiler Devredilirken, Devredilen Yetkinin Sınırları Yazılı Olarak Belirlenmektedir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	189
Çizelge 4.28. “Daire Başkanlığımızın Stratejik Planı Hazırlanmıştır” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	190
Çizelge 4.29. “Daire Başkanlığımızın Performans Programı Hazırlanmıştır” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	191
Çizelge 4.30. “Daire Başkanlığımızın Amaç ve Hedeflerine Yönelik Riskler Belirlenmiştir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	191
Çizelge 4.31. “Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen Faaliyetlerde Karşılaşılabilecek Riskler İçin Uygun Kontrol Strateji ve Kontrol Yöntemleri Belirlenmiştir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	192
Çizelge 4.32. “Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen Faaliyetlere İlişkin Temel Süreçlerin Belirlenmesi ve Süreçlerin Tanımlanması Gerçekleştirilmiştir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	193
Çizelge 4.33. “Daire Başkanlığımızdaki Her Faaliyet, Mali Karar ve İşlemin Onaylanması, Kaydedilmesi ve Kontrolü Görevleri Farklı Kişilere Verilmiştir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	194
Çizelge 4.34. “Daire Başkanlığımızda Her Çalışanın Yaptığı İşlerin Etkili ve Sürekli Biçimde Gerçekleştirilip Gerçekleştirilmediğinin Sistemli Olarak Analizi Yapılmaktadır” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi.....	194
Çizelge 4.35. “Daire Başkanlığımızda Olağanüstü Durumlar İçin Faaliyetlerin Sürekliliğini Etkileyen Nedenlere Karşı Gerekli Önlemler Alınmıştır” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	195
Çizelge 4.36. “Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen İşlem ve Faaliyetlere Yönelik Bilgi Sistemleri Kurulmuştur” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi .	196
Çizelge 4.37. “Daire Başkanlığımızın İhtiyaç Duyduğu Doğru ve Güvenilir Bilgiler Zamanında Elde Edilmektedir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	197

Çizelge 4.38. “Daire Başkanlığımızın Stratejik Plan ve Performans Programı Web Sayfasında Yayınlanmaktadır” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	197
Çizelge 4.39. “Daire Başkanlığımıza Gelen ve Giden Evraklar Zamanında Kaydedilmektedir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi.....	198
Çizelge 4.40. “Daire Başkanlığımızda Oluşan Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirim Yöntemleri Belirlenmiştir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	199
Çizelge 4.41. “Daire Başkanlığımızda İç Kontrol Sisteminin Mevcut Durumunun Değerlendirilmesi Yapılmaktadır” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi	200
Çizelge 4.42. “Daire Başkanlığımızda Etik Davranış Kurallarını İçeren Dokümanlar Hazırlanmıştır” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi.....	201
Çizelge 4.43. “Daire Başkanlığımızda Etik Davranış Kuralları Konusunda Tüm Personele Bilinçlendirme Eğitimleri Verilmiştir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi.....	201
Çizelge 4.44. İç Kontrole Yönelik Algı Düzeyi İle İç Kontrole Yönelik Mevcut Uygulamalar Arasındaki Karşılaştırmalar.....	203
Çizelge 4.45. Muhasebe Birimlerinin Mevcut İç Kontrol Uygulamalarına İlişkin Soruların Yüzde Dağılımları	211
Çizelge 4.46. Muhasebe Sonuçlarının Dönemsel Olarak Web Sayfasında Yayınlanması.....	215
Çizelge 4.47. Ön Mali Kontrole İlişkin Yönetmeliğin Belirlediği Tutar Altında İdare Tarafından Bir Tutar Belirlenmesi	216
Çizelge 4.48. Ön Mali Kontrolün Gerçekleştirilme Aşaması	217
Çizelge 4.49. Ödeme Gün Sayısına İlişkin Rapor Düzenlenmesi	218
Çizelge 4.50. İç Kontrol Eylem Planındaki İşlemlerin Tamamlanması	219
Çizelge 4.51. 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 21. ve 22. Maddelerindeki Parasal Limitler Dahilinde Yapılan Alımların Üst Limite Uygunluğuna İlişkin Kontrol Uygulaması	219
Çizelge 4.52. Kamu İhale Kurumuna Uygun Görüş İçin Müracaat Etme Sıklığı ...	220
Çizelge 4.53. Doğrudan Temin Kayıt Formunun Doldurulup Doldurulmadığına İlişkin Yapılan Kontrol Uygulaması	220
Çizelge 4.54. Doğrudan Temin Yoluyla Yapılan Alımlarda, Alım Yapılan Kişi ya da Firmanın İhalelere Katılmaktan Yasaklı Olup Olmadığının Teyidinin Alınması....	221
Çizelge 4.55. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminin Uygulanmasının Birimin İç Kontrol Sistemini Etkinleştirmiştir İfadesine Katılım Düzeyi.....	222
Çizelge 4.56. Üniversitelerde Daire Başkanlıklarının Harcama Yetkisinin Genel Sekreterlikte Birleştirilmesi Etkinliği Artırmaktadır İfadesine Katılım Düzeyi.....	222
Çizelge 4.57. Temsil, Tören, Ağırılama ve Tanıtım Giderleri İçin Başbakanlıktan İzin Alınması	223

Çizelge 4.58. Kasada Bulunması Gereken Para Limitine İlişkin Maliye Bakanlığı'nın Belirlediği Tutardan Farklı Olarak Üst Yönetici Onayıyla Belirleme Yapılması....	224
Çizelge 4.59. Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin İşlemlerini Muhasebe Yetkilisi Dışında Denetleyen Bir Kontrol Mekanizmasının Varlığı.....	224
Çizelge 4.60. İdarenin Stratejik Planında Belirlenen Amaç ve Hedeflerine Ulaşmasını Sağlamak Üzere Yürürlüğe Koyduğu Düzenlemelerin Varlığı	225
Çizelge 4.61. Strateji Geliştirme Daire Başkanının Sürekli Vekalet Ettiği Bir Harcama Biriminin Varlığı	226
Çizelge 4.62. Kasadaki Değerlerin Sayılma Sıklığı.....	226
Çizelge 4.63. Gelir Tahsilatlarının Vadesinde Tahsil Edilip Edilmediğine İlişkin Kontrol Uygulamasının Varlığı.....	227
Çizelge 4.64. Vadesinde Tahsil Edilmeyen Gelirler İçin Hukuki İşlem Başlatma Sıklığı	227
Çizelge 4.65. Vezne Sorumlularının Muhasebe Kaydı Yapma, Evrak Onaylama Yetkisinin Varlığı.....	228
Çizelge 4.66. Sosyal Güvenlik Kurumuna Bildirim ile İlgili Cezai İşlemlerin Yıllara Göre Dağılımı.....	228
Çizelge 4.67. Sosyal Güvenlik Kurumuna Prim Ödenmesi ile İlgili Cezai İşlemlerin Yıllara Göre Dağılımı	229
Çizelge 4.68. KDV Tevkifatından Dolayı Uğranılan Cezai İşlemlerin Yıllara Göre Dağılımı	229
Çizelge 4.69. Muhasebe Birimlerinde En Etkin İşleyen İletişim Kanalı	229
Çizelge 4.70. Nakde Çevrilen Teminat Mektubu Sayısı.....	230
Çizelge 4.71. Teminat Mektuplarının Geçerlilik Takibinin Yapılması	231
Çizelge 4.72. İç Kontrolün Etkin Çalışmasını Engelleyen Unsurların Önem Derecesi	231

GİRİŞ

Küresel bazda yaşanan şirket iflasları ile gündeme gelen muhasebe uygulamalarından kaynaklanan hatalar, hileler ve yolsuzluklar nedeniyle yapılan düzenlemeler, işletmelerde olduğu kadar kamu idarelerinde de yeni yapılanmalar, yönetim alanlarında yeni yaklaşımlar ortaya çıkarmıştır. Bu gelişmeler yanında, ülkemizde yaşanan ekonomik ve mali krizlerin, kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi alanlarında yeni düzenlemelerin ortaya çıkmasında önemli bir etkisi olmuştur. Varlıkların korunması, güvenilir finansal bilgi sağlanması, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğinin sağlanması amacıyla üst yönetim tarafından belirlenen politika ve prosedürleri kapsayan bir süreç olarak tanımlanabilen iç kontrol de kamu idarelerinde yeni uygulanmaya başlanan yaklaşımlardan biridir. Ülkemizde kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele alan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeni sistemin en önemli unsurlarından olan iç kontrol sisteminin kamu idarelerinde kurulması ve uygulanması gündeme gelmiştir.

5018 sayılı Kanunla kamu mali yönetimine giren iç kontrol sistemi, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır. Kamu idarelerinin faaliyetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, varlık ve kaynakların korunmasını sağlamak amacına ulaşmak için oluşturulan iç kontrol sisteminin hedeflenen amaçlarına ulaşabilmesi için etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin varlığı gerekmektedir.

Etkin iç kontrol sistemi yukarıda da açıklandığı gibi amaçlanan hedeflere ulaşmanın bir anahtarıdır. İç kontrol sisteminin etkinliğinden bahsedebilmek için de iç kontrol sisteminin beş bileşeni olan kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemenin oluşturulması ve işlevini yerine getirmesi gerekmektedir. Yani iç kontrol sisteminin beş bileşeni etkin bir iç kontrol sistemi için

temel kriterdir. Ülkemizde kamu idarelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması sorumluluğu yöneticilerin yanında kamu idarelerinin tüm çalışanlarını kapsamaktadır.

Kamu idarelerinde yöneticilerden tüm çalışanlara kadar ortak bir sorumlulukla oluşturulması ve uygulanması gereken iç kontrol sistemi, özellikle belli ölçüde özerkliğe sahip olan, kendine özgü mal varlığı ve kendine ait gelir kaynağı olan kamu idarelerinden özel bütçeli idarelerde kaynakların etkili ve ekonomik kullanımını ve kaynakların korunmasını sağlamak açısından daha önemli hale gelmektedir. Bu bağlamda bu çalışmanın amacı, özel bütçeli idarelerden üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sisteminin önemine ilişkin algılarını tespit etmek ve muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin mevcut uygulamalarını belirlemek ve böylece iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmektir. Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde kamu idarelerinin muhasebe sistemlerini anlayabilmek amacıyla, devlet muhasebesi kavramı, devlet muhasebesi alanında dünyada yaşanan gelişmeler, ülkemizde devlet muhasebesi ve özel bütçeli idareler ile devlet muhasebesinde düzenlemeler içeren 5018 sayılı Kanun çerçevesinde kamu mali yönetim sisteminde meydana gelen yenilikler açıklanmıştır.

İç kontrol sisteminin yapısı ve etkinliğinin ölçülmesi başlıklı ikinci bölümde ise, iç kontrol sisteminin teorik açıklamalarını içeren iç kontrol sisteminin tanımı, kapsamı, amaçları, iç kontrol sisteminin bileşenlerini oluşturan; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme kavramları açıklanmıştır. Bu bölümde ayrıca etkin bir iç kontrol sistemi için temel ilkeler ve iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçme yöntemleri ile uluslararası kuruluşlarca belirlenen iç kontrol standartları ve Türkiye’de iç kontrol konusunda yapılan düzenlemeler ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, özel bütçeli idarelerde iç kontrol sistemini açıklayabilmek için 5018 sayılı Kanunun kamu idareleri için öngördüğü iç kontrol sisteminin yapısı ve özel bütçeli kamu idarelerinde mali kontrol ve yönetim sistemi ile özel bütçeli kamu idarelerinde mali açıdan yetki ve sorumlulukların dağılımı konuları açıklanmıştır.

Çalışmanın uygulama kısmını oluşturan dördüncü bölümde ise, anket çalışmasının yapıldığı üniversitelerin yapısı ve iç kontrol sistemi kısaca anlatılmış ve araştırma hakkında bilgiler verilmiştir. Araştırmaya katılan üniversitelerin iç kontrol sistemi açısından mevcut uygulamaları ve iç kontrol sistemlerinin etkinliği değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ İÇİNDE ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER

1.1. Devlet Muhasebesi Kavramı

Mali verilerin elde edilip bilgi ihtiyacı olanlara sunulmasında, muhasebe sistemleri en önemli kaynaktır. Bu noktada devlet muhasebesi kavramı önem kazanmaktadır. Devlet muhasebesi kavramı kapsamında devlet muhasebesinin tanımı, önemi, amacı ve devlet muhasebesi yaklaşımları incelenecektir.

1.1.1. Devlet Muhasebesinin Tanımı ve Önemi

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir. Muhasebe, kâr amaçlı örgütler yanında, kâr amacı gütmemesine karşın, kaynak kullanan ve kaynak kullanılmasını bütçeleyp denetleyen kâr amaçsız örgütler için de söz konusudur.¹

Gerçekten de muhasebe, özel sektörde olduğu gibi kamu sektörü mali yönetiminde de kilit bir rol oynar. Kamu sektöründe uygulanan muhasebe sistemi devlet muhasebesi olarak adlandırılmaktadır. Devlet muhasebesi, devletin para ile ifade edilen değerlerini göstermek, bunlarda meydana gelen değişiklikleri izlemek, devletin her türlü faaliyetlerini ve bunların sebep ve sonuçlarını belirlemek olarak tanımlanmaktadır.² Başka bir tanıma göre devlet muhasebesi, genel devlet sektörünün mali nitelikli ve para ile ifade edilen olaylarının kaydedilmesi, kaydedilen bilgilerin topluca gösterilmesi ve yorumlanmasına ilişkin faaliyetlerin tümüdür.³

Devlet muhasebesi, finansal işlemlerin sonuçlarının doğrudan açığa çıkmasını sağlar. Ayrıca devlet muhasebesi, bütçe uygulamaları ve formülasyonları,

¹ Orhan SEVİLENGÜL, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 1997, s. 9

² Vural AKARÇAY, **Türkiye’de Devlet Muhasebesi Uygulaması**, Marmara Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1980, s. 7

³ Hülya ÇAKIR, **Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni**, <<http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/hulya/001/>>, (21.06.2007)

faaliyetlerin yönetimi, gelirler, harcamalar, sermaye, mal varlıkları ve diğer aktifler üzerinde etkili kontrol için gerekli olan yeterli finansal bilgiyi sağlar.⁴ Devlet muhasebesi günümüzde, kamu sektöründe finansal bilgilerin şeffaflığını ve finansal sorumluluğu sağlayan önemli bir araç olarak görülmektedir.⁵

Devlet muhasebesinin temel fonksiyonu varlıkları ve işlemleri kayda alma, bunları yapmak için onları sınıflandırma ve anlamlı raporlar üretmektir. Buradan hareketle devlet muhasebesi, hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar.⁶

Devlet muhasebesi, kamu kaynaklarının nerelerde ve nasıl kullanıldığının hesabını tutmayı kolaylaştıran ve bu suretle kamu fonlarını ellerinde bulunduran yöneticilerin bunları kendilerine verilen izinler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullandıklarının hesabını verebilmelerine olanak sağlayan araçlardan en önemlisidir. Bu nedenle, devlet muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın anahtar unsurudur.⁷

1.1.2. Devlet Muhasebesinin Amacı ve Devlet Muhasebesi Yaklaşımları

Devlet muhasebesinin temel amacı, devletin ve diğer kamu kuruluşlarının bir mali yıla ait faaliyet sonuçlarının bütçelenmiş gelir ve giderlere uygunluğunun kontrolünü sağlamaktır. Devlet muhasebesi bu amaca yönelik olarak mali yıl içerisinde gerçekleşen gelir ve giderleri sağlıklı bir biçimde tespit eder ve faaliyet sonuçlarını raporlar şeklinde ortaya koyar. Devlet muhasebesinin amacı, devlete ve diğer yönetim birimlerine ait varlık ve kaynakları en iyi şekilde izlemek ve dönem sonlarında ilgililerin ihtiyaçlarına uygun bir şekilde raporlamaktır. Devlet muhasebesi mali yönetim aracı olma yönünde devletin gerçekleştirdiği hizmetlerin maliyetlerini ortaya koyarak, verimlilik analizlerine temel oluşturma amacı taşır. Devlet muhasebesinin diğer bir amacı da kamu idarelerinin performans kriterlerini

⁴ Alan FISHER, **Changing Executive Branch Agencies an Exemination of Federal Government Efforts to Institute Internal Controls**, Walden University, Yayınlanmamış Doktora Tezi, U.S.A, November, 1993, s. 57

⁵ “The Governmental Accounting System in Argentina”, **IFAC Occasional Paper 7**, January, 2004, s. 1

⁶ Ali TOPAKKAYA, “Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları Üzerine Bir Çalışma”, **Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi**, Yıl 1, Sayı 2 (Temmuz-Eylül), 2006, s. 56

⁷ Ömer DUMAN, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları**, <<http://www.muhasibat.gov.tr/muhasebe/mesaj.php>>, (15.12.2007)

gerçekleştirip gerçekleştirmediklerini denetlemekle görevli denetim birimlerine yeterli veri üretmektir.⁸

Devlet bütçesinin kendinden beklenen sonuçları elde etmesi iyi bir muhasebe sistemi ile olanaklıdır. İyi bir muhasebe sistemi de yetkililere sağladığı rakamsal değerler ile analitik sonuçlar vererek bütçe ile öngörülen amaçların ne ölçüde gerçekleştiğini ortaya koyması bakımından önem taşır.⁹

Devlet muhasebesine ilişkin iki tür yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan birincisi klasik görüş, ikincisi ise modern görüştür. Klasik görüşe göre, devlet muhasebesi devletin gelir ve giderlerini izleme bunların bütçeye uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini gözleme görevi dışına çıkmamaktadır. Bu açıdan klasik devlet muhasebesi, bir bütçe muhasebesidir.¹⁰ Klasik görüşe göre devletin duran varlıklarının muhasebe kayıtları tutulmamakta, bunların kaydı sadece kağıt üzerinde yapılmaktadır. Klasik görüşe göre devlet malvarlığının gerçek sahibi değildir ve bu nedenle devletin amacı bunların kaydını tutmak değil, millet adına malvarlığını korumaktır. Bu görüşün temeli şuna dayanmaktadır; devlet malvarlığının muhasebe sistemi içine dahil edilmesi, devletin malvarlığını artırma çabası içine girmesine yol açar. Bu da devletin asıl amacından sapmasına sebep olur.¹¹

Modern görüşe göre ise, devlet muhasebesi toplumu minimum maliyetle yönetebilmeyi sağlayan, etkinliği artıran ve rekabeti sağlayan süreçlerin bir parçası olarak görülmektedir.¹² Modern görüşe göre, devletin tüzel kişiliğe sahip olmasından dolayı devletin borçlu ve alacaklı olması ve malvarlığına sahip olması mümkündür.¹³ Devletin bütçe açısından gelir ve giderlerini tespit etmesi önemlidir. Ancak bu durum devletin malvarlığını tespit etmesine engel teşkil etmemektedir. Yani devletin bütçeyi etkileyen gelir ve giderlerini kaydetmesi, buna karşın malvarlığını kayıt

⁸ Baki KERİMOĞLU vd., **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Mahalli İdareler İçin**, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları, I. Kitap, Ankara, 2006, s. 5-6

⁹ İlhami SÖYLER, “Devletin Duran Varlıklarının Muhasebeleştirilmesinin Kamu Maliyesine Yansımaları, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 16 (Eylül), 2005, s. 112

¹⁰ Adil GİRAY, **Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 1997, s. 136

¹¹ Erkan KARAARSLAN, **Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları Sirküler Rapor**, Türmob Yayınları, Sayı 11, Ankara, 2005, s. 6

¹² Andy WAYNNE, “Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Accounts?”, **European Group of Public Administration Annual Conference on “Public Law and the Modernising State” in Oeiras (Portugal)**, September, 2003, s.1

¹³ Gürbüz GÖKÇEN, **Devlet Muhasebesi Teori Uygulamalar ve Öneri**, Türkmen Kitabevi, 2003, s. 24

altına almaması, devletin faaliyetlerinde kaynaklarını etkili, ekonomik, verimli kullanıp kullanmadığını ölçmek bakımından eksiklik yaratır. Bu durumu önlemek için modern görüşe göre, devletin malvarlığının da kayıt altına alınması ve böylece malvarlıklarının izlenmesi gerekir.¹⁴ Günümüzde devlet muhasebesi alanında dünyada hakim olan görüş modern görüştür.

1.2. Devlet Muhasebesi Alanında Dünyada Yaşanan Gelişmeler

Devlet muhasebesi alanında yaşanan gelişmeler daha çok Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası (WB) gibi mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği (AB) gibi ekonomik ve siyasi birleşmelerin devletlere ve bölgesel birliklere ilişkin mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacından doğmuştur.¹⁵

Küreselleşmenin ortaya çıkması, kamu sektörünün ulusal ve uluslararası alanda gittikçe artan rekabet ortamına cevap vermeye hazır olmasını gerekli kılmış ve kamu kaynaklarının uygun bir şekilde nasıl dağıtılacağına belirlenmesine ve bu kaynakların etkin bir şekilde kullanımlarının kontrolüne olan ihtiyacı da artırmıştır.¹⁶

Kamu kaynaklarının uygun dağıtımının ve bu kaynakların etkin bir şekilde kullanımının kontrolünün sağlanması ulusal ekonomi içindeki birimlerin aynı muhasebe standartlarını uygulaması ile mümkün hale gelmektedir. Aynı muhasebe ve raporlama sistemlerinde üretilen mali raporları birbiriyle karşılaştırmak ve konsolide etmek mümkündür. Hem ülkelerarası uygulamada hem de bir ulusal ekonomi içinde alt sektörler ve bunların sonucunda da ulusal ekonomiye ilişkin mali istatistiklerin oluşturulması finansal alanda getirilen standart uygulamalara bağlıdır. Örneğin, AB içinde üye devletler farklı muhasebe standartları uyguluyorlarsa, Birliğin konsolide edilmiş mali tablolarını oluşturmak zordur ya da mümkün değildir. Benzer bir şekilde, örneğin dünya ülkelerinin mali istatistiklerini derlemekle yükümlü IMF için, farklı ülkelere gelen ve farklı muhasebe standartlarına göre üretilmiş devlet mali istatistiklerini birbiri ile karşılaştırmak ve doğru bir şekilde

¹⁴ GİRAY, s.138-139

¹⁵ Özhan ÇETİNKAYA, Zuhul YILDIRIM, **Devlet Muhasebesi**, Ekin Kitabevi, Ankara, 2006, s. 54

¹⁶ Ouda A.G HASSAN, **“Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved with Special Focus on The Arab World”**, United Nations, Economic and Social Council, 2003, s. 4

birleştirmek mümkün değildir. Bu da devlet muhasebesi alanında dünya ülkelerinde benzer muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulması çabalarını artırmıştır.¹⁷

Benzer raporlama ve muhasebe sistemlerinin oluşturulması amacıyla Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA 93), Avrupa Hesap Sistemi (ESA 95), Devlet Mali İstatistikleri (GFSM 2001) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi Standartları (IFAC-PS Standarts) çalışmaları gerçekleştirilmiştir.

1.2.1. Ulusal Hesaplar Sisteminin Oluşturulması 1993 (SNA 93)

Ulusal Hesaplar Sisteminin (SNA 93) temel amacı, bir ekonominin bütünüyle kayıt altına alınmasıdır.¹⁸ SNA, 1993 yılında Avrupa Birliği, Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Dünya Bankası (WB) ve Birleşmiş Milletler (UN) tarafından oluşturulmuştur.¹⁹ SNA’da ulusal ekonomilerin kurumlar ve sektörler bazında sınıflandırılması, akımlar, stoklar ve muhasebe kuralları, üretim hesabı, gelir dağılımı, sermaye hesabı, mali hesaplar, bilanço, dış dünya ile yapılan ekonomik faaliyetler, fiyat ve değer değişimleri, nüfus ve işgücü girdileri, fonksiyonel sınıflandırma gibi ulusal ekonominin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar yer alır.²⁰

SNA 93, ekonomik faaliyetin en sık kullanılan göstergesi olan Gayrisafi Yurtiçi Hasıla (GYİH) gibi öğeleri ölçmekte kullanılan uluslararası kabul edilen standartı oluşturur. SNA 93’ün muhasebe yapısı ekonomik verilerin ekonomik analiz, karar alma ve politika oluşturma amaçlarıyla kullanılacak ve sunulacak formatta ortaya çıkmasını sağlar. Bir ekonominin içerisinde yer alan kompleks ekonomik faaliyetlerin, farklı ekonomik etkenler veya piyasalar arasındaki etkileşiminin detaylı ve kapsamlı kaydını tutar. SNA 93 hesaplara;

- Kapsamlılık; Tüm ekonomiyi kapsayan etmenler (faktörler) için sonuçların ve faaliyetlerin kapsamlı olarak tanımlanması,

¹⁷ Baki KERİMOĞLU, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunda Devlet Muhasebe Sistemi”, İçinde **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Editör: Erkan KARAARSLAN, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006, s. 241-242

¹⁸ Dudley JAKSON, **The New National Accounts: an Introduction to The System of National Accounts 1995**, Edward Elgar Publishing, 2000, s. 3

¹⁹ Barış SİPAHİ vd., **Devlet Muhasebesi**, Nobel Yayın, Ankara, 2007, s. 14

²⁰ **Reform Studies in The Government Accounting: From Cash to Accrual Basis**, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Yayınları, Kasım, Ankara, 2002, s. 9

- Tutarlılık; İlgili taraflara ilişkin aynı muhasebe kurallarını kullanarak belirli bir faaliyetin sonuçlarının oluşması için denk değerlerin kullanılması,
- Bütünleşiklik; Bilançolarda ortaya konulan varlıkların ölçümü üzerindeki etkiyi de içeren belirli bir faaliyetin tüm sonuçlarının nihai hesaplara mutlaka yansıtılmasını sağlar.²¹

1.2.2. Avrupa Hesap Sisteminin Oluşturulması 1995 (ESA 95)

SNA'nın Avrupa Birliği içinde kullanımı için, SNA'ya göre daha kesin tanımlara ve üretim hesapları ile mali hesaplar gibi ek bilgilere ihtiyaç duyulması sonucu ESA 95, SNA'nın Avrupa versiyonu olarak yayınlanmıştır. ESA 95, Avrupa Birliği'nin istatistik alanında çalışmalar yapan alt kuruluşu olan EUROSTAT tarafından hazırlanan ve Birliğe üye ve aday ülkelerde aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlayan bir çalışmadır.²² ESA 95'in kuralları Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde yaygın olarak kullanılmaktadır. ESA 95 üye ülke ekonomilerinin tutarlı, güvenilir ve karşılaştırılabilir sayısal durumlarına ulaşabilmek amacıyla uygulanması gereken tanım, içerik, sınıflandırma ve muhasebe kurallarının kesinliği ve doğruluğu konusunda ilerlemeler kaydetmiş bir sistemdir.²³

ESA 95, uluslararası kabul görmüş kavram, tanım, sınıflandırma ve muhasebe kurallarına dayalı tutarlı, uyumlu ve bütünleşmiş makroekonomik hesaplar, bilançolar ve tablolardan oluşur.²⁴

ESA 95, SNA 93 ile bütünüyle uyumlu hazırlanmıştır. ESA 95 daha çok Avrupa Birliği içinde ihtiyaç duyulan bilgi ve verilere odaklanmıştır. ESA 95 ve SNA 93'te tahakkuk esası uygulanmıştır.²⁵

ESA 95'te SNA 93 gibi istihdam istatistikleri, dış ticaret istatistikleri vb. istatistiklere ilişkin sınıflandırmada standartı sağlamış ve AB'ye üye ülkeler için merkezi bir başvuru kaynağı olmuştur.²⁶

²¹ Updated System of National Accounts 1993, Volume: 1, Chapters 1-17, <<http://unstats.un.org/unsd/statcom/doc08/B6-lwGNA.pdf>>, (07.07.2008)

²² KARAARSLAN, s. 21

²³ The New European Systems of National and Regional Accounts (ESA95), <<http://circa.europa.eu/irc/dsis/nfaccount/info/data/ESA95/en/een000.htm>>, (07.07.2008)

²⁴ **Government Finance Statistics Guide**, European Central Bank, January, 2007, s. 13

²⁵ ÇETİNKAYA, YILDIRIM, s. 60

²⁶ European System of Accounts (ESA), <<http://forum.europa.eu.int>>, (25.05.2007)

1.2.3. Devlet Mali İstatistikler El Kitabının Oluşturulması (GFSM 2001)

Devlet Mali İstatistikler El Kitabı (GFSM 2001) Uluslararası Para Fonu'nun (IMF) öncülüğünde hazırlanan bir çalışmadır. Bu çalışmanın temel amacı, devlete ait mali raporların hazırlanması, varlıkların, kaynakların, gelirlerin ve giderlerin her ülke tarafından benzer bir sınıflandırmaya tabi tutulması ve raporlanmasıdır.²⁷ GFSM 2001'de gelirler ve giderler, tüm ülkelerde uygulanabilecek şekilde, ekonomik sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Devlet harcamaları ekonomik ve fonksiyonel sınıflandırmaya göre raporlanmakta ve değerlendirilmektedir. Böylece eğitim, sağlık ve savunma gibi temel devlet hizmetlerine yapılan harcamalar standart bir sınıflandırma içinde bütçeleştirilmekte, muhasebeleştirilmekte ve raporlanmaktadır. Devlet harcamalarındaki bu standardizasyon hem ülke içinde farklı yönetim birimlerinin hem de ülkelerin belli devlet hizmetleri için yaptıkları harcamaların karşılaştırılmasına ve yapılan harcamalarla sağlanan hizmetlerin miktarı ile kalitesinin karşılaştırılmasına imkan sağlamaktadır.²⁸ IMF'ye üye ülkeler tarafından hazırlanan tüm finansal raporlar GFSM 2001'e göre hazırlanmaktadır.²⁹

GFSM 2001, ESA 95 ve SNA 93'deki gibi ekonomik olayların tahakkuk esasına göre kaydedilmesi usulünü getirmektedir. GFSM 2001'in SNA 93'den ve ESA 95'den en önemli farklılığı şudur; GFSM 2001 vergiler, harcamalar, borçlanmalar gibi mali işlemlere odaklanırken, SNA 93 ve ESA 95 mal ve hizmet üretim ve tüketimini de kapsamaktadır.³⁰ Yani GFSM 2001, SNA 93 ve ESA 95 gibi ulusal hesapların bütününe değil, sadece devlet hesapları ile ilgili düzenlemeleri içerir.³¹

1.2.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi Tarafından Kamu Muhasebe Standartlarının Oluşturulması (IFAC-PSC)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), kamu kesiminde, endüstride, özel sektörde ve muhasebe eğitiminde çalışan muhasebecileri temsil eden uluslararası profesyonel muhasebecilik organizasyonudur. IFAC'ın temel misyonu,

²⁷ Dünyada Uygulanan Muhasebe Sistemleri, <http://www.muhasibat.gov.tr/muhasebe/reform/ref2.asp> (25.05.2007)

²⁸ KERİMOĞLU, s. 241-242

²⁹ SİPAHİ vd., s. 15

³⁰ Government Finance Statistics Manual 2001, <http://www.imf.org>, (25.05.2007)

³¹ ÇETİNKAYA, YILDIRIM, s. 62

kamu çıkarlarına hizmet etmek, dünya çapında muhasebe mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunmaktır.³²

IFAC'ın bir alt birimi olan Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi (PSC), 1986 yılında kurulmuştur. Üyelerinden bazıları şunlardır; Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Meksika, Hollanda, Yeni Zelanda, Pakistan, Tayland, İngiltere, Amerika.³³ Daha sonraları PSC, Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Komitesi (IPSASB) adını almıştır. IPSASB ulusal, bölgesel ve yerel kamu yönetimlerinin finansal raporlama, denetim ve muhasebe ihtiyaçları üzerine odaklanmıştır. IPSASB, eğitim ve araştırma programlarının hazırlanabilmesi, ülkelerarası çeşitli karşılaştırmalar yapılabilmesi ve kamu muhasebecilerinin bilgilerinin değişiminin sağlanabilmesi ihtiyaçlarına yönelik çalışmalar yapmaktadır.³⁴ IPSASB'ye göre birçok ülkede hükümet ve diğer kamu kurumlarının şeffaflıklarının ve hesap verme sorumluluklarının artırılmasında en önemli engel, Uluslararası Kamu Muhasebe Standartlarının (IPSAS) olmayışıdır. Bundan dolayı IPSASB tarafından Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının oluşturulması ve uygulanması kararı alınmıştır.³⁵ IPSASB'ın bugüne kadar geliştirmiş olduğu ve yayınladığı Kamu Muhasebesi Standartları çizelge 1.1.' de gösterilmiştir.³⁶

³² 2009 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements, <<http://www.ifac.org>>, (04.03.2010), s. 5

³³ John STANFORD, Workshop on Financial Management, Roma, November, 2001, <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/publicdocuments/un/unpan001888.pdf>>, (12.09.2008)

³⁴ "Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities", **Public Sector Committee Study**, 14 December 2003, s. 3

³⁵ Sutcliffe PAUL, "The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee", **Public Money & Management**, Volume 23, Number 1, 2003, s. 30

³⁶ 2009 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements, s. 1

Çizelge 1.1. Kamu Muhasebesi Standartları

Standart No	Standart Adı
IPSAS 1	Mali Tabloların Sunumu
IPSAS 2	Nakit Akım Tabloları
IPSAS 3	Raporlama Dönemindeki Net Fazlalıklar veya Hesap Açıkları, Muhasebe Politikalarındaki Temel Hatalar ve Değişiklikler
IPSAS 4	Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri
IPSAS 5	Borçlanma Maliyetleri
IPSAS 6	Kontrol Edilen Kuruluşlar için Konsolide Mali Tablolar ve Muhasebe
IPSAS 7	İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi
IPSAS 8	Ortak Girişimlerdeki İştirakler Hakkında Mali Raporlama
IPSAS 9	Kambiyo Gelirleri
IPSAS 10	Hiperenflasyon Ekonomisinde Mali Raporlama
IPSAS 11	Yıllara Sari İnşaat Sözleşmeleri
IPSAS 12	Envanter Hesapları
IPSAS 13	Mali ve Operasyonel Kiralama Sözleşmeleri
IPSAS 14	Raporlama Tarihi Ertesinde Yapılan İşlemler
IPSAS 15	Mali Enstrümanlar: Kamuya Açıklama ve Sunuş Şekli/Sınıflandırma
IPSAS 16	Yatırım Malları
IPSAS 17	Maddi Duran Varlıklar (Taşınmazlar, Tesis ve Ekipman)
IPSAS 18	Mali Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
IPSAS 19	Karşılıklar, Durumu Belli Olmayan Pasifler ve Varlıklar
IPSAS 20	İlgili Kuruluşlarla Yapılan İşler Hakkında Açıklamalar
IPSAS 21	Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Kaybı
IPSAS 22	Genel Devlet Sektörü Hakkındaki Bilgilerin Açıklanması
IPSAS 23	Döviz Harici İşlemlerden Doğan Gelirler (Vergiler ve Transferler)
IPSAS 24	Mali Tablolarda Bütçe Bilgilerinin Sunumu
IPSAS 25	Çalışanların Hakları
IPSAS 26	Nakit Varlıklarda Değer Kaybı
IPSAS 27	Tarım
IPSAS 28	Finansal Araçlar: Sunuş
IPSAS 29	Finansal Araçlar: Tanımlama ve Ölçme
IPSAS 30	Finansal Araçlar: Açığa Çıkarma
IPSAS 31	Maddi Olmayan Varlıklar

Kaynak: 2009 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements, s. 1

IPSASB'ye göre, Kamu Muhasebe Standartlarının uygulanması hususunda iki tip hesap sisteminin kullanılması tavsiye edilmektedir. Bunlardan ilki tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, diğeri ise nakit esaslı muhasebe sistemidir.³⁷ Tahakkuk

³⁷ 2009 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements, s. 1

Esaslı Muhasebe Sistemi, işlemleri ortaya çıktıkları anda kaydeden bir sistemdir. Bu sistemde tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler.³⁸ Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde kurumun tüm varlıkları, gelirleri, giderleri (amortisman giderleri dahil) ve yükümlülükleri kayıt altına alınır. Bu nedenle tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, kaynakların dağılımını ve varlıkların kontrolünü gerçekleştirerek kurumun nakit akışının, finansal durumunun, performansının değerlendirilmesini, karar vermeye yönelik veriler üretilmesini sağlar.³⁹ Nakit esaslı muhasebe sistemi ise, nakit kaynakların hareketini ölçen bir sistemdir. Nakit esaslı devlet muhasebesinde, olaylar veya işlemler, nakit alındığında ya da nakit ödendiğinde kaydedilir. Nakit esaslı muhasebe sistemine göre oluşturulan finansal tablolar, bütçe gelir ve giderlerini, nakit girişini, nakit ödemelerini ve kasa mevcudunu kapsar.⁴⁰ Nakit esaslı devlet muhasebesi, devletin malvarlığını, tahakkuk eden gelir ve giderlerini, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamalarını, devlet borçları ile diğer yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişimlerini, yarı mali nitelikli işlemlerini, ertelenen ödemelerini, hazine garantilerini ve vergi harcamalarını kapsamaz, kaydetmez ve raporlamaz. Bu nedenle nakit esaslı muhasebe sistemi mali olayların sonuçlarının, devletin kaynaklarının ve borçlarının eksik ve hatalı bir şekilde üretilmesine yol açar.⁴¹ IPSASB kamu kurumlarının uygun prosedür ve sistemleri en kısa zamanda kurarak, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemini benimsemeleri gerektiğini belirtmektedir. Aynı şekilde SNA 93, ESA 95, GFSM 2001’de de tahakkuk esaslı muhasebe sistemi benimsenmiştir.⁴²

1.2.5. Devlet Muhasebe Sistemi Alanında Yaşanan Gelişmelerin Ülke Deneyimleri Açısından Değerlendirilmesi

Kamu sektörünün etkinlik ve etkililiği ile ilgili baskılara cevap vermek üzere pek çok ülke devlet muhasebesinde kayıt yöntemi olarak, nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmiştir. Fakat bazı ülkeler bu

³⁸ Stevens REDBURN, “How Should The Government Measure Spending? The Uses of Accrual Accounting”, **Public Administration Review**, Volume 53, Number 3 (May/June), 1993, s. 228

³⁹ Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition), IFAC Study 14 (December), 2003, s. 7

⁴⁰ Richard ALLEN, Daniel TOMMASI, **Managing Public Expenditure a Reference Book for Transition Countries**, OECD Publications, 2001, s. 291

⁴¹ Janie CHANG vd., “Exploring the Desirability and Feasibility of Reforming China’s Governmental Accounting System”, **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, Volume 20, Number 4 (Winter), 2008, s. 486

⁴² “Budget Reporting”, **Public Sector Committee, Research Report**, May, 2004, s. 21-22

değişikliği reddetmişlerdir, çünkü bu sistemin sakıncalarının ve yararlarının ülkelerin özel durumlarına göre değiştiğini savunmuşlardır.⁴³ Bu bağlamda aşağıda dünyada yaşanan gelişmelere ışık tutması açısından tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçişte önemli gelişmeler kaydetmiş ve ilk uygulamaları yaşamış ülkelere örnekler verilmiştir.

1.2.5.1. Yeni Zelanda Deneyimi

1950'li yılların başlarında Yeni Zelanda batı dünyasının yaşam standardı en yüksek beşinci ülkesi konumundaydı. 1980'li yıllara gelindiğinde Yeni Zelanda'da hesap açıkları, borçlanmada tehlikenin en son noktasına gelmesi gibi olumsuz durumlarla karşılaşmıştır ve 1980'li yılların sonlarında Yeni Zelanda ekonomisi yirmibeşinci sıraya doğru gerilemiştir. Yeni Zelanda'da yaşanan bu olumsuz gelişmeleri önlemek için mali açıdan çeşitli yasal teşvikler sağlanmaya çalışılmıştır. Bu yasal teşvikler 3 ana kategoriye ayrılmıştır:⁴⁴

1. Özel sektörün performansını geliştirme

- İstihdam Sözleşmeleri Yasası (1991): İşçi sınıfın hareket kabiliyetini güvence altına alma

2. Kamu sektörünün performansını geliştirme

- Kamu Kurumları Yasası (1986): Devlet kurumlarının özel sektör şirketi anlamında yapılanması
- Kamu Sektörü Yasası (1988): Devlet sektörü yöneticilerinin sorumluluğunu güvence altına alma
- Kamu Finans Yasası (1989): Gerçek devlet bilançosu (mali tabloları)

3. Makro ekonomik performansı güvence altına alma

- Merkez Bankası Yasası (1989)
- Mali Sorumluluk Yasası (1994)

⁴³ CHANG vd., s. 482

⁴⁴ Ruth RICHARDSON, "Opening and Balancing the Books: The New Zealand Experience", **Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3**, 1996, s. 6

Yeni Zelanda’da mali açıdan yapılan bu yasal teşvikler “neo-liberal ekonomik reformlar” olarak adlandırılmıştır. Yeni Zelanda, özel sektör tarzı tahakkuk esaslı muhasebeyi ve finansal raporlamayı bu neo-liberal reformların bileşenlerinin en temel faktörü olarak tanımlamıştır. Bu reformlardan önce finansal yönetimin yapısı, harcamaların kontrolü ve raporlanması nakit esasına dayanmaktaydı. 1989 yılında Yeni Zelanda hükümeti kamu sektöründe tahakkuk esaslı bütçe ödenekleri ve özel sektör tarzı muhasebenin 1 Temmuz 1991 tarihinde yürürlüğe girmesi kararını kanun haline getirmiştir. Merkezi hükümetin ilk tahakkuk esaslı finansal tabloları 30 Haziran 1992 tarihinde sona eren mali yıl için gerçekleştirilmiştir.⁴⁵

Devletin tahakkuk esaslı muhasebeye geçmesiyle birlikte, devlet konsolide edilebilir bilançolar hazırlama yeteneği kazanmış ve ilk kez varlıklarının gerçek değerini hesaplama imkanı elde etmiştir. Yeni Zelanda’da finans politikasının saygınlığı, muhasebe ve bütçelemenin genel kabul görmüş tüm muhasebe ilkelerine uygun olarak yapılması şartının getirilmesi ile artmıştır. Bu muhasebe standartlarının sürdürülmesi ve uygulanmasının kontrolü devletten bağımsız görev yapan özel bir kuruma verilmiştir. Bu şekilde, devletin kendine yarar sağlayacak açıklamalarda bulunma imkanı elinden alınmıştır. Yeni Zelanda bu uygulama ile devletin finansal raporlamasını bağımsız kuruma vererek bir tabuyu yıkmıştır.⁴⁶

Yeni Zelanda’da yeni mali yönetim sistemine geçildikten sonra devletin bir araya getirilmiş mali raporlarını görmek artık mümkün hale gelmiştir. Devletin mali tablolarına dayalı genel kabul görmüş muhasebe standartlarının yeni serilerinin üretimi yedi faktörü içeren bir temel proje halinde gerçekleştirilmiştir. Bu yedi faktör;⁴⁷

- a) Muhasebe politikalarının oluşturulması,
- b) Departmanlardan, devletin kuruluşlarından ve KİT'lerden bilgi toplanması,
- c) Bilginin birleştirilmesi (konsolidasyonu),

⁴⁵ Alan ROBB, Susan NEWBERRY, “Globalization: Governmental Accounting and International Financial Reporting Standards”, **Social-Economic Review**, Volume 5, Issue 4, 2007, s. 726

⁴⁶ RICHARDSON, s. 9

⁴⁷ Ken WARREN, “Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience”, **IFAC Occasional Paper 1**, October, 1994, s.12

- d) Bilginin doğruluğunun sağlanması,
- e) Yorum ve analiz,
- f) Mali nitelikteki bilgilerin yayınlanması ve sunumu,
- g) İletişim ve pazarlamadır.

Yeni Zelanda’da genel kabul görmüş muhasebe standartlarının benimsenmesi muhasebe politikalarının tesis edilmesini son derece kolaylaştırmıştır. Birçok alanda özel sektörün kullanmış olduğu yaklaşımlar kolaylıkla uygulanabilmektedir. Devletin muhasebe politikaları, mali tablolarının hazırlanması için bir metodoloji ortaya koymuş ve bütün devlet kurumlarını etkilemiş olduğu için muhasebe politikalarının geliştirilmesine özellikle önem verilmiştir. Bu muhasebe politikaları ayrıca muhasebe uzmanları tarafından kapsamlı bir şekilde incelenmişlerdir.⁴⁸

1.2.5.2. Kanada Deneyimi

Kanada hükümeti 1980’li yıllara kadar finansal işlemlerinin bütçeleştirilmesi ve muhasebeleştirilmesinde nakit esasını uygulamıştır. Kanada hükümeti de bazı hükümetler gibi finansal bilgilerin raporlanması ve ölçülmesinde “yaratıcı muhasebe (aşırı değerlendirme)” uygulayarak halkı şu konularda;

- Bütçe açıklarının gerçekte olduğundan az olduğu,
- Harcamaların yasalar tarafından verilmiş yetkileri aşmadığı,
- Toplam harcamalardaki (giderlerdeki) büyümenin gerçekte olduğundan az olduğu,
- Gelecek kuşaklar tarafından karşılanacak borçların gerçekte olduğundan az olduğu,
- Geçmişte alınan kararların sağlam yatırım kararları olarak tanımlanması,
- Yıllık performanslarının kendi veya kendilerinden önceki hükümetlerin yıllık performanslarına göre daha iyi olduğu ikna etmek istemiştir.⁴⁹

⁴⁸ WARREN, s.12

⁴⁹ Diana HILLIER, “From Cash to Accrual: Canadian Experience”, **Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3**, 1996, s. 12

Bu noktada nakit esaslı muhasebe mali gerçekliği olduğundan farklı göstermenin bir aracı olarak kullanılmıştır. Ancak finansal varlıkları gerçekte olduğundan farklı değerlendirmek, geleceğe yönelik doğru tahminlerde bulunmaya yarayan gerekli bilgi ihtiyacını sağlamamaktaydı. Bu yüzden Kanada hükümeti, nakit esaslı muhasebe ile elde edilen mali tabloları ve bütçeleri ile ağır borç yükü altına girmekte, gerçek durumunu görememekte ve gerekli önlemleri alamamaktaydı. Bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak üzere Kanada hükümeti nakit esaslı muhasebe uygulamasını bırakarak tahakkuk esaslı muhasebe uygulamasına geçme kararı almıştır. 1980’li yılların başından sonuna kadar Kanada hükümeti finansal raporlama uygulamalarında önemli değişiklikler gerçekleştirmiş olup, nakit esasından tahakkuk esasına ve ayrı muhasebe raporlarından konsolide edilmiş mali tablolara geçmiştir. Bu değişiklikler kısmen “Kanada Diplomalı Muhasebeciler Kuruluşunun Kamu Sektörü Muhasebe ve Denetim Komitesi (PSAAB)” tarafından teşvik edilmiştir.⁵⁰

1.2.5.3. İspanya Deneyimi

İspanya’da devlet muhasebesi anlamında 1977 yılından beri nakit esaslı muhasebe sistemi ve tek taraflı kayıt yöntemi uygulanmıştır. İspanya kamu sektörü için “Genel Bütçe Kanunu” çıkararak yeni muhasebe bilgi sisteminin temellerini ortaya koymuştur. Daha sonra hükümetin varlıkları için yapılan “Genel Hükümete Ait Hesap Planı Çalışmaları (PGCP)” yeni muhasebe bilgi sistemi için temel oluşturmuştur. Hükümete ait ilk hesap planı çalışmaları 1983 yılında yayınlanmış ve 1 Ocak 1995 tarihinde yeni PGCP yürürlüğe konana kadar geçerliliğini sürdürmüştür. 1980’li yıllarda yapılan bu reformların etkili bir şekilde yürürlüğe konması için 1986 yılında “Muhasebe ve Bütçe Bilgi Sistemi (SICOP)” yayınlanmıştır. Bu sistem şunları içermektedir: Genel hükümete ait hesap planı, detaylı muhasebe listeleri, fiyatları belirleme ve değerlendirme kurallarına ilişkin mali tablo modelleri.⁵¹

Bütün bu gelişmelerin ardından İspanya’da 1991 yılında “Genel İç Denetim ve Muhasebe Ofisleri (IGAE)” Devlet Muhasebe İlkelerini yayınlamış ve 1994

⁵⁰ HILLIER, s. 13

⁵¹ Vicente MONTESINOS, Jose Vela BARGUES, “Bases of Accounting and Reporting Foci in Spanish Governmental Accounting”, **Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3**, 1996, s. 17

yılında yeni hükümet hesap planı kabul edilmiştir. Böylece İspanya’da devlet muhasebesi anlamında tahakkuk esaslı muhasebeye geçilmiş ve hükümet kurumları için muhasebe prensipleri, özel sektör muhasebe prensiplerinden farklı olmayacak şekilde düzenlenmiştir.⁵²

1.2.5.4. İsveç Deneyimi

İsveç’te kamu sektörü, bir tarafta eyalet diğer tarafta ise yerel ve bölgesel konseylerden oluşmaktadır. İlk ve orta öğrenim, sağlık hizmetleri, yerel yollar ve taşımacılık gibi faaliyetleri içeren kamu faaliyetlerinin büyük bir bölümü birbirlerinden farklı yasal kuruluşlar olan farklı topluluklar tarafından yürütülmektedir. Bu faaliyetlerin yapılmasını sağlayan vergiler “Ulusal Vergi Komitesi” tarafından toplanmaktadır, fakat prensip olarak devlet bütçesinde gözükmektedir. Devlet yüksek öğretim, yargı, savunma ve diğer geleneksel alanlardan sorumludur.⁵³

İsveç modelinin en çarpıcı özelliği hükümetin aldığı kararların bakanların tümü tarafından ortaklaşa verilmesidir. Günlük faaliyetler, büyüklükleri, yapıları ve tipleri farklı olan geniş sayıda bağımsız organ ve otorite tarafından yürütülmekte iken, politika belirleyen organ kabinedir. Devlet bütçesinin parlamento tarafından kabul edilmesi ile tüm ödenekler hükümetin kullanımına verilmekte, hükümet ise sorumlulukları ve fonları organlarına aktarmaktadır. Tüm muhasebe uygulamaları bağımsız organlar seviyesinde yapılmaktadır (Bu anlamda bakanlıklar bağımsız organlar olarak addedilmektedir). 1979 yılında, “Hükümet Muhasebesi Yönetmeliği” yayınlanarak bağımsız organların muhasebe prensipleri ortaya konulmuştur. Ancak, yönetmelikte belirlenen tahakkuk esaslı muhasebeden istisnalar bağımsız organların büyük bölümü için uygulanmış, eski yöntemler ve standartların kullanımına izin verilmiştir. 1991 yılında yönetmelik değiştirilerek, her sene bağımsız organların üçte biri muhasebe metotlarını değiştirerek 1994 yılında tüm istisnalar kaldırılmıştır. Parlamento aynı zamanda bu muhasebe yönetmeliği düzenlemelerini ve muhasebe prensiplerini tüm kamu sektörü için uygulamaya karar vermiştir. Yerel ve bölgesel kuruluşlarda da bu prensipler standart hale getirilmiş, fakat mecburiyet

⁵² MONTESINOS, s. 18

⁵³ Sten STRÖM, “Full Accrual Government Accounting in Sweden”, **Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3**, 1996, s. 26

getirilmemiştir. Bu şekilde, İsveç devleti için operasyonel bilanço, gelir gider belgesi, kaynak ve fon uygulama bilançosunu içeren genel geçer muhasebe prensipleri temelinde yıllık hesapların ortaya konulması mümkün olmuştur.⁵⁴

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi, yöneticilerin girdi seçimlerinde toplam esneklikten yararlanmaları konusunda çok temel bir aşama olarak görülmüştür. Bu yüzden daha etkin bir yönetim sağlamak amacıyla her bir girdinin maliyetlerini tam olarak görebilmeleri gereği ortaya çıkmıştır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile maliyet bilgisinin kalitesi artmıştır. Bununla birlikte bütçe ve tüm ödenek hesapları nakit esaslıdır.⁵⁵ Ayrıca İsveç'te 1993 yılında kamu kurumlarına yıllık raporlarını yayınlama zorunluluğu getirilmiştir. Bu yıllık raporlar sadece finansal raporları içermemekte, aynı zamanda performans raporlarını da içermektedir.⁵⁶

1.2.5.5. İngiltere Deneyimi

İngiltere'de bütçe ve muhasebe sisteminde “Muhasebe-Bütçeleme Kaynakları (RAB)” uygulanmaktadır. RAB, devlet bütçeleme ve muhasebe sisteminde tahakkuk esasının uygulanması için kullanılan bir terimdir. “Resource Budgeting (Bütçe Kaynakları)” kamu harcamalarının kontrolü ve planlanması için “Resource Accounting (Muhasebe Kaynakları)” bilgisinin kullanımını içerir. 1990'lı yıllarda tahakkuk esaslı muhasebenin hükümetler için faydası çoğu ülkeler tarafından anlaşılmamasına rağmen, İngiltere'de tahakkuk esasının hem bütçede hem de muhasebede kullanılmasının etkin olduğu anlaşılmıştır.⁵⁷ 1990'lı yılların başlarında tahakkuk esaslı muhasebe sistemi öncelikli olarak devletin sağlık hizmetlerine yönelik olarak uygulanmaya başlanmıştır.⁵⁸

İngiltere'de RAB'ın ilk temellerini, 1982 yılında “Finansal Yönetim Yasa Teklifi (FMI)” ile oluşturulan “Finansal Yönetim Prensipleri” oluşturmuştur. Daha

⁵⁴ STRÖM, s. 26

⁵⁵ Jon R. BLÖNDAL, “Budgeting in Sweden”, **OECD Journal on Budgeting**, Volume 1, No 1, 2001, s. 47

⁵⁶ BLÖNDAL, s. 53

⁵⁷ George JONES, “Resource Accounting and Budgeting: Another False Trail?”, **Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3**, 1996, s. 32

⁵⁸ WAYNE, s. 2

sonra İngiltere’de yayınlanan “Green Paper”⁵⁹ ve “White Paper”da⁶⁰ RAB’a ilişkin önemli gelişmeler yer almıştır. 11 Temmuz 2000’den sonra RAB’ın ilan edilmesiyle ilgili önemli gelişmeler yaşanmıştır. Yaşanan bu gelişmeler şunlardır:⁶¹

- 18 Temmuz 2000’de hükümetin harcamalarını planlamak üzere “Spending Review (Harcamaların Gözden Geçirilmesi)” düzenlenmiştir,
- 19-20 Temmuz 2000’de konuyla ilgili Parlemntoya ait iki seçim komitesi (Kamu Muhasebesi Komitesi ile İşbirliği Komitesi) Parlemntoya Hazinesinin 2001-2002 mali yılında tahakkuk esaslı muhasebeyi uygulaması için yetki vermiştir,
- 28 Temmuz 2000’de “Hükümet Kaynakları ve Muhasebe Kanunu (GRAA) 2000”, 1866’dan beri uygulanan yasaları ortadan kaldırmış ve Parlemntoya hem RAB’ı uygulaması hem de devletin tüm hesaplarının konsolide edilmesi için kanuni destek vermiştir.

İngiltere’de şu anda kamu kuruluşları özel sektör kuruluşları tarafından üretilene benzer mali tablolar üretmektedir. Ancak, bütçe düzenleme süreci halen finansal kontrolün temel yönlerinden birisi olarak görülmektedir.⁶²

1.2.5.6. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Deneyimi

ABD’de “Belediye’ye Ait Muhasebe Ulusal Komitesi’nin (NCMA)” 1933 yılında kurulmasıyla, eyaletler ve yerel idareler için resmi muhasebe standartlarının oluşturulması çalışmaları başlatılmıştır. 1948 yılında NCMA devletin yerel idareleri düzenlemelerinde oynadığı rolü tanımlamak üzere “Devlete Ait Muhasebe Ulusal Komitesi” adını almıştır. Elli bağımsız eyaletin her birinin, federal hükümet tarafından oluşturulan ya da en azından kabul edilen muhasebe prensipleri yerine, kendi eyalet ve yerel idare standartlarını belirleme yetkisi vardır. Ancak birbirinden farklı elli muhasebe standartının yerel idareler finansal piyasasındaki etkisinin göz

⁵⁹ Green Paper: İngiltere ve Avrupa ülkelerinde sosyal politikalar, iletişim, ekonomi vb. konular üzerinde, tartışma ve dayanışmayı teşvik eden bir komisyondur. Green Paper, White Paper’ın yayınlanmasına danışmanlık eder.

⁶⁰ White Paper: Önemli konularda resmi raporlar ve nesnel ayrıntılı anlatımları içeren hükümet raporudur.

⁶¹ “Resource Accounting Framework of Accounting Standart Setting in the UK Central Government Sector”, **IFAC Public Sector Committee No:5**, 2002, s. 2-3

⁶² WAYNNE, s. 2

önüne alınmasıyla, hükümet çapında standartların oluşturulması gerekliliği ortaya çıkmıştır ve hükümet çapında standartların belirlenmesi görevi de NCMA'ya verilmiştir. NCMA yayınladığı “Kamusal Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlamanın (GAAFR)” içinde bu standartları kanun halinde toplamıştır. GAAFR, Kanada ve ABD'nin “Devlet Finans Ofisi Birliği (GFOA)” tarafından kabul edilmiştir. 1973 yılında finansal raporlama modelini ve standartları yeniden değerlendirmek için “Ulusal Devlet Muhasebe Konsülü (NCGA)” kurulmuştur. NCGA devlet ve yerel idare muhasebe standartlarını geçici temelli olmaktan günün sorunlarına cevap veren yapısal bir temele oturtmuştur. NCGA'nın kurulmuş olmasına rağmen yerel idare ve eyaletler üzerinde yeni standartlar oluşturulabilmesi için 1984 yılında “Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (GASB)” kurulmuştur. GASB beş yönetim kurulu üyesi ile göreve başlamıştır. GASB 47 standart, 6 yorum, 12 teknik bülten ve 3 kavramsal beyan yayınlamıştır.⁶³

ABD'de federal hükümet düzeyinde finansal raporlamanın sorumluluğu 1990 yılına kadar “ABD Sayıştayı (GAO)” tarafından yürütülmüştür. 1990 yılında “Finansal Muhasebe Standartları Kurulunun (FASB)” şekillenmesi ile bu görev FASB'a devredilmiştir. ABD anayasası ile uyumluluk yönünden FASB bir tavsiye kurulu olarak işlev görmektedir. 2006 yılına kadar FASB 30 bildiri, 6 yorum, 4 kavramsal beyan yayınlamıştır. FASB ile GASB pek çok yönden benzerlik göstermektedir. Tek fark FASB'ın federal hükümetin yanı sıra özel sektörün yönetsel ve kanun koyucu bölümlerini içermesidir.⁶⁴ GASB, FASB'ın ticari ve kar amacı gütmeyen örgütleri için yaptığı işlemin aynısını devletler için yapar. Devletler için geçerli muhasebe prensipleri temel olarak GASB tarafından belirlenir.⁶⁵

1993 yılında ABD Senatosu'nda “Hükümet Performans ve Sonuçlar Yasası”(Government Performance and Results Act-GPRA) kabul edilmiştir. Yasanın amacı, Federal Hükümet içerisinde stratejik planlama ve performans ölçüm sisteminin kurulması olarak ifade edilmiş olup, yasada kamusal ihtiyaçların ve vatandaşların taleplerinin yeterli düzeyde karşılanması için kamu kaynaklarının kullanımında etkinliğin sağlanması, israfın önlenmesi, sonuç odaklılık

⁶³ “The Road to Accrual Accounting in the United States of America”, **IFAC Information Paper**, 2006, s. 6

⁶⁴ “The Road to Accrual Accounting in the United States of America”, s. 7

⁶⁵ Warren RUPPEL, **Governmental Accounting Made Easy**, John Wiley & Sons Inc, New Jersey, 2005, s. 5

vurgulanmıştır. Bu kapsamda performans ölçümü ile amaç ve hedeflerin belirlenerek bunların başarılmasına ilişkin nesnel bilgilerin sağlanmasında kullanılacak belgeler olan stratejik plan, performans planları ve performans raporlarına yer verilerek bu belgelerde yer alması gereken unsurlar, belgelerin nitelikleri ve hazırlanmalarına ilişkin usul ve esaslar ifade edilmiştir.⁶⁶

1.2.5.7. Avustralya Deneyimi

Son yıllarda Avustralya’da geniş çaplı finansal ve yönetsel reformlar gerçekleştirilmiştir. Bu reformlar iki ana temayı içermektedir: Birincisi, muhasebe sisteminden elde edilen bilgileri geliştirerek, rol ve sorumlulukları tanımlayarak ve sorumlulukları belirleyerek yönetim kontrol sistemine yoğunlaşmak; ikincisi, kamu sektöründe rekabet anlayışını ortaya çıkararak ekonomik dengeyi sağlamak. Genel anlamda finansal reformlar, finansal raporlamayı, tahakkuk esaslı muhasebeyi, tam maliyeti, tedarikçi/alıcı uzlaşmasını ve varlıkları yönetmeyi içermektedir. Yönetsel reformlar, yapısal reformları, çalışma reformlarını, bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesini, sorumluluklara ilişkin reformları içermektedir, fakat yönetsel reformlar bunlarla sınırlı kalmamaktadır.⁶⁷ Bu reformlar iki yasa teklifi ile olmuştur. Bu yasalar “Finansal Yönetimi İyileştirme Programı” ve “Program Yönetimi ve Bütçelemedir.” Bu yasalara ilaveten 1997 yılında “Finansal Yönetim ve Sorumluluk Kanunu” çıkarılmıştır. Bu reformlar sonucu kamu kuruluşları tahakkuk esaslı bütçe ve muhasebeyi uygulamaya başlamıştır. Avustralya’da ilk olarak 1999-2000 bütçe dönemi için tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulanmış ve tahakkuk esaslı mali tablolar oluşturulmuştur.⁶⁸

Avustralya’da bu reformlar kapsamında finansal raporlar IPSASB’in oluşturduğu standartlara benzer olan Avustralya Muhasebe Standartlarına (AAS) göre oluşturulmaktadır. Yerel yönetim finansal raporlarını AAS 27’ye, hükümet birimleri

⁶⁶ Sibel YILMAZ, “Performans Esaslı Bütçenin Gelişimi ve Uygulanması”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt 3, Sayı 27 (Güz), 2007, s. 40

⁶⁷ Zahirul HOQUE, Jodie MOLL, “Public Sector Reform Implications for Accounting, Accountability and Performance of State Owned Entities an Australian Perspective”, **The International Journal of Public Sector Management**, Volume 14, Issue 4, 2001, s. 304

⁶⁸ Mark CHAMPOUX, “Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions”, **Harvard Law School Federal Budget Policy Seminar**, (Briefing Paper No.27), April, 2006, s. 9

finansal raporlarını AAS 29’a, hükümet de finansal raporlarını AAS 31’e göre oluşturmaktadır.⁶⁹

1.3. Türkiye’de Devlet Muhasebesi

Bu başlık altında Türk devlet muhasebe sisteminin tarihsel gelişimi, 5018 sayılı Kanunda devlet muhasebesi ve bütçe türleri ile Türkiye’de uygulanmaya başlanan analitik bütçe sınıflandırma sistemi anlatılmaktadır.

1.3.1. Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi

Dünyada olduğu gibi ülkemizde de devlet muhasebesi alanında önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Ülkemizde devlet muhasebesi alanında yaşanan gelişmelere baktığımızda bu gelişmeleri Cumhuriyet öncesi dönem ve Cumhuriyet dönemi olarak açıklamak anlamlı olacaktır.

1.3.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Devlet Muhasebesi

Türkiye’de Cumhuriyet öncesi Osmanlı döneminde devlet muhasebesi ve kayıt düzeni konusu önemli bir yer tutmaktadır. Osmanlı İmparatorluğu’nun ilk dönemlerinde mali işleri yürütmek üzere üst kuruluş olarak Defterdarlık kurulmuştur. Önceleri merkezde tek defterdar varken toprakların genişlemesi ile bu sayı 16. yy’da üçe çıkmıştır.⁷⁰ Zamanla her bir bakanlığa kendi gelirlerini toplama ve harcama yapma yetkisi verildiğinden bunların hazinesini temsil eden çok sayıda defterdarlık oluşturulmuştur. Ancak kurulan bu defterdarlıklar, bakanlıkların merkezinde toplanan gelirleri ve yapılan giderleri muhasebe sisteminde takip edilebilseler bile, taşrada tahsil edilen gelirler ve ödenen giderler konusunda detaylı muhasebe kayıtları tutamamışlardır.⁷¹

Bu dönemde elde edilen gelirler Mizab kalemi adı verilen daire tarafından “Büyük Ruznamçe” adında yevmiye defterine kaydedilmiştir. Harcamalar da yapıldıkça tarih sırasıyla bu deftere kaydedilmiştir. Gelirler önce “Hazine-i Birun” denilen dış hazineye toplanmış ve giderler yapıldıktan sonra ortaya çıkan bakiye

⁶⁹ HOQUE, MOLL, s. 317

⁷⁰ ÇETİNKAYA, YILDIRIM, s. 97

⁷¹ Haydar KULAKSIZ, “Kuruluşundan 1880’li Yıllara Kadar Osmanlı Devleti Mali İdare Yapısı ve Devlet Muhasebesi Sistemi ile Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün Sistem İçindeki Yeri”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 8, Sayı 31 (Nisan-Haziran), 2006, s. 58

“Hazine-i Enderun” denilen iç hazineye aktarılmıştır.⁷² Önemli askeri harcamaları merkezi hazineden ayrılan gelirlerle finanse etmek için kurulmuş olan fon karakterli çeşitli hazinelerle, Osmanlı maliyesinde tek hazine yerine çok sayıda hazine ve bu hazineleri yönetmekle görevli defterdarlıklar oluşturulmuş ve ana hazine olan “Hazine-i Amire’nin” önemi azalmıştır. Mali idarede ortaya çıkan bu sistemin başarısız olduğu zamanla anlaşılmış ve hazineler ile defterdarlıklar birleştirilmeye başlanmıştır. Bu çerçevede, 1838 yılında “Maliye Nezareti” kurulmuştur. Böylece çoklu hazine ve yönetim dönemi sona erdirilerek tek hazine tek bütçe sistemi benimsenmiştir.⁷³ 1840 yılında maliye muhasebesi, “varidat ve masarifat muhasebesi” olarak ikiye ayrılmıştır. Varidat muhasebesi, devletin genel gelirlerini, kayıt ve tahsilatlarını takip eder, iltizam senetlerini yazar ve hesaplarını incelerdi. Masarifat muhasebesi ise, bütün devlet harcamalarının ayrıntısını ve kaydını tutmak, ödemeleri tasdik ve ifa etmek, aylık ve yıllık hesapları toplamak, incelemek ve bütçeyi düzenlemekle görevliydi. Varidat muhasebesi bugünkü teşkilâtta Gelirler Genel Müdürlüğü, masarifat muhasebesi Muhasebat ve Bütçe Genel Müdürlükleri teşkilâtının başlangıcı olarak kabul edilebilir.⁷⁴

1855 yılında “Bütçe Nizamnamesinin” kabul edilmesi ile bütçenin idari bir vesika olduğu ilk defa kabul edilmiştir. 1856 “Islahat Fermanı” da 1855 yılı nizamnamesini destekleyerek her sene için gelir ve gider cetvellerinin düzenleneceğini belirtmiştir. “Muvazene Defteri” denilen defterde devletin gelir ve giderlerinin toplanması ve bu defterin Maliye Nezareti tarafından hazırlanması kabul edilmiştir. Bu sistemin yürümemesi üzerine 1859 yılında “Maliye Islahat Komisyonu” kurulmuştur. Bu komisyon daha sonra “Hazine Meclisi Alisi” adını almıştır. 1872 yılında “Devleti Aliye’nin Bütçe Nizamnamesi” adlı yeni nizamname hazırlanmıştır. Bu nizamname ile İstanbul’daki yabancı mali çevrelerin de üye olduğu “Bütçe Komisyonu” tarafından bütçe tasarısının incelenmesi kabul edilmiştir.⁷⁵

⁷² Özdemir AKMUT, **Türkiye Devlet Muhasebesi**, Atatürk Üniversitesi Yayınları, Ankara, 1973, s. 39

⁷³ KULAKSIZ, s. 62

⁷⁴ M. Selim GÜLER, Miraç GÜLÇİÇEK, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi”, **Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi**, Sayı 54 (Temmuz-Eylül), 2004, s. 61

⁷⁵ Yusuf AKÇA, **Bütçe ve Devlet Muhasebesi**, İ.Ü Basımevi ve Film Merkezi, İstanbul, 1996, s. 60

1882 yılında 1839 yılında kurulan Maliye Nezareti tarafından mal sandıkları için “Tenkisi (düzene koyma) Kayıt Talimatnamesi” hazırlanmıştır. Söz konusu Talimatnameye göre sandık (kasa) defteri, genel tahsilat defteri, genel ödemeler defteri, müfredat ve icmal defteri tutulmuş; gelirlerin tahakkuk ve tahsilatı haliya (şimdiki) ve sabıka (geçmiş) olarak ayrı ayrı gösterilmiştir. 1910 yılında hesapların çift yanlı (muzaaf) kayıt sistemine göre tutulmasını öngören “Mal Sandıklarında Tutulacak Kayıt Sistemine Dair Talimatname”, 1911 yılında da “Genel Muhasebe Yasası” çıkarılmıştır. Yine aynı yıllarda Muhasebat Genel Müdürlüğü kurulmuştur. Ancak Talimatnamenin öngördüğü yeni kayıtlama sistemini uygulayacak yetmiş eleman yetersizliğinden dolayı Talimatnamenin ilk olarak uygulandığı 1911 yılının hesabı 1918 yılında alınabilmiştir. Söz konusu Talimatnameye göre vezne, muvazene, tahsisat, masraf, müfredat, gelir müfredat ve esas defterleri tutulmuştur. 1923 yılında Amerikan muhasebe sisteminden (defteri kebirli yevmiye) esinlenilerek hazırlanan talimatname ile çift yanlı (muzaaf) kayıt yöntemi düzenli hale getirilmiştir. Fakat devlet muhasebesini çağın koşulları ile uyumlaştırma çalışmaları esas olarak Cumhuriyetin ilanından sonra başlamıştır.⁷⁶

1.3.1.2. Cumhuriyet Döneminde Devlet Muhasebesi

Cumhuriyet döneminde, devlet muhasebesinin günün koşullarına uydurulma çalışmaları başlamıştır. 1925 yılında bütün hesap hareketlerinin bir sayfada gösterilmesi amacıyla bir “Esas Defteri” oluşturularak defteri kebirli yevmiyeye benzer bir sistem kaza malsandıkları ile Tümen ve Kor muhasebeciliklerinde kullanılmaya başlanmıştır.⁷⁷

Cumhuriyetin ilanı ile 1927 yılında devletin mali işlemlerinde ve harcamalarında kullanılacak temel kuralları ve işleyişi düzenlemek amacıyla “1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (Genel Muhasebe Kanunu)” çıkarılmıştır. Bu Kanun mali yönetimin temel kurallarını belirlemiş ve 2000’li yıllara kadar çok fazla değişikliğe uğramadan devam etmiştir. Bundan sonra 1928 yılında “Hazine Hesap Usullerine Dair Talimatname” çıkarılmış ve bu talimatnamede bütçe gelir ve gider

⁷⁶ Bedi Necmeddin FEYZİOĞLU, **Milli Muhasebe ve Milli Bütçeye Dair Tetkikler; Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını No 9, Cilt 1, İstanbul, 1966, s. 345

⁷⁷ GÜLER, GÜLÇİÇEK, s. 62

tahakkuk hesapları kaldırılarak hesapların yardımcı kayıtlar ile kontrolü amacı güdülmüştür. Bu arada hesap sayısı azaltılmıştır. Gelir ve giderler için gelir ve gider müfredat defteri konulmuştur. Ancak, ikili sistem terk edildiği için hesapların birbirini kontrol etmesi söz konusu olmamış, hesaplar yardımcı defterlerdeki kayıtlar ile kontrol edilebilmiştir. Bu eksiklik nedeniyle 1948 yılında “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” ile “Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği” hazırlanmıştır. 1948 yılındaki bu değişiklikle tekrar “İkili-muzaaf sisteme” dönülmüştür. Ancak, gelirlerin gerçekleşmesi ve ödeneğin kullanılması hareketleri muhasebe dışında kalmıştır. Bu aksaklıkları gidermek üzere 1953 yılında Devlet Muhasebesi’nde tekrar değişiklikler yapılmış, hesap sayısı 46 ya çıkarılmış, bir eksiklik olan taahhüt ve tahakkuk hesapları açılmış, hesaplar; bütçe tahmin hesapları, bütçe hesapları, bilanço hesapları, nazım hesaplar diye bölümlere ayrılmıştır. Ancak, uygulamada istenilen sonuçlar alınamadığı için Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Muamelat Yönetmeliği, 1990 yılında “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” adı altında toplanmıştır.⁷⁸

“Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” ile genel ve katma bütçeli idarelerde uygulanan muhasebenin nakit esasına dayalı bütçe uygulamaları yanında, nakit esasında yer almayan emanetler ve nakit yaratmayan borçlar gibi yükümlülükler, iştirakler, ikrazlar ve bütçe dışı sermaye oluşumları gibi varlıklar ve gelir tahakkuklarının kaydı gibi işlemler de muhasebeleştirilmiştir. Ayrıca hesaplar mali yılın bitimi olan 31 Aralık tarihi ile kapatılmayıp önceki yılın bütçe işlemlerinin tamamlanması için bir ay süreyle açık tutulmaktadır. Kısacası bu yönetmelik ile devlet muhasebesi uyarlanmış nakit esaslı ile uyarlanmış tahakkuk esaslı arasında bir sistem olarak uygulanmıştır ve genel ve katma bütçeler için hesap planı hazırlanmıştır.⁷⁹ 1995 yılında bu yönetmeliğin bazı maddelerinde ek ve değişiklikler yapılması ile devlet muhasebesinde hesaplarla ilgili yaşanan bazı aksaklıklar kaldırılmıştır.⁸⁰

3 Mart 1999 tarihinde saymanlıklarda yürütülen muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında izlenerek, ortaya çıkan sonuçların yine sanal ortamda konsolide

⁷⁸ AKÇA, s. 62-63

⁷⁹ KARAARSLAN, s. 24

⁸⁰ ÇETİNKAYA, YILDIRIM, s. 98

edilebilmesini sağlayan “say2000i” sistemi Maliye Bakanlığı’nca uygulamaya konulmuştur. 2001 yılında genel yönetime dahil kamu idarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde bir çalışma grubu oluşturulmuş ve 2002 yılı başında bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaya başlanılmıştır.⁸¹

19.11.2003 tarihinde “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” yürürlüğe girmiş olup, bu yönetmeliğe göre yeni bir hesap planı oluşturulmuştur. Bu yönetmeliğin amacı, kapsama dahil kamu idarelerinde; hesap ve kayıt düzeninde saydamlık ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek maliyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tabloların doğru olarak ve zamanında, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesidir.⁸² Ancak bu Yönetmeliğin 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kanununa göre yapılacak düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar erteleneceği belirtilmiştir. 2004 yılında çerçeve hesap planına uygun olarak, merkezi yönetim içinde yer alan genel bütçeli daireler ve katma bütçeli idareler için, tahakkuk esasına dayalı “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” hazırlanmış ve 20.02.2004 tarihli 25379 Mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.⁸³ 2004 yılında 1050 sayılı Kanun’un çağdaş mali yönetim anlayışından uzak olduğu, gelişen ve değişen ihtiyaçları karşılamada yetersiz kaldığı, parçalı bir mali yönetim ve bütçe yapısı doğurduğu, tüm kamu kurumlarını kapsamadığı, kısaca dünyada ve Türkiye’de yaşanan değişim ve dönüşümler karşısında mevcut sistemin modern yaklaşımlardan uzak statik bir yapı oluşturduğu gerekçesiyle, “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”

⁸¹ Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları**, Ankara, Mayıs, 2003, s. 31

⁸² Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği (Mülga), **19.11.2003 Tarih ve 25294 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 1

⁸³ Hamdi GÜLŞEN, “Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği ile Yapılan Yeni Düzenlemeler”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 8, Sayı 31 (Nisan-Haziran), 2006, s. 20

çıkarılmıştır.⁸⁴ 1050 sayılı Genel Muhasebe (Muhasebe-i Umumiye) Kanunu’nun yerine getirilen bu kanun, 24.12.2003 tarihinde yürürlüğe girmiş ve bütün hükümleri ile 1 Ocak 2006 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır.

1.3.2. 5018 Sayılı Kanun’da Devlet Muhasebesi ve Bütçe Türleri

Bu başlık altında 5018 sayılı Kanunla devlet muhasebesinde ülkemizde meydana gelen gelişmeler ile 5018 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri anlatılmaktadır.

1.3.2.1. 5018 Sayılı Kanun’da Devlet Muhasebesi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun çıkarılmasıyla birlikte ülkemizde devlet muhasebesinin temel esasları belirlenmiştir. Bu kanun ile devlet muhasebesi sisteminde genel yönetim kapsamındaki bütün idareleri kapsayacak şekilde, tahakkuk esaslı bir muhasebe ve mali raporlama sistemine geçilmiştir.⁸⁵ Bu Kanun, 1050 sayılı Kanuna göre; teorik hükümlere ve mali ilkelere daha çok yer vermiş, mali denetimin nasıl yapılacağını düzenlemiş ve görevlilerin belirlenmesinde detay hükümlere inmiştir. Ayrıca 5018 sayılı Kanunla, mali saydamlık, stratejik plan ve performans denetimi gibi kavramlar kamu maliyesine girmiştir.⁸⁶ Kanunun 50. maddesinde “Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir” hükmü kayıtların tahakkuk esasına göre tutulacağına işaret etmektedir. Yine kanunun 51. maddesindeki “Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilir” hükmü tahakkuk esasına göre muhasebe döneminin mali yıl olduğunu, “Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir” hükmü de bütçe muhasebesinin nakit esasına göre tutulacağı ve bütçe muhasebesinde de muhasebe döneminin mali yıl olduğunu hüküm altına almaktadır.⁸⁷ Devlet muhasebesinin örgütsel yapısı, kanunun

⁸⁴ Ekrem CANDAN, “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 295 (Mart), 2006, s. 2

⁸⁵ KERİMOĞLU, s. 246

⁸⁶ Abdurrahman ÜÇBAŞ, “5018 Sayılı Kanunun Kamu Maliyesine Getirdikleri”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 7, Sayı 25 (Temmuz-Eylül), 2004, s. 40

⁸⁷ KERİMOĞLU, s. 247

5436 sayılı Kanunla değiştirilmiş 49. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre devlet muhasebesi uygulamalarına esas teşkil edecek muhasebe ve raporlama standartlarını belirlemek üzere Maliye Bakanlığı bünyesinde Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu kurulması öngörülmüştür. Bu kurul kurulup standart oluşturuluncaya kadar yeni muhasebe sistemine yön verecek muhasebe ve raporlama standartları ile bu standartları da dikkate alarak kamunun tümünde uygulanacak çerçeve bir hesap planı oluşturulması, idarelerce düzenlenecek raporların şekil ve süreleri ortak uygulama esasları ve detaylı hesap planlarının hazırlanması usul ve esaslarının Maliye Bakanlığınca hazırlanıp Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüştür. Bu kapsamda 2005 yılında, “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” ve “Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği” çıkarılmış ve 2006 yılından itibaren yürürlüğe konulmuştur.⁸⁸ Söz konusu yönetmeliklerin yayımlanmasıyla birlikte 2004 yılında çıkarılan “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” yürürlükten kaldırılmıştır.

“Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin” 2. maddesinde bu yönetmelik merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsar denilmektedir.⁸⁹ “Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliğinin” 2. maddesinde de bu yönetmelik, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsar denilmektedir.⁹⁰ Yani “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” genel yönetimin tümü için düzenlemeler getirirken, “Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği” sadece genel yönetim içindeki genel bütçe kapsamındaki idareler için düzenlemeler getirmiştir. Bu iki yönetmeliğin hesap planları büyük ölçüde benzerlik gösterse de “Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliğinin” hesap planında, “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde” yer alan bazı hesaplar bulunmamaktadır.⁹¹

30.12.2006 tarihinde çıkarılan ve 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe konulan “Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” ile birlikte ise “Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği” yürürlükten kaldırılmıştır. “Merkezi Yönetim Muhasebe

⁸⁸ Hamdi GÜLŞEN vd., **Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006, s. 18

⁸⁹ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, **08.06.2005 Tarih ve 25839 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 2

⁹⁰ Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği (Mülga), **31.12.2005 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 2

⁹¹ SİPAHİ, YANIK, TOPAL, s. 25

Yönetmeliği” kapsam olarak sadece genel bütçeli idareleri değil 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunda ekli II sayılı cetvelde sayılan Özel Bütçeli İdareler ile III sayılı cetvelde yer alan Düzenleyici ve Denetleyici Kurumları da kapsar. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliğinden, hesap planı ve hesapların muhasebeleştirilmesi bakımından önemli farklılıkları bulunmaktadır. Gelir ve gider hesaplarında Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile getirilen en önemli değişiklik bütçe gelir ve bütçe gider hesaplarının yansıtma hesapları ile ilişkilendirilerek kayıt önceliğinde farklılığa gidilmesidir.⁹² Ayrıca tahvil, senet ve bonolar, terkin ve indirimler, maddi duran varlıkların taksitli satılması, kişilerden alacaklar, varlık satışlarında oluşan farklar, tahsil edilen bütçe gelirlerinden yapılan ret ve iadeler, sosyal güvenlik kesintileri, sermaye taahhütleri, yıl sonu karları ile anaparaya eklenen faizler, kayıt hatalarının düzeltilmesi ile ilgili konularda Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile değişikliğe uğramış hesap kalemlerindendir.⁹³ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile yevmiye sistemi, muhasebeleştirme belgeleri ve açılış kayıtlarına ilişkin şu düzenlemeler getirilmiştir: “Muhasebe işlemleri, yevmiye tarihi ve müteselsil sıra numarasına göre maddeler hâlinde önce yevmiye defterine kaydedilir, buradan da usulüne göre büyük defter ve yardımcı hesap defterlerine sistemli bir şekilde dağıtılır. Gerçekleşen işlemler muhasebeleştirme belgeleriyle kaydedilir. Belge olmadan kayıt yapılmaz. Muhasebeleştirme belgelerinin yevmiye tarih ve numarası sütunlarına, gerçekleşen işlemlerin kayda geçirildikleri tarih ile hesap döneminin başında “1” den başlayıp, hesap döneminin sonuna kadar devam eden birer numara verilir. Yevmiye defteri, büyük defter ve yardımcı hesap defterleri kayıtlarında bu yevmiye tarih ve numaraları esas alınır. Gerçekleşen işlemler, hesaplara kaydedilir. Bir hesabın borcuna kaydedilen tutar mutlaka başka bir hesap ya da hesapların alacağına kaydedilir. Yevmiye defterinde her zaman borç ve alacak eşitliği bulunur. Bütçeden nakden veya mahsuben yapılan harcamalara ilişkin işlemler Ek-1’de gösterilen “Ödeme Emri Belgesi” ile diğer işlemler ise Ek-2’de gösterilen “Muhasebe İşlem Fişi” ile muhasebeleştirilir. Mali yılın başında, bir önceki hesap dönemi kapanış

⁹² Bülent BOZDAŞ, “Merkezi Yönetim ile Genel Bütçe Muhasebe Yönetmelikleri Arasındaki Farklar”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 9, Sayı 36 (Nisan-Haziran), 2007, s. 35

⁹³ Mehmet İPEK, “Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Yürürlükten Kaldırılan Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği Arasındaki Temel Farklılıklar”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 10, Sayı 38 (Ekim-Aralık), 2007, s. 110-116

bilançosu ve dipnotları esas alınarak açılış bilançosu düzenlenir. Açılış bilançosuna dayanılarak, açılış yevmiyesinin kayıtlarını sağlamak üzere bilançodaki tutarlar, düzenlenecek “1” yevmiye numaralı muhasebe işlem fişiyle ilgili hesaplara borç ve alacak kaydedilir. Açılış kaydına ilişkin muhasebe işlem fişine, açılış bilançosunun bir nüshası eklenir. Açılış kaydına esas tutarlar, ilgili hesaplar için açılacak büyük defter ve yardımcı hesap defterlerine aktarıldıktan sonra yılı işlemlerinin kaydına başlanır.”⁹⁴

Sonuç olarak Ülkemizde Devlet Muhasebesinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve çıkartılan Yönetmelikler ile; muhasebe standartlarını uygulayacak kamu idarelerinin sayısı ve kapsamı genişletilmiş, genel kabul görmüş muhasebe standartları kabul edilmiş, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiş, bütün mali işlemler muhasebeleştirilmeye başlanmış, hesaplar sistemli bir sınıflandırmaya tabi tutulmuş kısacası, kamu hesaplarında standart bir muhasebe sisteminin kurulması ve hesapların konsolide edilebilirliği sağlanmıştır.

1.3.2.2. 5018 Sayılı Kanun’da Bütçe Türleri

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 3. maddesine göre, bütçe belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgeyi ifade eder.⁹⁵ Bütçe, kamu giderlerini, kamu gelirlerini hatta uygulamada devlet borçlanmalarını ve hazine işlemlerini kapsamaktadır. Gelecek yıllarda devlet ve diğer kamu kuruluşlarının yapacağı giderleri ve toplayacağı gelirleri gösteren bütçe, hükümetin yıllık icra programı olarak algılanmaktadır.⁹⁶ Bütçenin gerek hazırlanmasında gerekse uygulanmasında bazı ilkelere uyma zorunluluğu vardır. Böylece bütçelerin hedeflerine ulaşarak başarılı olmaları, gerçek bir denetime imkan tanımaları mümkündür. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 13. maddesine göre bütçenin hazırlanmasında ve uygulanmasında şu ilkelere uyulur.⁹⁷

⁹⁴ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 30.12.2006 Tarih ve 26392 Sayılı Resmi Gazete, Madde 5

⁹⁵ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde 3

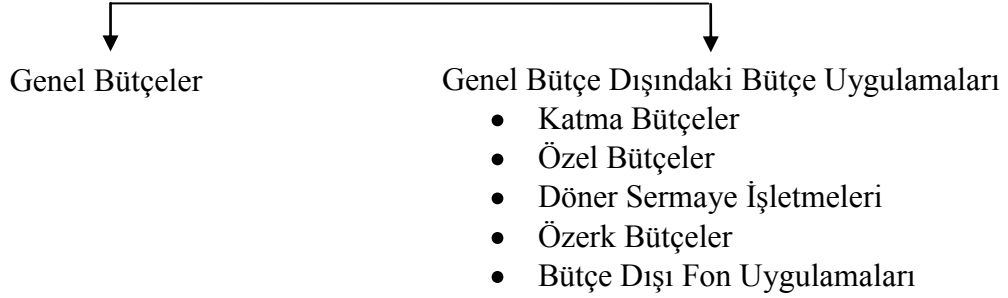
⁹⁶ Emine ORHANER, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s. 31

⁹⁷ a.g.k., Madde 13

- a) Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak esastır,
- b) Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır,
- c) Bütçeler kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir,
- d) Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir,
- e) Bütçe, hükümetin mali işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar,
- f) Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir,
- g) Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır,
- h) Bütçelerde gelir ve gider denkleğinin sağlanması esastır,
- i) Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz,
- j) Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez,
- k) Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tâbi tutularak hazırlanır ve uygulanır,
- l) Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlık esas alınır,
- m) Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir,
- n) Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir,
- o) Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir.

Ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uygulanmaya başlamadan önce bütçe sınıflandırması 1050 sayılı Kanuna göre

yapılmaktaydı. 1050 sayılı Kanuna göre bütçe türleri ve sınıflandırması şekil 1.1.’de gösterilmiştir.



Şekil 1.1. 1050 Sayılı Kanuna Göre Bütçe Türleri ve Sınıflandırması

Kaynak: Kamil TÜĞEN, **Devlet Bütçesi**, Başsaray Matbaası, İzmir, 2003, s. 41

1050 sayılı Kanuna göre ülkemizde merkezi idareyi oluşturan kuruluşların (TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Sayıştay, Anayasa Mahkemesi, Başbakanlık vb.) bütçeleri genel bütçe içinde yer almaktaydı. Yine 1050 Sayılı Kanuna göre, genel bütçe devletin temel bütçesiydi ve genel bütçe dışındaki bütçe uygulamaları bütçenin istisnası sayılmaktaydı.⁹⁸

Genel bütçe kapsamı dışındaki katma bütçeli idareler de, giderleri özel gelirlerle karşılanan ve genel bütçe dışında yürütülen bütçelerdir. Bir kuruluşun katma bütçeli olabilmesi için o kuruluşa bazı özel gelirlerin tahsis edilmesi ve kanunla katma bütçe ile yürütme yetkisinin verilmesi gerekirdi. Katma bütçeli idarelerden bazıları şunlardı: Üniversiteler, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü, Karayolları Genel Müdürlüğü vb.⁹⁹

Özel bütçeler ise, mahalli seviyedeki kamu kuruluşlarının bütçelerinden meydana gelmekteydi. Mahalli gider ve gelirleri kapsayan bütçelere özel bütçe denmekteydi.¹⁰⁰ Döner sermaye işletmeleri genel bütçeli idareler tarafından kurulmakla birlikte, katma bütçeli idarelerce de kuruluş kanunlarına dayanarak kurulabilen işletmelerdi. Döner sermaye işletmeleri ile genel ve katma bütçeli idareler yükledikleri hizmetleri gerçekleştirirken sınai ve ticari özellik taşıyan

⁹⁸ Selahattin TUNCER, “5018 Sayılı Yasaya Göre Bütçe Türleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 293 (Ocak), 2006, s. 5

⁹⁹ Kamil MUTLUER vd., **Bütçe Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2005, s. 175

¹⁰⁰ MUTLUER vd., s. 177

hizmetleri de yürütebilmekteydiler. Döner sermaye işletmelerinden bazıları şunlardı: Milli Eğitim Bakanlığına bağlı basımevleri, Adalet Bakanlığına bağlı cezaevlerindeki atölyeler, Üniversite hastaneleri. Özerk Bütçeler, kamu iktisadi teşebbüsleriydi (KİT). Bütçe dışı fonlar ise, devlet ve diğer kamu tüzel kişileri tarafından bazı amaçların gerçekleştirilebilmesi için kamu gelirlerinden bir kısmının, özel kanunla ya da kararlarla ya bütçeden ya da bütçe dışından ayrılarak bir yıllık süre ile sınırlı olmaksızın gerektiği kadar harcanmak üzere bir hesapta tutulmasıyla meydana getirilen fonlardı. Bunlara örnek olarak Kamu Ortaklığı Fonu, Savunma Sanayi Destekleme Fonu verilebilir.¹⁰¹

5018 sayılı Kanun ile bütçe türleri ve sınıflandırmasında Avrupa Birliği standartlarının uygulanması ve tekdüzeliğin sağlanması açısından önemli değişiklikler yapılmıştır.

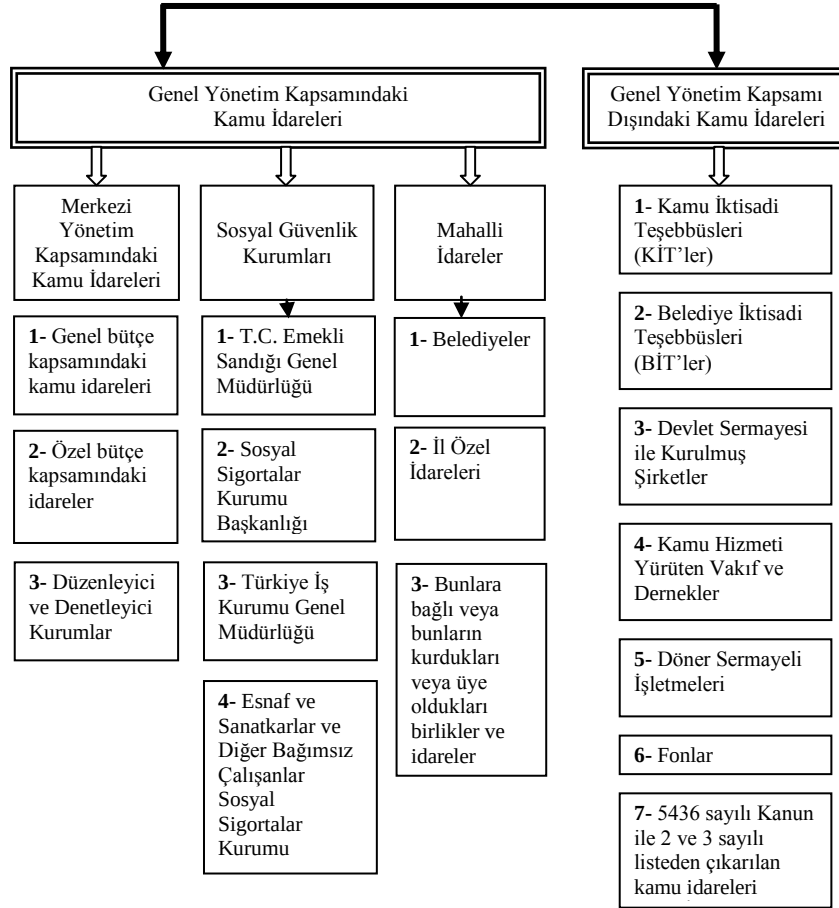
5018 sayılı Kanunun 12. maddesinde bütçe türleri ve kapsamlarından söz edilmektedir. Buna göre, genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz.¹⁰² 5018 sayılı Kanuna göre bütçe türleri ve sınıflandırması şekil 1.2.'de gösterilmiştir.

5018 sayılı Kanunda Devlet, genel yönetim olarak tanımlanmaktadır. Kanun kapsamı dışında kalan kamu idareleri ise genel yönetim içerisinde yer verilmeyen KİT' ler, BİT' ler, Devlet Sermayesi ile Kurulmuş Şirketler, Kamu Hizmeti Yürüten Vakıf ve Dernekler, Döner Sermaye İşletmeleri, Fonlardır. Merkezi yönetim bütçesi, genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler ve düzenleyici ve denetleyici kurum bütçelerinden oluşur. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, yerel ihtiyaçlardan ziyade tüm toplumu ilgilendiren genel ihtiyaçların karşılanması amacıyla dönük olarak oluşturulan örgütlenmeyi ifade etmekte olup, temel özelliği kararların merkezi idare tarafından alınması ve merkeze bağlı birimler tarafından yerine getirilmesidir. Merkezi yönetimin içinde; yasama, yürütme ve yargı organları

¹⁰¹ TÜĞEN, s. 40-66

¹⁰² 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde 12

ve dolayısıyla bunlar kapsamında yer alan bakanlıklar ve bakanlıklara bağlı veya ilgili kuruluşlar yer alır.¹⁰³



Şekil 1.2. 5018 Sayılı Kanuna Göre Bütçe Türleri ve Sınıflandırması

Kaynak: Hikmet TOSUN, Uğur CEBECİ, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı İkincil Mevzuat)**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006, s. 6

1.3.2.2.1. Genel Bütçe

5018 sayılı Kanunda genel bütçeli kuruluşlar, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan kamu idareleri olarak tanımlanmıştır. Genel bütçeli kamu idareleri; tek bir tüzel kişilik dahilinde, aynı nakit idaresi kapsamında, kendilerine has mal varlığı ve geliri olmayan, hazine birliği ilkesi kapsamında yer alan idarelerdir.¹⁰⁴ Genel bütçe, 5018 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir. (I) sayılı

¹⁰³ TOSUN, CEBECİ, s. 3-9

¹⁰⁴ MUTLUER vd., s. 188

cetvel kapsamında TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Bakanlıklar, Yüksek Yargı Organları, bazı müsteşarlıklar ile Türkiye İstatistik Kurumu, Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü gibi bazı merkezi kurumlar ve buna ilave olarak yeni bütçe sistemi içerisinde katma bütçeli kurum olarak işlem gören bazı kurumlar bulunmaktadır. Genel bütçe kapsamında 5018 sayılı Kanun (I) sayılı cetvelinde 50 kurum sayılmıştır.¹⁰⁵

1.3.2.2.2. Özel Bütçe

5018 sayılı Kanuna göre özel bütçeli idareler, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen kamu idareleridir. Özel bütçeli idareler;¹⁰⁶

- Ayrı bir tüzel kişiliğe haizdirler,
- Mevzuatla sosyal, bilimsel, teknik, kültür gibi alanlarda görevlendirilebilirler,
- Belli ölçüde özerkliğe sahiptirler,
- Kendilerine özgü mal varlıkları vardır,
- Kendi gelir kaynakları vardır,
- Nakit idarelerini kendileri yürütürler.

5018 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresi, özel bütçeli idareleri oluşturur. (II) sayılı cetveldeki kamu idarelerinden bazıları şunlardır: Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler, Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu, Kredi ve Yurtlar Kurumu Genel Müdürlüğü.¹⁰⁷ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunun da katma bütçeli idare

¹⁰⁵ Övül ÇÖLGEZEN, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında Bütçeleme Sisteminde Meydana Gelen Değişiklikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 294 (Şubat), 2006, s. 136

¹⁰⁶ TOSUN, CEBECİ, s. 9

¹⁰⁷ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 12

olarak tanımlanan kamu idarelerinden olan Yükseköğretim Kurumları ve Üniversiteler, 5018 sayılı Kanunun ile özel bütçeli idareler olarak sayılmıştır.¹⁰⁸

Özel bütçeli idareler çalışmamız açısından önemlidir. Çünkü iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ilişkin uygulama özel bütçeli idarelerden olan üniversiteler için gerçekleştirilecektir. Özellikle özel bütçeli idarelerin belli ölçüde özerkliğe sahip olmaları, kendilerine özgü mal varlıklarının olması, kendi gelir kaynaklarının olması gibi özellikleri iç kontrol açısından özel bütçeli idarelerin incelenmesini daha önemli hale getirmiştir.

1.3.2.2.3. Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi

Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve 5018 sayılı Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir. (III) sayılı cetveldeki kamu idareleri şunlardır: Radyo ve Televizyon Üst Kurulu, Telekomünikasyon Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Kamu İhale Kurumu, Rekabet Kurumu, Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu.¹⁰⁹

1.3.2.2.4. Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçesi

Sosyal Güvenlik Kurumu bütçesi, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve 5018 sayılı Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir. (IV) sayılı cetveldeki kamu idareleri şunlardır: Sosyal Güvenlik Kurumu, Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü.¹¹⁰

1.3.3. Devlet Muhasebesi ve Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi İlişkisi

Muhasebeden bahsedebilmek için muhasebenin ortaya çıkmasını sağlayacak olayların gelişmesi gerekir. Olayların gelişmesini sağlayacak olan bütçedir. Bütçeden bahsedebilmek için ise olaylar ortaya çıktıktan sonra bunlarla ilgili verilerin tutulması ve bu geçmiş verilerden yararlanarak bütçenin oluşturulması gerekecektir. Sonuç olarak muhasebe bütçeyi bütçe muhasebeyi ortaya çıkartmaktadır. Bu nedenle

¹⁰⁸ Vedat ERDOĞAN, Hidayet AKMAN, **Yükseköğretim Kurumları ve Üniversiteler Eşik Değerin Neresinde?**, <<http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/78.doc>>, (10.05.2010)

¹⁰⁹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 12

¹¹⁰ a.g.k., Madde 12

tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile analitik bütçe sınıflandırma sistemi ilişkisi de önemli olmaktadır. Devlet, bütçesini muhasebesinden aldığı ve raporladığı verilerle yapmaktadır. Eğer devlet muhasebesi ile bütçe arasında hesap ve kodlama açısından uyum sağlanamaz ise muhasebeden istenen veriler alınamaz ve bütçe hazırlanamaz. Örneğin bütçede yer alan bir harcama kalemi için muhasebede buna uygun bir hesap açılmazda başka bir hesapta bu takip edilirse devlet bu harcaması ile ilgili rapor üretemez ve ne harcadığını bilemez.¹¹¹ Bu sorunları ortadan kaldırmak üzere uygulanan analitik bütçe sınıflandırması, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin ayrılmaz bir parçasıdır. Çünkü analitik bütçe sınıflandırmasının yapısı ile hesap planının üç basamaklı hesap kodu birbiriyle uyumlu olarak çalışmaktadır.¹¹²

Bütçe sınıflandırması, bütçede yer alan gelir ve giderlerin sistematik bir biçimde sınıflandırılması ve formüle edilmesidir. Bütçe devletin yaptığı hizmet ve faaliyetlerin bir inceleme aracı olmasından dolayı, bütçe sınıflandırması da gelir ve giderler arasında karşılaştırma yapılmak suretiyle yararlı sonuçlar çıkarmak ve devlet faaliyetlerinin şekli ve yapısı hakkında anlamlı bilgiler elde etmek açısından önemli ve gereklidir.¹¹³ Bu nedenle ülkemizde 1995 yılında başlatılan Kamu Mali Yönetim Projesi çerçevesinde yapılan çalışmalarda, devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkisinin ölçülebilmesine imkan tanıyacak bir bütçe kod yapısı oluşturulması; bunu yaparken de uluslararası geçerliliği olan ve genel kabul görmüş esaslardan faydalanılması benimsenmiştir. Bu amaçla IMF tarafından geliştirilen GFSM 2001 esasına dayalı bir sınıflandırmanın bütçe sistemine uyarlanması kararlaştırılmıştır. 2002 yılında analitik bütçe sınıflandırma sistemi ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesi birkaç kurumda pilot olarak uygulanmıştır. 2003 yılı bütçesinde, bütün genel ve katma bütçeli kuruluşlarda, program bütçe sınıflandırmasıyla birlikte analitik bütçe sınıflandırması hazırlanmış ve uygulanmıştır. 2004 yılı bütçesi de tamamen analitik bütçe sınıflandırma sistemine göre hazırlanmış ve analitik bütçe sınıflandırma sistemi 01.01.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.¹¹⁴ Böylece yeni bütçe kod yapısı GFSM 2001'deki değişikliklere

¹¹¹ ÇETİNKAYA, YILDIRIM, s. 116

¹¹² KARAARSLAN, s. 42

¹¹³ Tülay ERKEN, **Kamu Harcamalarının Fonksiyonel Sınıflandırması ve Türk Bütçe Sistemi İçin Model Bir Çalışma**, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporları Dizisi, Sıra No: 1, Ankara, 1987, s. 20

¹¹⁴ GÜLŞEN vd., s. 30

ve Avrupa Birliğinde uygulanan ESA'95 standardına uygun hale getirilmiştir. Analitik bütçe sınıflandırmasının;

- 01.01.2005 tarihinden itibaren mahalli idareler, sosyal güvenlik kurumları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile özel bütçeli kurum ve kuruluşlarda,
- 01.01.2006 tarihinden itibaren döner sermayeli kuruluşlar ile diğer kurum ve kuruluşlarda (kamu iktisadi teşebbüsleri hariç)

tamamen uygulamaya geçirilmesiyle, genel devlet tanımına giren tüm kurum ve kuruluşların mali planlarının ve mali raporlarının uluslararası standartlara uygunluğu sağlanarak konsolide edilebilir hale getirilmesi, performans esaslı bütçelemeye temel teşkil edebilmesi ve mali yapıda saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması hedeflenmektedir.¹¹⁵

Analitik bütçe sınıflandırma sistemi, kamu harcamalarını; kurumsal (idari), fonksiyonel ve ekonomik açılarından sınıflandırarak ölçme ve analiz etme imkânı sağlayan bir bütçe sistemidir.¹¹⁶ Analitik bütçe sınıflandırma sisteminin getirdiği önemli yenikler, detaylı bir kurumsal kodlamayla program sorumlularının tespitine imkan vermesi, mevcut bütçede var olmayan fonksiyonel sınıflandırmanın sağlanması, aynı kodlamanın konsolide bütçeli kuruluşlar dışındaki kuruluşlarda da uygulanabilir olması, uluslararası karşılaştırmalara imkan vermesi ve ölçmeye ve analize elverişli olması olarak sıralanabilir.¹¹⁷ Ayrıca analitik bütçe sınıflandırma sistemi, limit kavramını getirmiş ve harcama kategorilerine göre değişmek üzere, belli bir limitin altında kalan maliyetler için cari işlemi, üstünde olan maliyetler için sermaye işlemini uygun görmüştür.¹¹⁸

1.3.3.1. Kamu Harcamalarının Sınıflandırılması

Harcama, geri ödenmeyen, bir başka deyişle herhangi bir mali hak yaratmayan veya mevcut bir mali hakkı ortadan kaldırmayan devlet ödemeleri olarak

¹¹⁵ Analitik Bütçe Sınıflandırması, <<http://ebutce.bumko.gov.tr/proje/ABS/absgiris.htm>>, (10.05.2010)

¹¹⁶ Osman PEHLİVAN, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003, s. 246

¹¹⁷ Mesut HASTÜRK, "Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme", İçinde **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Editör: Erkan KARAARSLAN, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006, s. 102

¹¹⁸ TOSUN, CEBECİ, s. 272

tanımlanabilir.¹¹⁹ Harcama ve borç vermenin sınıflandırılması üç ana başlık altında incelenebilir.¹²⁰

- **Cari Harcamalar:** Bu gider grubu, cari giderler ile cari transferlerden oluşmaktadır. Personel giderleri, sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderleri, bütçe kanunları ile belirlenmiş asgari değeri aşmayan ve normal ömrü bir yıl ya da bir yıldan az olan mal ve hizmet alım giderleri ile faiz giderleri cari giderlerdir,
- **Sermaye Harcamaları:** Bu gider grubu, sermaye giderleri ve sermaye transferlerinden oluşmaktadır. Sermaye giderleri, normal ömrü bir yıldan fazla olan mal ve hizmet alımları ile sabit sermaye edinimleri ve gayri maddi aktiflerin edinimi için yapılan ve bütçe kanunları ile belirlenmiş asgari değeri aşan ödemelerdir.
- **Borç Verme-Geri Ödeme:** Kamusal bir amaçla ve bir mali hakka ya da taahhüde dayalı olarak yapılan işlemlerdir. Bu gider grubuna, devlet tarafından verilen krediler, alınan hisseler, verilen kredilerden devlete yapılan geri ödemeler, satılan hisselerden elde edilen gelirler dahildir.

Analitik Bütçe Sistemi harcamanın sınıflandırılması bünyesinde dört kod grubunu bulundurmaktadır. Bu kod grupları; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansman tipi sınıflandırma, ekonomik sınıflandırmadır.¹²¹ Analitik Bütçe Sisteminin yapısını oluşturan dört sınıflandırma biçimi ve kod yapıları aşağıdaki çizelge 1.2.'de gösterilmiştir.

Çizelge 1.2. Analitik Bütçe Sisteminin Yapısı

Kurumsal Kodlama				Fonksiyonel Kodlama				Finansman Tipi Kodlama	Ekonomik Kodlama			
I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	I	II	III	IV
00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00

Kaynak: TOSUN, CEBECİ, s. 279

¹¹⁹ TOSUN, CEBECİ, s. 275

¹²⁰ Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **2009-2011 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi**, <<http://www.bumko.gov.tr>>, (20.08.2008), s. 10-12

¹²¹ Ertan TOSUN, **Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme'nin Alt Yapısı Olan Mali Yapıya İlişkin Bir Değerlendirme**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006, s. 241

Kurumsal sınıflandırma kamu yönetimi içindeki idari yapıları temel alarak oluşturulmuştur. Bu sınıflandırmada, siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesi ve program sorumlularının tespit edilmesi amaçlanmaktadır.¹²² Ayrıca 5018 sayılı Kanunun 31. maddesinde yer alan “bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.” hükmü uyarınca kurumsal sınıflandırma yapısı, harcama yetkilisinin tespitinde belirleyici olmaktadır. Kurumsal sınıflandırma, dört düzeyli bir kod yapısından oluşmaktadır. Sınıflandırmanın birinci düzeyinde, bakanlıklar ve anayasal olarak eşdeğer idareler yer almaktadır. İkinci düzeyde, birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimler, üçüncü düzeyde, ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı olan ve kurumsal politikanın uygulanmasından sorumlu olan birimler, dördüncü düzeyde ise, destek ve lojistik birimler ile politikaları uygulayan ve hizmetten yararlananlarla doğrudan muhatap olan birimler yer almaktadır.¹²³ Kurumsal sınıflandırma örneği aşağıdaki çizelge 1.3.’de gösterilmiştir.

Çizelge 1.3. Kurumsal Sınıflandırma

I	II	III	IV	Kurum Adı
38	33	00	00	Süleyman Demirel Üniversitesi
38	33	09	01	Özel Kalem
38	33	09	07	Sağlık Kültür ve Spor Daire Başkanlığı
38	33	06	43	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Kaynak: Süleyman Demirel Üniversitesi 2009 Mali Yılı Bütçe Kanunu Tasarısı yayınlarından alınan bilgilerle hazırlanmıştır.

Analitik bütçe sınıflandırmasında her kuruma ayrı bir kod verilmiştir. Çizelgede I. düzey kurumsal kod Yüksek Öğretim Kurumlarını (YÖK) temsil etmektedir. YÖK’ün kodu 38’ dir. II. düzey kod birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimleri yani üniversiteleri ifade etmektedir. Her üniversiteye ayrı bir kod verilmiştir. Süleyman Demirel Üniversitesinin kodu 33 olarak belirlenmiştir. III. düzey ve IV. düzey kurumsal kodlar tüm yüksek öğretim kurumları için ortak belirlenmiştir. Bütün yüksek öğretim kurumları için 09 01 Özel

¹²² TÜĞEN, s. 172

¹²³ Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **2009-2011 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi**, <<http://www.bumko.gov.tr>>, (20.08.2008), s. 7

Kalemi, 09 07 Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığını, 06 43 İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesini ifade etmektedir.¹²⁴

Devlet faaliyetlerinin türünü göstermek amacıyla oluşturulan fonksiyonel sınıflandırma ile devletin kaynaklarının hangi hizmetler için kullanılacağı belirlenmektedir.¹²⁵ Fonksiyonel sınıflandırma, dört düzeyli bir kod grubundan oluşmaktadır. Birinci düzey, devlet faaliyetlerini on ana fonksiyona ayırmaktadır. Ana fonksiyonlar, ikinci düzeyde alt fonksiyonlara bölünmektedir. Üçüncü düzey kodlar ise, nihai hizmetleri göstermektedir. Fonksiyonel sınıflandırmanın dördüncü düzeyi de, özel olarak izlemeyi gerektiren bazı kurumsal planlama ihtiyaçlarının karşılanması ve izlenmesi amacıyla yapıya dahil edilmiştir. İdarelerin merkez ve taşra birimlerince yürütülen hizmetlerin birden fazla fonksiyon içermesi halinde maliyetler itibarıyla ayrılabilen ve anlamlı veri üretebilen her bir fonksiyon için ayrı kod açılır.¹²⁶ Analitik bütçe sınıflandırması birinci düzey fonksiyonel kodlar çizelge 1.4'te gösterilmiştir.

Çizelge 1.4. Analitik Bütçe Sınıflandırması Birinci Düzey Fonksiyonel Kodlar

	Fonksiyonel Sınıflandırma
01	Genel Kamu Hizmetleri
02	Savunma Hizmetleri
03	Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri
04	Ekonomik İşler ve Hizmetler
05	Çevre Koruma Hizmetleri
06	İskan ve Toplum Refahı Hizmetleri
07	Sağlık Hizmetleri
08	Dinlenme, Kültür ve Din Hizmetleri
09	Eğitim Hizmetleri
10	Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri

Kaynak: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **2009-2011 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi**, <<http://www.bumko.gov.tr>>, (20.08.2008), s. 33

¹²⁴ Hatice DAYAR, İbrahim BAKIRTAŞ, “Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Yapısı ve Bir Uygulama Örneği: Dumlupınar Üniversitesi Bütçesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl 6, Sayı 11, 2004, s. 108

¹²⁵ Ebru AYYILDIZ, “Yeni Bütçe Kodlaması: Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl 13, Sayı 73 (Ekim-Kasım), 2004, s. 109

¹²⁶ Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **2009-2011 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi**, <<http://www.bumko.gov.tr>>, (20.08.2008), s. 9

Fonksiyonel sınıflandırma örneği çizelge 1.5'te gösterilmiştir. Çizelgede fonksiyonel sınıflandırmanın I. düzeyinde 09 eğitim hizmetleri yer almaktadır. II. düzeyde tek rakamlı eğitime yardımcı hizmetler ana fonksiyona bağlanmıştır. III. düzeyde aynı şekilde tek rakamlı olarak kodlanan eğitime yardımcı hizmetler bulunmaktadır. IV. düzeyde 03 olarak öğrencilerin beslenmesine ilişkin harcamaların kodlaması yapılmıştır. Bu düzeyde de kodlama çift rakamlıdır.¹²⁷

Çizelge 1.5. Fonksiyonel Sınıflandırma

I	II	III	IV	Fonksiyon Tanımı
09	00	00	00	Eğitim Hizmetleri
09	6	0	00	Eğitime Yardımcı Hizmetler
09	6	0	00	Eğitime Yardımcı Hizmetler
09	6	0	03	Öğrencilerin Beslenmesine İlişkin Giderler

Kaynak: Süleyman Demirel Üniversitesi 2009 Mali Yılı Bütçe Kanunu Tasarısı yayınlarından alınan bilgilerle hazırlanmıştır.

Finansman tipi sınıflandırma, tek düzeyli ve tek haneli bir kod grubundan oluşmaktadır. Finansman tipi sınıflandırma ile yapılan harcamaların hangi kaynaktan finanse edildiği gösterilmek istenmiştir. Yani kaynakların kodlanması ile hizmet hangi kaynaktan finanse edilirse o kaynağın kodunun yazılması düşünülmüştür. Finansman tipi sınıflandırmada sekiz kaynak belirlenmiştir.¹²⁸ Finansman tipi sınıflandırma örneği çizelge 1.6.'da gösterilmiştir.

Çizelge 1.6. Finansman Tipi Sınıflandırma

Finansman Kodu	Finansman Tipi
1	Genel Bütçe
2	Özel Bütçe
3	Sosyal Güvenlik Kurumları
4	Özerk Kuruluşlar
5	Döner Sermayeler
6	Özel Ödenekler
7	Dış Proje Kredileri
8	Bütçe Dışı Fonlar (bağış ve yardımlar)

Kaynak: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **2009-2011 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi**, <<http://www.bumko.gov.tr>>, (20.08.2008), s. 42

¹²⁷ DAYAR, BAKIRTAŞ, s. 109

¹²⁸ ÇETİNKAYA, YILDIRIM, s. 118

Yükseköğretim kurumlarından Üniversitelerde finansman kodu olarak “2” kullanılmaktadır. Çünkü Üniversiteler bütçe türlerine göre özel bütçeli idareler kapsamında yer almaktadır.

Ekonomik sınıflandırmayla, devletin görev ve fonksiyonlarını yerine getirirken yürüttüğü faaliyetlerin, milli ekonomiye, piyasalara ve gelir dağılımına etkilerinin planlanması, izlenmesi ve değerlendirilmesi hedeflenmektedir.¹²⁹

Kamu harcamalarının ekonomik sınıflandırması I. Düzeyde 9 kod grubundan oluşmaktadır. Bu 9 kod grubu çizelge 1.7.’de gösterilmiştir.

Çizelge 1.7. Analitik Bütçe Sınıflandırması Birinci Düzey Giderin Ekonomik Kodları

	Giderin Ekonomik Sınıflandırması
01	Personel Giderleri
02	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri
03	Mal ve Hizmet Alım Giderleri
04	Faiz Giderleri
05	Cari Transferler
06	Sermaye Giderleri
07	Sermaye Transferleri
08	Borç Verme
09	Yedek Ödenekler

Kaynak: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **2009-2011 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi**, <<http://www.bumko.gov.tr>>, (20.08.2008), s. 43

Ekonomik sınıflandırma örneği çizelge 1.8.’de gösterilmiştir.

Çizelge 1.8. Ekonomik Sınıflandırma

I	II	III	IV	Ekonomik Kod Tanımı
03				Mal ve Hizmet Alım Giderleri
	2			Tüketime Yönelik Mal ve Hizmet Alımı
		1		Kırtasiye ve Büro Malzemesi Alımları
			01	Kırtasiye Alımları

Kaynak: Süleyman Demirel Üniversitesi 2009 Mali Yılı Bütçe Kanunu Tasarısı yayınlarından alınan bilgilerle hazırlanmıştır.

¹²⁹ Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **2009-2011 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi**, <<http://www.bumko.gov.tr>>, (20.08.2008), s. 10

Çizelge 1.8.'de ekonomik sınıflandırmanın I. düzeyinde 03 mal ve hizmet alım giderleri yer almaktadır. II. düzeyde tek rakamlı mal ve hizmet alım giderlerine bağlı tüketime yönelik mal ve hizmet alımı bulunmaktadır. III. düzeyde aynı şekilde tek rakamlı olarak kodlanan kırtasiye ve büro malzemesi alımı bulunmaktadır. IV. düzeyde yine çift rakamlı 01 kırtasiye alımları yer almaktadır.¹³⁰

1.3.3.2. Kamu Gelirlerinin Sınıflandırılması

Gelirler, karşılıklı veya karşılıksız olarak herhangi bir mali hakka dayanmaksızın yapılan ve geri ödenmez nitelikte olan tahsilâtlardır. Gelirlerin sınıflandırmasını kamu harcamalarının sınıflandırmasından ayıran en önemli fark şudur; kamu harcamalarının sınıflandırmasında kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırma kodlamasının hepsi kullanılırken, gelirlerin sınıflandırmasında sadece ekonomik sınıflandırma kodu kullanılır. Yani gelirlerin sınıflandırması sadece ekonomik sınıflandırmadan ibarettir.¹³¹

Gelirler üç ana başlık altında incelenebilir.¹³²

- Cari Gelirler: Cari gelirler, vergi gelirleri ve vergi dışı gelirleri kapsar. Vergiler, devletin kamu amaçları için sağladığı zorunlu, karşılıksız ve geri ödemesiz katkılar olarak tanımlanırlar. Vergi dışı gelirler, karşılıklı tahsilâtlarla (mülkiyet gelirleri, harçlar ve ücretler, sınai nitelikte olmayan arazi satışları vb.) cezalar ve cari özel hibeler gibi bazı karşılıksız tahsilatları içerir,
- Sermaye Gelirleri: Sermaye gelirleri, sermaye aktifleri satışları ile devlet dışı kaynaklardan yapılan sermaye transferlerini kapsar,
- Bağış ve Yardımlar: Bağış ve yardımlar, devletin diğer yönetim organlarından veya devletlerden veya uluslararası kuruluşlardan gerçekleştirdiği karşılıksız, geri ödemesiz ve zorunluluk esasına dayanmayan tahsilâtlardır.

Birinci düzeyde yer alan gelir grupları 8 dir. Bunlar çizelge 1.9.' da gösterilmiştir.

¹³⁰ DAYAR, BAKIRTAŞ, s. 110

¹³¹ TOSUN, s.242

¹³² TOSUN, CEBECİ, s. 303

Çizelge 1.9. Analitik Bütçe Sınıflandırması Birinci Düzey Gelirin Ekonomik Kodları

	Gelirin Ekonomik Sınıflandırması
01	Vergi Gelirleri
02	Sosyal Güvenlik Gelirleri
03	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri
04	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler
05	Diğer Gelirler
06	Sermaye Gelirleri
08	Alacaklardan Tahsilat
09	Red ve İadeler

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **2009-2011 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi**, <<http://www.bumko.gov.tr>>, (20.08.2008), s. 43

Gelirlerin sınıflandırması da ekonomik sınıflandırmaya göre dört düzeyde yapılmaktadır. Gelirlerin ekonomik sınıflandırma örneği çizelge 1.10.'da gösterilmiştir.

Çizelge 1.10. Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırması

I	II	III	IV	Gelir Tanımı
03				Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri
	1			Mal ve Hizmet Satış Geliri
		2		Hizmet Gelirleri
			29	Örgün ve Yaygın Öğretimden Elde Edilen Gelirler

Kaynak: ÇETİNKAYA, YILDIRIM, s. 119

1.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Getirdikleri

Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları, tüm ülkelerin önemli gündem maddelerinden birisini oluşturmaktadır. Bu kapsamda ülkemizde kurulmuş mali yapı ve süreçleri önemli ölçüde değiştiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiştir. Bu Kanunun amacı, “kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali

işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir.”¹³³

5018 sayılı Kanun, mali yönetim ve kontrol sisteminin yapısını ve işleyişini yeniden düzenlemekte, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması ve kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlama şekillerini açıklamaktadır.¹³⁴ Bu Kanun ile mali yönetimde şeffaflığın sağlanması ve sağlıklı bir hesap verme mekanizmasının kurulması, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında gerekli bilginin gerekli zamanda verilmesi ile kamuoyu denetiminin sağlanması, kamu hesaplarının uluslararası muhasebe standartlarına göre tutulması sağlanmaktadır.¹³⁵ 5018 sayılı Kanun ile kamu kurumlarının stratejik plan hazırlamaları, çok yıllık ve performansa dayalı bütçe sistemine geçilmesi, mali yönetim ve kontrol görev ve yetkisinin ilgili idarelere devredilmesi, iç denetim ve iç kontrol sisteminin oluşturulması yönünde temel düzenlemeler yapılmıştır.¹³⁶

Kısacası, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun kamu mali yönetim sistemine getirdiği yenilikler; mali saydamlık ve hesap verilebilirlik, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, ön mali kontrol, iç kontrol ve iç denetim olarak sayılabilir.

1.4.1. Mali Saydamlık ve Hesap Verilebilirlik

Saydamlık, kamu kuruluşlarınca gerçekleştirilen yönetsel her türlü karar ve eylemlerin, ilgili hedef kitle ve halk tarafından da bilinmesini, görülmesini, duyurulmasını, saklanmamasını ifade etmektedir.¹³⁷ Mali saydamlık ise, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika ve planlarının, kamu hesapları ile mali hedeflerin kamuoyuna açık olmasıdır.¹³⁸ 5018 sayılı Kanun’da mali saydamlık, kamu

¹³³ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 1

¹³⁴ Süleyman UYAR, **İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s. 100

¹³⁵ Ahmet BAĞBAŞLIOĞLU, “1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Karşılaştırılması”, **İçinde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Editör: Erkan Karaarslan, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006, s. 21

¹³⁶ Sait ARCAGÖK vd., “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Öngörülen Düzenlemeler”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt 2, Sayı 18 (İlkbahar), 2004, s. 5

¹³⁷ Hakan KARA, “Yeni Kamu Mali Yönetimi Sisteminde Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün Rolü”, **Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi**, Yıl 1, Sayı 1, 2003, s. 4

¹³⁸ Manual on Fiscal Transparency, IMF Publications, 1999, s. 1

kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi şeklinde tanımlanmış ve kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulmasının mali saydamlığı sağlamada zorunlu bir unsur olduğu belirtilmiştir.¹³⁹ Mali saydamlığın sağlanması amacıyla;

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,
- Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması zorunludur.¹⁴⁰

Mali saydamlık, kamusal kaynakların dağılımında etkinliği ve verimliliği artırır ve kamu yönetimini etkin kılar. Mali saydamlığın bir diğer önemli sonucu da yönetime duyulan güvenin artmasına olan katkısıdır. Yönetim sahip olduğu yetkileri keyfi kullanmayacağını kamuoyuna duyurarak kendisine olan güveni artırır.¹⁴¹

Mali saydamlık, hesap verebilirliğin de temelini oluşturmaktadır. Hesap verebilirlik, bir kurumdaki görevlilerin, yetki ve sorumluluklarının kullanılmasına ilişkin olarak ilgili kişilere karşı cevap verebilir olma, bunlara yönelik eleştiri ve talepleri dikkate alarak bu yönde hareket etme ve sorumluluğu üzerine alma gereğidir.¹⁴² Hesap verme sorumluluğu ise 5018 sayılı Kanun'da, "her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye

¹³⁹ KARA, s. 5

¹⁴⁰ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 7

¹⁴¹ Hamdi GÜLŞEN, "Mali Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu", **Güncel Mevzuat Dergisi**, Sayı 8 (Ağustos), 2006, s. 40

¹⁴² United Nations Development Programme (UNDP), "Glossary of Key Terms", Governance for Sustainable Human Development, s. 1

kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.” şeklinde açıklanmıştır.

Kurumsal yönetişimde hesap verebilirliği sağlayan araçlar;

- İç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve belirli aralıklarla gözden geçirilmesi,
- İç denetim yoluyla düzenli izleme,
- Belirli aralıklarla şeffaf ve açık bir mali raporlama,
- Bağımsız bir denetim komitesi tarafından denetimin yapılması şeklinde tanımlanmıştır.¹⁴³

Etkin bir hesap verme sorumluluğu, saydamlığı sağlamanın bir aracı; saydamlık ise, hesap verme sorumluluğunun gereği gibi yerine getirilmesinin ön koşuludur. 5018 sayılı Kanun hesap verme sorumluluğu olanları; bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birimi yöneticisi, muhasebe yetkilisi ve kamu kaynağının elde edilmesinde görevli olanlar şeklinde sıralamıştır.¹⁴⁴

1.4.2. Stratejik Planlama

Stratejik planlama, organizasyonun, sistemli bir şekilde kendini nasıl tanımladığını, neler yaptığını, yaptığı şeyleri neden yaptığını, ulaşmayı istediği yeri değerlendirmesi, şekillendirmesi ve bunlara rehberlik eden temel kararları ve eylemleri üretmesi olarak tanımlanabilir.¹⁴⁵ Stratejik planlama için önemli olan altı faktör bulunmaktadır: Bunlardan birincisi, strateji kararların birleştirilmiş, tutarlı ve bütünleştirilmiş biçimidir. Yani, strateji geliştirme bilinçli, açık ve proaktif bir süreç gerektirir. İkincisi, strateji uzun dönemli amaçlar, kaynakların dağılımı ve eylem planları açısından organizasyonun amaçlarının oluşturulmasını gerektirir. Üçüncüsü, strateji organizasyonun rekabet bilgilerinin tanımlanmasını gerektirir. Dördüncüsü, strateji rekabet avantajı yakalayabilmek için, organizasyonun içsel güçlü ve zayıf yönlerinin, dışsal fırsat ve tehlikelerinin cevaplanmasını gerektirir. Beşincisi, strateji yönetsel ve idari düzeyde görevlerin ve sorumlulukların farklılaştırılması için

¹⁴³ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde 8

¹⁴⁴ Mehmet AKSOY, **Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2008, s.14

¹⁴⁵ John M. BRYSON, **Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations**, Jossey-Bass, New York, 1995, s. 5

mantıksal sistemlerin kurulmasını gerektirir. Altıncısı ise, strateji organizasyondaki ekonomik ve ekonomik olmayan katkıların tanımlanmasını içerir.¹⁴⁶

5018 sayılı Kanunla ülkemizde kamu idareleri için stratejik planlama yapma yükümlülüğü getirilmiştir. Kanunda stratejik planlama, “kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan” olarak tanımlanmıştır.¹⁴⁷ Bütçenin etkinliğini artırmak amacıyla, makro düzeyde bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde mali disiplini sağlamak, kaynakları stratejik önceliklere göre dağıtmak, bu kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığını izlemek ve bunun üzerine kurulu bir hesap verme sorumluluğu geliştirmek kamu idarelerinin hazırlayacakları stratejik planlamanın temel başlıklarını oluşturmaktadır.¹⁴⁸

“Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı yetkilidir.”¹⁴⁹ Kamu idarelerinin hazırlayacakları stratejik planlar beş yıllık dönemi kapsayacak şekilde hazırlanır. Hazırlanan stratejik planlar asgari iki yıl uygulanır. İki yıllık uygulama döneminden sonra stratejik planlar revize edilebilir.¹⁵⁰ Revize işlemi güncelleme ve yenileme olmak üzere iki şekilde gerçekleşir. Güncelleme isteğe bağlı olup sadece hedeflerle ilgili ve planın kalan üç yılını içerecek nitelikte yapılır. Güncelleme yapılırken, misyon, vizyon ve amaçlarda değişiklik yapılamaz. Yani planın uygulanmasından iki yıl geçtikten sonra kamu idaresi amaçlarını gerçekleştirmek için yeni hedeflere ihtiyacı olduğunu tespit edebilir.¹⁵¹ Yönetmelikte, yenileme gerektiren haller ve yenileme yapacak idareler şu şekilde açıklanmıştır;

¹⁴⁶ Leonard D. GOODSTEIN vd., **Applied Strategic Planning: A Comprehensive Guide**, McGraw-Hill, Inc., 1993, s. 4

¹⁴⁷ TOSUN, CEBECİ, s. 25

¹⁴⁸ **Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu**, Devlet Planlama Teşkilatı, Haziran, 2006, s.1

¹⁴⁹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 9

¹⁵⁰ Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, **26.05.2006 Tarih ve 26179 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 7

¹⁵¹ Mehmet KOÇDEMİR, “Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:9, Sayı 33 (Temmuz-Eylül), 2006, s. 93

- Görev, yetki ve sorumluluklarını düzenleyen mevzuatta değişiklik olması hâlinde ilgili kamu idaresi,
- Hükümetin değişmesi halinde mahalli idareler hariç diğer kamu idareleri,
- Bakanın değişmesi halinde ilgili bakanlık ile bağlı ve ilgili kamu idareleri,
- Mahalli idarelerde üst yöneticinin değişmesi halinde ilgili mahalli idare,
- Doğal afet, tehlikeli salgın hastalıklar veya ağır ekonomik bunalımların vuku bulması hallerinde ilgili kamu idareleri

Stratejik planlarını yenileyebilirler.

Yenileme, stratejik planın beş yıllık bir dönem için yeniden hazırlanmasıdır. Stratejik planın yenilenmesi kararı, yukarıdaki şartların oluşmasını takiben en geç üç ay içinde alınır. Bu kararı takip eden altı ay içinde stratejik plan yenilenir.¹⁵²

1.4.3. Performans Esaslı Bütçeleme

5018 sayılı Kanunla birlikte bütçe sisteminde köklü bir değişiklik getiren performans esaslı bütçeleme, harcamaların kontrolünü temel alan bütçeleme anlayışından, artan bir şekilde yönetimin hassasiyetlerini temel alan bir bütçeleme sistemine geçişi işaret etmektedir. Performans esaslı bütçelemenin odak noktası hedeflerin işe yararlılığından ziyade yapılması gereken iştir. Performans bütçelemesi faaliyet bilgisi ile bütçeleme entegrasyonunu sağladığı için organizasyonlar için önem arz etmektedir.¹⁵³ Performans esaslı bütçeleme, kamu idarelerinin kendilerine ayrılan ödenekleri ne şekilde kullanacaklarını gösteren ve performans bilgilerinin bütçeye dahil edildiği sonuç odaklı bir bütçe sistemidir.¹⁵⁴ Sonuç odaklı olmasından kastedilen, belirlenmiş olan stratejik amaçlar ve hedefler doğrultusunda, performans göstergeleri belirleyerek performansın ölçülmesidir. Performans göstergeleri, kamu idarelerinin stratejik amaç ve hedefleri ile performans hedeflerinin yerine getirilmesinde ulaşılan sonuçları ölçmek ve değerlendirmek için performans denetimine temel olan araçlardır.¹⁵⁵

¹⁵² Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, **26.05.2006 Tarih ve 26179 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 7

¹⁵³ **Public Expenditure Management Handbook**, The World Bank, Washington D.C, 1998, s. 15-16

¹⁵⁴ Allen SCHICK, “The Performing State: Reflection on an Idea Whose Time Has Come But Whose Implementation Has Not”, **OECD Journal on Budgeting**, Volume 3, No 2, 2003, s. 73-74

¹⁵⁵ Mustafa SAKAL, E. Ayşe ŞAHİN, “ Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye’deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 68 (Ocak-Mart), 2008, s.19

Performans esaslı bütçeleme üç aşamada gerçekleştirilir. Birinci aşama, bütçelerin yapılacak işlere göre sınıflandırılmasıdır. Bu sınıflandırmada yapılacak işlerin belirlenmesi önemlidir. İkinci aşama, tespit edilen işlerin maliyetlerinin hesaplanmasıdır. Son aşama ise, elde edilen çıktı ve sonuçların ölçülmesidir.¹⁵⁶

5018 sayılı Kanun'un 9. maddesinde performans esaslı bütçeleme ve stratejik plan üzerinde durulmuştur. Buna göre; "Kamu idareleri, yürütecekleri faaliyet ve projeler ile ilgili bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlar. Kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar. Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir."¹⁵⁷

1.4.4. Ön Mali Kontrol

Ön mali kontrol, mali işlemlerin sonuçlandırılmasından önce yürütülen tüm kontrol faaliyetleridir.¹⁵⁸ 5018 sayılı Kanundan önce ön mali kontrol, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından merkezi düzeyde yapılan ön kontroller, genel bütçeye dahil idareler ve katma bütçeli idarelerde Maliye Bakanlığı'nın birimleri tarafından yürütülen işlem bazında kontroller, Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen döner sermaye ve fonlarda saymanlıklarca yapılan kontrol işlemleri ve idarelerin tahakkuk ve saymanlık birimlerince yapılan kontroller olarak yürütülmüştür.¹⁵⁹ 5018 sayılı Kanun ile ön mali kontrol sisteminde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. 5018 sayılı Kanun'un 58. maddesine göre ön mali kontrol, "Harcama birimlerinde

¹⁵⁶ MUTLUER vd., s. 109

¹⁵⁷ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 9

¹⁵⁸ Ahmet KESİK, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 9, 2005/1, s.100

¹⁵⁹ Sait ARCAGÖK, Ertan ERÜZ, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, Eylül, 2006, s. 169

işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar.”¹⁶⁰ 5018 sayılı Kanunla ön mali kontrol yapma görevi merkezi idarelerden (Maliye Bakanlığı, Sayıştay) alınarak kamu idarelerine verilmiştir ve ön mali kontrol görevi, ödeme aşamasında yapılan kontrol olmaktan çıkarılarak, taahhüt aşamasında yapılan, risk analizine dayalı, danışma niteliğinde önleyici bir kontrol haline getirilmiştir.¹⁶¹

Ön mali kontrol süreci, mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.¹⁶² Yani, ön mali kontrol ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal ve hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak benzeri mali kararları kapsar.¹⁶³

1.4.5. İç Kontrol

İlk olarak özel sektörde uygulanmaya başlanılan ve giderek kamu sektöründe bir yönetim aracı olarak uygulaması yaygınlaşan iç kontrol, 5018 sayılı Kanun ile ülkemizde kamu idareleri için standart bir hale getirilerek uygulanmaya başlanmıştır.¹⁶⁴ 5018 sayılı kanunun 55. maddesinde iç kontrol; “kamu mali yönetiminin bir unsuru olarak iç kontrol, kamu idarelerinin mali işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amaca ve mevzuata uygun şekilde gerçekleştirilebilmesi için uygulanan mali yönetim, harcama öncesi kontrol ve harcama sonrası iç denetim faaliyetleri” olarak tanımlanmıştır.¹⁶⁵ 5436 sayılı Kanun ile 5018 sayılı Kanun’un bazı maddeleri değiştirilmiş, iç kontrolün tanımı yeniden yapılmıştır. Buna göre iç kontrol “idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından

¹⁶⁰ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde 58

¹⁶¹ ARCAGÖK, ERÜZ, s. 174

¹⁶² a.g.k., Madde 58

¹⁶³ UYAR, s. 134

¹⁶⁴ ARCAGÖK, ERÜZ, s. 142

¹⁶⁵ a.g.k., Madde 58

oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.”¹⁶⁶

Ülkemizde, iç kontrole ilişkin en önemli düzenleme 5018 sayılı Kanun olmakla birlikte, iç kontrolü destekleyen düzenlemeler de yapılmıştır. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkında Kanun gibi düzenlemeler ile e-bütçe, say2000i gibi elektronik işletim sistemleri iç kontrolü destekleyen önemli düzenlemelerdir.¹⁶⁷

Çalışmamız açısından 5018 sayılı Kanunla kamu idarelerinde oluşturulan iç kontrol sisteminin yapısı önem arz etmektedir. Bu yüzden iç kontrol konusu ikinci bölümde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1.4.6. İç Denetim

Dünyada uygulama alanı geniş olan iç denetim, 5018 sayılı Kanunla kamu mali yönetim ve kontrol sistemimize girmiştir. İç Denetçiler Enstitüsü’ne göre iç denetim, organizasyonun faaliyetlerini geliştirmek ve organizasyonun faaliyetlerine değer katmak amacıyla bağımsız ve tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, organizasyonun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına katkı sağlar.¹⁶⁸

Ülkemizde 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce kamu idarelerinde denetim teftiş kurulları şeklinde işlemekteydi. Günümüzde kamu hizmetlerinin türlerinin fazlalaşması, kamu idarelerinin görev ve sorumluluklarının artması; bu sorumlulukların sınırlarının belirlenmesini, görevlerin paylaştırılmasını, kurumsal yönetimin sağlanmasını gerekli kılmıştır. Bu bağlamda, etkin bir iç kontrol sistemine ve bu sistemin istenilen şekilde çalışmasını sağlayan iç denetim birimine gereksinim ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacı karşılamak üzere 5018 sayılı Kanunla kamu idarelerinde

¹⁶⁶ 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, **24.12.2005 Tarih ve 26033 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 10

¹⁶⁷ ARCAGÖK, ERÜZ, s. 143

¹⁶⁸ IIA, “The Professional Practices Framework”, Çeviri: Türkiye İç Denetim Enstitüsü, “Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi”, İstanbul, 2005, s. 2

iç kontrol sisteminin ve iç denetim biriminin kurulması hedeflenmiştir.¹⁶⁹ İç denetime ilişkin düzenlemeler, 5018 sayılı Kanun'un "İç Kontrol Sistemi" başlıklı beşinci kısmında, 63. ve 67. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu maddelerde; iç denetimin tanımı yapılmış, iç denetçinin görevleri açıklanmış, iç denetçilerin nitelikleri ve atanması düzenlenmiş ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kuruluşu ve görevlerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.¹⁷⁰ 5018 sayılı Kanuna göre iç denetim, "kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir."¹⁷¹

¹⁶⁹ UYAR, s. 148

¹⁷⁰ ARCAGÖK, ERÜZ, s. 190

¹⁷¹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde 63

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN YAPISI VE ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ

2.1. İç Kontrol Sistemi Kavramı

Tüm organizasyonlarda, faaliyet ve işlemlerin uygulanmasında hile, israf, kötüye kullanma, kötü yönetim riskleriyle karşı karşıya kalma ihtimali bulunmaktadır. Özel sektörle kamu sektörü karşılaştırıldığında kamu sektörünün öncelik ve vurgusunun daha farklı olmasından dolayı bu tip risklerle karşı karşıya kalma durumu kamu sektöründe daha belirgindir. Kamuda harcamaları azaltan yapısal bir özendiricinin olmayışının yanı sıra, süreçlerin birçoğu gereksiz harcamaları cesaretlendirici niteliktedir. Özel sektörün yapısında var olan koruma, kamu sektöründe ya hiç yoktur ya da daha az etkilidir. Özel sektörün, varlıkları koruma yapısının temeli karı maksimize etme amacına dayanır. Özel sektörde güdüleyici faktör, hissedarların hisselerine ilişkin kar elde etmelerindeki verimsizliği azaltmak üzerine kurulmuştur. Kamu sektöründe organizasyonel verimsizliği etkileyecek böyle bir bireysel faktör söz konusu değildir. Ayrıca kamu sektöründeki amaçlar, çok sayıda, düzensiz, belirsiz, bulanık ve çelişkilidir. Bu durum kamu sektöründe göstergeleri ölçülemeyen, açık olmayan amaçlar ve performans hedeflerinin olması problemlerine yol açar. Özel sektörde fiyatlar, satışlar ve kar amaçlarla ilişkili tutarlı göstergeler elde edilmesini sağlar. Kamu sektörünün kar amacı taşımaması, pazar gücünün olmayışı, parçalanmış yetkilendirmeler ve belirsiz amaçlar kamu sektöründe, hileyi, ziyanı uğramayı, kötüye kullanmayı sınırlandıracak etkinlik anlayışının zayıf olmasına yol açmaktadır.¹⁷²

Kamu sektörünün yapısından dolayı ortaya çıkan tüm bu sorunları çözmek, kamu sektöründe de kaynakların etkin ve verimli kullanımını sağlamak amacıyla, özel sektörde uygulandığı gibi iç kontrol sistemlerinin oluşturulması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Hem özel sektör hem de kamu sektörü tarafından hileyi, ziyanı uğramayı, kötüye kullanmayı sınırlandırmak üzere oluşturulmaya çalışılan iç kontrol sistemi kavramını anlayabilmek için bu başlık altında iç kontrol sisteminin tanımı, kapsamı ve amaçları anlatılmaktadır.

¹⁷² FISHER, s. 70

2.1.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı

İç kontrolün tanımını yapmak için öncelikle kontrolün tanımının yapılması önemlidir. Kontroller yönetim sisteminin hedeflerine ulaşmasına güvence sağlamak için tasarlanmış kurallar, yöntemler ve yapılardan oluşur. Kurumsal amaçlara ulaşılması, hedeflerin gerçekleştirilmesi, amaç ve hedeflere ulaşmadaki belirsizlik ve risklerin yönetilmesine yönelik olarak alınan önlemlerin tümü kontrol kapsamındadır.¹⁷³ İç kontrol ise, organizasyonun varlıklarını koruyan, muhasebe verilerinin güvenilirliğini ve doğruluğunu kontrol eden, operasyonel etkinliği ve tanımlanmış yönetim politikalarına bağlılığı artıran tüm yöntem ve ölçeklerin koordinasyonu ve organizasyonun planını kapsayan bir sistemdir.¹⁷⁴

Başka bir tanıma göre iç kontrol, kanun ve düzenlemeler ile uyumlu, yönetimin doğru kararlar vermesini sağlayan, faaliyetlerin sonuçlarını güvenilir bir şekilde raporlayan, organizasyonun faaliyetlerini etkin ve verimli bir şekilde yürütmesini sağlayan, organizasyonun finansal ve finansal olmayan faaliyetlerini bütünleştiren, çeşitli yönetsel seviyeler tarafından oluşturulan bir sistemdir.¹⁷⁵ İç kontrol organizasyonun misyonunun ve amaçlarının gerçekleştirilmesi için makul güvence sağlayan ve organizasyonda çalışan insanların birlikte çalışma gayretlerini, planları, faaliyetleri, politikaları bütünleştiren bir sistemdir.¹⁷⁶

Yukarıda verilen iç kontrol tanımları incelendiğinde, iç kontrol sisteminin tanımlayıcı özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

- İç kontrol faaliyetlerin sürekli bir biçimde ayrılmaz bir ögesini oluşturur. İç kontrol tekil bir olay değil, bütün örgüt faaliyetlerini kapsayan ve devamlılık esasına dayanan bir süreçtir. İç kontrol, kuruluş içinde ayrı bir sistem olmaktan çok, yönetimin faaliyetlerini düzenlemede ve

¹⁷³ Ekrem CANDAN, “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**, Sayı 38 (Mayıs – Haziran), 2006, s. 45

¹⁷⁴ R. Wilburn WOOD, **An Analysis of Selected Internal Controls for Financial Accounting at the Central Office Level of Alabama Boards of Education**, The University of Alabama, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1989, s. 42

¹⁷⁵ Alan TRENNERY, **Principles of Internal Control**, University of New South Wales Press, Australia, 1999, s. 6

¹⁷⁶ Thomas DINAPOLI, **Standards for Internal Control in New York State Government**, October, 2007, <<http://www.osc.state.ny.us>>, (10.12.2009), s. 4

yönlendirmede yararlandığı sistemlerin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmelidir.¹⁷⁷

- İç kontrol kişiler tarafından hayata geçirilir. İç kontrolü çalıştıranlar kişilerdir. Başarılı bir iç kontrolün sorumluluğu bütün yöneticilere düşmektedir.¹⁷⁸ İç kontrol sisteminde sorumluluk iki farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar iç kontrol sisteminin oluşturulmasındaki sorumluluk ve iç kontrol sisteminin işletilmesinden kaynaklanan sorumluluktur. İç kontrol sisteminin oluşturulmasından sorumlu olan yönetimdir. İç kontrol sisteminin etkin işleyişi ile ilgili sorumluluk ise, yönetimle birlikte organizasyonda çalışan tüm personele aittir. Denetçiler de iç kontrolün etkinliğini ve yeterliliğini denetlemekle yükümlüdürler.¹⁷⁹ Yani, etkin bir iç kontrolün gerçekleştirilmesinde tüm yönetici ve çalışanların ortak rol ve sorumlulukları vardır.¹⁸⁰
- İç kontrol mutlak güvence değil, makul güvence sağlar. Uzun süre devam ettirilen küçük hatalar ve bunun üzerine eklenen anormallikler, felakete yol açabilir. Eğer kabul edilebilir düzeyden küçük sapmaların miktarı fazla ise ve sonuç kestirilemiyorsa, bu durumu iç kontrolle ortadan kaldırmak güç hale gelir. Bu anlamda iç kontrol mutlak güvence değil, makul bir güvence sağlar. Kurumsal kontrol yapısı mükemmel olsa da, yetkili kişilerin işletmeye sağladıkları katkı kesin değildir ve iç kontrolün pratikte uygulanması kurumsal kontrol yapısının her sorunu çözen bir araç olmadığını ortaya koymaktadır.¹⁸¹ Makul güvence, iç kontrolün maliyetinin ondan beklenen yararı aşmaması gerektiği şeklinde tanımlanır. İç kontrol sistemi oluşturulurken maliyet-fayda ilişkisi göz önünde bulundurulmalıdır. Ancak maliyet-fayda ilişkisini tam olarak ölçmek de pek mümkün değildir.

¹⁷⁷ **Standarts for Internal Control in the Federal Government**, Washington DC, “Federal Hükümette İç Kontrol Standartları” Çeviren: Baran ÖZEREN, Sayıştay Araştırma ve Tasnif Kurulu, Mart 1992, s. 3

¹⁷⁸ **Standarts for Internal Control in the Federal Government**, s. 3

¹⁷⁹ Jesse HUGHES, “Local Government Internal Controls to Ensure Efficiency and Integrity”, İçinde **Local Public Financial Management**, Editor: Anwar SHAH, Herndon V.A, World Bank, USA, 2007, s. 157

¹⁸⁰ CANDAN, “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, s. 53

¹⁸¹ Tao PING, Li WEN-HUA, “Research on Reciprocal Relationships Between Corporate Governance and Internal Control”, **China-USA Business Review**, Volume 6, Number 5 (May), 2007, s. 6

Bu yüzden yönetim, hem niceliksel hem de niteliksel tahminler ile maliyet-fayda ilişkisini değerlendirecek tahminler yapmalıdır.¹⁸²

- İç kontrol, faaliyetlerin gerek belirlenen amaçlara gerekse ilgili mevzuat ve düzenlemelere uygun bir şekilde yürütülmesini amaçlar. İç kontrol bu yönüyle bir taraftan yasalara uygunluğu temin ederken öbür taraftan da işletmenin belirlenen amaçlarına ulaşmaya ilişkin fonksiyonu itibariyle performansının yüksek olmasını sağlamaya çalışır.¹⁸³
- İç kontrol sistemi organizasyonel bir yapı değildir. İç kontrol organizasyondaki bütün kontrol mekanizmalarının meydana getirdiği, üst yönetimin bir alt sistemidir.¹⁸⁴ Bilgileri doğrulamak, analiz etmek ve yönetime sunmak iç kontrolün alt fonksiyonlarıdır.¹⁸⁵
- İç kontrol yönetimin organizasyonu işletebilmesine yardımcı olacak her türlü faaliyeti kapsar. İç kontrol organizasyonun operasyonel, teknik, ticari, finansal ve idari tüm faaliyetlerini kapsar. Yani iç kontrol sadece muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili kontrollerle sınırlı değildir.¹⁸⁶
- İç kontrolün kural ve ilkeleri statik değil, geliştirmeye açık süreçlerdir. Eğer iç kontrol sistemi gelişmeler karşısında faaliyetlerini geliştiremezse gereksiz, etkin olmayan ve maliyetli hale gelir.¹⁸⁷ Bu yüzden iç kontrol sisteminin, sürekli gözden geçirilmesi ve gerektiğinde geliştirilmesi gerekir. Yani iç kontrol sisteminin etkinliği değişen durumlara göre yeniden test edilmelidir.¹⁸⁸

¹⁸² D.R. CARMICHAEL, John J. WILLINGHAM, **Auditing Concepts and Methods A Guide to Current Auditing Theory and Practice**, McGraw-Hill Book Company, Fifth Edition, 1989, s. 151

¹⁸³ Ali KAYIM, “İç Denetim ve İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 86 (Kasım), 2006, s. 82

¹⁸⁴ Salih Tanju YAVUZ, “İç Kontrol Fonksiyonun Bileşenleri”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı 42, 2002, s. 41

¹⁸⁵ Cai CHUN, “On the Functions and Objectives of Internal Audit and Their Underlying Conditions”, **Managerial Auditing Journal**, Volume 12, Issue 4, 1997, s. 247

¹⁸⁶ **Internal Auditing in Europe**, ECIIA Position Paper, February, 2005, s. 21

¹⁸⁷ TRENNERY, s. 9

¹⁸⁸ Tamer AKSOY, “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 72, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2005, s. 141

2.1.2. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı

İç kontrol sistemi, kapsam olarak yönetsel kontrol ve muhasebe kontrolü olmak üzere ikiye ayrılır. Yönetsel kontrol, yönetimin karar vermek için kullandığı ve yönetsel politikalara uyumluluk ve yönetsel etkinlik ile doğrudan ilişkili dokümanlar, tüm süreçler ve yönetsel yapıyı içerir. Muhasebe kontrolleri ise, organizasyonun varlıklarını korumak, muhasebe kayıtlarının güvenilirliğini sağlamak ile doğrudan doğruya ilişkili olan süreçler, tüm yöntemler ve organizasyon planından meydana gelir.¹⁸⁹ Muhasebe kontrolü, varlıkların gözetimi veya faaliyetler ile ilgili görevlerin, onayların ve yetkilerin ayrılması, varlıklar üzerindeki fiziksel kontrolleri ve iç denetimi içermektedir. Yönetsel kontroller ise, istatistiksel analiz, zaman-hareket etüdü, performans kayıtları, çalışanların eğitim programları ve kalite kontrolleri içerir.¹⁹⁰

Yönetsel kontrolden işletme yönetiminin sağlamayı umduğu yararlar şunlardır; güvenilir bilgi sağlanması, işletme varlıklarının ve kayıtlarının korunması, verimliliğin artırılması, belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme. Muhasebe kontrolünden işletme yönetiminin sağlamayı umduğu yararlar ise şunlardır; varlıkların korunması, finansal kayıtların ve tabloların güvenilirliği, kıymet hareketlerinin yürütülmesi.¹⁹¹ Muhasebe kontrollerinin organizasyonun finansal ve mali durumunu gösteren finansal raporların güvenilirliği açısından önemi büyüktür. Finansal raporlar organizasyon içindeki bilgi kullanıcıları kadar paydaşlar için de ilgi odağı olmuş ve dolayısıyla da organizasyonların üzerinde durması gereken önemli bilgi kaynaklarından biri haline gelmiştir.¹⁹²

İç kontrol sistemini değerlendirirken hem yönetsel kontrolleri hem de muhasebe kontrollerini göz önünde bulundurmak gerekir. Ancak yönetsel kontroller ile muhasebe kontrollerini birbirinden kesin sınırlar ile ayırmak güçtür. Yönetsel kontrollerin kapsamı içinde kalan bazı kayıt ve yordamlar aynı zamanda muhasebe kontrolleri ile ilgili olabilmektedir. Örneğin, satış ve satışların maliyeti kayıtları hem muhasebe kontrolleriyle hem de yönetsel kontroller ile ilgilidir. Aynı şekilde

¹⁸⁹ TRENNERY, s. 8

¹⁹⁰ FISHER, s. 42

¹⁹¹ Ersin GÜREDİN, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Arıkan Basım Yayın, , İstanbul, Ocak, 2007, s. 318-319

¹⁹² Münevver YILANCI, **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Eylül, 2006, s. 60

yönetmelik kontrol yordamları muhasebe kontrolleri ile ilgili olabilir. Örneğin, yatırım projeleri gibi.¹⁹³

2.1.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İç kontrolde amaçlar çok önemlidir. Amaç ve kontrol fonksiyonu arasında yakın bir ilişki vardır. Amaç olmadan kontrolden bahsedilemez. Bir başka deyişle, amaç belirlendikten sonra buna ulaşmak için gerekli faaliyet ve politikaların saptanması gerekir. Kontrol, işte bu aşamada, politika ve prosedürlerin amacı gerçekleştirmeye ne ölçüde uygun olduklarını, yani bunların etkinliklerini ölçen bir işlev görür.¹⁹⁴ Bu bağlamda iç kontrolün amaçları şu şekilde özetlenebilir;¹⁹⁵

- Organizasyonun misyonuyla uyumlu bir şekilde ürün ve hizmetlerin kalitesini artırmak ve faaliyetlerin ekonomikliğini, düzgünlüğünü, verimliliğini ve etkinliğini sağlamak,
- İstisna, kötüye kullanma, yanlış yönetim, hata ve hileye ve diğer uygunsuzluklara karşı varlıkları korumak,
- Kanunlara, yasal düzenlemelere ve yönetimin talimatlarına bağlı kalmak,
- Doğru, zamanlı ve güvenilir finansal ve yönetmelik bilgileri sağlamak ve geliştirmek,
- Organizasyonun belirlenmiş amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak,
- Muhasebe işlemlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hesaplara kaydedilmelerini sağlamak,
- Organizasyonun varlıklarının korunması ve kaydedilmesi faaliyetlerinin, yetki verilmiş kişilerce yürütülmesini sağlamaktır.

Yukarıda belirtilen amaçları daha ayrıntılı açıklayacak olursak; Yönetimin temel amaçlarından birisi, organizasyonun faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamaktır. Organizasyonun amaç ve hedeflerine ulaşma derecesi, faaliyetlerindeki etkinliğini gösterir. İç kontrol sistemi bu etkinliği en üst düzeye

¹⁹³ Mehmet KALKINOĞLU, “İç Kontrol Sistemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 265 (Eylül), 2003, s. 74

¹⁹⁴ AKSOY, s. 148

¹⁹⁵ Hasan TÜREDİ, **Denetim**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2001, s. 152-154

çıkartmayı amaçlamaktadır.¹⁹⁶ Yönetim, faaliyetlerin iktisadi olup olmadığını, kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını sürekli olarak izlemek zorundadır. Bu konuda yönetim tarafından bazı ölçüler ve kurallar konulmalı, bunlardan sapmalar olup olmadığı çeşitli zamanlarda test edilmeli ve gerekli önlemler alınmalıdır.¹⁹⁷

İç kontrol sisteminin en önemli amaçlarından biri, organizasyonun varlıklarının her türlü kayıp ve yok olmalara karşı korunmasını sağlamaktır. Varlıkların korunması işletmenin sadece aktif hesap kalemlerini kapsamaz aynı zamanda çalışanların ve bilginin de korunmasını içine alır.¹⁹⁸

Organizasyonun faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlayacak kontrol usul ve yöntemlerinin kabul edilmesinden yönetim sorumludur. Bu amaca, sorumlulukların organizasyonun bölüm ve kısım düzeyinde ayrımının yapılmasıyla bir ölçüde ulaşılır. Yönetim, organizasyonun faaliyetlerinin yürütülmesinde, yasalara uygunluğu sağlamak ve organizasyonun amaçlarını yasaların çizdiği sınırlar içinde belirlemek için yönetim politikaları kabul eder.¹⁹⁹

Sağlıklı karar almanın yolu, doğru ve güvenilir bilgiyi elde etmekten geçmektedir. İç kontrol sistemi iyi işleyen, zamanında ve doğru bilgiler veren bir bilgi akışı sağlamalıdır. Finansal nitelikteki işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve ilgili yasaların uygulanması muhasebe bilgilerinin doğruluğunu; belge ve kayıtların işletmenin gerçek işlemlerini yansıtmayı, kayıt dışı bırakılmış işlemlerin olmaması ise muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini ifade eder.²⁰⁰

Organizasyonun temel amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için izlenecek politika ve prosedürler, organizasyonun yönetimi tarafından önceden belirlenir. Bu amaçlara ulaşılmış olması organizasyonun iç kontrol yapısının etkin bir şekilde uygulanmakta olduğunu gösterir.²⁰¹ Ayrıca yayınlanan finansal raporların güvenilir

¹⁹⁶ Nejat BOZKURT, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Basım Yayın, İstanbul, 1998, s. 122

¹⁹⁷ TÜREDİ, s.153

¹⁹⁸ Belgin OKAY, "Hepsi Bizim Günlük İşimiz", **İç Denetim Dergisi**, Sayı 11 (Bahar), 2005, s. 19

¹⁹⁹ Ferruh ÇÖMLEKÇİ vd., **Muhasebe Denetimi**, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1993, s. 48

²⁰⁰ Celal KEPEKÇİ, **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998, s. 62

²⁰¹ TÜREDİ, s. 153

olması ve faaliyetlerin kanun ve düzenlemelere uygun olması iç kontrol sisteminin etkin ve etkili olduğunu gösterir.²⁰²

İşlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek şekilde kaydedilmesi ve işlemlerin yönetimin devrettiği genel ve özel yetkilere uygun olarak yürütülmesi de iç kontrol sisteminden beklenen sonuçların elde edilmesini sağlayacak unsurlardandır.²⁰³

2.2. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri

İç kontrol sisteminin bileşenleri kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve denetimdir. Bu beş bileşen birbiriyle ilişkilidir. Bu bileşenlerin birbiriyle ilişkili olması, her bir bileşenin birbirini etkilemesi ve birbirinden etkilenmesi anlamına gelmektedir. İç kontrol sisteminin etkinliğinden bahsedebilmek için bu beş bileşeni içine alan bir iç kontrol sisteminin oluşturulması gerekir.²⁰⁴

2.2.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, organizasyonun çalışanları ve yönetimi tarafından iç kontrol ve kontrol bilincinin oluşturulması ve sürdürülmesine ilişkin tutumlardır. Kontrol ortamı, organizasyonun faaliyetlerini, kararlarını yaygın bir şekilde etkileyen ve iç kontrol sisteminin tamamı için altyapı sağlayan bir bileşendir. Kontrol ortamı organizasyondaki insanların maneviyat ve dürüstlükleri, etik değerleri, becerileri kadar yönetimin felsefesi, tarzı ve destekleyici tutumu ile ilgili yönetimin kontrolünün ürünüdür. Kontrol ortamı, sorumluluk ilişkileri ve organizasyonun yapısından etkilenmektedir.²⁰⁵

Güçlü bir kontrol ortamı etkin bir iç kontrol sistemini ve yönetim bilincini yansıtır. Diğer taraftan zayıf bir kontrol ortamı ise, organizasyonun muhasebe

²⁰² Adebayo AGBEJULE, Annukka JOKİPII, "Strategy, Control Activities, Monitoring and Effectiveness", **Managerial Auditing Journal**, Volume 24, No 6, 2009, s. 503

²⁰³ TÜREDİ, s. 154

²⁰⁴ **Internal Control Guide for Managers**, Office of the Comptroller Commonwealth of Massachusetts, s. 14, http://www.mass.gov/Aosc/docs/business_functions/bf_int_cntrls/icgsec1.pdf, (15.01.2009)

²⁰⁵ DINAPOLI, s. 7

kontrollerinin etkinliğini azaltır ve finansal tablolarının güvenilir olmadığını yansıtır.²⁰⁶

Kontrol ortamının değerlendirilmesine yönelik yönetim şu soruları sormalıdır:²⁰⁷

- Organizasyonun kültürü, davranış kuralları, insan kaynakları politikaları ve performans değerlendirme sistemleri organizasyonun hedeflerini, risk yönetimini ve iç kontrol sistemini destekliyor mu?
- Yetki ve sorumluluklar, karar alım süreci ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesinin yetkin insanlar tarafından yapılabilmesi için net bir şekilde tanımlanmış mıdır? Kararlar ve organizasyonun farklı birimlerinin faaliyetleri uygun olarak koordine edilmiş midir?
- Organizasyonun çalışanları, organizasyonun hedeflerinin gerçekleştirilmesi ve hedefe ulaşmadaki risklerin yönetimi ile ilgili bilgi, yetenek ve araçlara sahip midir?

Etkin bir kontrol çevresinin oluşturulmasında önemli olan faktörler vardır. Bunlar:²⁰⁸

- Dürüstlük ve etik değerler,
- Yönetimin çalışma tarzı ve felsefesi,
- Organizasyon yapısı,
- Yetki ve sorumlulukların dağılımı,
- İnsan kaynakları politikaları ve becerilere ilişkin yükümlülüklerdir.

2.2.1.1. Dürüstlük ve Etik Değerler

Dürüstlük ve etik değerler iyi bir kontrol çevresinin oluşturulması için anahtar öğelerden biridir. Etik değerler, çalışanlara rehberlik eden davranış standartlarının temelidir. Yönetimin sorumluluğu ahlaki değerleri oluşturmak ve iletmek iken,

²⁰⁶ Donald H. TAYLOR, G. William GLEZEN, **Auditing**, John Wiley & Sons Inc., 1997, s. 245

²⁰⁷ **Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code**, The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, September, 1999, s. 13

²⁰⁸ CARMICHAEL, WILLINGHAM, s. 154

dürüstlük konusunda örnek davranış göstermek herkesin sorumluluğundadır.²⁰⁹ Organizasyonun ahlaki çevresi ve etik değerleri üst yönetimin ve yönetim kurulunun davranışlarından etkilenmektedir. Eğer yönetim olmasını istediği etik davranışları bildirirse ve bunu ciddiye alırsa aynı şekilde çalışanlar da bunları ciddiye alır. Fakat bu, etik davranış kurallarının dürüst olmayan bir çalışana aktarılması yoluyla bu çalışanın etik dışı davranışından vazgeçeceği anlamına gelmez. Bununla birlikte, doğru şeyler yapmak isteyip de doğru şeylerin hatırlatılması gereken çalışanlar için, yapılması istenilen davranışların açıklanması ve vurgulanması gereklidir. Sadece yapılması istenilen davranışların açıklanması yeterli olmaz, aynı zamanda bu istenilen davranışların ortaya koyulmasının yönetim için öncelikli olduğu ve doğru, etik davranışların sürekli izlendiğinin gösterilmesi gerekir.²¹⁰

Yönetim, dürüstlüğü ve etik değerlerin uygulanmasını;

- Davranış kurallarını oluşturarak ve yayınlayarak,
- Organizasyonun etik değerlerine ve davranış kurallarına uyarak,
- Etik değerlere uyan çalışanları ödüllendirerek,
- Ahlak dışı davranışların rapor edilmesi için süreçler geliştirerek,
- Tüm ahlak dışı davranışlar için disiplin ile ilgili mekanizmaları çalıştırarak cesaretlendirebilir.²¹¹

Organizasyon içinde çalışanların yasal ve etik olmayan davranışlarda bulunmalarını tetikleyici bazı faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler;

- Gerçekçi olmayan performans bütçelerinin yerine getirilmesi için yapılan baskılar,
- Yüksek performansa bağlı ödüller,
- Prim planları üzerinde daha yüksek veya daha alçak uygulamalar,

²⁰⁹ DINAPOLI, s. 8

²¹⁰ Micah HALLOCK, "Ethics & Internal Controls", **U.S. Business Review**, Volume 8, Issue 1, January, 2007, s. 8

²¹¹ DINAPOLI, s. 8

- Bilgisizlik, yani çalışanların neyi yanlış yapıyor olduklarını bilmeden organizasyon için en iyisini yaptıklarını düşünmeleridir.²¹²

2.2.1.2. Yönetimin Çalışma Tarzı ve Felsefesi

Yönetimin çalışma tarzı ve felsefesi, organizasyonun faaliyetlerinin ve çalışanlarının nasıl yönetileceğine ilişkin yönetimin temel kanısını yansıtır. Pek çok tarz ve felsefe vardır. Bir tarzın veya felsefenin bütün kurumlar için her zaman en iyisi olduğu söylenemezken, bazıları organizasyonun misyonunu başarımada daha etkin olabilir. Yönetim, organizasyon için en etkili olan tarzı ve felsefeyi uygulamalıdır. Bunu sağlamak organizasyonun etik değerlerine de yansır ve çalışanları da pozitif şekilde etkiler.²¹³

Yönetimin çalışma tarzı ve felsefesi, iç kontrol sisteminin amaçlarının başarılmasını sağlayan önemli faktörlerden biridir. Yönetimin iç kontrol sisteminin gerekliliğine inanması ve bunu sürdürmesi, organizasyonun tamamını etkileyerek iç kontrol sisteminin etkinliğini artırır. Ayrıca yönetimin performans temelli yönetim anlayışını benimsemesi, risklere karşı uygun davranışlar sergilemesi, muhasebeye, yönetim bilgi sistemlerine, iç denetime, personel işlemlerine ve izlemeye karşı pozitif ve destekleyici davranışlarda bulunması iç kontrol sistemi üzerinde olumlu etki yaratır.²¹⁴

Yönetimin benimsediği çalışma tarzına ve felsefesine ilişkin yaklaşımların tamamı organizasyonun kontrol çevresinin bir parçasıdır. Denetçiler ve iç kontrollerin değerlendirilmesinden sorumlu olan kişiler bu unsurları iyi bir şekilde anlamalı ve iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirirken bu unsurları göz önünde bulundurmalarıdır.²¹⁵

2.2.1.3. Organizasyon Yapısı

Organizasyonun yapısı, planlama, yönetme ve kontrol faaliyetlerini kapsayan bir çatıdır. Organizasyonel yapı, yönetim faaliyetlerinin, raporlama bağlantısının ve organizasyonel birimlerin şeklini ve doğasını içerir. Etkin bir kontrol çevresi,

²¹² YILANCI, s. 43-44

²¹³ DINAPOLI, s. 8

²¹⁴ GAO, **Internal Control Management and Evaluation Tool**, August, 2001 s. 12

²¹⁵ Ahmet Uğur CEBECİ, “İç Kontrol: Temel Gelişmeler ve COSO Çerçevesi-II”, **Kamu İç Kontrol Sistemi Seminer Ders Notları**, Güncel Mevzuat Dergisi Yayını, Afyon, 2009, s. 23

Çalışanlar için yetki sınırlarının ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanmasını gerektirir. Yetki sınırlarının ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanması organizasyon yapısının net bir şekilde oluşturulmasıyla mümkün olur.²¹⁶

Organizasyonun türü ve büyüklüğü yapısına etki eder. Organizasyon yapısı teşkilat şeması takip edilerek çeşitli fonksiyonların yönetilmesi ve organize edilmesi ile ilgilidir. Sağlıklı bir iç kontrol sisteminin kurulması, organizasyon yapısında yer alan birimlerin birbirlerinden bağımsız olmalarına bağlıdır. Örgütsel bağımsızlıkta her bölümün sorumlulukları açıkça tanımlanmıştır. Diğer bölümlerin başka bölümün faaliyetlerine müdahale etmesinden bahsedilemez. Her bölüm diğerinden bağımsız olmakla birlikte, amaçlara ulaşmada bölümler arası işbirliği sağlanması gereklidir.²¹⁷ Yönetim periyodik olarak değişen koşullara cevap verebilmek için, organizasyon yapısını değerlendirmeli ve gereklikçe değişiklikler yapmalıdır.²¹⁸

2.2.1.4. Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı

Yetki ve sorumlulukların dağılımı, organizasyonun amaç ve hedeflerini başarabilmesi için çalışanlara uygun bir şekilde yetki ve sorumlulukların verilmesini içerir. Yetki ve sorumlulukların seviyesinin belirlenmesi organizasyonun faaliyetleri ve büyüklüğü ile ilişkilidir.²¹⁹

Etkin bir iç kontrol sistemi oluşturabilmek için her bir pozisyon ve sorumluluğa atananların yetki ve sorumluluğunun derecesi iş tanımlarında açıkça gösterilmelidir. Bu iş tanımları da yazılı bir şekilde çalışanlara iletilmeli ve tüm çalışanlar kendilerinin ve birbirlerinin yetki ve sorumluluklarının neler olduğunu bilmelidir.²²⁰

Yetki ve sorumlulukların dağılımının artmasıyla birlikte yönetimin, etkili bir izleme süreci geliştirmesi gerekir. Çalışanların hesap verme sorumluluğuna sahip

²¹⁶ CARMICHAEL, WILLINGHAM, s. 154

²¹⁷ GÜREDİN, s. 325

²¹⁸ GAO, s. 14

²¹⁹ TRENER, s. 11

²²⁰ GAO, s. 14-15

olduklarını ne dereceye kadar anlamış oldukları kontrol ortamını önemli bir şekilde etkilemektedir.²²¹

2.2.1.5. İnsan Kaynakları Politikaları ve Yeteneklere İlişkin Yükümlülükler

İnsan kaynakları politikaları çalışanların, işe alınmalarına, oryantasyonuna, eğitimine, değerlendirilmesine, terfi etmesine, teşvik edilmesine ve disiplinine ilişkin politika ve prosedürlerdir.²²² Etkin bir iç kontrol çevresi için, çalışanların tümünün yeterli yeteneğe ve dürüstlüğe sahip olması gerekir.²²³ Yetenek, çalışanların gerekli mesleki bilgi ve beceriye sahip olmasını ifade etmektedir. Yetenekli çalışanların sağlanması için yönetimin sorumluluğu doğru insan kaynakları politika ve uygulamalarının oluşturulması ile başlar. Yönetim bunu gerçekleştirmek için;

- Her bir pozisyon için gerekli olan bilgi ve yetenek düzeyinin belirlenmesini,
- İşe aday olanların niteliklerinin doğrulanmasını,
- Çalışanların yetenek ve bilgilerini artıracak eğitim programlarının düzenlenmesini yapmalıdır.²²⁴

Ayrıca yönetimin çalışanların işlerini daha iyi yapmalarını sağlayacak donanım, yazılım, politika ve prosedürleri sağlaması gerekir.

Çalışanlardan beklenen roller ve sorumluluklarla ilgili eğitim politikaları, seminerler, örnek olay çalışmaları organizasyonun çalışanlarından beklediği performans ve davranış düzeylerini aktarmada önemli araçlardır. Çalışanların performansına göre terfi ettirilmesi, teşvik ve ödüller, beklenen davranışlardan sapmalarda disiplin işlemleri kontrol çevresinin etkinliğini sağlayan faktörlerdendir.²²⁵

2.2.2. Risk Değerleme

İç kontrol bileşenlerinden ikincisi olan risk, organizasyonu bütünüyle etkileyebilecek olan faaliyetler ve mali kayıpla, etik olmayan davranışlar,

²²¹ COSO, **Internal Control-Integrated Framework**, Executive Summary, U.S.A, 1992 <http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm>, (12.03.2005), s. 24

²²² GAO, s. 15

²²³ CARMICHAEL, WILLINGHAM, s. 157

²²⁴ DINAPOLI, s. 9

²²⁵ YILANCI, s. 55-56

güvenilirliğin sağlanamaması ve yasal gerekler ile çalışma politika ve prosedürlerine uygun olmama gibi bir olay ya da faaliyetin organizasyonu olumsuz yönde etkilemesidir. Başka bir ifade ile risk organizasyonun amaçlarına ulaşabilmesi veya belirlediği stratejileri başarılı bir şekilde uygulamasını engelleyen olay ve davranışlardır.²²⁶ Organizasyonun amaçlarını gerçekleştirebilmesi ve doğru kararlar alabilmesi için, öncelikli olarak karşılaştığı ve karşılaşması muhtemel riskleri tanımlaması, daha sonra bu riskleri değerlendirip analiz etmesi ve son olarak da bu riskleri yönetmesi gerekir.²²⁷

2.2.2.1. Risklerin Tanımlanması ve Denetim Riski

Yukarıdaki tanımlarda da belirtildiği gibi risk, organizasyonun amaçlarına ulaşmasında ortaya çıkan engellerdir. Bu yüzden organizasyonlarda riski tanımlamadan önce, organizasyonun amaçları oluşturulmalı, daha sonra bu amaçlara ulaşmayı engelleyen riskler tanımlanmalıdır. Hem organizasyon düzeyinde hem de birimler düzeyinde açık, anlaşılır ve tutarlı amaçların oluşturulması risklerin tanımlanıp, değerlendirilmesi için ön şarttır.²²⁸

Organizasyonun amaçları belirlendikten sonra, riskleri tanımlamak için organizasyon niteliksel ve niceliksel yöntemler kullanmalı ve bağıl risk dağılım planlarının ne olduğuna karar vermelidir. Riskler tanımlanırken risklerin tanımlanmasının nasıl yapılacağı, risklerin nasıl dağıtılacağı gibi konular ilgili çalışanlarla tartışılmalıdır. Burada da organizasyonun hem kurumsal, hem de faaliyetler düzeyinde dışsal ve içsel faktörlerinden kaynaklanan riskleri tanımlayacak mekanizmaları kurması önemlidir. Dışsal faktörlerden kaynaklanan riskleri tanımlarken organizasyon şunları göz önünde bulundurmalıdır: Teknolojik gelişmelerden kaynaklanan riskler, yeni yasa veya düzenlemelerden kaynaklanan riskler, doğal afetler sonucu ortaya çıkabilecek riskler, politik, ekonomik değişikliklerden ortaya çıkabilecek riskler ve tedarikçilere ilişkin riskler. İçsel faktörlerden kaynaklanan riskleri tanımlarken ise şunlar göz önünde bulundurmalıdır: organizasyonun faaliyetlerinin veya çalışanlarının azaltılması

²²⁶ Mahmut DEMİRBAŞ, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 7 (Bahar), 2005, s. 177

²²⁷ Luminia IONESCU, “Internal Control, Human Resource Management and Risk Assessment”, *Economics, Management and Financial Markets*, Volume 2, Issue 2, 2007, s. 131

²²⁸ DINAPOLI, s. 12- 13

sonucu ortaya çıkabilecek riskler, bilgi sistemlerinin ve yedeklemelerin uygulanmasına ilişkin bozulmaların ortaya çıkarttığı riskler, çalışanların işe yönelik becerilerinin eksikliğine ilişkin riskler, yönetimin değişmesinden kaynaklanabilecek riskler, yetkisiz kişilerin varlık ve kaynaklara erişiminden doğabilecek riskler, yeni program veya hizmetlerin uygulanmasından oluşabilecek riskler, yeni muhasebe ilkelerinin kabulü ya da değişiminden kaynaklanabilecek riskler.²²⁹

Organizasyon riskleri tanımlarken, denetimin değerlendirmelerine ilişkin denetim riskini de göz önünde bulundurmalıdır. Denetim riski, gerek iç denetçinin gerekse dış denetçinin, hem finansal kontrollerin hem de idari denetime ilişkin kontrollerin doğru ve güvenilir olduğu hakkında olumlu görüş bildirmesidir. İç denetim, esas itibarıyla, oluşturulan iç kontrol sisteminin amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını inceleyen bu yönde üst yönetime rapor veren bir birimdir. İç denetimde de iç kontrol sistemini değerlendirmesine ilişkin çeşitli riskler bulunmaktadır.²³⁰ Denetim riski, doğal (yapısal) risk, kontrol riski ve ortaya çıkaramama riskinin bir fonksiyonudur. Yani:

Denetim riski= doğal risk x kontrol riski x ortaya çıkaramama riski

Doğal risk, iyi bir muhasebe ve iç kontrol sistemi olmadan doğabilecek risklerin toplamıdır. Kontrol riski ise, doğal risklerden iyi bir muhasebe ve iç kontrol sistemi sayesinde önlenenler çıktıktan sonra, hala kalan risklerdir. Ortaya çıkaramama riski de, kontrol sistemleri ile önlenmeyen ya da bulunamayan veya denetçinin de denetim teknikleri uygulayarak ortaya çıkarabileceği, ancak çıkaramadığı hata ve hilelerden doğan risktir.²³¹

2.2.2.2. Risklerin Değerlendirilmesi

Riskler tanımlandıktan sonra her bir riskin en iyi nasıl yönetileceğine karar verebilmek için risk değerlemesi yapılır. Risk değerlendirmesi, risklerin değerinin yani olası etkilerinin ve risklerin meydana gelme olasılığının hesaplanması, değerlendirilmesidir. Buradaki etki, riskin organizasyonun amaçlarını gerçekleştirme

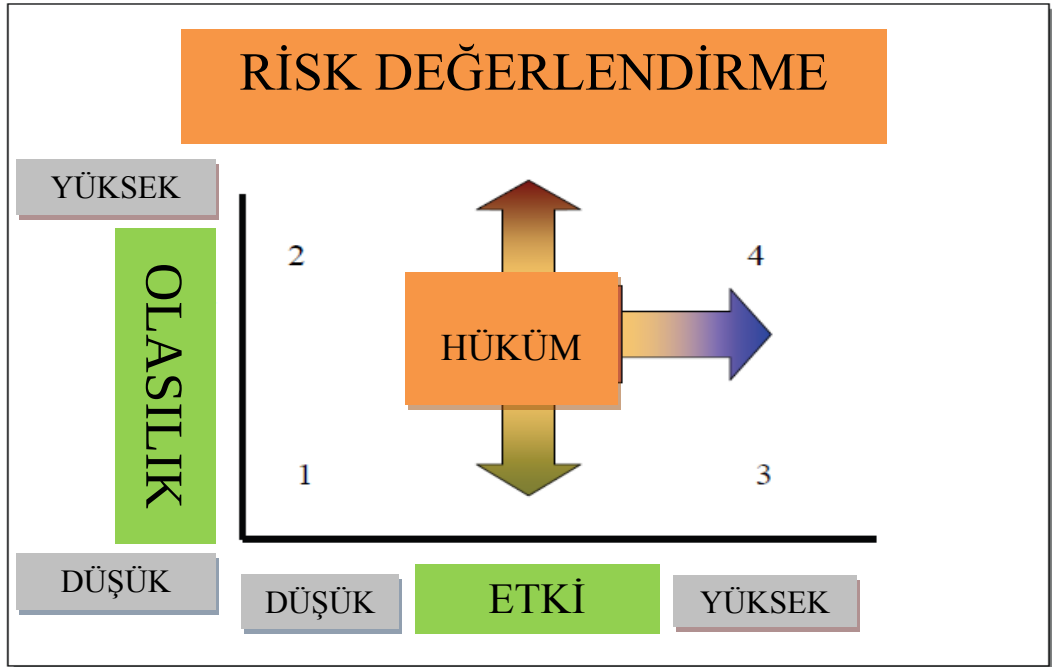
²²⁹ GAO, s. 23-25

²³⁰ DEMİRBAŞ, s. 177

²³¹ Hasan KAVAL, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s. 90-92

yeteneği üzerindeki önem derecesini ifade ederken; olasılık, riskin belirli bir zaman periyodu içinde gerçekleşme ihtimalini ifade etmektedir.²³²

Şekil 2.1. riskleri değerlendirme konusunda makul bir yaklaşımı resmetmektedir. 1. bölge en düşük, 4. bölge en yüksek risk önceliğini temsil etmektedir. Yönetim, etkileri ve oluşma olasılıkları temelinde risk öncelikleri oluşturabilmek için hüküm vermelidir. Riskler, en önemliden (yüksek etkili) ve gerçekleşme olasılığı en yüksek (yüksek olasılıklı) olandan (4. bölgede gösterildiği gibi), en az önemliye (düşük etkili) ve gerçekleşme olasılığı en az (düşük olasılıklı) olana (1. bölgede gösterildiği gibi) doğru mantıksal bir tarz izlenerek derecelendirilmelidir. Örneğin, bir program yöneticisinin iki adet nakit hesabı vardır. Biri ofis küçük masraf kasası diğeri ise program faaliyetinin harç ve cezaları için açılan hesaptır. Genel olarak küçük masraf kasası 1. veya 2. bölgede değerlendirilir. Cezalar ve harçların rakamsal büyüklüğünü, herkesin ulaşımına açık bir yerde saklandığını ve işlemlerinde altı aylık bir gecikme olduğunu gördüğünüzde bu 4. bölgeye uygun bir değerlendirme olabilir. Yöneticinin görevi 4. bölgedeki bu riski daha aşağıya çekmektir.²³³



Şekil 2.1. Risk Değerlendirme

Kaynak: DINAPOLI, s. 13

²³² DINAPOLI, s. 13

²³³ DINAPOLI, s. 14

Riskin etkisi ve meydana gelme olasılığı hesaplandıktan sonra, organizasyonun başa çıkması gereken risk kapasitesi belirlenir. Burada da kabul edilebilir ve istenmeyen organizasyon içi risklerin çeşit ve seviyelerine ilişkin üst yönetimin organizasyon çapındaki yöneticilere önderlik etmeleri önemlidir.²³⁴ Kabul edilebilir risk ile kast edilen, organizasyonun ne kadar riski tolere edeceği ve organizasyonun ne kadar bir risk karşısında gerekli faaliyetleri yerine getireceğidir. Kabul edilebilir risk, organizasyonun faaliyetlerine, büyüklüğüne ve benzeri özelliklerine göre değişmektedir. Yani her organizasyon için kabul edilebilir risk düzeyi farklı olmaktadır.²³⁵ Organizasyon risklerin olası etkilerine ve gerçekleşme ihtimallerine göre risklerin çeşit ve seviyelerini belirledikten sonra bunları nasıl yöneteceğine karar verir.

2.2.2.3. Risklerin Yönetilmesi

Risklerin yönetilmesinde, yöneticiler belirli bir durumdaki riski kabullenmek, önlemek veya azaltmak ya da bu riskten tamamen kaçınmak arasında seçim yapabilmelidir. Örneğin, yetkisiz kişilerin elektronik dosyalara erişim hakkı kazanmaları ile ilgili riskin yönetimi ile ilgili karar verilirken yöneticiler aşağıdaki olasılıkları göz önünde bulundurmalarıdır:²³⁶

- Riski Kabullenmek - Kontrol Faaliyetlerini Gerçekleştirmemek: Yönetim yetkisiz erişim riskini bu tür bir erişimin sonuçlarının çok büyük olmaması sebebiyle kabullenebilir. Örneğin dosyaların içerdiği veriler hassas bilgi içermeyebilir. Yönetim ayrıca ilişkili kontrol faaliyetlerinin maliyetinin olumsuz olayın gerçekleşmesi sonucu görülecek zarardan daha fazla olması durumunda riski kabullenme yoluna gidebilir.
- Riski Önlemek veya Azaltmaya Çalışmak – Kontrol Faaliyetleri Gerçekleştirmek: Yönetim halihazırdaki yetkisiz erişim risk seviyesini dosyaların gizli ya da değerli bilgi içermesi sebebiyle kabullenmeyebilir. Bu sebeple yönetim yetkisiz erişim riskini önlemek ya da en azından kabul edilebilir bir seviyeye indirmek amacıyla kontrol faaliyetleri oluşturur.

²³⁴ DINAPOLI, s. 14

²³⁵ INTOSAI, **Guidelines for Internal Control Standarts for the Public Sector**, Belgium, 2004, <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsece.pdf>>, (15.01.2009), s. 25

²³⁶ DINAPOLI, s. 14-15

Ancak, risk sadece kontrol faaliyetleri planlandığı gibi işlediği sürece azaltılacaktır.

- Riskten Kaçınma - Bu Fonksiyonu Artık Gerçekleştirmemek: Yönetim dosyalara yetkisiz erişim riskini tolere edemeyeceğini ya da bu erişimi yeterli seviyede kontrol edemeyeceğini değerlendirir. Örneğin: Bir dosya çok hassas veri içerebilir ya da erişim kontrolleri uygulanabilir olmayabilir. Bu durumda yönetim bu dosyaya erişimin etkilerinin çok riskli olabileceğine ya da erişim kontrolü faaliyetlerinin çok yüksek maliyetli olduğunu değerlendirebilir. Bu sebeple yönetim bu fonksiyonu yürütmemeye karar verebilir (yani, veriyi bulundurmamaya karar verebilir).

Riski önlerken ya da belirli bir seviyeye indirirken, yönetim riski idare edebilmek için en etkin ve verimli kontrol faaliyetlerini tanımlamaya yardımcı olacak risk değerlendirme bilgisini kullanmalıdır. Spesifik olarak yönetim risk değerlendirmede şu faktörleri göz önünde bulundurmalıdır:²³⁷

- Riskin Nedeni Nedir? Yönetim riski azaltacak ya da önleyecek tüm olası kontrol faaliyetlerini tanımlamaya yardımcı olması amacıyla riskin varoluş sebebini göz önüne almalıdır.
- Kontrol Maliyeti ile Gerçekleşmesi İstenmeyen Olayın Maliyetinin Karşılaştırılması: Yönetim kontrol maliyeti ile olumsuz olayın kötü etkilerinin maliyetini karşılaştırmalı ve en düşük maliyetli seçeneği seçmelidir.
- Bu Riskin Önceliği Nedir? Yönetim, kaynakların risklerin azaltılması için kullanılan çeşitli kontrol faaliyetleri arasında nasıl paylaştırılması gerektiğine karar vermede yardımcı olması amacıyla öncelikli risk listesini kullanmalıdır. Öncelik seviyesine göre, kontrol faaliyeti için gerekli kaynak büyüklüğü planlanmalıdır.

Riskin değerlendirilip, yönetilmesi üstlenilecek uygun kontrol faaliyetlerinin seçilmesinde kilit bir rol oynar.²³⁸

²³⁷ DINAPOLI, s. 15

²³⁸ IONESCU, s. 131

2.2.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, yönetim ve yönetim kurulu tarafından oluşturulan politika ve yöntemlerdir.²³⁹ Kontrol faaliyetleri, organizasyonun her bir fonksiyonu ve yönetim düzeyi için uygulanır, yani kontrol faaliyetleri organizasyon içerisinde tüm seviyelerde yer alır.²⁴⁰

Kontrol faaliyetleri, organizasyonun plan, program ve hesap verilebilirliğinin ayrılmaz bir parçasıdır. Kontrol faaliyetlerinin etkinliğinden söz edebilmek için, amaca uygun olması, planlandığı gibi işlemesi, kapsamlı ve makul olması gerekir. Kontrol faaliyetleri, risk değerlendirme unsuru çerçevesinde belirlenen risklerin de izlenmesini sağlayacak şekilde düzenlemeli ve uygulanmalıdır. Bu şekilde düzenlenip uygulanan kontrol faaliyetleri risklerin ortadan kaldırılmasına aracılık eder.²⁴¹ Bir organizasyonun başarısını tehdit eden risklerle mücadele için birçok farklı kontrol faaliyeti kullanılabilir. Ancak çoğu kontrol faaliyeti önleyici ve tespit edici kontrol faaliyeti şeklinde ikiye ayrılabilir.²⁴²

- **Önleyici Kontroller:** Sorunlar ortaya çıkmadan önce, sorunların ortaya çıkmasını engelleyen kontrollerdir. Önleyici kontroller, istenmeyen olayın oluşumunu engellemek için tasarlanırlar. Bu kontrollerin gelişimi potansiyel problemlerin oluşmadan önce tahmin edilmesini ve bunları engelleme yöntemlerinin uygulanmasını içerir.
- **Tespit Edici Kontroller:** Sorunlar ortaya çıktıktan sonra bu sorunların ortaya çıkarılmasını sağlar. Tespit edici kontroller, gerçekleşen istenmeyen olayları tanımlamak ve yönetimi olay hakkında bilgilendirmek için tasarlanırlar. Bu kontroller, yönetimin düzeltici faaliyeti hızla gerçekleştirebilmesini sağlar.

Önleyici kontroller tespit edici kontrollere göre daha yoğundurlar. Önleyici ve tespit edici kontrollerin her ikisi de aynı kontrol hedefine ulaşmak için yapılırlar. Fakat önleyici kontrollerin geri beslemesi, tespit edici kontrollere göre daha hızlı olur. Tespit edici kontrollerin geri beslemesi daha ani ya da gecikmelidir. Örneğin gider döngüsü ele alındığında, nakit ödeme miktarlarının kontrolüne ilişkin (yetkisiz

²³⁹ HALLOCK, s. 8

²⁴⁰ TRENER, s. 18

²⁴¹ COSO, s. 49

²⁴² DINAPOLI, s. 16

hiçbir harcamanın yapılmaması ve hiçbir gereksiz kaynak harcamasının yapılmaması için) kontrol faaliyetleri uygulanacak olursa, yönetim spesifik olarak şu tip kontrolleri gerçekleştirebilir:²⁴³

- Önleyici; çalışanların belirli bir miktarın üzerindeki harcamaları yapmaması için yetki limitleri uygulamak,
- Ani geri beslemeli tespit edici; belirli bir miktarın üzerinde harcamayı yapan çalışanın bilgisayarında alarm uyarısı oluşturulması,
- Gecikmeli geri beslemeli tespit edici; periyodik olarak, örneğin aylık, belirli miktar üzerindeki harcamaların rapor edilmesi.

Önleyici kontroller; görevlerin ayrımını, yetkilendirmeleri, onaylamaları ve doğrulamaları, kaynak ve kayıtlara erişimin sınırlandırmasını içerir.²⁴⁴ Tespit edici kontroller ise; kayıtlar ile ilgili varlıklar arasında uyum sağlanmasını, performans göstergelerinin oluşturulması ve kontrolünü içerir. Bu sayılan kontrol faaliyetlerinden hiçbiri tek başına tüm risk yönetimi problemlerine çözüm sağlayamaz. Bazı durumlarda, çeşitli kontrol faaliyetleri kombinasyonu kullanılmalıdır bazı durumlarda ise bir kontrol faaliyeti bir diğerinin yerine konulabilir.²⁴⁵

2.2.3.1. Görevlerin Ayrımı

Görevlerin ayrımı, bir faaliyetin yapılması aşamasında işi belirleyen, uygulayan, kayıtları tutan, varlıkları elinde bulunduranların ve onaylayanların aynı çalışanlar olmamasını ifade etmektedir. Yani, faaliyetlerin her aşaması farklı çalışanlarca yapılmalı ve sorumluluk aynı kişiye yüklenmemelidir. Örneğin, organizasyonda satın almada çalışan bir kişi aynı zamanda muhasebeden sorumlu olmamalıdır.²⁴⁶

²⁴³ Margaret CHRIST vd., “The Effects of Preventive and Detective Controls on Employee Performance and Motivation, **Working Paper Series**, <<http://ssrn.com/abstract=1489918>>, (20.05.2010), s. 1

²⁴⁴ **Evaluating Internal Controls**, Ernest & Young, Fourth in Series, <http://www.sarbanes-oxley.be/sarbanes-oxley_effectiveness.html>, s. 7, (15.01.2009)

²⁴⁵ **Understanding Internal Controls**, A References Guide for Managing University Business Practices, <<http://www.ucop.edu/ctlacct/under-ic.pdf>>, s. 10-11, (15.01.2009)

²⁴⁶ COSO, s. 51

Görevlerin ayrılmasında, görevler ve sorumlulukların, etkin bir kontrol ve denge sağlayacak şekilde farklı kişiler arasında sistematik olarak dağıtılması ve her işlemin operasyonel, idari ve mali yönü birbirinden bağımsız kişiler tarafından kontrol edilmesi önemlidir.²⁴⁷

Organizasyonda görevlerin ayrılması ile hata, kayıp, yolsuzluk gibi riskler azalır ve böylece iç kontrol sisteminin etkin işlemesi gerçekleşir.²⁴⁸

2.2.3.2. Yetkilendirmeler, Onaylamalar ve Doğrulamalar

Yönetim, çalışanları sınırlandırılmış parametreler ile belirli işlemleri ve faaliyetleri yerine getirmek üzere yetkilendirir. Bu yetkilendirmeler, yazılı olarak ve açık bir şekilde yöneticilere ve çalışanlara iletilmelidir. Ayrıca, bu yetkilendirmeler özel koşulları ve hangi şartlar altında yetkilendirme yapılabileceğini de içermelidir. Yetkilendirme şartlarına uyulması çalışanların yönetim ve yasalar tarafından konulan sınırlar içinde kalarak direktiflere uygun olarak hareket etmesi anlamına gelmektedir.²⁴⁹ Yönetim, çalışanları yetkilendirdikten sonra, faaliyetler veya işlemlerin çalışanlar tarafından yerine getirilmesinden önce, yönetsel onaylara ve doğrulamalara ihtiyacı olan faaliyet veya işlemleri belirler. Yönetsel onaylar elle veya elektronik ortamda yapılabilir. Yönetsel onayların ve doğrulamaların anlamı, faaliyet veya işlemlerin oluşturulan politika ve prosedürler ile uyumunun soruşturularak onaylanmasıdır.²⁵⁰

2.2.3.3. Kaynak ve Kayıtlara Erişimin Sınırlandırılması

Kaynak ve kayıtlara erişim sadece yetkilendirilmiş çalışanlar ile sınırlandırılmalıdır. Kaynaklara erişimin sınırlandırılması, kaynakların yetkisiz kullanımının ve zarar görmesi riskinin azaltılmasını ve yönetim talimatlarının yerine getirilmesini sağlar.²⁵¹ Kaynak ve kayıtlara erişimin sınırlandırılmasına ilişkin çalışanların neleri yapıp neleri yapamayacaklarını bilmeleri gerekir. Burada da organizasyonun teşkilat şeması ve yazılı görev tanımları önem arz etmektedir.²⁵²

²⁴⁷ INTOSAI, s. 29

²⁴⁸ GAO, s. 38

²⁴⁹ INTOSAI, s. 29

²⁵⁰ **Understanding Internal Controls**, s. 10

²⁵¹ INTOSAI, s. 30

²⁵² CARMICHAEL, WILLINGHAM, s. 164

Varlıkların kullanma yetkisinin sınırlandırılmasına ilişkin kontrol faaliyetleri hem varlıkların fiziki kullanımını, hem de varlıkların kullanılması ve yönetilmesi yetkisini veren belgelerin hazırlanması ve işleme konulması ile varlıkların dolaylı kullanımını kapsar. Varlıkları kullanma yetkisi verilecek personelin sayısını ve uzmanlığını, varlıkların hatalı işlemlere ve yolsuzluklara elverişlilik derecesi belirler. Varlıkların korunması, uygun şekilde fiziki koruma amaçları ve donanımı ile korunmasını gerektirir. İşlemlerin, yönetimin devrettiği yetkilere dayalı olarak yürütülmesi ve yeterli düzeyde işbölümü yapılması, varlıkların korunmasıyla ilgili kontrol faaliyetleridir. Varlıkların fiziki korunmasına ilişkin kontrol faaliyetleri, sadece kilit, kasa, çit, güvenlik görevlisi bulundurma, yangın ve hırsızlığa karşı alarm sistemleri kurma gibi güvenlik araçlarını ve donanımlarını içermez; aynı zamanda muhasebe kayıtlarının ve kaynak belgelerin, hatta kullanılmamış önceden basılı belgelerin fiziki korunması, bu kayıtlara ve belgelere yetkili olmayan çalışanların erişiminin yasaklanması önlemlerini de içerir.²⁵³

2.2.3.4. Kayıtlar ile İlgili Varlıklar Arasında Uyum Sağlanması

Varlıkların fiziksel olarak korunmasını sağlamak için, nakit ve diğer varlıkları, periyodik olarak ve fiziksel olarak saymak ve kayıtlar ile karşılaştırmak gerekir.²⁵⁴ Burada önemli olan, işlem ve faaliyetlerin doğru olarak ve zamanında kayıt altına alınması ve güncellenmesidir. İşlemlerin ve faaliyetlerin, kontrol ve karar alma sürecindeki işlevini yerine getirebilmesi için anında ve doğru olarak kayıt altına alınması gerekir. Yasalara ve organizasyonun politika ve prosedürlerine uygun ve zamanında hazırlanan ve kaydedilen işlemler, hem kayıpları en aza indirir hem de hata yapılması durumunda hatanın tespit edilmesini kolaylaştırır.²⁵⁵

Hata ve yolsuzluklardan kolay etkilenen varlıklar bakımından karşılaştırma işlemi, varlıkların korunmasından ve kaydedilmesinden sorumlu olmayan çalışanlar tarafından yapılmalıdır. Varlıkların korunması ve finansal raporlara temel oluşturan kayıtların güvenilirliğine ulaşılması açısından bu karşılaştırmaların sıklık derecesi varlığın niteliğine, tutarına ve karşılaştırma yapmanın maliyetine bağlıdır. Hesap ve

²⁵³ KEPEKÇİ, s. 73

²⁵⁴ COSO, s. 50

²⁵⁵ GAO, s. 39-40

tutarların doğruluğuna çeşitli kontrol usul ve yöntemleriyle ulaşılır. Çift taraflı kayıt yöntemi ve tahakkuk esaslı kayıt yöntemi bu kontrol yöntemlerindendir.²⁵⁶

2.2.3.5. Performans Göstergelerinin Oluşturulması ve Kontrolü

Performans göstergeleri, organizasyonun amaç ve hedeflerine ulaşp ulaşmadığını, ya da ne kadar ulaşıldığını ölçmek ve değerlendirmek için kullanılan ve sayısal olarak ifade edilen araçlardır.²⁵⁷ Performans göstergeleri, farklı veri grupları arasındaki ilişkileri (faaliyet veya finansal) analiz etmek, farklılıkları araştırmak ve düzeltici işlemlerin yapılmasını sağlamak için araç vazifesi görür.²⁵⁸ Bu yüzden organizasyonlarda, bireysel düzeyde, faaliyetler düzeyinde ve organizasyonun tamamı düzeyinde performans göstergeleri ve ölçümleri oluşturulmalıdır. Oluşturulan performans göstergelerinin doğruluğu ve güvenilirliği periyodik olarak gözden geçirilmelidir.²⁵⁹

2.2.4. Bilgi ve İletişim

İç kontrol sisteminin bileşenlerinden dördüncüsü olan bilgi ve iletişim bileşeni, iç kontrol sisteminin önemli ve birbirini tamamlayıcı parçalarındandır.²⁶⁰ Bilgi ve iletişim etkili kontrol için önemlidir; organizasyonun planı, kontrol çevresi, riskler, kontrol faaliyetleri ve performansı hakkındaki bilgiler organizasyonda yukarıdan aşağıya doğru ve karşılıklı olarak iletilebilmelidir.²⁶¹ Organizasyonların iç kontrol sistemi değerlendirilirken bilgi ve iletişime ilişkin şu sorular sorulmalıdır:²⁶²

- Yönetim, karar vermek ve organizasyonu değerlendirmek için gereken iş hedefleri ve ilgili risklere ilişkin bilgileri içeren ilişkili ve güvenilir raporları zamanında alıyor mu? Bu raporlar müşteri tatmini ve çalışan davranışları gibi konulardaki nitelikli bilgi ile birlikte değişim göstergeleri ve performans raporlarını içerebilir.

²⁵⁶ KEPEKÇİ, s. 43-44

²⁵⁷ Paul BULLEN, **Performance Indicators**, <<http://www.mapl.com.au/A1A.htm>>, (20.03.2010)

²⁵⁸ YILANCI, s. 68

²⁵⁹ GAO, s. 37

²⁶⁰ CEBECİ, s. 27

²⁶¹ **Understanding Internal Controls**, s. 17

²⁶² **Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code**, s. 14

- Hedefler ve ilişkili riskler değiştikçe ya da raporlama eksiklikleri tanımlandıkça bilgi ihtiyaçları ve ilişkili bilgi sistemleri yeniden değerlendirilmekte midir?
- Periyodik raporlama süreleri, altı aylık ve yıllık raporlama da dahil olmak üzere organizasyonun pozisyon ve beklentilerinin dengeli ve anlaşılabilir bir hesabını ortaya çıkarmak için etkin midir?
- Çalışanların ve diğer paydaşların şüpheli kanun dışı faaliyetleri ya da diğer düzensizlikleri bildirmesi için oluşturulmuş iletişim kanalları var mıdır?

2.2.4.1. Bilgi

Organizasyonların faaliyetlerini belirleyebilmek ve kontrol edebilmek için, hem içsel ve dışsal hem de finansal ve finansal olmayan, tutarlı, güvenilir ve doğru bilgiye ihtiyacı vardır. Bilgi, görev ve sorumluluklarını etkin ve etkili bir şekilde yerine getirmek için bilgiye ihtiyaç duyan organizasyonun tüm çalışanları ve yönetimi ile ilgilidir.²⁶³ Güvenilir ve faydalı bilgi için ön koşul, işlemlerin ve olayların uygun bir şekilde sınıflandırılması ve kaydedilmesidir. İşlemler ve olaylar ortaya çıktıkları anda kaydedilirlerse, karar verenler ve operasyonları yönetenler için değerli ve tutarlı bilgiler sağlanmış olur. Yönetimin doğru kararlar verebilme yeteneği bilginin kalitesinden etkilenir.²⁶⁴ Kaliteli bilgiler;

- Uygun (bilgi ihtiyaç olunan yerde mi?),
- Zamanlı (ihtiyaç olduğu zamanda elde mi?),
- Güncel (en son elde edilme zamanı ne?),
- Doğru (bilgi doğru mu?),
- Erişilebilir (konuyla ilgili kişiler tarafından kolayca elde edilebilir mi?) olmalıdır.²⁶⁵

Organizasyonlardaki bilgi akışının kaynağı bilgi sistemleridir. Bilgi sistemi, muhasebe sistemini de kapsayan finansal raporlama amaçlarıyla ilgili kontrollerden ve belirlenmiş kayıtlardan oluşur. Kayıtlar; işletmenin varlıkları, borçları ve

²⁶³ GAO, s. 66

²⁶⁴ INTOSAI, s. 37-38

²⁶⁵ GAO, s. 62

sermayesi ile ilgili sorumlulukların sürdürülmesi ve işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesinden oluşur. Sistemin ürettiği bilginin niteliği, güvenilir finansal raporların hazırlanmasına ve işletme varlıklarının kontrolüne ilişkin yönetimin alacağı kararlarda etkili olur.²⁶⁶

2.2.4.2. İletişim

İletişim, bilgidan ayrı düşünülemez. İletişim, organizasyon ve çalışanlar arasında kararları destekleyen ve faaliyetleri koordine eden, faydalı bilgilerin değiş tokuşudur. Organizasyondaki iletişim sözel, yazılı veya elektronik olabilir. Sözel iletişim günlük faaliyetler için yeterli olabilirken, yine de bilgileri belgelere dayandırmak en iyisidir. Bu daha kalıcı kayıtlar sağlar ve çalışanlar ile yöneticilerin bilgileri gözden geçirmesini mümkün kılar.²⁶⁷

Organizasyondaki tüm çalışanların bilgilendirilmesini sağlamak ve farklı birimlerin faaliyetlerinin koordinasyonu için bilgi tüm yönlerdoğru iletilebilir olmalıdır. İyi bir iletişim sistemi organizasyonun iç kontrol sisteminin etkinliğini devam ettirmek için önemlidir. İletişim sistemi faydalı bilgilerin tanımlanması, kayıt altına alınması ve değiş tokuşu için gerekli yöntemlerin oluşturulmasını içerir. Bu bağlamda yönetim;²⁶⁸

- Zamanlı bilgi sağlayan,
- Bireysel ihtiyaçlar için adapte edilebilen,
- Çalışanları sorumluluk ve görevleri ile ilgili bilgilendiren,
- Önemli konuların raporlanmasını mümkün kılan,
- Çalışanlara organizasyonun gelişimi için öneride bulunmalarını sağlayan,
- Tüm çalışanların sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmeleri için gerekli olan bilgiyi sağlayan,
- Dış gruplar ile iletişimi sağlayan ve taşıyan,

²⁶⁶Şaban UZAY, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, No 132, Ankara, 1999, s. 94

²⁶⁷ DINAPOLI, s. 11

²⁶⁸ DINAPOLI, s.11

- Üst yönetimin iç kontrol sorumluluklarının önemini ve sorumlulukların ciddiye alınmasına ilişkin mesajını taşıyan iletişim kanalları oluşturmaktadır.

Organizasyonlar, iç iletişim kadar müşteriler, tedarikçiler ve diğerlerinden oluşan dış paydaşlarıyla da uygun iletişim kanalları oluşturmaktadır. Bu iletişim kanalı halkla ilişkiler ile sınırlı kalmamalıdır. İç iletişim kanallarında olduğu gibi dış iletişimde de bilgi tüm yönleri doğru iletilir olmalıdır. Organizasyon dışına sağlanan bilgi organizasyon dışından olan kişilerin ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olmalı ve bu kişilerin organizasyonu ve organizasyonun karşılaştığı sorunları daha iyi anlamalarını sağlamalıdır.²⁶⁹

2.2.5. İzleme

Riskler tanımlanıp analiz edildikten, politika ve prosedürler uygulamaya konulduktan ve kontrol faaliyetlerine ilişkin bilgiler çalışanlara iletildikten sonra, yöneticiler iç kontrolün beşinci bileşeni olan izlemeyi gerçekleştirmelidirler.²⁷⁰ İzleme, organizasyonun performans kalitesinin değerlendirilmesidir.²⁷¹ Başka bir ifade ile izleme, organizasyonun belirli bir zaman aralığındaki performansının kalitesini değerlendirmek ve kontrollerin etkinliğini görebilmek için organizasyonun faaliyetlerinin ve işlemlerinin değerlendirilmesidir.²⁷² İzlemenin amacı, iç kontrolün etkin, tam anlamıyla gerçekleştirilmiş ve yeterli olarak tasarlanmış olup olmadığına karar verebilmektir. İç kontrol sistemi, eğer beş bileşene işlerlik kazandıracak şekilde uygulanmışsa, yeterli olarak tasarlanmış ve tam anlamıyla gerçekleştirilmiş olur. İzleme, organizasyonun misyonunun ve iç kontrol sisteminde ortaya konan amaçların yerine getirilip getirilmediğinin değerlendirilmesi için de yapılır.²⁷³

İç kontrol sisteminin hangi sıklıkla izleneceği düşünüldüğünde, hem devam eden izleme faaliyetleri hem de bağımsız (ayrı) izleme faaliyetleri ile değerlendirilmesi söz konusudur. Yani izleme, devam eden izleme eylemlerini ve bağımsız (ayrı) değerlendirmeleri kapsar.²⁷⁴

²⁶⁹ COSO, s. 65

²⁷⁰ **Internal Control Guide for Managers**, s. 18

²⁷¹ GAO, s. 57

²⁷² DINAPOLI, s. 22

²⁷³ **Understanding Internal Controls**, s. 17

²⁷⁴ GAO, s. 57

Devam eden izleme faaliyeti, faaliyetlerin normal akışında iç kontrolün etkinliğini değerlendirmeye hizmet eder. Doğrulamalar, kayıtlarla eldeki varlıkların karşılaştırılması, bilgisayar programlarıyla yürütülen kontrol yöntemleri, hesap bakiyelerindeki değişmelerin toplamalarının yönetim tarafından incelenmesi, bilgisayar raporlarının bunların kullanıcıları tarafından gözden geçirilmesi, devam eden izlemeye örnek olarak verilebilir.²⁷⁵ Bağımsız izleme faaliyetleri, belli zamanlarda kontrollerin etkinliğine odaklanan yönetim tarafından yapılan kontrol öz değerlendirmeleri, iç denetçiler, dış denetçiler veya danışmanlık firmaları tarafından yapılan izleme faaliyetlerini kapsar.²⁷⁶

2.2.5.1. Kontrol Öz Değerlendirme

Kontrol öz değerlendirme, devam eden izlemelerin verimliliğini sağlayan bağımsız değerlendirme faaliyetidir. Kontrol öz değerlendirme organizasyonun gerek bölüm bazında gerekse bütünsel olarak kendi kendini değerlendirmesidir.²⁷⁷ Başka bir tanımla, kontrol öz değerlendirme, bölüm yöneticilerinin ve bölüm çalışanlarının oluşturduğu ve bölüm amaçlarına ulaşmak ve bu amaçlara ulaşma aşamasında karşılaşılabilecekleri riskleri yönetmek amacıyla kullandıkları bir değerlendirme sürecidir. Kontrol öz değerlendirme, iç kontrol sisteminin etkinliğinin analiz edildiği ve değerlendirildiği bir süreçtir. Amaç, tüm organizasyon amaçlarının gerçekleştirildiği konusunda güven yaratmaktır.²⁷⁸

Kontrol öz değerlendirmenin uygulanmasında ilk adım açık bir şekilde tanımlanmış ve oluşturulmuş iç kontrol süreç ve prosedürlerini sağlamaktır. Her süreç sahibi kendi birimindeki süreçleri ve her birimin rollerini ve nasıl çeşitli kontrol faaliyetlerine sahip olduğunu bir bütün olarak anlamalıdır. Daha sonra her bir süreç sahibi kendi biriminin kontrol etkinliğini test etmelidir ve kontrol çalışmalarının belirlendiği gibi olup olmadığını doğrulamalıdır. Süreç sahiplerinin,

²⁷⁵ Nuran Cömert DOYRANGÖL, “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 60 (Tem-Ağu-Eyl), 2002, s. 34

²⁷⁶ **Understanding Internal Controls**, s. 17

²⁷⁷ **Evaluating Internal Controls**, s. 14

²⁷⁸ Duygu ANIL KESKİN, **İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme**, Beta Basım Yayım, İstanbul, Aralık, 2006, s. 24-25

geçmişteki yıllarla kıyaslayarak içinde bulunulan yılda, birimin iç kontrolünün etkinliğini doğrulamaları ve izlemeleri gerekir.²⁷⁹

2.2.5.2. İç Denetim

İç denetim, oluşturulan iç kontrol sisteminin amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını inceleyen ve bu yönde üst yönetime rapor veren bir birimdir. İç denetimin amacı, üst yönetimin kararlarını gösteren yönetmeliklere ve yazılı emirlere ne derece uyulduğunu tespit etmek ve olumsuz gelişmeleri raporlamaktır.²⁸⁰

İç denetçiler organizasyonun kontrol yapısının izlenmesinde önemli bir rol oynarlar. İç denetçiler organizasyonun kontrol yapısını değerlendirirken mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi ve sistem denetimi uygulamalarını yaparlar. Mali denetim, mali raporlardaki verilerin, denetlenen birimin varlık ve yükümlülüklerinin gerçek değeriyle, finansman kaynaklarıyla, varlıklarının yönetimiyle ve tahsis edilen bütçe ödenekleriyle uyumlu olup olmadığının değerlendirilmesidir. Uygunluk denetimi, bir kurum ya da birimin mali işlemlerinin ve diğer faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığının incelenmesidir. Performans denetimi, kurum ya da birimin görevlerini yerine getirirken kullandığı fiziki, beşeri ve mali kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik derecelerinin değerlendirilmesidir. Sistem denetimi, denetlenen birimlerin mali yönetim usullerinin eksikliklerini tespit etme ve giderme konusunda etkili olup olmadığının değerlendirilmesidir.²⁸¹

İç denetçilerin iç kontrol sistemini değerlendirirken;

- İç kontrollerle neyin amaçlandığı,
- İç kontrolün standartları (unsurları),
- Bu unsurların birbirleriyle ilişkileri,
- Her unsurun göreceli önem seviyesini anlaması önemlidir.²⁸²

²⁷⁹ J. Stephen MCNALLY, “Control Self-Assessment: Everbody Pitching in with Internal Controls”, **Pennsylvania CPA Journal**, Volume 78, Issue 3, 2007, s. 6

²⁸⁰ KAVAT, s. 132

²⁸¹ Mustafa ÇAVUŞOĞLU, Osman DURU, “İç Denetim”, **Siyasal Vakfı Bülteni**, Sayı 20 (Aralık), 2007, s. 4

²⁸² Conor O’LEARY vd., “The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors’ Evaluations of Internal Control”, **Pacific Accounting Review**, Volume 18, Issue 2, 2006, s. 86

İç denetçi yukarıdaki faktörleri göz önünde bulundurarak iç kontrol sisteminde bulunan zayıf noktaları bildiren ve bunların ortadan kaldırılması için tavsiyelerin bulunduğu iç denetim raporunu hazırlar. İç denetçilerin raporları kontrol zayıflıklarının belirlenmesinde ve düzeltme işlemlerinin gerçekleştirilmesinde önemli rol oynarlar.²⁸³

2.2.5.3. Dış Denetim

İç kontrol sistemi bileşenlerinden olan izlemenin diğer bir unsurunu dış denetim oluşturur. Dış denetim dış denetçiler tarafından yapılan denetimi ifade eder. Dış denetçiler, denetimini yaptıkları organizasyon ile ilişkisi olmayan yani organizasyondan bağımsız olan denetçilerdir. Dış denetçilerin kontrol değerlendirmesinin ve risk yönetiminin spesifik yönlerine ilişkin yardımcı bilgi ve erişime sahip olmalarından dolayı, organizasyonun kontrol sisteminin değerlendirilmesinde bağımsız izleme faaliyeti kapsamında dış denetçilere ihtiyaç duyulmaktadır.²⁸⁴

İç kontrol sisteminin bağımsız denetçiler tarafından değerlendirilmesi, dış denetimin tamamını oluşturmamakla birlikte, önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Dış denetimin, iç kontrol sisteminin yapısını anlaması, kontrol riskinin değerlendirilmesi için temel sağlar. Kontrol riski, denetim riskinin önemli bileşenlerinden biridir. Denetçiler, organizasyonun, kontrol yordamlarını gözlemleyerek, belgeleri inceleyerek, yönetimi ve çalışanları sorgulayarak iç kontrol sistemini izlerler.²⁸⁵

2.3. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Unsurları ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Ölçme Yöntemleri

Bu başlık altında etkin bir iç kontrol sistemi için gerekli unsurların neler olduğu ve iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçme yöntemleri anlatılmaktadır.

2.3.1. Etkin Bir İç Kontrol Sistemi İçin Temel Unsurlar

Etkinlik, herhangi bir faaliyetin (veya programın) sonucunun, o faaliyet için oluşturulan hedefi ne kadar başardığı ile ilgilidir.²⁸⁶ Başka bir tanıma göre etkinlik,

²⁸³ YILANCI, s. 84

²⁸⁴ **Internal Control Practical Guide**, The KPMG Review, October, 1999, s. 41

²⁸⁵ CARMICHAEL, WILLINGHAM, s. 149-151

²⁸⁶ SAYIŞTAY, **Etkinlik Ölçümünün Denetimi, Raporlanması ve Kullanımı**, T.C Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Çeviri Dizisi, Ankara, 1997, s. 7

organizasyonun tanımlanmış amaçlarına ve stratejik hedeflerine ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda, bu amaç ve hedeflere ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutudur. Etkinlik hedeflerin ne ölçüde başarıldığını ve bir faaliyetin planlanan etkisi ile gerçekleşen etkisi arasındaki ilişkiyi gösterir.²⁸⁷

İç kontrol sisteminin etkinliği, Organizasyonları Destekleme Komitesi (COSO) göre, üst yönetim ve yönetim kurulunun;

- Organizasyonun hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlayacak ortamı anladıkları,
- Yayınlanmış bilançoların güvenilir bir şekilde hazırlandığı,
- Konuyla ilgili kanun ve düzenlemelere uyumluluğun sağlandığı gibi makul güvenceler sağlaması durumunda iç kontrolün etkin olarak nitelenebileceğini belirtir.

Ayrıca COSO iç kontrolün etkin olabilmesi için beş bileşenin oluşturulması gerektiğini ve işlevini yerine getirmesi gerektiğini belirtmektedir. İç kontrolün beş bileşeni etkili bir iç kontrol için temel kriterdir.²⁸⁸

Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütüne (INTOSAI) göre etkin iç kontrol yapısı inşa etmek için;

- Kanuni destekler,
- İç kontrol standartları,
- Etkin kontrollerden birinci derecede sorumlu yöneticiler,
- Yöneticiler tarafından yapılan periyodik iç kontrol öz eleştirileri,
- Kontrollerin iç denetimi,
- İç kontrol sistemlerinin kurulması ve değerlendirilmesi ile ilişkili üst denetim kurumu gibi kritik maddeleri yerine getirmek gerekmektedir.

Organizasyonların tümünde iç kontrol sisteminin etkinliğini sınırlayan ve iç kontrol sisteminin hedeflerine ulaşmasını kısıtlayıcı bazı faktörler vardır. Bu

²⁸⁷ Ahmet ARSLAN, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 4, Sayı 15 (Ocak-Mart), 2002, s. 50

²⁸⁸ COSO, s. 20

kısıtlayıcı faktörler iç kontrol sisteminin kurulmasını engellemeseler de iç kontrol sisteminin etkinliğini düşürebilirler.²⁸⁹ İç kontrol sisteminin hata riskini sıfırlayamaması, yani mutlak değil makul güvence sağlamasının sebebi bu kısıtlayıcı faktörlerin var olmasıdır. Sıfır hatayı hedefleyen sistemler, özellikle de kompleks bir organizasyonda uygulanmaya çalışılıyorsa, hata riskine oranla çok daha yüksek masraflara yol açmasının yanında, çok katı bir teşkilat yapısını ortaya çıkarır. Öyleyse kontrol sisteminin mantıklı hedefi; düzensizliklerin/uygunsuzlukların oluşmamasına “kabul edilebilir bir teminat” sağlamak, bu hataların oluşması durumunda ise gözler önüne serilerek konunun yetkililerine rapor edilmesi olmalıdır. Yöneticilerin organizasyon kontrol sistemlerini tasarlayıp sürdürürken bu risklerin farkında olmaları gerekmektedir.²⁹⁰ İç kontrol sisteminin sınırları şu şekilde sayılabilir:

- Tasarım Kusurları: İç kontrol sistemleri bütün özel durumdaki riskler göz önünde bulundurularak, fonksiyon görecekları spesifik organizasyon ve ortam için tasarlanmalıdır. Yöneticiler bazen başka bir teşkilat için tasarlanmış kontrol sistemlerini uyarlayarak tasarım sürecini kısaltmaya istekli olurlar. Bu tehlikeli olabilir. Çünkü kusurlu bir tasarım emniyet izlenimi verebilir, fakat organizasyonun bir kısmında önemli riskleri gözden geçirirken diğer kısmında gereksiz katı teşkilat yapısı ortaya çıkarır. İç kontrol sisteminin tasarlanmasında önemli bir konu da, tasarlanan prosedürlerin, çalışanlar tarafından içtenlikle kabul edilerek stres ve baskı ortamında ya da uygulanmasının zorlaştığı durumlarda ihmal edilmeyecek işlemler olmasıdır. Bu kriteri sağlamak etkili kontrol sistemlerinin tasarımında anahtar faktörlerden birisidir. Yöneticilerin ayrıca mevcut prosedürlerin uygulanamayacağı acil durumlarda ortaya konabilecek alternatif düzenlemeleri de planlamaları gerekir.²⁹¹

- İnsan Faktörü: Tasarlanan iç kontrol sistemini uygulayanlar organizasyonun çalışanları ve yöneticileridir. Çalışanların ve yöneticilerin dikkatsizlikleri,

²⁸⁹ Sumru TÜMER, **Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları**, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayını, Ankara, 2010, s. 27

²⁹⁰ ALLEN, TOMMASI, s. 266

²⁹¹ ALLEN, TOMMASI, s. 266

yanlış algılamaları, hata, yolsuzluk veya hileye yatkınlıkları iç kontrol sisteminin etkinliğini azaltır.²⁹²

- **Bildirilen Düzensizliklere Zayıf Tepki Verilmesi:** İç kontrol sisteminin etkin olabilmesi için yöneticilerin uyarılara uygun tepki göstermeleri gerekmektedir. Düzensizliklerin oluşmasını tetikleyici olay soruşturularak bir usulsüzlük olup olmadığı belirlenerek düzeltici eylem başlatılmalıdır. Düzensizliklerin bildirimlerine etkin tepki verilmesindeki eksiklikler, kontrol sisteminin etkinliğini hızlıca yok eder. Bu konu kontrol sistemlerinin tasarımında göz önünde bulundurulması gereken önemli bir faktördür. Ancak, kontrol sistemlerinin sık sık “yanlış alarm”lar üretmesini engelleyecek kadar hassas hale gelmemesi için özen gösterilmelidir. Eğer çok fazla yanlış alarm olursa gerçekler ihmal edilebilir.²⁹³
- **Fayda-Maliyet İlişkisi:** Organizasyonun iç kontrol sisteminin oluşturmada sistemin kurulum maliyeti de bir sınırlama olarak ortaya çıkmaktadır.²⁹⁴
- **Mali İşlemlerle Sınırlılık:** İç kontrol faaliyetinin sadece mali iş, karar ve işlemlerle sınırlı görülmesi ve iç kontrolün yalnızca bu konuda görevli ve sorumlu olan birim veya çalışanlar tarafından yerine getirilecek bir faaliyet olarak görülmesi de iç kontrol sistemini sınırlayan bir başka faktördür.²⁹⁵
- **Üst Yönetici Suçları:** İç kontroller, yöneticiler nezdinde organizasyonu kontrol etmek için tasarlanmıştır ve üst yöneticilerin kendilerini kontrol etmesi konusu iç kontrollerin bir diğer sınırını oluşturur. İç kontrol sistemlerini aldatarak çeşitli hileler gerçekleştiren birçok dürüst olmayan yönetici örneği mevcuttur. Ancak bu tür olaylar büyük bir organizasyonda genellikle daha alt çalışanlar tarafından fark edilir. Öyleyse, üst yönetici suçlarına karşı en iyi koruma yolu; çalışanların usulsüzlük kanıtlarını bildirebileceği ve yöneticilerine karşı sadakatsizlikle cezalandırılmayacakları garantisıyla teşvik edilecekleri “açıklık” ortamını sağlamaktır. Burada da

²⁹² TRENERRY, s. 27

²⁹³ ALLEN, TOMMASI, s. 267

²⁹⁴ TÜMER, s. 28

²⁹⁵ CANDAN, “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, s. 48

iletişimin yöneticiler tarafından engellenmemesi ve organizasyondaki “açıklığın” kontrol ortamının bir parçası olması gerekir.²⁹⁶

Victor Z. Brink 1946 yılında yayımladığı ve bugün de geçerliliğini koruyan “İç Denetçi” başlıklı makalesinde etkin bir iç kontrolün başlıca elemanlarını şöyle sıralamıştır: zamanında bilgi ulaştıran iyi bir muhasebe sistemi, muhasebenin de ötesinde yazılı politika ve yordamlar, faaliyetlerin etkinliğini ölçmek için iyi düzenlenmiş bütçeler ve iç denetimdir.²⁹⁷ Buradan hareketle organizasyonlarda etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulması için gerekli unsurları;

- Ayrıntılı örgüt planı,
- Süreç yönetimi ve süreçlerin iyileştirilmesi,
- İyi bir muhasebe sistemi,
- Bütçe programı,
- Yetenekli ve vasıflı çalışanlar,
- İç denetim olarak sayabiliriz.²⁹⁸

2.3.1.1. Ayrıntılı Örgüt Planı

Organizasyonun amaçlarına ulaşabilmesi için çalışanların faaliyetlerinin organizasyonun örgüt yapısına göre planlanması, yürütülmesi ve kontrol edilmesi gerekir. Örgüt yapısı, fonksiyonel alanların, bölümlerin kurulmasını; bu birimler tarafından yürütülecek fonksiyonların raporlama ilişkilerini ve örgütün birimleri içinde çalışanlara sorumluluk verilmesini ve yetki devredilmesini içerir. Organizasyonun örgüt yapısı genellikle örgüt şemasında gösterilir.²⁹⁹

Ayrıntılı ve iyi bir örgüt planında yetki ve sorumluluklar açıkça belirlenmeli, uzmanlaşmaya dayalı işbölümü yapılmalıdır. Satınalma, teslim alma, üretim, pazarlama gibi faaliyetler ayrı ve bağımsız birimler ya da çalışanlarca yürütülmelidir.

²⁹⁶ ALLEN, TOMMASI, s. 267

²⁹⁷ UZAY, s. 6

²⁹⁸ TÜREDİ, s. 157-158

²⁹⁹ KEPEKÇİ, s.23

Her çalışan yetki ve sorumluluklarını bilmeli ve faaliyetleri ona göre gerçekleştirmelidir.³⁰⁰

Çalışanların yetki ve sorumluluklarının değişmesi durumunda, bu değişikliğe göre örgüt planının da güncellenmesinin yapılması, değişikliklerin çalışanlara bildirilmesi gerekir.³⁰¹

2.3.1.2. Süreç Yönetimi ve Süreçlerin İyileştirilmesi

Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması için gerekli temel süreçlerin tanımı, iş tanımları, iş akış şemaları, kritik kontrol noktaları, risk alanları, performans göstergeleri gibi çalışmalar süreç yönetimi kapsamında ele alınan süreç iyileştirme çalışmaları ile gerçekleştirilebilmektedir.³⁰² Organizasyonlarda zamanla birimler arasında iletişim azalır, her birim kendi faaliyetine kitlenir ve bu durum organizasyonun birimleri arasında rekabete yol açarak organizasyonun hedeflerine ulaşmasına engel olabilir. Bu noktada süreç yönetimi önemli hale gelir. Süreç, amaçlanan bir çıktıyı elde edebilmek için kullanılan çeşitli girdiler üzerinde katma değer yaratan faaliyetlerdir. Süreç yönetimi ise, organizasyondaki faaliyetlerin tanımlı hale getirilmesi ve düzenli performans ölçümleri ile iyileştirilmesi gereken alanların belirlenip iyileştirilmesini ifade etmektedir. Bu amaçla, organizasyon öncelikle misyonunu ve ulaşmak istediği ana hedefini belirlemelidir. Daha sonra organizasyonu bu hedefe götürecek stratejiler belirlenmeli ve bunlar hedeflendirilmelidir.³⁰³

Süreç iyileştirme, performans düzeyinin artırılmasını ifade eder. Süreç performansı, sürecin önceden tanımlanmış hedeflerine ulaşabilmesi için tahsis edilen kaynakların kullanılma düzeyi ile ilgili bir sonuçtur. Bu yüzden süreç iyileştirme ile sürecin işlem basamaklarındaki katma değer yaratmayan adımlar ayıklanarak, tekrarların ve israfın azaltılması, risklerin en aza indirgenmesi, süreç hızının artması sonucu süreç performansının yükselmesi sağlanır.³⁰⁴

³⁰⁰ TÜREDİ, s. 158

³⁰¹ WOOD, s. 61

³⁰² Sumru TÜMER, “Süreç Yönetim Sistemi-Süreç İyileştirme”, **Kamu İç Kontrol Sistemi Seminer Ders Notları**, Güncel Mevzuat Dergisi Yayını, Afyon, 2009, s. 37

³⁰³ **Süreç Yönetimi ve İyileştirilmesi**, KALDER Eğitim Ders Notları, 2007, s.5-7

³⁰⁴ TÜMER, “Süreç Yönetim Sistemi-Süreç İyileştirme”, s. 38

Sonuç olarak etkin bir iç kontrol sisteminin kurulup işletilmesi temelinde, organizasyonun süreçlerini tanımlayıp (temel süreçler, alt süreçler, detay süreçler), her bir sürecin sorumlularını belirlemesi, süreç akış şemalarını oluşturması, değer katmayan süreçleri elemesi ve dolayısıyla süreçleri yönetmesi ve iyileştirmesi yatmaktadır.³⁰⁵

2.3.1.3. İyi Bir Muhasebe Sistemi

Muhasebe sisteminin amacı, organizasyonda karar verenlerin ihtiyaçları olan finansal bilgiyi sağlamak ve organizasyonun varlıklarını kötüye kullanım ve hatalara karşı korumaktır. Muhasebe sisteminin bu amaçları iç kontrol sisteminin amaçları ile çakışmaktadır. Bu yüzden iyi bir muhasebe sisteminin kurulması organizasyonun iç kontrol sisteminin etkinliğini artırır.³⁰⁶

Muhasebe sisteminin organizasyonun ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde düzenlenmesi için, bütün işlemlerin kaydedilmesi ve belirlenmesi, işlemlerin organizasyonun finansal raporlarının oluşturulmasına yardımcı olacak ayrıntıda ve zaman esasına göre tanımlanması, işlemlerin finansal raporlarda uygun parasal değerleri ile kaydolmasını sağlayacak şekilde değerinin ölçülmesi, işlemlerin uygun muhasebe döneminde kaydedilmesi için meydana geldiği zaman döneminin belirlenmesi, işlemlerin ve ilgili açıklamaların finansal raporlara doğru şekilde yansıtılması gerekir.³⁰⁷

2.3.1.4. Bütçe Programı

Bütçe, gelecekteki bir yıllık dönemi kapsayan rakamlaştırılmış plandır.³⁰⁸ Organizasyonların bütçe uygulamaları, kontrol ve izleme faaliyetleri için temel oluşturur. Bütçenin spesifik amacı, organizasyonun her bir birimi için, harcamaların miktarını ve nakit dengesini planlamaktır. Bütçe ile, planlanan sonuçlar ile gerçekleşen sonuçların karşılaştırılması yapılarak performans standartından sapmalar ortaya çıkarılır. Bütçe tahminlerinin yapılması yoluyla iç kontrol sistemlerinin etkinliği güçlendirilebilir, çünkü gerçekleşen sonuçlar ile planlanan sonuçlar arasında

³⁰⁵ Süreç Yönetimi ve İyileştirilmesi, s. 7-10

³⁰⁶ WOOD, s. 33

³⁰⁷ UZAY, s. 28

³⁰⁸ GÜREDİN, s. 328

sapmaya neden olan bozulmalar ve düzensiz uygulamalar bütçe aracılığı ile tanımlanarak araştırılır.³⁰⁹

2.3.1.5. Yetenekli ve Vasıflı Çalışanlar

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında çalışanların rolleri ve sorumlulukları büyüktür. Çünkü iç kontrol sisteminin kurulmasından yönetim sorumlu iken, iç kontrol sisteminin çalıştırılmasından hem yönetim hem de çalışanlar sorumludur. Organizasyonun, faaliyetler ve işlemlerin gerektirdiği yetenek ve beceriye sahip, görev ve sorumluluklarını dikkat ve özenle yerine getiren, organizasyonun amaç ve kurallarını bilen ve bunlara ulaşmayı gözetken çalışanlara sahip olması iç kontrol sisteminin planlandığı gibi çalışmasını sağlar.³¹⁰

Organizasyonun yetenekli ve vasıflı çalışanlar kadar, çalışanların sayısının da işlemlerin ve faaliyetlerin yürütülmesine güvence sağlayacak düzeyde tutulmasına önem vermesi gerekmektedir.³¹¹

2.3.1.6. İç Denetimin Varlığı

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan tanıma göre iç denetim “bir kurumun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanan bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, organizasyona; hedeflerine ulaşması için, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini geliştirmek ve değerlendirmek amacıyla sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek yardımcı olur.” Yönetim iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesinden sorumludur. İç denetim ise, yönetim tarafından tasarlanan iç kontroller ve risk yönetim süreçleri sisteminin işletilmesi ve etkinliğinin değerlendirilmesi ile görevlendirilmiştir. İç denetçiler üst yönetime ya da yönetim kuruluna, iç kontrollerin geliştirilmesi ile ilgili tavsiyeler vermekten sorumludurlar. İç denetçilerin bağımsızlıklarını koruyabilmesi ve objektif kararlar alabilmesi için,

³⁰⁹ WOOD, s. 76

³¹⁰ TÜREDİ, s. 162

³¹¹ KEPEKÇİ, s. 38

organizasyon ya da plan program sorumluluklarının olmaması gerekir. İç denetçiler sürekli olarak;³¹²

- Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği,
- Finansal bilgi ve işletme bilgisinin güvenilirliği ve entegrasyonu,
- Kaynakların korunması,
- Kanun, düzenleme ve sözleşmelerle uyumluluk,
- Belirlenmiş organizasyon amaç ve hedeflerine ulaşılması ile ilişkili riske maruz kalma derecelerini değerlendirirler.

İç kontrol ile iç denetim arasındaki ilişkiye bakıldığında, iç denetimin kontrol sisteminin etkinliğinin ve verimliliğinin saptanması amacıyla yapılan bir faaliyet olduğu anlaşılmaktadır.³¹³ İç kontrol ise, organizasyonun amaç ve hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik riskleri belirleyen, analiz eden ve değerlendiren ve bu riskleri etkili, ekonomik ve verimli şekilde yöneten ve devamlılık gösteren bir süreçtir.³¹⁴ İç kontrol, her bir çalışanın görevlerini tanımlayacak, çalışma yöntemlerini belirleyecek, bilgi sistemlerini oluşturacak, yardımcılarının faaliyetlerini gözetleyecek olan yönetimin doğal görevidir.³¹⁵ İç denetim ise, yönetimden bağımsız olarak iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmektedir. İç kontrol organizasyon faaliyetleri ile birlikte kesintisiz bir süreç olarak işlemesine karşın, iç denetim fonksiyonu ise organizasyon faaliyetleri gerçekleştikten sonra görev yapmaya başlar ve ancak olayları gerçekleştikten sonra değerlendirir.³¹⁶

İç denetim, muhasebe ve iç kontrol sisteminin yapısının tanınmasına ilişkin kontrol testlerini uygulayarak denetim riskinin unsuru olan kontrol riskini belirler. Denetçi, organizasyonun iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçümlemek amacıyla yaptığı değerlendirme işleminden sonra muhasebe işlemlerinin ve belgelerinin doğruluğunu ve dürüstlüğüne ölçmek üzere, maddilik testlerini uygular ve tespit

³¹² **Internal Control Guide**, Quality Assurance Bureau, Office of The Comptroller, 2007, <[http://www.mass.gov/.../Internal Control Guide Volume I.doc](http://www.mass.gov/.../Internal%20Control%20Guide%20Volume%20I.doc) - Amerika Birleşik Devletleri ->, s. 30, (15.01.2009)

³¹³ UYAR, s. 78

³¹⁴ AKSOY, **Kamuda İç Kontrol & İç Denetim**, s. 87

³¹⁵ Fuat UZUN, "İç Denetim ve Fransa Uygulaması", **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, Cilt 12, Sayı 9 (Eylül), 2007, s. 4

³¹⁶ BOZKURT, s. 134

etmiş olduğu riskleri de göz önüne alarak çalışmalarının güvenilirliğini belirlemek üzere ortaya çıkarmama riskini belirler. İç denetçi bu denetim prosedürlerinden elde etmiş olduğu kanıtları bir araya getirip yorumlayarak denetim raporlarını düzenler.³¹⁷

Etkin bir iç kontrol sistemi, kayıt ve işlemlerde hata ve noksanlıkların olması olasılığını azaltarak denetimin kalitesini artırır. Yani, iç kontrol sisteminin etkinliğinin artması, denetim riskini azaltır. Etkin bir iç kontrol sistemi, finansal kayıtların doğru ve güvenilir olduğunun bir göstergesi olsa bile, bu denetçinin denetim çalışması sırasında uygulamak zorunda olduğu denetim prosedür ve testlerini uygulamaması anlamına gelmez. Organizasyon ne derece etkin bir iç kontrol sistemine sahip olursa olsun denetçi, asgari denetim tekniklerini uygulamak zorundadır. Bununla birlikte, denetim riskinin azalmasıyla birlikte denetim prosedürlerinin sayısında azalma olması söz konusu olabilir.³¹⁸

2.3.2. İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Ölçen Yöntemler

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve incelenmesi için;

- Anket yöntemi,
- Akış şeması yöntemi,
- Not alma yöntemlerinden birisi uygulanır.³¹⁹

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi için bu yöntemlerin hepsi birlikte veya sadece biri kullanılabilir.

Çalışmada özel bütçeli idarelerden olan üniversitelerin iç kontrol sistemini tanımak ve değerlendirmek için anket yöntemi uygulanmıştır.. Anket yönteminin geniş kapsamlı olması ve uygulanmasının yüksek düzeyde tecrübe gerektirmemesi nedeniyle üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmede daha avantajlı olacağı düşünülmüştür. Akış şeması yönteminin belirli düzeyde deneyim ve bilgi gerektirmesi sebebiyle, not alma yöntemi ise, üniversitelerin sayısının fazla olması ve dağınık olması sebebiyle muhasebe birimi yöneticileri ile karşılıklı görüşmeler yapılması zor olacağından tercih edilmemiştir.

³¹⁷ TAYLOR, GLEZEN, s. 335

³¹⁸ Orhan AKIŞIK, “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı 14, Ocak, 2005, s. 94

³¹⁹ KEPEKÇİ, s. 76

Ayrıca not alma yöntemi ile 5018 sayılı Kanunla getirilen iç kontrol sisteminin oluşturulması zorunluluğunun ilgili birimler tarafından yasal bir zorunluluk olarak ele alınacağından görüşmenin yapılmasının zor olacağı düşünülmüştür.

2.3.2.1. Anket Yöntemi

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde ve tanınmasında en çok kullanılan yöntem olan anket yöntemi, organizasyonun iç kontrol yapısına ilişkin sorulacak soruların önceden hazırlanıp sorulması ve sorulan sorulara yanıt alınması işlemlerinden oluşur.³²⁰ Anket yönteminin avantajları;

- Geniş kapsamlı olmaları,
- Uygulanmasının yüksek düzeyde tecrübe gerektirmemesi,
- Diğer yöntemlere göre daha hızlı uygulanması,
- Muhtemel raporlanabilir durumlara ve zayıflıklara dikkat çekmesidir.³²¹

Anket yönteminin dezavantajları ise;

- İç kontrol sisteminin güçlü ve zayıf yönlerini ortaya çıkarmaya çalıştığı için çok sayıda soru kullanılması,
- Sorulara verilen cevapların aşırı programlanmış olması ve böylece asıl önemli olan kişisel yargının kaybolması,
- Anketlerin kontrol yapısı hakkında bilgi sağlamakla birlikte iç kontrol sisteminin güvenilirliği konusunda kanıt olmaması,
- Anketlerin, özellikle küçük organizasyonlar için aşırı derecede kapsamlı olabilmesi,
- Anket yoluyla sağlanan bulguların birbirleriyle ilişkilendirilmesinin zor olmasıdır.³²²

³²⁰ BOZKURT, s. 143

³²¹ UZAY, s. 102

³²² UZAY, s. 102

2.3.2.2. Akış Şeması Yöntemi

Akış şeması yöntemi, iç kontrol sisteminin işleyişinin, çeşitli semboller kullanılarak şema haline getirilmesi ve izlenmesi sürecidir. Organizasyondaki görevlerin dağılımı, yetki ve sorumlulukların durumu, belgelerin akış biçimi, gerekli kayıtların hangi aşamalarda yapıldığı açık bir şekilde ortaya konur.³²³ Akış şemaları sorumlulukları net olarak tanımlamayı ve iş prosedürlerinde göze çarpmayan katma değer yaratmayan faaliyetlerin daha net olarak görülmesini sağlar. Uygun akış şemalarının kullanımı organizasyona kolaylık sağlar. Organizasyonlarda en çok kullanılan akış şeması tipleri;

- Yeni bir süreç tasarımında “sıralı akış şemaları”,
- İş tekrarlarını görebilmek ve süreci organizasyonla bütünleştirmek için “fonksiyonel akış şemaları”,
- Kontrol ve onay gibi süreç adımlarının, karışık bir akış şemasından kolaylıkla seçilebilmesi için “bilgi akış şeması”,
- Taşıma ve depolama verimsizliklerinin tespit edilmesi için “coğrafi akış şeması” dır.³²⁴

Organizasyonlarda en çok kullanılan akış şeması tipleri olan sıralı akış şeması ve fonksiyonel akış şeması örneği Ek-3 ve Ek-4’de gösterilmiştir.

Akış şeması yönteminin avantajları;

- Organizasyondaki işlem veya faaliyetin tamamlanma sırası, kullanılan belgeler, faaliyet veya işlemi gerçekleştiren birimlerin ve kişilerin, bunlar arasındaki ilişkilerin kolaylıkla gözükmesi,
- Fonksiyonlar arasındaki uyumsuzluklar ve sistemin aksayan yanlarının ortaya çıkmasının kolay olması,
- Özellikle karmaşık durumların analizinin yapılmasında etkili bir yöntem olmasıdır.³²⁵

Akış şeması yönteminin dezavantajları ise;

³²³ BOZKURT, s. 140

³²⁴ Süreç Yönetimi ve İyileştirilmesi, s. 14

³²⁵ GÜREDİN, s. 338

- Belirli düzeyde deneyim ve bilgi gerektirmesi,
- Şemaların çizilip hazır hale getirilmesinin zaman alması,
- Aynı şemanın birden fazla sene için kullanılmasının, çoğu kez olanaksız olması,
- Hazırlandıktan sonra kontrolün zayıf olduğu noktaların belirlenmesi için yapılan analizin daha zor olmasıdır.³²⁶

2.3.2.3. Not Alma Yöntemi

Not alma yöntemi genellikle küçük organizasyonlarda kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntem daha çok, özel kontrol amaçlarıyla ilgili kontrol politika ve prosedürleri ile ayrı ayrı kontrol yapısı elemanlarının ve kontrol yapısının ayrıntılı açıklanmasında kullanılır. Bu yöntemin en büyük özelliği esnek olmasıdır.³²⁷

Not alma yönteminde, bölüm yöneticileri ve çalışanlar ile karşılıklı görüşmelerden sağlanan bilgiler çalışma kağıtlarına kaydedilir. Uygulanması kolay yöntemlerdendir.³²⁸

2.4. İç Kontrol Konusunda Uluslararası Düzenleme Yapan Kurumlar

Özel sektör ve kamu sektörü için uluslararası kuruluşlar tarafından belirlenen iç kontrol sistemleri ve iç kontrole ilişkin yasal düzenlemeler bulunmaktadır. İç kontrol sistemleri için farklı ülkelerde birçok model geliştirilmiş ve düzenlemeler yapılmıştır. Bu bölümde iç kontrol alanında öne çıkan ve dünyada genel kabul görmüş modeller ve düzenlemeler ele alınacaktır.

2.4.1. Özel Sektör İçin Belirlenen İç Kontrol Standartları

Özel sektör için belirlenen iç kontrol standartları; Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü, Organizasyonları Destekleme Komisyonu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Denetim Yönergeleri ile Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu ve Sarbanes Oxley Kanunudur. Bu standartlardan özel sektör şirketleri tarafından en çok kullanılan ve iç kontrole ilişkin bir rehber niteliği taşıyan COSO Modeli öne çıkmaktadır.

³²⁶ GÜREDİN, s. 338

³²⁷ UZAY, s. 106

³²⁸ BOZKURT, s. 139-140

2.4.1.1. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), kurumsal ve kamusal örgütlerin boyutlarının ve karmaşıklığının artması sonucu ortaya çıkan sorunlara çözüm bulmak amacıyla, 1941 yılında New York'ta kurulmuştur.³²⁹ IIA'nın tanımına göre iç kontrol, işletme yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup, faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dahil olmak üzere finansal raporlama ve diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, organizasyon faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir dizi eylem ve aktivitedir.³³⁰

1983'te IIA, iç kontrolün kurulması, geliştirilmesi ve değerlendirilmesinde katılımcıların rolüne ilişkin "iç denetçi" adlı çalışmayı yayınlamış ve 1984'te de bilgisayar süreçlerinin iç kontrole etkileriyle ilgili ilave standartlar yayınlamıştır. 1983 yılında yayınlanan bu çalışmada iç kontrol konusunda ulaşılan başlıca sonuçlar şöyledir:³³¹

- Kontrol, belirli amaçlara ulaşmak için yönetim tarafından yapılan bir faaliyettir,
- Kontrol, yönetimin planlaması, örgütlemesi ve yönlendirmesi ile meydana gelir,
- Kontrol, genel bir terim olup idari kontrol, yönetim kontrolü, iç kontrol gibi türleri vardır,
- Kontrol sistemi bir örgütte kavramsal olarak vardır,
- Yönetim planları, organizasyonlar ve faaliyetler, belirli amaçların başarılmasını sağlayacak şekilde olmalıdır. Dolayısıyla kontroller, önleyici, tespit edici veya yönlendirici tarzlarda olabilir,
- İç denetim, amaçlara ulaşmada uygun bir güvenin olup olmadığını belirlemek için planlama, organizasyon ve yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi ve incelenmesidir.

³²⁹ KESKİN, s. 32

³³⁰ DEMİRBAŞ, s. 169

³³¹ UZAY, s. 7

2.4.1.2. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tanımına göre iç kontrol; finansal tabloların güvenilirliğini, işlemlerin etkinliğini, faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence vermek üzere, firma yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemdir.³³²

AICPA tarafından yayımlanan 1990 yılı başından itibaren yürürlüğe giren “Finansal Tabloların Denetiminde İç Kontrolün Önemi” başlıklı 55 no’lu standartta iç kontrol kavramı daha geniş ele alınmakta ve bağımsız dış denetim sürecinde denetçinin iç kontrolü tanımaya yönelik sorumluluğu artırılmaktadır. Bu standart ayrıca iç kontrol yapısının elemanları olarak; kontrol çevresi, muhasebe sistemi ve kontrol yordamlarını tanımlamaktadır.³³³

1997’de 55 no’lu standart Organizasyonları Destekleme Komisyonu (COSO) raporuna uygun olarak revize edilmiş, yerine 78 no’lu standardın finansal tablo denetiminde kullanımı kabul edilerek 1997 yılında başlayacak dönemler için uygulamaya konulmuştur. 78 no’lu standartta göre denetçinin işi işletme faaliyetlerinde etkinliğin oluşturulması değil, bu faaliyetlerin sonuçlarının yansıdığı finansal tabloların denetimidir.³³⁴ 78 no’lu standartta iç kontrol yapısı yerine iç kontrol terimi kabul edilmiştir. COSO raporu göz önüne alınarak iç kontrolün; kontrol çevresi, risk belirlemesi, kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim sistemleri, izleme bileşenlerinden oluştuğu belirtilmiştir.³³⁵

AICPA tarafından yayımlanan 15 Aralık 2006 ve sonrasındaki periyotlarla ilgili tüm bilanço denetlemeleri için geçerli olan 112 no’lu “Bir Denetimde Tanımlanan İç Kontrolle İlişkili Hususların Bildirimi” başlıklı standartta iç kontrolün eksikliklerini bildirmede denetçilere yardımcı olacak yeni tanımlar oluşturulmuştur.

³³² AKIŞIK, s. 91

³³³ KALKINOĞLU, s. 74

³³⁴ Volkan DEMİR, “İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78’in Karşılaştırılması”, **Muhasebe Finansman Araştırma Uygulama Dergisi**, Sayı 11 (Aralık), 1999, s. 104

³³⁵ Melih ERDOĞAN, **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. baskı, Ankara, 2005, s. 10

112 no’lu standart özellikle kontrol yetersizlikleri, kayda değer yetersizlikler ve maddi zayıflıklar üzerinde durmuş ve bunları tanımlamıştır.³³⁶

2.4.1.3. Organizasyonları Destekleme Komisyonu (COSO) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Finansal raporlamanın kalitesini dünya çapında geliştirmek amacıyla çalışmalar yapan “The Committee of Sponsoring of the Treadway Commission (COSO)”, 1985 yılında ABD’de “Hileli Mali Raporlama Üzerine Ulusal Komisyonu” desteklemek üzere kurulmuştur. COSO beş mesleki kuruluşun sponsorluğundan oluşan bir komitenin çalışmasıdır. Bu sponsorlar şunlardır:³³⁷

- AAA, Amerikan Muhasebeciler Birliği (The American Accounting Association),
- AICPA, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants),
- FEI, Finansal Yöneticiler Enstitüsü (The Financial Executives Institute),
- IIA, İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors),
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants).

COSO 1992 yılında yayımlanan “İç Kontrol – Birleştirilmiş Çerçeve (Internal Control-Integrated Framework)” başlıklı rapor ile iç kontrol kavramının uluslararası düzeyde kabul gören tanımını ve temel kriterlerini ortaya koymuştur. Raporda iç kontrol;

- Faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini,
- Yasa ve yönetmeliklerle uyumu,
- Finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak üzere kabul edilebilir bir güvence sağlamak için düzenlenmiş, bir işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreç olarak tanımlanmıştır.³³⁸

³³⁶ Impact of SAS 112 on Governmental Financial Audits Conference Call, <<http://gaqc.aicpa.org/resources.html>>, (12.03.2005)

³³⁷ KESKİN, s. 39

³³⁸ COSO, s. 3

COSO 1992'den sonra 1996 yılında “Türev Kullanımlar İçin İç Kontrol Rehberini” ve “Bilgi ve İlgili Teknolojiler için Kontrol Hedeflerini (COBIT)” yayınlamıştır. 2004 yılında “Organizasyonlarda Risk Yönetimi- Birleştirilmiş Çerçeve'yi” yayınlamıştır. 2006 yılında da, “Halka Açık Küçük Organizasyonların Finansal Raporları Üzerinde İç Kontrol Rehberliği” çalışmasını yayınlamış, son olarak da 2009 yılında “İç Kontrol Sisteminin İzlenmesi Rehberi'ni” yayınlamıştır. COSO modeli çerçevesinde iç kontrolün temel unsurları; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izlemedir.³³⁹

2.4.1.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Denetim Yönergeleri

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan uluslararası denetim standartlarında; iç kontrol sisteminin hesaplarda ortaya çıkan ve finansal tablolar üzerinde olumsuz etkisi olabilecek yanlışlıkları zamanında ortaya çıkartmaya yönelik olduğu, iç kontrolün yetersiz olduğu durumlarda hata ve noksanlıkların ortaya çıkarılmasının güçleşeceği belirtilmiştir.³⁴⁰ IFAC'ın iç kontrolle ilgili ISA (Uluslararası Denetim Standartları) “400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol” standardı ile işin etkin olarak yapılabilmesi için, her türlü çevresel faktörü de düşünerek iç kontrolleri tasarlamak ve işletmek yönetimin sorumluluğuna verilmiştir. ISA 400' e göre iç kontrol sisteminin unsurları, muhasebe sistemi, kontrol ortamı ve kontrol prosedürleridir.³⁴¹

IFAC ISA 265'e göre iç kontrolün etkin işlemediğinin göstergeleri;

- Kontrol ortamının etkin olmadığına dair kanıtlar,
- Finansal işlemlerin yönetim sorumluluğu olan kişiler tarafından dikkatlice incelenmediğine dair göstergeler,
- İç kontrol tarafından ortaya çıkarılan maddi ya da başka türlü yönetici hilelerinin tespiti,

³³⁹ Tom OLACH, Sahayamini WEERAMANTRI, “How COSO Has Improved Internal Controls in the United States”, **Internal Auditing**, Nov/Dec 24, 2009, s. 5

³⁴⁰ AKIŞIK, s. 96

³⁴¹ IFAC, International Auditing and Assurance Standards Board, “ISA-400 Risk Assessments and Internal Control”, **Handbook of International Auditing and Assurance and Ethics Pronouncements**, March, 2008, s. 776

- Daha önce bildirilen büyük çaplı hatalar ile ilgili olarak yönetimin iyileştirici önlem almadaki eksiklikleri,
- Bir organizasyonda kurulması beklenen risk değerlendirme sürecinin olmayışı,
- Kurum risk değerlendirme sürecinde yönetimin, denetçiden ortaya çıkarmasını beklediği bir maddi hatayı, denetçinin fark edememesi gibi etkisiz bir risk değerlendirme sürecinin varlığı,
- Tanımlanmış önemli risklere karşı kontrollerin olmayışı,
- Kurum iç kontrolü ile önlenemeyen ya da tespit edilip düzeltilemeyen fakat denetçinin prosedürleri ile tespit edilen hatalar,
- Yönetimin, bilançoların hazırlanmasına katılma yeteneğinin olmamasıdır.³⁴²

2.4.1.5. Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC) ve Sarbanes Oxley Kanunu

Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC) 1934 yılında kurulmuştur. SEC'e göre iç kontrol sisteminin amacı, finansal bilgilerin güvenilirliğini ve finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanmasını sağlamaktır. SEC'in iç kontrol yapısının kurulmasındaki amacına bakıldığında iç kontrolü sadece muhasebe ile ilişkili gören bir yaklaşımı benimsediği görülmektedir.³⁴³

SEC'in iç kontrole ilişkin önemi, 2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Kanununu uygulamaya koymasındadır. Sarbanes Oxley Kanununun resmi adı “Şirket Raporlarının Doğruluğu ve Güvenilirliğini Geliştirerek Yatırımcıları Koruma Amaçlı Emniyet Kanunlarına Uygun ve Diğer Amaçlara Yönelik Kanundur.”³⁴⁴ Bu kanunun temel amacı; finansal raporlama yapan şirketlerin yaptıkları açıklamalar ve düzenleyip kamuya sundukları

³⁴² IFAC, “ISA 265 Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged With Governance and Management”, **Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control**, 2009, s. 248

³⁴³ AKIŞIK, s. 93

³⁴⁴ “Internal Controls Value of a Wider Business-Led Approach”, **CMA Management**, November, 2006, s. 25

finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin artırılarak yatırımcıların koruma altına alınmasıdır.³⁴⁵

İç kontrol sistemi ile ilgili düzenlemelere Sarbanes Oxley Kanununun 103, 301, 302 ve 404. maddelerinde yer verilmiştir. Kanunun 103. maddesinde, bağımsız denetim kuruluşları tarafından kullanılacak denetim, doğrulama ve kalite kontrol standartlarından bahsedilmektedir. 301 nolu maddede ise borsaya kayıtlı şirketlerin iç denetim komitesi oluşturmaları hüküm altına alınmıştır. “Finansal Raporlamada Şirketin Sorumluluğu” başlıklı 302. maddede, şirketlerin aralarında genel müdürünün de bulunduğu üst düzey yöneticilerinin, çalışanların karıştıkları her türlü yolsuzluğu ve yanlış tasarrufları, nitelikleri ne olursa olsun, işletmenin iç denetim komitesine ve bağımsız denetimden sorumlu dış denetçilerine rapor etmeleri hüküm altına alınmıştır. Kanunun “Yönetim Tarafından İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi” başlıklı 404. maddede ise, bağımsız denetim hizmeti veren kuruluşların iç kontrol raporunu tasdik edecekleri belirtilmektedir.³⁴⁶ 404. maddesinde ayrıca yöneticilerin iç kontrolü incelemesi gerekliliği ve iç kontrolün yapısı ve prosedürlerin etkinliğini değerlendiren bir yıllık rapor hazırlamaları gerekliliği vurgulanmıştır.³⁴⁷

2.4.2. Kamu Sektörü İçin Belirlenen İç Kontrol Standartları

Kamu sektörü için belirlenen iç kontrol standartlarının temelini COSO modelinden aldığı görülmektedir. Bu kapsamda, Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü iç kontrol standartları, Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay’ı tarafından belirlenen iç kontrol standartları ve AB düzenlemeleri anlatılacaktır.

2.4.2.1. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

INTOSAI, Birleşmiş Milletlere ya da Birleşmiş Milletlerin uzmanlık kuruluşlarına üye ülkelerin yüksek denetim kuruluşlarının bir teşkilatıdır. Küba/Havana’da toplanan kongrede 34 ülkenin katılımıyla 1953 yılında kurulmuş olup, üye sayısı günümüzde 170’e ulaşmıştır. INTOSAI’nin amacı yüksek denetleme

³⁴⁵ Ayten ERSOY vd., “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları – AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı 9 (Mayıs), 2005, s. 55

³⁴⁶ AKIŞIK, s. 95-96

³⁴⁷ Jeffrey DOYLE vd., “Determinants of Weaknesses in Internal Control Over Financial Reporting”, **Journal of Accounting and Economics**, Volume 44, 2007, s. 198

kurumları arasındaki ilişkileri geliştirerek güçlendirmek, kamu mali denetimi alanında bilgi ve görüş alışverişi ile deneyimlerin paylaşılmasını sağlamak, gereksinim duyulan alanlarda üyelerine destek vermektir.³⁴⁸

INTOSAI İç Kontrol Komitesi tarafından COSO modeli esas alınarak, Kasım 2004 tarihinde “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu” çıkarılmıştır. INTOSAI tarafından ayrıca, “İç Kontrol Etkinliğini Raporlama Rehberi” isimli çalışma yayınlanmıştır.³⁴⁹ Komitenin amacı, kamu sektörü için etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve uygulamaktır. Kamu yöneticilerinin, bu rehberi kendi kurumlarında etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve uygulamak için kullanmaları hedeflenmiştir. Ancak, rehber yalnızca tavsiye niteliği taşımakta ve kamu sektöründe iç kontrol uygulaması için ayrıntılı politikalar, yöntemler sunmayıp kamu kuruluşlarının kendi yapısal özelliklerine göre bir iç kontrol sistemi geliştirmelerine yardımcı olacak bir çerçeve sunmaktadır.³⁵⁰

INTOSAI’e göre iç kontrol yapıları, yönetimin tutumu, metotlar, usuller ve hedeflere ulaşılmasına yeterli bir güvence sağlayan önlemler dahil olmak üzere bir kurumun planları şeklinde tanımlanır. INTOSAI organizasyonun genel amaçları ile iç kontrol bileşenlerinin arasında direkt ilişki olduğunu savunur. İç kontrol, organizasyonun bütünü ve birbirinden ayrı departmanları ile ilgilidir. Yönetim sürekli olarak kontrolü gözden geçirmek ve güncellemek, personel ile değişiklik hakkında iletişim kurmak ve bu kontrole bağlı kalarak örnek olmak durumundadır. INTOSAI çerçevesinde iç kontrol standartları COSO standartları ile aynı olup; Kontrol çevresi, risk, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izlemedir.³⁵¹

2.4.2.2. Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay (GAO) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Amerika’da, kamu iç kontrol standartlarının belirlenmesi ve yayımlanması görevi ABD Sayıştayına (GAO), kurumların iç kontrol sistemlerini değerlendirirken izleyecekleri rehberi hazırlama görevi de Yönetim ve Bütçe Ofisine (OMB- Office of Management and Budget) verilmiştir. GAO tarafından hazırlanan kamu iç kontrol standartları, iç kontrolün oluşturulup sürdürülmesi ve yolsuzluk, israf, suistimal ve

³⁴⁸ KESKİN, s. 38

³⁴⁹ ARCAGÖK, ERÜZ, s.1 45

³⁵⁰ INTOSAI, s. 4

³⁵¹ INTOSAI, s. 15

kötü yönetim riskinin yüksek olduğu yönetim ve performans alanlarının belirlenmesi amacıyla genel bir çerçeve sunmaktadır. OMB tarafından “Yönetimin Hesap Verme Sorumluluğu ve Kontrol” üzerine yayımlanan A-123 no’lu genelge, kontrolleri değerlendirmeye ve raporlama yapmaya ilişkin özel hükümler içermektedir.³⁵²

GAO’nun OMB’si tarafından yayınlanan A-123 genelgesi” ile federal kurumların,³⁵³

- Finansal raporlama ile ilgili iç kontrolleri değerlendirerek belgelemeleri,
- Bu iç kontrollerin güvenilirliği ve etkinliği ile ilgili değerlendirmelerini belgelemeleri,
- “Yıllık Federal Yöneticiler Finansal Entegrasyon Kanunu” bölüm 2 güvencelerinin bir parçası olarak finansal bildirimler üzerindeki iç kontrollerin etkin olup olmadığı ile ilgili ayrı bir teminat ifadesinde bulunmaları gerekmektedir.

GAO tarafından 1999 yılında yayımlanan “Federal Hükümette İç Kontrol Standartları (Standards for Internal Control in the Federal Government)” 1992 yılında COSO tarafından yayımlanan “İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve Raporunu” esas almıştır. GAO’nun iç kontrol tanımı ve kontrol standartları temel olarak COSO ve INTOSAI’nin sunmuş olduğu modellerden farklı değildir.³⁵⁴

2.4.2.3. Avrupa Birliği Tarafından Yapılan Düzenlemeler

AB’de 1977’den bu yana uygulanan mali tüzük, üye ve diğer ülkeler tarafından ön mali kontrollerin işlemlerin etkinliğini denetlemede yetersiz kaldığı, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerine uygun olmadığı gerekçesiyle eleştirilere maruz kalmıştır. Mevcut sistemin eksikliklerini gidermek ve kaynakların etkili kullanımı sağlamak üzere çalışmalara başlanmış ve 2000 yılında Avrupa Komisyonu tarafından White Paper yayımlanmıştır. White Paper politika önceliklerini belirleyen Reform Raporu ve buna ilişkin eylem planından oluşan bir

³⁵² Simay ERDOĞAN, **İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Model Önerisi**, Devlet Planlama Teşkilatı Planlama Uzmanlığı Tezi, 2009, Ankara, s. 105

³⁵³ Wen-Wen CHIEN, **The Audit Committees, Internal Controls, and Financial Distress of U.S. Public Hospitals**, H. Wayne Huizenga School of Business and Entrepreneurship Nova Southeastern University, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2007, s. 34

³⁵⁴ ERDOĞAN, İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Model Önerisi, s. 106

belgedir.³⁵⁵ White Paper, iç kontrolü, organizasyon amaçlarına ekonomik, etkili ve verimli bir şekilde ulaşılmasını sağlamak, kurallara uygun hareket etmek, politika ve düzenlemeleri yürütmek, varlıkları ve bilgiyi korumak, hatadan ve hileden korunmak, muhasebe kayıtlarının kalitesine ve güvenilir finansal ve yönetim bilgilerinin zamanında üretilmesine makul güvence sağlamak üzere yönetim tarafından oluşturulan politika ve prosedürler bütünü olarak tanımlamaktadır.³⁵⁶ White Paper'ın ilk kısmını oluşturan Reform Raporu üç ana başlıktan oluşan bir strateji benimsemiştir. Bunlar;

- Politik önceliklerin belirlenmesi ve kaynakların tahsisi hususunda reform yapılması,
- İnsan kaynakları politikalarında önemli değişiklikler yapılması,
- Mali yönetim sisteminin revize edilmesidir.

İkinci kısmı oluşturan Eylem Planı ise Reform Raporuna ilişkin uygulamaların 2002 yılına kadar uzanan programını belirlemiştir. AB bütçesinin uygulanmasına ilişkin yeni mali tüzük 2002 yılında kabul edilmiş ve 01.01.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni mali tüzüğün getirdiği en önemli değişiklik, ön mali kontrol fonksiyonunun yönetim sorumluluğu esası benimsenerek ilgili idarelere devredilmesi olmuştur.³⁵⁷

AB'nde Kamu İç Mali Kontrolü yaklaşımı (PFIC - Public Internal Financial Control) esas alınmaktadır. Bu yaklaşıma göre PFIC; mali yönetim ve kontrol sistemi, iç denetim sistemi ile bu iki alandaki merkezi uyumlaştırma birimlerinin toplamından oluşmaktadır. PFIC, yürütme veya yürütmenin yetkili kuruluşları tarafından içsel olarak uygulanan mali kontrol sistemidir. Bu sistemin amacı, idarelerin mali yönetim ve kontrolünün ilgili mevzuata, bütçe tanımlarına ve iyi mali yönetim ilkelerine uygunluğunu sağlamaktır. PFIC yaklaşımı geniş anlamda iç kontrol kavramına dayanmaktadır. Bu yaklaşımda iç kontrol; idarenin faaliyetlerinin mevzuata ve belirlenmiş amaç ve politikalara uygun olarak düzenli, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe

³⁵⁵ Nihal SALTİK, **İç Kontrol Standartları**, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Uzman Raporu, Ankara, 2007, s. 33

³⁵⁶ ERDOĞAN, İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Model Önerisi, s. 109

³⁵⁷ SALTİK, s. 33

kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere; idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmaktadır.³⁵⁸

AB’de uygulanan PFIC sistemi COSO modelini esas almaktadır. AB yetkilileri, COSO modelindeki beş unsurun üye ülkelerde uygulandığını varsaymaktadır. AB İç Kontrol Standartları, COSO iç kontrol modelinin beş unsuru olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme ana başlıkları altında yirmi dört adet standarttan oluşmaktadır.³⁵⁹ Ancak 2005 yılında, iç kontrol standartlarının revize edilmesi gündeme gelmiştir. 16 Kasım 2007 tarihinde “İç Kontrol Standartlarının Revizyonu ve Temel Çerçeve” adlı Tebliğ yayınlanmıştır. Tebliğ ile standartların sayısı yirmi dörtten on altıya düşürülmüştür.³⁶⁰

2.5. Türkiye’de İç Kontrol Konusunda Düzenleme Yapan Kuruluşlar

Türkiye’de gerçekleştirilen iç kontrol çalışma ve düzenlemeleri iç denetim ile ilişkili bir şekilde gerçekleştirilmiş olup, iç kontrol konusunda düzenleme yapan kuruluşlar Sermaye Piyasası Kurulu, Maliye Bakanlığı, Türkiye İç Denetim Enstitüsü ve Kamu İç Denetçileri Derneğidir. Bu kuruluşlardan Sermaye Piyasası Kurulu ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü özel sektöre yönelik çalışmalar yaparken, Maliye Bakanlığı ve Kamu İç Denetçileri Derneği kamu sektörüne yönelik çalışmalar yapmaktadır.

2.5.1. Sermaye Piyasası Kurulu

Ülkemizde sermaye piyasasında faaliyet gösteren işletmeler için iç kontrol konusunda düzenleyici ve denetleyici kurum Sermaye Piyasası Kuruludur (SPK). SPK iç kontrolle ilgili olarak, 2003 yılında “Kurumsal Yönetim İlkelerini” yayınlamıştır. 2005 yılında ise daha önce yayınlanan “Kurumsal Yönetim İlkelerini” güncelleyerek yeniden yayınlamıştır. Yayınlanan bu “Kurumsal Yönetim İlkeleri” çerçevesinde işletmelerin yönetim kurullarıyla ilgili olarak, yönetim kurullarına bağlı

³⁵⁸ ARCAGÖK, ERÜZ, s. 147

³⁵⁹ SALTİK, s. 34

³⁶⁰ ERDOĞAN, İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Model Önerisi, s. 114

komitelerin kurulması ile risk yönetim ve iç kontrol mekanizmaları kurulmamışsa gerekçesinin açıklanması, kurulmuşsa işleyişi hakkında bilgi verilmesi istenmektedir.³⁶¹

2.5.2. Maliye Bakanlığı

Ülkemizde yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanunla kamu idarelerinde iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığı'nca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır.³⁶² Yani Ülkemizde kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerine yönelik düzenleme yapma yetkisi Maliye Bakanlığı'na aittir. Bu kapsamda iç kontrole ilişkin “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği” yayınlanmıştır. Bu yönetmeliğe göre iç kontrol “İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü” olarak tanımlanmıştır.³⁶³ İç kontrol sisteminin standartlarına ilişkin olarak COSO iç kontrol standartları çerçevesinde ülkemizde 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete’de “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” yayınlanmıştır. Ülkemizde yürürlüğe giren kanun, yönetmelik ve tebliğler ile kamu idarelerinde COSO iç kontrol standartları ve AB iç kontrol standartları çerçevesinde düzenlemeler getirilmiştir.

2.5.3. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)

1995 yılında kurulan TİDE, mesleki organ olarak iç denetçileri bir çatı altında toplamayı amaçlamaktadır. TİDE, 1996 yılında İç Denetim Enstitüleri Avrupa Konfederasyonu (ECIIA) ile IIA üyeliğine kabul edilmiştir. TİDE’ nin hedefi, Türkiye’de uluslararası standartlarda iç denetim mesleki gelişim ve paylaşım

³⁶¹ Fahrettin ÖNDER, **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2008, s. 26

³⁶² 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 55

³⁶³ İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, **31.12.2005 Tarih ve 20604 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 3

platformu oluşturmak ve meslekle ilgili değişimi yönlendirmek için iç denetçilerin ulusal ve uluslararası düzeyde mesleki örgütlenmesini sağlamaktır.³⁶⁴ 1998 yılında, Uluslararası İç Denetim Standartları TİDE tarafından Türkçeye kazandırılmıştır. TİDE tarafından 1997 yılında ilk Türkiye İç Denetim Kongresi gerçekleştirilerek her yıl kesintisiz olarak devam eden ulusal mesleki buluşma geleneği oluşturulmuştur. TİDE’ nin çalışmaları sonucunda, 2000 yılında, Uluslararası Sertifika Sınavı Türkiye’de de yapılmaya başlanmış ve meslekte sertifika dönemi açılmıştır. Ulusal ve uluslararası kimliğe sahip olan meslek örgütünün, 122 Uluslararası İç Denetim Sertifikasına sahip profesyonel üyesi bulunmaktadır.³⁶⁵

TİDE Türkiye’de iç kontrol sisteminin entegrasyonun sağlanması amacıyla çeşitli konferanslar, eğitim seminerleri gerçekleştirerek mesleki bilincin geliştirilmesi görevini üstlenmektedir.

2.5.4. Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER)

Kamu idarelerinde ilk iç denetçi atamalarının yapılması sonrasında kamu iç denetçileri arasında birlik ve beraberliği tesis edecek, mesleki yardımlaşma ve dayanışmayı sağlayacak, iç denetim faaliyetinin ve iç denetçilik mesleğinin kamuoyunda tanıtımını yapacak, üyelerin mesleki ve sosyal gelişimlerine katkı yapmak üzere gerekli faaliyetleri yürütecek, üyeleri ilgili merciler nezdinde temsil edecek, hak ve menfaatlerini koruyacak, kamuda etkin ve yeterli işleyen bir denetim faaliyetinin kurulup işletilmesinde ve geliştirilmesinde sivil toplum kuruluşu olarak katkı sağlayacak bir mesleki örgütlenme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bunun üzerine çeşitli kamu idarelerinin iç denetçilerinden (bakanlıklar, belediye ve üniversiteler, diğer genel ve özel bütçeli bazı idarelerin iç denetçileri) oluşan kurucu heyet tarafından 8 Mart 2007 tarihinde Ankara’da “Kamu İç Denetçileri Derneği-(KİDDER)” kurulmuştur. KİDDER; İç Denetimin, kamu idarelerinin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek amacıyla;³⁶⁶

- Kamu kaynaklarının elde edilmesi, kullanımı ve yönetiminde etkililik, ekonomiklik ve verimliliğin sağlanmasına katkıda bulunulması,

³⁶⁴ UYAR, s. 92

³⁶⁵ <<http://www.tide.org.tr/>>, (20.05.2010)

³⁶⁶ <<http://www.kidder.org.tr/>>, (20.05.2010)

- Kamusal hizmet ve faaliyetlerin yürütülmesi ve kamu harcamalarının yapılmasında önceden belirlenmiş politika, amaç ve hedefler ile hukuk kurallarına uyulmasının sağlanması,
- Kamudaki savurganlık, yolsuzluk, usulsüzlük ve suistimallerin önlenmesi, kamu varlıklarının korunması,
- Muhasebe kayıtları, mali tablo ve raporların güvenilirliği, bütünlüğü ve zamanındalığının tesisi,
- Hesap verilebilirlik, mali saydamlık ve yönetim sorumluluğu esasına dayalı kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin etkin ve kaliteli bir şekilde işletilmesi ve geliştirilmesi,
- Kamu idarelerinin risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve yeterliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi,
- Bu suretle kamu idarelerinin yönetim yapıları ile karar alma mekanizmalarının geliştirilmesi ve kamudaki yönetim anlayışının çağdaş gelişmeler ışığında iyileştirilmesi konularında kamu idarelerinin yöneticilerine, yetkili mercilere, vergi mükelleflerine ve diğer taraflara objektif ve tarafsız bir yaklaşımla güvence sağlanması ve danışmanlık hizmeti verilmesi hizmetini yürütür.

KİDDER'in çalışma alanlarından biri de mali yönetim, iç kontrol, mali kontrol, iç denetim, dış denetim, bütçe, harcama mevzuatı, performans yönetimi, performans esaslı bütçeleme, stratejik planlama, risk yönetimi, denetim standartları ve meslek ahlak kuralları, denetim türleri ve yöntemleri gibi konularda mesleki ve bilimsel nitelikli çalışmalar yapmak veya yaptırmak, bu konulardaki ulusal ve uluslararası çalışma ve yayınları izlemek, üyelerinin ve kamuoyunun bilgisine sunmak, gerekli görülenleri yayımlamak, üyelerinin bu alanlardaki fikri çalışmalarını teşvik etmektir.³⁶⁷

³⁶⁷ <<http://www.kidder.org.tr/>>, (20.05.2010)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL BÜTÇELİ İDARELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

3.1. 5018 Sayılı Kanunda İç Kontrol Sistemi

Son yıllarda ülkemizde kamu kurum ve kuruluşlarında iç kontrol sisteminin oluşturulması ve etkin bir şekilde çalıştırılmasına ilişkin önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Bu kapsamda özellikle 5018 sayılı Kanun bu gelişmelere öncülük etmiştir. Çalışmanın bu aşamasında 5018 sayılı Kanunla düzenlenen iç kontrolün tanımı, amacı, ilkeleri ve standartları hakkında bilgiler verilecektir.

3.1.1. 5018 Sayılı Kanuna Göre İç Kontrolün Tanımı ve Amacı

5018 sayılı Kanunun 55. maddesine göre iç kontrol, “idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.” şeklinde tanımlanmıştır.³⁶⁸

Bu tanımda belirtilen idarelerin amaçları ve belirlenmiş politikalarının dayanağı, idarelerin stratejik planlarıdır.³⁶⁹ Tanımda da belirtildiği gibi iç kontrol, bir kurumun amaçlarına ve hedeflerine ulaşmak için yaptığı tüm faaliyet ve işlemleri kapsamaktadır. Bu faaliyet ve işlemler mali veya mali olmayan işlem ve faaliyetlerdir. Yani 5018 sayılı Kanunda iç kontrol sadece mali kontrol ile sınırlandırılmamıştır.³⁷⁰

5018 sayılı Kanunda yapılan iç kontrol tanımı, hem iç kontrolün amacını hem de içeriğini belirlemektedir. İç kontrolün amacı 5018 sayılı Kanunun 56. maddesinde ve İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara ilişkin Yönetmeliğin 4.

³⁶⁸ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde 55

³⁶⁹ TOSUN, CEBECİ, s. 133

³⁷⁰ AKSOY, Kamuda İç Kontrol & İç Denetim, s. 4

maddesinde belirtilmiştir. Kanunda ve Yönetmelikte iç kontrolün amaçları şöyle sıralanmıştır:³⁷¹

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,
- Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır.

İç kontrolün sayılan bu amaçlarına ulaşmasında kurumlar arasında farklılıklar olması doğaldır. İç kontrol bu amaçlara ulaşmayı tam olarak garanti etmez, sadece makul bir güvence sağlar.

3.1.2. 5018 Sayılı Kanuna Göre İç Kontrol Sisteminin İlkeleri

İç kontrol; kurumun misyonunu başarması için gerekli riskleri öngörerek üstesinden gelmek, amaçlarına ulaşmasını makul bir güvenceye almak üzere tasarlanmış bir sistemdir. İç kontrolün temel ilkeleri 5018 sayılı Kanunun çeşitli düzenlemelerinde ve İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda yer almıştır. İç kontrolün ilkeleri şunlardır:³⁷²

- İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür,
- İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır,
- İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar,
- İç kontrol mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar,

³⁷¹ CANDAN, “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, s. 50

³⁷² İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, **31.12.2005 Tarih ve 20604 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 6

- İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir,
- İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır.

Bu ilkeleri biraz daha ayrıntılı açıklayacak olursak;

İç kontrol her idarenin kendi yönetimi sorumluluğundadır. Bu ilke, iç kontrol sisteminin kurulması, çalıştırılması ve değerlendirilmesi görevlerinin idarenin kapsamında olduğunu belirtmektedir. İç kontrol sistemi yönetim tarafından değerlendirilirken iç denetim raporlarından yararlanır. İç denetim, idare tarafından oluşturulan iç kontrolün yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirerek bunu yönetime raporlar.³⁷³ İdare içinde her çalışanın iç kontrol sorumluluğu bulunmaktadır. Ancak iç kontrol sisteminin kurulmasından ve işleyişinden doğrudan doğruya üst yönetici sorumludur. Yani iç kontrol sisteminin nihai sorumluluğu üst yöneticiye aittir. Bu sorumluluğun önemli boyutunu uygun bir kontrol ortamının oluşturulması içermektedir. Üst yönetici, belirli iç kontrol mekanizmalarının kurulması için diğer yöneticilere yetki devreder. Diğer yöneticiler, iç kontrol sisteminin tasarlanması ve yürütülmesinde daha aktif bir rol alarak kontrol sürecini işletirler. Her yönetici kendi birimindeki iç kontrol sisteminin işleyişinden üst yöneticiye karşı sorumludur. İdarelerde, mali hizmetler birim yöneticilerinin de iç kontrole ilişkin önemli sorumlulukları vardır. Bu yöneticiler, idarenin plan, program, bütçe ve raporlarının hazırlanmasında ve geliştirilmesinde rol alır, mali işlemlerin bu düzenlemelere ve mevzuata uygunluğunu kontrol ve analiz ederler.³⁷⁴

5018 sayılı Kanun ve dolayısıyla İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği risk esaslı bir iç kontrol sistemi benimsemiştir. Risk esaslı kontrol, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için, idarenin hem iç hem de dış nedenlerden dolayı karşı karşıya kaldığı risklerin değerlendirilmesinin yapılmasını ifade eder. Risk değerlendirmesinin ön koşulu ise, açık ve tutarlı bir şekilde kurum hedeflerinin oluşturulmasıdır. Bu bağlamda idarenin tüm faaliyetlerinin ve tüm

³⁷³ AKSOY, **Kamuda İç Kontrol & İç Denetim**, s. 7

³⁷⁴ ARCAGÖK, ERÜZ, s. 158-159

süreçlerinin kontrolü değil, idarenin amaçlarına ulaşmasını engelleyebilecek risklerin analiz edilerek riskli alanların belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin buna göre düzenlenmesi gerekir.³⁷⁵

İç kontrol konusunda diğer bir ilke ise, iç kontrole ilişkin ortak sorumluluktur. Ortak sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar. Bu ilke kapsamında iç kontrole ilişkin sorumluluğun işlem sürecinde yer alan tek bir çalışana yüklenmesi söz konusu değildir.³⁷⁶

İç kontrol mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar. İç kontrolün sadece mali işlem ve kararlarla sınırlı olması Yönetmeliğin 6. maddesinin d bendine aykırılık teşkil eder. 5018 sayılı Kanundaki iç kontrol tanımı da bunu öngörmektedir. Bu noktada iç kontrolle ön mali kontrolün karıştırılmaması gerekmektedir. Ön mali kontrol belirli mali işlemler üzerinde gerçekleştirilen kontrol faaliyetlerini kapsamakta iken, iç kontrol ön mali kontrolü de kapsayan geniş kapsamlı faaliyet ve süreçlerin tümünden oluşmaktadır.³⁷⁷

İç kontrol sisteminin yılda en az bir kez değerlendirilmesi ve alınması gereken önlemlerin belirlenmesi ilkesi kapsamında, idareler iç kontrol sistemlerini değerlendirerek iç kontrol uygulamalarını izleyip, gözden geçirirler. İç denetçiler, iç kontrol sistemini denetler, değerlendirir ve geliştirilmesi yönünde önerilerde bulunur. İdarenin tüm faaliyetleri iç denetçilerin denetim alanı kapsamındadır. İç denetçilerin iç kontrol sistemini kurmak gibi bir fonksiyonu yoktur. Bu görev, yönetimin sorumluluğunda olup, iç denetçiler, sistemin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi yönünde önerilerde bulunurlar.³⁷⁸ İdarelerde iç denetçiler dışında yöneticiler de iç kontrol sistemini değerlendirebilirler. Yönetim tarafından yapılan değerlendirme sorumluluğu ilk olarak üst yöneticiler, harcama yetkilileri ile mali hizmetler birimi yöneticisine aittir. Bu yöneticilerin sistemin işleyişine yönelik toplantılar yaparak eksiklikleri tespit edip gereken önlemleri almaları gerekir.³⁷⁹

³⁷⁵ TOSUN, CEBECİ, s. 135

³⁷⁶ CANDAN, “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, s. 53

³⁷⁷ CANDAN, “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, s. 54

³⁷⁸ ARCAGÖK, ERÜZ, s. 159

³⁷⁹ AKSOY, **Kamuda İç Kontrol & İç Denetim**, s. 10

İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır ilkesi, 5018 sayılı Kanunun özünü oluşturan mevzuata uygunluk, saydamlık, hesapverilebilirlik, ekonomiklik, etkinlik ve etkililik kavramlarına vurgu yapmaktadır. İdarelerin mali yönetim ve kontrole ilişkin tüm faaliyet ve işlemlerini yürütmesinde bu ilkelere uyması gerekmektedir.³⁸⁰

3.1.3. İç Kontrol Sistemi Bileşenlerinin 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirilmesi

5018 sayılı Kanunun ortaya koyduğu iç kontrol bileşenleri COSO'nun ortaya koyduğu iç kontrol bileşenleri ile aynıdır. Yani 5018 sayılı Kanun COSO'nun iç kontrol standartları olan beş bileşeni benimsemiştir. 5018 sayılı Kanuna göre iç kontrol standartları, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir ve yayımlanır. İdareler, mali ve mali olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlüdür. Kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirlenebilir.³⁸¹

İç kontrol sisteminin standartlarına ilişkin COSO iç kontrol standartları çerçevesinde 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete'de "Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği" yayınlanmıştır. Tebliğ'de "Kamu idarelerinin, iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına uyumunu sağlamak üzere; yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedürler ve ilgili düzenlemelerin hazırlanması çalışmalarını yürütmeleri ve bu çalışmaları en geç 31.12.2008 tarihine kadar tamamlamaları gerekmektedir. Söz konusu çalışmaların etkili bir şekilde ve zamanında yürütülmesini sağlamak üzere, idarelerin üst yöneticileri tarafından gerekli önlemler alınacaktır." ifadesi yer almaktadır.³⁸² Buna göre kamu idarelerinin oluşturacakları iç kontrol sistemlerinin

³⁸⁰ CANDAN, "Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar", s. 54

³⁸¹ İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, **31.12.2005 Tarih ve 20604 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 5

³⁸² Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, **26.12.2007 Tarih ve 26738 Sayılı Resmi Gazete**

Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunu sağlamak üzere yapılması gereken çalışmalara ilişkin eylem planı oluşturmaları zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği'nin iç kontrolün unsurları ve genel koşulları başlıklı 7. maddesinde ve Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde iç kontrol sisteminin standartları; Kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme olarak sayılmıştır. Aşağıda 5018 sayılı Kanun, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği ve Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği çerçevesinde ülkemizde kamu idarelerinde oluşturulacak iç kontrol sisteminin standartları anlatılacaktır.

3.1.3.1. Kontrol Ortamı

5018 sayılı Kanunun 57. maddesinde “yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.” hükmü ile kontrol çevresinin önemine vurgu yapılmıştır.³⁸³ Ayrıca İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin 7. maddesinde yer alan, “İdarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi sağlanır. İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenir.” ifadesi ile kontrol çevresinin önemine tekrar vurgu yapılmıştır.³⁸⁴ Bu düzenlemeler ile, mesleki değerler, ahlaki değerler, liyakat, kontrol standartları, yönetim anlayışı gibi iç kontrol standartları ortaya konulmuş, dürüst yönetim

³⁸³ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde 57

³⁸⁴ İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, 31.12.2005 Tarih ve 20604 Sayılı Resmi Gazete, Madde 7

anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması, yöneticilerin katılımı, görev yetki ve sorumlulukların göz önünde bulundurulması dile getirilmiştir.³⁸⁵

COSO iç kontrol standartları çerçevesinde ülkemizde yürürlüğe giren “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ile kontrol çevresine ilişkin dört standart kabul edilmiştir. Bu dört standart şunlardır; etik değerler ve dürüstlük, misyon, organizasyon yapısı ve görevler, personelin yeterliliği ve performansı, yetki devri.

3.1.3.2. Risk Değerlendirme

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin 7. maddesinde risk değerlendirmesi, “mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir.” şeklinde tanımlanmıştır ve “idarenin, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendireceği” belirtilmiştir.³⁸⁶

COSO iç kontrol standartları çerçevesinde ülkemizde yürürlüğe giren “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ile risk değerlendirmesine ilişkin iki standart kabul edilmiştir. Bu iki standart şunlardır; planlama ve programlama ile risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi.

3.1.3.3. Kontrol Faaliyetleri

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin 7. maddesinde kontrol faaliyetlerine ilişkin “önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyeti belirlenir ve uygulanır.” ifadesi yer almaktadır.³⁸⁷ Bu kapsamda idarelerin uygulayacakları kontrol faaliyetlerini önleyici, tespit edici ve düzeltici kontroller olarak tasnif etmeleri ve buna göre tasarımları gerekmektedir. Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve uygulanması idarelerin görev ve sorumluluğundadır.

³⁸⁵ Mustafa AKÇIL, **Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi**, <<http://icdenetim.blogcu.com/kamu-mali-yonetiminde-ickontrol-sistemi-mustafa-akcil-gumruk/2771613>>, s. 6, (20.05.2010)

³⁸⁶ İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, **31.12.2005 Tarih ve 20604 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 7

³⁸⁷ a.g.y., Madde 7

Kontrol faaliyetlerinin hangi amaçlarla, hangi kriterlere göre ve hangi metotlarla tasarlanıp uygulanacağı kuruluşların yönetimleri tarafından belirlenecektir (zorunlu ön mali kontrole tabi tutulan iş ve işlemler hariç).³⁸⁸ COSO'ya göre kontrol faaliyetleri, görevlerin ayrımı, yetkilendirmeler, onaylamalar, doğrulamalar, kaynak ve kayıtlara erişimin sınırlandırılması, kayıtlar ile ilgili varlıklar arasında uyumun sağlanması, performans göstergelerinin oluşturulması ve kontrolü gibi faaliyetler olarak belirtilmiştir. Ülkemizde “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” kapsamında kontrol faaliyetlerine ilişkin altı standart kabul edilmiştir. Bu altı standart şunlardır; kontrol stratejileri ve yöntemleri, prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi, görevler ayrılığı, hiyerarşik kontroller, faaliyetlerin sürekliliği, bilgi sistemleri kontrolleridir.

3.1.3.4. Bilgi ve İletişim

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin 7. maddesinde bilgi ve iletişime ilişkin “idarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir.” ifadesi yer almaktadır.³⁸⁹ Buna göre idareler tarafından ihtiyaç duyulacak her türlü bilginin yani sadece finansal işlemlere yönelik bilgiler değil, finansal olmayan tüm faaliyet ve işlemlere yönelik bilgilerin de kaydedilmesi gerekmektedir.³⁹⁰

5018 sayılı Kanunda bilgi ve iletişim standartına ilişkin çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. 5018 sayılı Kanunun 30. maddesinde “Genel yönetimin tüm gelir ve giderleri ile borç ve mali imkânlarının tespitinin ve takibinin yapılabilmesi amacıyla, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve merkezi yönetim bütçesinden yardım alan kurum, kuruluş, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküller; gelir ve gider tahminlerini, mali tablolarını, birbirleriyle olan borç ve alacak durumlarını, personel giderlerine ilişkin her türlü bilgi ve belgeleri, istenilmesi halinde Maliye Bakanlığına vermek zorundadırlar. Bilgi, belge ve hesap durumlarını ibraz etmeyen veya uygun

³⁸⁸ CANDAN, “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, s. 57

³⁸⁹ İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, **31.12.2005 Tarih ve 20604 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 7

³⁹⁰ CANDAN, “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, s. 58

harcama yapmayan kamu idareleri ve diğer kuruluşlarla ilgili olarak gerekli önlemleri almaya Maliye Bakanı yetkilidir.” hükmü yer almaktadır.³⁹¹ Yine bu kapsamda Kanunun 41. maddesi olan faaliyet raporlarının hazırlanmasına ilişkin “Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına gönderir.” hükmü yer almaktadır.³⁹²

Bilgi ve iletişim standartına ilişkin yine 5018 sayılı Kanunun 49. maddesi olan muhasebe sistemine ilişkin “Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür. Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile mali sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.” hükmü yer almaktadır.³⁹³ Ayrıca 5018 sayılı Kanunun 53. maddesi olan mali istatistiklerin hazırlanması ve açıklanmasına ilişkin düzenlemesi de bilgi ve iletişim standartına yönelik düzenlemelerdendir. Kanunun bu maddesinde “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler, Maliye Bakanlığınca derlenir. Merkezi yönetim kapsamı dışındaki kamu idareleri mali istatistiklerini belirlenmiş ilkelere uygun olarak hazırlar ve belirlenen süreler içinde Maliye Bakanlığınca gönderir. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler, Maliye Bakanlığınca aylık olarak yayımlanır. Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelere ait mali istatistikler ile merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler Maliye Bakanlığınca birleştirilerek, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler elde edilir ve üçer aylık dönemler itibarıyla

³⁹¹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde 30

³⁹² a.g.k., Madde 41

³⁹³ a.g.k., Madde 49

yayımlanır. Mali istatistiklerin anlaşılabilir ve kullanıcılar için kolayca ulaşılabilir olması esastır.” hükmü yer almaktadır.³⁹⁴

Bilgi ve iletişim standartı kapsamında “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ile bilgi ve iletişim standartına ilişkin dört standart kabul edilmiştir. Bu dört standart şunlardır; bilgi ve iletişim, raporlama, kayıt ve dosyalama sistemi, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi.

3.1.3.5. İzleme

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin 7. maddesine göre, iç kontrol sistem ve faaliyetlerinin idarelerce sürekli izlenmesi, gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Böylece izleme ile iç kontrolün performansı ölçülür ve kalitesi değerlendirilir.³⁹⁵

5018 sayılı Kanun izlemeye ilişkin sorumlulukları şu şekilde paylaşmıştır: İzleme iç veya dış izleme ve değerlendirmeler şeklinde gerçekleştirilecektir. İç izleme, yönetim tarafından yapılacak izleme, gözden geçirme ve değerlendirmeler ile iç denetim tarafından yapılan değerlendirmeler ve izlemeleri kapsamaktadır. Dış izleme ise, merkezi uyumlaştırma kapsamında Maliye Bakanlığı Merkezi Uyumlaştırma Dairesi tarafından yapılacak izleme ve değerlendirmeler ile Sayıştay tarafından yapılacak dış denetimi kapsamaktadır.³⁹⁶

“Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ile izleme standartına ilişkin iki standart kabul edilmiştir. Bu iki standart şunlardır; iç kontrolün değerlendirilmesi ve iç denetim.

3.2. Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sisteminin Yapısı

Özel bütçeli idareler, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen kamu

³⁹⁴ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde 53

³⁹⁵ AKSOY, *Kamuda İç Kontrol & İç Denetim*, s. 19

³⁹⁶ CANDAN, “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, s. 59

idareleridir.³⁹⁷ Özel bütçeli kamu idarelerini diğer kamu idarelerinden ayıran en önemli özellik özel bütçeli idarelerin kendilerine has mal varlıklarının ve gelir kaynaklarının olmasıdır.³⁹⁸ Her ne kadar özel bütçeli idareler ile diğer kamu idareleri arasında kamu idarelerinin yapıları bakımından önemli farklar olsa da tüm kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin yapısı ve işleyişi aynı temeller üzerine kurulmuştur. Buradan hareketle bu bölümde anlatılacak iç kontrol sisteminin yapısı ve işleyişi özel bütçeli kamu idareleri ve diğer tüm kamu idareleri için aynı kapsamdadır. Gerek özel bütçeli kamu idarelerinin gerekse diğer kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşur.³⁹⁹ Tüm kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması açısından ve mali açıdan sorumluluklar; üst yönetici, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birim yöneticisi, muhasebe yetkilisi, iç denetçi ve dış denetçilere ait olmaktadır.

3.2.1. Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde Mali Yönetim ve Kontrol Sistemi

Ülkemizde 5018 sayılı Kanunla oluşturulan mali yönetim ve kontrol sistemi, PIFC yaklaşımı esas alınarak oluşturulmuştur. Bu yaklaşıma göre;

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

olarak formüle edilmektedir. PIFC, yürütme veya yürütmenin yetkili kuruluşları tarafından içsel olarak uygulanan mali kontrol sistemidir. PIFC, idarenin bütün gelirleri, harcamaları, varlıkları ve yükümlülüklerinin kontrolüne yönelik alınan bütün önlemleri ifade eder. Bu yaklaşım, ön mali kontrol ve iç denetimi kapsamakla birlikte sadece bunlarla sınırlı değildir. PIFC geniş anlamda iç kontrol kavramına dayanmaktadır. Mali kontrol ve yönetim sistemi ise, ön mali kontrol, süreç kontrolü, işlem sonrası kontrol, standart ve prosedürlerin belirlenmesi, kontrol listeleri ile kontrol öz değerlendirme formlarının oluşturulması, iç kontrol standartlarının belirlenmesi ve mali yönetim ve kontrol rehberlerinin oluşturulması suretiyle kurulur. İç denetim sistemi, fonksiyonel bağımsızlık, iç denetim standartları, iç

³⁹⁷ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde 12

³⁹⁸ TOSUN, CEBECİ, s. 9

³⁹⁹ a.g.k., Madde 57

denetim etik kuralları, bütün alanlarda tüm denetim türlerinin uygulanması, denetim rehberleri ve kalite güvence programları unsurlarından oluşur. Merkezi uyumlaştırma birimi de, standartları belirleme, düzenlemeleri yapma, izleme, raporlama, eğitim programlarının hazırlanması, uyumlaştırma ve iyi uygulama örneklerini yaygınlaştırma fonksiyonlarını ifa eder.⁴⁰⁰

Ülkemizde de yukarıda anlatılan AB'deki PIFC Sistemi yapısına benzer olarak, uluslararası standartlara uygun bir mali yönetim ve kontrol sistemi benimsenmiştir. 5018 sayılı Kanunla düzenlenen yeni mali yönetim ve kontrol sisteminde merkezi uyumlaştırma anlamında iki birim bulunmaktadır. Kanunun 55. maddesinde “mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemlerin Maliye Bakanlığı, iç denetime ilişkin standart ve yöntemlerin ise, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirleneceği, geliştirileceği ve uyumlaştırılacağı” hükmü yer almaktadır.⁴⁰¹ Konunun özel bütçeli kamu idarelerindeki mali yönetim ve kontrol sistemi açısından ele alınması sebebiyle merkezi uyumlaştırma fonksiyonuna değinilmeyecektir.

5018 sayılı Kanunun 57. maddesi ile kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemlerinin; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşacağı hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda aşağıda mali yönetim ve kontrol sistemlerini oluşturan birimler anlatılacaktır.

3.2.1.1. Harcama Birimleri

Harcama birimi, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimi ifade etmektedir.⁴⁰² Bu anlamda kamu idarelerinin harcama birimleri, kamu idarelerinin teşkilat yapısına ve kamu idarelerinin yapılanmasına göre değişiklik gösterecektir. Örneğin bir kamu idaresindeki harcama birimi sayısı on beş iken, diğer bir kamu idaresinin harcama birimlerinin sayısı on iki olabilecektir. Yani harcama birimlerinin sayısı, kamu idaresinin teşkilat yapısına bağlı olarak değişecektir.

⁴⁰⁰ ARCAGÖK, ERÜZ, s. 147

⁴⁰¹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 55

⁴⁰² Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, **13.02.2006 Tarih ve 26084 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 3

Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi ise, harcama yetkilisidir.⁴⁰³ Harcama yetkililerine ilişkin düzenlemeler ilerleyen bölümlerde anlatılacaktır.

3.2.1.2. Muhasebe ve Mali Hizmetler Birimi

Kamu idarelerinde aşağıda sayılan görevler, mali hizmetler birimi tarafından yürütülür:⁴⁰⁴

- İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek,
- İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek,
- Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak,
- Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile mali istatistikleri hazırlamak,
- İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek,
- Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek,
- Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak,
- İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek,

⁴⁰³ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde 31

⁴⁰⁴ a.g.k., Madde 60

- İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak,
- İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken mali iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak,
- Mali kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak,
- Ön mali kontrol faaliyetini yürütmek,
- İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak,
- Mali konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

Mali hizmetler birimi; Strateji Geliştirme Başkanlıkları, Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları ile Strateji Geliştirme ve mali hizmetlerin yerine getirildiği müdürlüklerdir.⁴⁰⁵ Mali hizmetler biriminin yapısı teşkilât kanunlarında gösterilir. Mali hizmetler birimlerinin çalışma usul ve esasları; idarelerin teşkilat yapısı dikkate alınmak ve stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarının ayrı alt birimler tarafından yürütülebilmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.⁴⁰⁶ Buna göre, Genel bütçeli kamu idarelerinde her bakanlıkta (Devlet Bakanlıkları hariç), Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı kurulacaktır.⁴⁰⁷ Strateji geliştirme birimlerinin görevleri aşağıda belirtilen fonksiyonlar kapsamında yürütülür.⁴⁰⁸

a) Stratejik yönetim ve planlama,

1) Misyon belirleme,

2) Kurumsal ve bireysel hedefler oluşturma,

3) Veri-analiz ve araştırma-geliştirme,

⁴⁰⁵ AKSOY, **Kamuda İç Kontrol & İç Denetim**, s. 48

⁴⁰⁶ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 60

⁴⁰⁷ Eyüp KIZILKAYA, “5018 sayılı Kanuna Göre Muhasebe Hizmeti, Muhasebe Yetkilisi ve Muhasebe Birimi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 8, Sayı 31 (Ocak-Mart) 2006, s. 21

⁴⁰⁸ Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, **13.02.2006 Tarih ve 26084 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 4

- b) Performans ve kalite ölçütleri geliştirme,
- c) Yönetim bilgi sistemi,
- d) Mali hizmetler,

- 1) Bütçe ve performans programı,
- 2) Muhasebe, kesin hesap ve raporlama,
- 3) İç kontrol.

İdarelerin görev alanı ve teşkilat yapılarına göre, bu fonksiyonlar alt birimler tarafından yürütülür. Bu fonksiyonlar birleştirilerek bir veya daha fazla alt birim tarafından yürütülebileceği gibi, bir fonksiyon birden fazla sayıda alt birim tarafından da yürütülebilir. Ancak, mali hizmetler fonksiyonu kapsamında yürütülen iç kontrol faaliyetinin, diğer faaliyetleri yürüten alt birim ve personelden ayrı bir alt birim ve personel tarafından yürütülmesi zorunludur.⁴⁰⁹

Strateji Geliştirme Birimlerinin yukarıda sayılan fonksiyonlarından muhasebe hizmetleri, Genel Bütçeli idarelerde Maliye Bakanlığı'nca atanacak muhasebe yetkililerince ve Maliye Bakanlığı'na bağlı muhasebe birimlerinde gerçekleştirileceğinden, Genel Bütçeli idarelerde kurulan Strateji Geliştirme Başkanlıklarında muhasebe hizmeti fonksiyonu bulunmamaktadır.⁴¹⁰ Özel bütçeli idarelerde ise, muhasebe hizmetleri özel bütçeli idarelerin kendileri tarafından yürütülecektir. Bu kapsamda özel bütçeli idarelerden üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerinde Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı kurulmuş, bu daire başkanlığının altında stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarına yönelik olarak ayrı ayrı müdürlükler kurulabileceği gibi birkaç fonksiyonu bir arada yürütecek müdürlükler kurulabilecektir.⁴¹¹ Özel bütçeli kamu idarelerinde kurulan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının görevleri şunlardır.⁴¹²

⁴⁰⁹ Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, **13.02.2006 Tarih ve 26084 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 4

⁴¹⁰ KIZILKAYA, s. 21

⁴¹¹ KIZILKAYA, s. 22

⁴¹² a.g.y., Madde 5

- Ulusal kalkınma strateji ve politikaları, yıllık program ve hükümet programı çerçevesinde idarenin orta ve uzun vadeli strateji ve politikalarını belirlemek, amaçlarını oluşturmak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- İdarenin görev alanına giren konularda performans ve kalite ölçütleri geliştirmek ve bu kapsamda verilecek diğer görevleri yerine getirmek,
- İdarenin yönetimi ile hizmetlerin geliştirilmesi ve performansla ilgili bilgi ve verileri toplamak, analiz etmek ve yorumlamak,
- İdarenin görev alanına giren konularda, hizmetleri etkileyecek dış faktörleri incelemek, kurum içi kapasite araştırması yapmak, hizmetlerin etkililiğini ve tatmin düzeyini analiz etmek ve genel araştırmalar yapmak,
- Yönetim bilgi sistemlerine ilişkin hizmetleri yerine getirmek,
- İdarede kurulmuşsa Strateji Geliştirme Kurulunun sekretarya hizmetlerini yürütmek,
- İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek,
- İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek,
- Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak,
- Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile mali istatistikleri hazırlamak,
- İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek,
- Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek,

- Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak,
- İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek,
- İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak,
- İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken mali iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak,
- Mali kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak,
- Ön mali kontrol faaliyetini yürütmek,
- İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak; üst yönetimin iç denetime yönelik işlevinin etkililiğini ve verimliliğini artırmak için gerekli hazırlıkları yapmak,
- Bakan ve/veya üst yönetici tarafından verilecek diğer görevleri yapmak,
- Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları bu görevleri yukarıda belirtilen; stratejik yönetim ve planlama, performans ve kalite ölçütleri geliştirme, yönetim bilgi sistemi, mali hizmetler fonksiyonu kapsamında yürütürler.

Çalışmamız açısından önem arz eden özel bütçeli idarelerden olan üniversitelerde muhasebe ve mali hizmetler fonksiyonunu yürütmek üzere Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları kurulmuştur. Yani üniversitelerdeki muhasebe birimleri Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarıdır.

3.2.1.3. Ön Mali Kontrol

İç kontrol bir idarede mali olan ve mali olmayan tüm işlemleri kapsamaktadır. Ön mali kontrol ise, iç kontrolün bir unsuru olarak mali işlemlere ilişkin ön mali kontrolü ifade etmektedir.⁴¹³ Ön mali kontrol ödenek tahsis edilmesi, taahhütler, ihale prosedürleri, sözleşmeler, ödemeler ve fazla/yersiz ödemelerin geri alınması

⁴¹³ AKSOY, **Kamuda İç Kontrol & İç Denetim**, s. 63

gibi mali karar ve işlemlerin uygulamaya konulmasından önce kontrol edilmesini ifade etmektedir. Bu tür mali kararlar, ön mali kontrol yetkilisi tarafından onaylandıktan sonra işleme konulmaktadır. Ön mali kontrol bazen önleyici kontrol olarak da ifade edilmektedir.⁴¹⁴ Ön mali kontrol çalışmanın bu aşamasında, 5018 sayılı Kanun öncesinde ön mali kontrol, 5018 sayılı Kanuna göre ön mali kontrol, harcama birimlerinde ön mali kontrol ve mali hizmetler birimlerinde ön mali kontrol olmak üzere dört boyutta açıklanacaktır.

3.2.1.3.1. 5018 Sayılı Kanun Öncesinde Ön Mali Kontrol

5018 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce ülkemizde mali yönetim ve kontrol sistemi 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çerçevesinde yürütülmüştür. 1050 sayılı Kanuna göre yürütülen ön mali kontrol sistemini anlayabilmek için öncelikle 1050 sayılı Kanuna göre kamu mali yönetiminde yer alan görevlilerin kimler olduğunu bilmek önemlidir. 1050 sayılı Kanun açısından kamu mali yönetiminde yer alan görevliler; ita amiri, tahakkuk memuru ve saymandır. İta amiri, ilgili kuruluşa bütçeden verilen ödeneklerin kuruluşun hizmetleri için harcanmasına yazılı olarak emir ve izin veren görevli memurdur. Tahakkuk memuru ise, harcamaların tahakkuku (yapılacak harcamanın miktarının hesaplanarak kesinleşmesi işlemi) için tesbit işlemlerini yapan, tahakkuk müzekkeresi düzenleyerek ita amirine onaylatan memurlardır. Saymanlar da, gelirleri tahsil eden, nakit ve malları saklayan, giderleri hak sahiplerine ödeme ve teslim ve bu işlerle ilgili her türlü göndermelerle bunlara bağlı bütün nakit mali işlemleri yapan memurlardır.⁴¹⁵

5018 sayılı Kanun öncesinde ön mali kontrol, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından merkezi düzeyde yapılan kontroller, genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idarelerde Maliye Bakanlığı birimleri tarafından yürütülen işlem bazında kontroller, saymanlık hizmetleri Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen döner sermaye ve fonlarda saymanlıklarca yapılan kontrol işlemleri ve idarelerin tahakkuk ve saymanlık birimlerinde yapılan kontroller şeklinde yürütülmüştür.⁴¹⁶

⁴¹⁴ ARCAGÖK, ERÜZ, s. 168-169

⁴¹⁵ TÜĞEN, s. 159

⁴¹⁶ AKSOY, **Kamuda İç Kontrol & İç Denetim**, s. 63

Maliye Bakanlığı tarafından yapılan ön mali kontrol, 1050 sayılı Kanuna göre, “harcamayı gerektiren taahhüt ve sözleşme tasarıları Maliye Bakanlığınca incelenerek vize edilmiştir. Maliye Bakanlığı vizesine tabi olmayan taahhüt ve sözleşme tasarıları ise yılları bütçe kanunlarında gösterilmiştir.” şeklinde düzenlenmiştir. Ayrıca ön mali kontrol kapsamında, Maliye Bakanlığına gelen taahhüt ve sözleşme tasarılarından uygun görülenler on beş gün içinde vize edilmiş, uygun görülmeyenler aynı süre içinde gerekçeli olarak ilgili kuruluşa geri gönderilmiştir. 1050 sayılı Kanunun 71. maddesinde, gider gerçekleştikçe ilgili saymanın vizesinden ödenmek üzere her bakanın ikinci derece ita amirlerine izin verebileceği, bu izinlerin ödeme emirleriyle ifa edileceği, ödeme emirlerinin ikinci derece ita amirlerine tebliğlerinden önce Maliye Bakanlığı’nca en çok iki iş günü içinde vize edilmesi gerektiği belirtilmiştir.⁴¹⁷

Maliye Bakanlığı Birimleri tarafından yapılan ön mali kontrole ilişkin ise, 1050 sayılı Kanunun 109. maddesinde, merkezin tahakkuk ettirilmiş giderlerini verile emrine bağlamak, ödeme emirleriyle avans ve kredi senetlerini düzenlemek görevleri muhasebe müdürlüklerine verilmiştir. Ancak, Kanunun 110. maddesinde de muhasebe müdürlerinin her türlü gider yüklenme belgelerini uygulamadan önce görüp bütçe, kanunlar ve diğer mevzuata uygunluğu açısından bakana görüş bildirmeye ve bakanlıkça bu görüş dikkate alınmadığı takdirde 24 saat içinde bu durumu Maliye Bakanına duyurmaya mecbur olduğu hükme bağlanmıştır. Maliye Bakanlığına bağlı olarak genel bütçeye dahil daireler ile katma bütçeli idarelerde bütçe dairesi başkanlıkları olarak faaliyet gösteren bu birimlere 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile ödeme emirlerini düzenlemek ve göndermek, bütçe kayıtlarını tutmak, gelirlerin tahakkukunu takip etmek, bakanlıkça vize edilen kadro ve görevlerin dağılım listelerini vize etmek gibi görevler verilmiştir.⁴¹⁸

Sayıştay tarafından yapılan ön mali kontrol, 832 sayılı Sayıştay Kanunun vize başlıklı altıncı bölümünde düzenlenmiştir. Buna göre, Sayıştay’ın denetimine tabi daire ve kurumlarca harcamaya ilişkin olarak yapılan sözleşmelerle her türlü

⁴¹⁷ AKSOY, *Kamuda İç Kontrol & İç Denetim*, 64

⁴¹⁸ ARCAGÖK, ERÜZ, s. 171-172

bağlıların tescile, genel ve katma bütçeli dairelerin kadro ve ödenek dağıtım işlemlerinin önceden vizeye tabi olduğu belirtilmiştir.⁴¹⁹

*Harcamacı idareler tarafından yapılan ön mali kontrolde ise, 1050 sayılı Kanuna göre gider tahakkuk memurlarının kamu giderlerini mevzuata uygun biçimde gerçekleştirenler olduğu ve giderleri tahakkuk ettirme görevinin gider tahakkuk memuruna verilmiş bir görev olduğu belirtilmiştir. Tahakkuk işlemi tahakkuk memurunun onayı ile değil, ita amirinin onayı ile tamamlanmaktadır. Yani, harcamacı idarelerde yapılan ön mali kontrol görevini tahakkuk memurları onay öncesi tahakkuk evrakını ilgili mevzuata göre kontrol ederek gerçekleştirmektedirler.*⁴²⁰

3.2.1.3.2. 5018 Sayılı Kanuna Göre Ön Mali Kontrol

5018 sayılı Kanunla 1050 sayılı Kanunla oluşturulan ön mali kontrol sistemi tamamıyla değiştirilmiş ve yeni bir sistem getirilmiştir. Yeni düzenlemenin getirdiği değişiklikler şu şekildedir:⁴²¹

- Ön mali kontrol yapma görevi Maliye Bakanlığı ve Sayıştay gibi yönlendirici idarelerden alınarak kamu idarelerinin kendilerine verilmiştir. Ön mali kontrol görevi, ödeme aşamasında yapılan kontrol olmaktan çıkılarak taahhüt aşamasında gerçekleştirilen, risk analizine dayalı, danışma niteliği taşıyan bir kontrol haline gelmiştir.
- Sayıştay tarafından yapılan ön mali kontrol sona erdirilmiştir.
- Maliye Bakanlığınca yapılan taahhüt ve sözleşme tasarılarının vizesi kaldırılmıştır.
- Kesin hesap hazırlama, bütçe içi ödenek aktarması yapma, genel bütçe kapsamı dışındaki kamu idarelerinde muhasebe hizmetini yürütme ve bütçe kayıtlarını tutma görevi idarelere devredilmiştir.

⁴¹⁹ ARCAGÖK, ERÜZ, s. 172

⁴²⁰ AKSOY, **Kamuda İç Kontrol & İç Denetim**, 66

⁴²¹ ARCAGÖK, ERÜZ, s. 174

- Maliye Bakanlığına bağlı muhasebe müdürlüğü, malmüdürlüğü ve diğer saymanlıklar tarafından yapılan ödeme aşamasında mevzuata uygunluk kontrolü kaldırılmıştır.
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak mali yönetim ve kontrol sistemi için Maliye Bakanlığına uyumlaştırma, koordinasyon, rehberlik ve standartları belirleme görevi verilmiştir.

Ön mali kontrol 5018 sayılı Kanunun 58. maddesinde “Ön mali kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Ön mali kontrol süreci, mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur. Kamu idarelerinde ön mali kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür. Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgari kontroller, mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulacak mali karar ve işlemlerin usul ve esasları ile ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenir. Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilir.” şeklinde düzenlenmiştir.⁴²²

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği’nin 3. maddesine göre ön mali kontrol, “İdarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrolünü” ifade etmektedir.⁴²³

Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir. Mali karar ve işlemlerin ön mali kontrole tabi

⁴²² 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 58

⁴²³ İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, **31.12.2005 Tarih ve 20604 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 3

tutulması ve ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.⁴²⁴

Yapılan kontrol sonucunda, mali karar ve işlemin uygun görülmesi halinde, dayanak belgenin üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşülür veya yazılı görüş düzenlenir. Mali karar ve işlemin uygun görülmemesi halinde ise nedenleri açıkça belirtilen bir görüş yazısı yazılarak kontrole tâbi karar ve işlem belgeleri eklenmek suretiyle ilgili birimine gönderilir.⁴²⁵

Ön mali kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklere ilişkin mali karar ve işlemler, harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilir.⁴²⁶

3.2.1.3.3. Harcama Birimlerinde Ön Mali Kontrol

Harcama birimlerinde ön mali kontrol, işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan süreç kontrolü, ödeme emri belgesini düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlisi tarafından ödeme emri belgesi ve ekleri üzerinde yapılan kontroller ve harcama yetkilisince yapılan kontrollerden oluşmaktadır.⁴²⁷

Harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılır. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanır ve uygulanır. Mali işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemde önceki işlemleri de kontrol ederler. Süreç kontrolünü sağlamak amacıyla mali işlemlerin süreç akış şeması hazırlanır ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulur.⁴²⁸

Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir. Ödeme emri belgesini

⁴²⁴ İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, 31.12.2005 Tarih ve 20604 Sayılı Resmi Gazete, Madde 11

⁴²⁵ a.g.y., Madde 13

⁴²⁶ a.g.y., Madde 10

⁴²⁷ ARCAGÖK, ERÜZ, s. 176

⁴²⁸ a.g.y., Madde 12

düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yaparlar. Bu gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılan kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine “kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşülerek imzalanır.⁴²⁹

3.2.1.3.4. Mali Hizmetler Biriminde Ön Mali Kontrol

Mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulacak mali karar ve işlemler;

- Kanun tasarılarının mali yükünün hesaplanması,
- Taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarının (mal ve hizmet alımında bir milyon YTL’yi, yapım işlerinde iki milyon YTL’yi aşanların) kontrolü,
- Ödenek gönderme belgelerinin en geç üç iş günü içinde kontrol edilerek sonuçlandırılması,
- Kadro dağıtım cetvellerinin en geç beş iş günü içinde kontrol edilerek sonuçlandırılması,
- Geçici işçi pozisyonlarının aylar itibariyle dağılımlarının en geç beş iş günü içinde kontrol edilmesi,
- Yan ödeme cetvellerinin kontrol edilmesi,
- Sözleşmeli personel sayısı ve sözleşmelerinin kontrol edilmesi,
- Yurtdışı kira katkı payına ilişkin taleplerin en geç üç iş günü içinde uygun görüş açısından kontrol edilmesi,
- Seyahat kartlarına ilişkin listelerin incelenerek en geç üç iş günü içinde kontrol edilmesi,
- Seyyar görev tazminatı cetvellerinin en geç on iş günü içinde kontrol edilerek sonuçlandırılmasıdır.⁴³⁰

⁴²⁹ İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, **31.12.2005 Tarih ve 20604 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 12

⁴³⁰ İlhami SÖYLER, “Kamu Mali Yönetim Sisteminin Denetim Tekniği ve Süreçleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 305 (Ocak), 2007, s. 106

Yukarıda sayılan mali karar ve işlemlerin dışında kalan mali karar ve işlemler idarelerce belirlenerek mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi tutulabilir. Ön mali kontrole tabi tutulacak mali karar ve işlemler riskli alanlar dikkate alınarak belirlenecektir. Riskli alanlar, mali hizmetler biriminin koordinasyonunda üst yönetici, harcama yetkilileri ve iç denetçiler ile mali hizmetler birimi yöneticisinin görüş ve önerileri dikkate alınarak belirlenmelidir.⁴³¹

Mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi mali karar ve işlemlerin kontrolü, birimin iç kontrol alt birimi tarafından yerine getirilir.⁴³² Mali hizmetler birimince, taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları ile yurtdışı kira katkısı uyarınca yapılan kontrollerde yazılı görüş düzenlenmesi zorunludur. Bu yazıda, yapılan kontrol sonucunda mali karar ve işlemin uygun görülüp görülmediği, uygun görülmemişse nedenleri açıkça belirtilir. Mevzuatına uygun olarak giderilebilecek nitelikte eksiklikleri bulunan mali karar ve işlemlerde, bu eksiklikler ve nasıl düzeltilebileceği hususları belirtilmek ve bunların düzeltilmesi kaydıyla işlemin uygun görüldüğü şeklinde yazılı görüş düzenlenebilir.⁴³³

Mali hizmetler biriminde ön mali kontrol görevini yürütenler, onay belgesi ve ekleri ile şartname ve sözleşme tasarılarının hazırlanması, malî karar ve işlemlerin belgelendirilmesi, mal ve hizmetlerin teslim alınması gibi mali karar ve işlemlerin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında görevlendirilemezler ve ihale komisyonu ile muayene ve kabul komisyonunda başkan ve üye olamazlar.⁴³⁴

3.2.1.4. İç Denetim

Mali yönetim ve kontrol sisteminin saç ayağını oluşturan unsurlardan biri de iç denetimdir. 5018 sayılı Kanuna göre iç denetim, “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak

⁴³¹ ARCAGÖK, ERÜZ, s. 181

⁴³² İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, 31.12.2005 Tarih ve 20604 Sayılı Resmi Gazete, Madde 14

⁴³³ a.g.y., Madde 13

⁴³⁴ a.g.y., Madde 15

amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmıştır.⁴³⁵ İç denetim beş faaliyet alanını içermektedir. Bu faaliyetler;

- Uygunluk denetimi,
- Performans denetimi,
- Mali denetim,
- Bilgi teknolojileri denetimi,
- Sistem denetimidir.⁴³⁶

Uygunluk denetimi, kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesi sürecidir. *Performans denetimi*, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliliğin ve verimliliğin değerlendirilmesi sürecidir. *Mali denetim*, gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesi sürecidir. *Bilgi teknolojileri denetimi* ise, denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin güvenilirliğinin ve sürekliliğinin değerlendirilmesi sürecidir. Son olarak *sistem denetimi*, denetlenen birimin yönetim ve kontrol sistemlerinin; analiz edilmesi, eksiklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerinin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.⁴³⁷

İç denetim faaliyetinin amacı, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, “İç denetim faaliyeti; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin

⁴³⁵ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 63

⁴³⁶ Zeki BALTA, “İç Denetçilik Mesleği”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 8, Sayı 31 (Ocak-Mart), 2006, s. 58

⁴³⁷ BALTA, s. 58-59

asgarîye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunulur. İç denetim, nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlar. Danışmanlık hizmeti, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır. Nesnel güvence sağlama, kurum içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair, kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir.”⁴³⁸

İç denetim faaliyeti özünde üç alanı kapsamaktadır. Bunlar;⁴³⁹

- Risk yönetim süreçlerinin denetimi,
- İç kontrol süreçlerinin denetimi,
- Yönetmelik süreçlerinin denetimidir.

Risk yönetim süreçlerinin denetimi; Risk, kurumu bütünüyle etkileyebilecek olan mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, kurum güvenilirliğinin zarar görmesi ve yasal düzenlemelere aykırı bir olay ya da eylemin kurumu olumsuz bir biçimde etkileyebilmesi olarak ifade edilebilir. *Risk yönetimi* ise bir kuruma, kurum personeline ve kurum varlıklarına yönelik muhtemel tehlikelerin neler olabileceği hususunda yapılan değerlendirmeler ile bu değerlendirmeler çerçevesinde muhtemel tehlike ve/veya tehlikelerin akılcı bir yöntemle asgariye indirilme süreci olarak tanımlanabilir. Risklerin minimize edilmesi veya önlenmesi için iç denetim tarafından risk değerlendirmesinin yapılması, yapılan değerlendirme uyarınca risk

⁴³⁸ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, **12.07.2006 Tarih ve 26226 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 5

⁴³⁹ Nazmi Zarifi GÜRKAN, “İç Denetimin Faaliyet Alanı”, **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**, Sayı 39 (Temmuz-Ağustos), 2006, s. 2

odaklı denetim planının oluşturulması ve denetimin buna göre yapılması gerekmektedir.⁴⁴⁰

İç kontrole ilişkin süreçlerin denetimi ise; idarenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak uygun bir iç kontrol yapısının oluşturulması ve sürdürülmesi için değerlendirmeler yapmak ve önerilerde bulunmaktadır.⁴⁴¹ Bu kapsamda 5018 sayılı Kanun hükümleri uyarınca üst yönetici, kurumun mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinden, kurum kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, bu kaynakların kayıp ve kötüye kullanılmasının önlenmesinden, yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için gerekli önlemlerin alınmasından, mali raporlarda yer verilen bilgilerin doğruluğundan, sorumludur.⁴⁴²

Yönetmelik süreçlerin denetimi de, idarenin hesap verme sorumluluğunu güçlendirmek amacıyla, kurumsal yapının ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve önerilerde bulunmaktadır.⁴⁴³ Bir kurumun yönetim süreçleri; kurumdaki rolleri ve davranışları belirleyen, sorumlulukları tanımlayan, hedefler ve stratejiler geliştiren, kurumsal performansı ölçen, kuruma özgü ve sürekli değişen bir kültürün gereğidir. Bu kültür, kurumun benimseyip dile getirdiği, değerleri, davranışları ve rolleri şekillendirir; kurumun topluma karşı sorumluluklarını yerine getirmek konusundaki hassasiyetini bir başka deyişle, özenli veya kayıtsız olma eğilimini ortaya koyar. Bu nedenle, yönetim süreçlerinin kendisinden beklenen amaca ne kadar hizmet edebileceği, büyük ölçüde kurum kültürüne bağlıdır.⁴⁴⁴

3.2.1.5. Dış Denetim

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

⁴⁴⁰ GÜRKAN, s. 2

⁴⁴¹ AKSOY, *Kamuda İç Kontrol & İç Denetim*, s. 79

⁴⁴² GÜRKAN, s. 3

⁴⁴³ AKSOY, *Kamuda İç Kontrol & İç Denetim*, s. 79

⁴⁴⁴ GÜRKAN, s. 4

Meclisine raporlanmasıdır. Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak”;⁴⁴⁵

- Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,
- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir.

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

Denetimler sonucunda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.⁴⁴⁶

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

1050 sayılı Kanunun yerine geçen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile klasik gider sürecinde yer alan tahakkuk memuru, ita amiri ve sayman yerine üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birim yöneticisi, muhasebe yetkilisi, iç denetçiler ve dış denetçiler görevlendirilmiş ve sorumlu tutulmuştur.⁴⁴⁷ Yeni kamu mali yönetiminde yer alan aktörlerden üst yöneticiler harcama sürecinde fiilen görev almamakta, ancak strateji,

⁴⁴⁵ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 68

⁴⁴⁶ a.g.k., Madde 68

⁴⁴⁷ H. Bayram ÇOLAK, “5018 sayılı Kanunun Öngördüğü Harcama Süreci, Görevliler ile Görev Alanların Yetki ve Sorumlulukları”, İçinde **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Editör: Erkan KARAARSLAN, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006, s. 224

politika ve hedef belirleyerek yönlendirici bir fonksiyon oluşturmakta ve 5018 sayılı Kanun'da sayılan diğer görevleri yapmaktadırlar. Harcama yetkilisi, mali hizmetler birimi yöneticisi, muhasebe yetkilisi ise harcama sürecinde görev almaktadırlar. İç denetçiler ve dış denetçiler ise, harcama sonrasında denetim yaparak yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemine katkı sağlamaktadır.⁴⁴⁸

3.2.2.1. Üst Yönetici

5018 sayılı Kanuna göre, “Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır. Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.”⁴⁴⁹

Kanunun 57. maddesinde ise üst yöneticiler;⁴⁵⁰

- Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması,
- Mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi,
- Belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması,
- Mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi,

⁴⁴⁸ AKSOY, *Kamuda İç Kontrol & İç Denetim*, s. 27

⁴⁴⁹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde 11

⁴⁵⁰ a.g.k., Madde 57

- Kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumlu tutulmuşlardır.

Üst yöneticiler, her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenler ve idare faaliyet raporuna eklerler.⁴⁵¹

Özel bütçeli kamu idarelerinin üst yöneticileri aşağıdaki çizelge 3.1.'de gösterilmiştir.

Çizelge 3.1. Özel Bütçeli İdarelerde Üst Yöneticiler

Teşkilat Yapısı	Üst Yönetici
Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	Rektör
Müsteşarlık	Müsteşar
Genel Müdürlük	Genel Müdür
Merkez	Merkez Başkanı/Genel Sekreter
Başkanlık	Başkan
Kurum	Başkan
Kurul	Kurul Başkanı
Enstitü	Başkan, Genel Müdür/Müdür

Kaynak: AKSOY, **Kamuda İç Kontrol & İç Denetim**, s. 31

3.2.2.2. Harcama Yetkilisi

5018 sayılı Kanuna göre, “Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Ancak, teşkilât yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahalli idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir.”⁴⁵² Buradan hareketle bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olacağından bütçe sınıflandırması harcama yetkilisini belirleyen temel unsur olmaktadır. Birinci

⁴⁵¹ ARCAGÖK, ERÜZ, s. 166

⁴⁵² 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 31

bölümde anlatılan kurumsal sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyinde yer alan birimler, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerini, bu birimlerin en üst yöneticileri de harcama yetkililerini ifade etmektedir.⁴⁵³ Özel bütçeli kamu idarelerinin harcama yetkilileri çizelge 3.2.' de gösterilmiştir.

Çizelge 3.2. Özel Bütçeli İdarelerde Harcama Yetkilileri

Teşkilat Yapısı	Üst Yönetici	Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimi	Harcama Yetkilisi
Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	Rektör	Genel Sekreterlik Daire Başkanlığı Hukuk Müşavirliği Fakülte Yüksekokul Meslek Yüksekokulu Enstitü Hastane Merkez Bölüm Savunma Uzmanlığı	Genel Sekreter Daire Başkanı Hukuk Müşaviri Dekan Müdür Müdür Müdür Başhekim Müdür Başkan Savunma Uzmanı
Müsteşarlık	Müsteşar	Müstakil Daire Başkanlığı Hukuk Müşavirliği	Daire Başkanı Hukuk Müşaviri
Genel Müdürlük	Genel Müdür	Kurul Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı Müdürlük Sivil Savunma Uzmanlığı Savunma Uzmanlığı Hukuk Müşavirliği Şube Müdürlüğü	Kurul Başkanı Daire Başkanı Müdür Sivil Sav. Uzmanı Savunma Uzmanı Hukuk Müşaviri Şube Müdürü
Merkez	Merkez Başkanı/Genel Sekreter	Genel Sekreterlik Başkanlık Müdürlük Hukuk Müşavirliği	Genel Sekreter Başkan Müdür Hukuk Müşaviri
Başkanlık	Başkan	Genel Sekreterlik Müstakil Daire Başkanlığı Özel Kalem Müdürlüğü Hukuk Müşavirliği Müdürlük Genel Koordinatörlük Grup Başkanlığı	Genel Sekreter Daire Başkanı Özel Kalem Müd. Hukuk Müşaviri Müdür Genel Koordinatör Grup Başkanı

⁴⁵³ Olcay ERTEM, “Harcama Yetkilisi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 8, Sayı 32 (Nisan-Haziran), 2006, s. 125-126

Kurum	Başkan	Kurul Başkanlığı Genel Sekreterlik Müstakil Daire Başkanlığı Daire Başkanlığı Sivil Savunma Uzmanlığı Hukuk Müşavirliği Enstitü Müdürlük Merkez Başkanlık	Kurul Başkanı Genel Sekreterlik Daire Başkanı Daire Başkanı Sivil Sav. Uzmanı Hukuk Müşaviri Müdür Müdür Başkan Başkanı
Kurul	Kurul Başkanı	Üniversitelerarası Kurul	Ü. Kurul Başkanı
Enstitü	Başkan, Genel Müdür/Müdür	Genel Sekreterlik Müstakil Daire Başkanlığı Daire Başkanlığı Özel Kalem Müdürlüğü Sivil Savunma Uzmanlığı Savunma Uzmanlığı Hukuk Müşavirliği Müdürlük Koordinatörlük	Genel Sekreter Daire Başkanı Daire Başkanı Özel Kalem Müd. Sivil Sav. Uzmanı Savunma Uzmanı Hukuk Müşaviri Müdür Koordinatör

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

Kanun 32. maddesinde harcama yetkililerin sorumluluğuna ilişkin “Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur.” hükmü yer almaktadır.⁴⁵⁴ Bu bağlamda, harcama yetkililerinin sorumluluklarının sadece verdikleri harcama talimatlarında (Harcama Talimatı Örneği Ek-5’de gösterilmiştir) yer alan yapılacak hizmetin gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, işin süresi, kullanılabilir ödenek tutarı, gerçekleştirme usulü ve yapılacak işi gerçekleştirmeyle görevli olanların tespitinin doğruluğundan ibaret sınırlı bir sorumluluk olduğu ortaya çıkmaktadır.⁴⁵⁵ Ayrıca harcama yetkililerinin

⁴⁵⁴ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 32

⁴⁵⁵ Serkan AĞDENİZ, “5018 Sayılı Kanuna Göre Harcama Sürecinde Yer Alan Görevliler ve Bunların Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirme”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 9, Sayı 33 (Temmuz-Eylül), 2006, s. 80

idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işletilmesi sorumluluğu bulunmaktadır. Bu kapsamda üst yöneticiler gibi bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkililerinin her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenlemeleri ve bunu birim faaliyet raporlarına eklemeleri gerekmektedir.⁴⁵⁶

Harcama yetkisinin birleştirilmesine ilişkin olarak; harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez. Teşkilat yapısında üst yönetici ile harcama birimleri arasında yönetim kademesi yer almak şartıyla, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin harcama yetkisi harcama türleri itibarıyla kısmen veya tamamen; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanlığının uygun görüşü ve üst yöneticinin onayı ile bir üst yönetim kademesinde birleştirilebilir. Üst yönetici ve yardımcılara harcama yetkisinin birleştirilmesi suretiyle harcama yetkisi verilemez. Bu bağlamda; üniversite ve yüksek teknoloji enstitülerinin üst yöneticisi olan rektör ile üst yönetici yardımcısı olan rektör yardımcılara harcama yetkisinin birleştirilmesi suretiyle harcama yetkisi verilemez. Üniversite ve yüksek teknoloji enstitülerinin merkez yönetim örgütünde yer alan daire başkanlıkları, müdürlükler, danışmanlıklar, hukuk müşavirlikleri, uzmanlıklar ile büro ve iç hizmet görevlerini yerine getiren birimlerin harcama yetkisi rektör onayı ile, harcama türleri ve belirlenecek parasal sınırlar itibarıyla kısmen veya tamamen genel sekreterde birleştirilebilir.⁴⁵⁷

Harcama yetkilileri kamu hizmetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla aşağıda belirtilen sınırlar dahilinde harcama yetkisini devredebilirler. Buna göre kamu idarelerinin⁴⁵⁸

- Merkez teşkilatı harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,

⁴⁵⁶ CANDAN, “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, s. 60

⁴⁵⁷ ERTEM, s. 131

⁴⁵⁸ ERTEM, s. 132

- Merkez dışı birimlerde ise, bölge müdürleri veya eşdeğer yetkililer, il müdürleri veya eşdeğer yetkililer ile nüfusu 50.000'i aşan ilçelerin ilçe müdürleri veya eşdeğer yetkililer harcama yetkilerini yardımcılara,
- Belediye ve il özel idareleri ile bunlara bağlı idarelerin harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,
- Mahalli idare birliklerinde birlik başkanı harcama yetkisini birlik genel sekreteri, birlik müdürü veya birim amirlerine, kısmen veya tamamen devredebilir.

Her bir harcama işlemi itibariyle, mal ve hizmet alımlarında ikiyüzlübin, yapım işlerinde ise, birmilyon lirayı aşan harcamalar ilişkin harcama yetkisi hiçbir şekilde devredilemez. Harcama yetkisi yazılı olarak devredilmek zorundadır. Devredilen yetkinin sınırları açıkça belirlenmiş olmalıdır. Merkez teşkilatında harcama yetkisinin devri ve bu yetkinin geri alınması üst yöneticiye, mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmelidir.⁴⁵⁹

3.2.2.3. Gerçekleştirme Görevlisi

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütür.⁴⁶⁰

Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir. Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yaparlar. Gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılan kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine “kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşülerek imzalanır.⁴⁶¹

⁴⁵⁹ ÇOLAK, s. 227

⁴⁶⁰ AKSOY, *Kamuda İç Kontrol & İç Denetim*, s. 45

⁴⁶¹ AĞDENİZ, s. 81

Sonuç olarak bir giderin gerçekleştirilebilmesi, harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesi ile tamamlanır.⁴⁶²

3.2.2.4. Mali Hizmetler Birim Yöneticisi

Mali hizmetler birim yöneticisi, yönetimin iç kontrole yönelik işlevinin etkililiğini ve verimliliğini artırmaya yönelik faaliyetler ile ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi çalışmalarını yapar. Mali hizmetler birim yöneticisi;⁴⁶³

- Birimi yönetir, yeterli sayı ve nitelikte personel istihdamını, personelin eğitimini ve yetiştirilmelerini sağlayacak çalışmalar yapar,
- Birimin görev dağılımını yaparak hizmetlerin etkili, süratli ve verimli bir şekilde sunulmasını sağlar,
- İç kontrol alanında üst yöneticiler ve harcama yetkililerine danışmanlık yapma ve bilgilendirme faaliyetlerini yürütürler,
- İç kontrolün harcama birimlerinde etkili bir şekilde yapılmasını sağlayacak düzenlemeleri hazırlar ve üst yöneticinin onayına sunar,
- Mali hizmetlerin saydam, planlı, idarenin amaçlarına ve mevzuata uygun bir şekilde yürütülmesi için gerekli önlemleri alır.

Mali hizmetler birim yöneticisi, faaliyetlerin mali yönetim ve kontrol mevzuatı ile diğer mevzuata uygun olarak yürütüldüğünü, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin etmek üzere iç kontrol süreçlerinin işletildiğini, gerekli tedbirlerin alınması için düşünce ve önerilerinin zamanında üst yöneticiye raporlandığını, idare faaliyet raporunun “mali bilgiler” bölümünde yer alan bilgilerin güvenilir, tam ve doğru olduğunu teyit eden beyanı düzenler ve imzalar.⁴⁶⁴

3.2.2.5. Muhasebe Yetkilisi

“Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması,

⁴⁶² AKSOY, *Kamuda İç Kontrol & İç Denetim*, s. 46

⁴⁶³ ARCAGÖK, ERÜZ, s. 167

⁴⁶⁴ ARCAGÖK, ERÜZ, s. 167

saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur.”⁴⁶⁵

Muhasebe yetkilisi, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden ve muhasebe biriminin yönetiminden sorumlu, usulüne göre atanmış sertifikalı yöneticiyi ifade eder.⁴⁶⁶ “Muhasebe yetkilisi, muhasebe hizmetlerinin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. Bu noktada muhasebe yetkililerinin iç kontrol konusundaki sorumluluklarına bakıldığında muhasebe yetkililerinin sorumluluğunun sadece muhasebe kayıtlarının uygunluğu ve saydam ve erişilebilir tutulmasıyla sınırlandırıldığı görülmektedir.”⁴⁶⁷

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe yetkilisi Maliye Bakanlığınca, diğer kamu idarelerinde üst yöneticiler tarafından atanır. Muhasebe yetkilisinin görev ve yetkileri;

- Gelirleri ve alacakları ilgili mevzuatına göre tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsil edilenleri ilgililerine iade etmek,
- Giderleri ve borçları hak sahiplerine ödemek,
- Para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetleri almak, saklamak ve ilgililere vermek veya göndermek,
- Yukarıdaki sayılan işlemlere ve diğer mali işlemlere ilişkin kayıtları usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmak, mali rapor ve tabloları her türlü müdahaleden bağımsız olarak düzenlemek,
- Gerekli bilgi ve raporları, Bakanlığa, hizmet verilen ilgili kamu idaresinin harcama yetkilisi ile üst yöneticisine ve yetkili kılınmış diğer mercilere muhasebe yönetmeliklerinde belirtilen sürelerde düzenli olarak vermek,

⁴⁶⁵ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 61

⁴⁶⁶ Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi ve Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, **04.07.2009 Tarih ve 27278 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 4

⁴⁶⁷ CANDAN, “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, s. 62

- Vezne ve ambarların kontrolünü ilgili mevzuatında öngörülen sürelerde yapmak,
- Muhasebe hizmetlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri ilgili mevzuatında belirtilen sürelerle muhafaza etmek ve denetime hazır bulundurmak,
- Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuatında öngörülen zamanlarda denetlemek veya muhasebe yetkilisi mutemedinin bulunduğu yerdeki birim yöneticisinden kontrol edilmesini istemek,
- Hesabını kendinden sonra gelen muhasebe yetkilisine devretmek, devredilen hesabı devralmak,
- Muhasebe birimini yönetmek,
- Diğer mevzuatla verilen görevleri yapmaktır.⁴⁶⁸

Muhasebe yetkilileri;⁴⁶⁹

- Muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından,
- Mutemetleri aracılığıyla aldıkları ve elden çıkardıkları para ve parayla ifade edilen değerler ile bunlarda meydana gelen kayıplardan,
- Ön ödeme ile kesin ödemelerin yapılması ve ön ödemelerin mahsubu aşamalarında ödeme emri belgesi ve eki belgelerin usulünce incelenmesi ve kontrolünden,
- Yersiz ve fazla tahsil edilen tutarların ilgililerine geri verilmesinde, geri verilecek tutarın, düzenlenen belgelerde öngörülen tutara uygun olmasından,
- Ödemelerin, ilgili mevzuatın öngördüğü öncelik sırası da göz önünde bulundurularak, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre yapılmasından,

⁴⁶⁸ Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi ve Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, **04.07.2009 Tarih ve 27278 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 23

⁴⁶⁹ a.g.y., Madde 24

- Rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla, kendinden önceki muhasebe yetkilisinden hesabı devralırken göstermediği noksanlıklardan,
- Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuata göre kontrol etmekten,
- Yetkili mercilere hesap vermekten sorumludur.

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

- a) Yetkililerin imzasını,
- b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
- c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,

kontrol etmekle yükümlüdür.

Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. Belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir.⁴⁷⁰ Muhasebe yetkilileri, ödeme emri eki belgelerin, ödemesi yapılacak giderin çeşidine ve alım şekline göre Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde ve özel mevzuatında öngörülen belgelerden olmasını ve bu belgelerin eksiksiz olarak ödeme emri belgesi ekine bağlanmasını kontrol etmekle sorumlu olup, belgelerin alınan mal veya hizmet ya da yapılan iş bazında miktar veya ara toplam olarak bütçedeki tertiplerine uygunluğunun kontrolünden ve doğruluğundan sorumlu değildir.⁴⁷¹

⁴⁷⁰ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde 61

⁴⁷¹ AĞDENİZ, s. 82

Muhasebe yetkilileri, kanunlarla kendilerine verilen görev ve yetkilerinden bir kısmını Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre yardımcılarına devredebilirler.⁴⁷²

3.7.2.6. İç Denetçi

Harcama sonrasında yürütülen iç denetim faaliyeti, 5018 sayılı Kanunun 63, 64, 65, 66 ve 67’nci maddelerinde açıklanarak tanımlar, kavramlar ve sorumluluklar belirlenmiştir. 63. maddeye göre iç denetim, “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.”⁴⁷³

İç denetçiler, idarenin iç kontrol sisteminin yeterliliğini, etkililiğini belirlenmiş amaç ve hedeflere uygun çalışılıp çalışılmadığını değerlendirir ve iç kontrol sisteminin geliştirilmesine yönelik düzenledikleri raporlarla üst yöneticiye önerilerde bulunurlar.⁴⁷⁴

5018 sayılı Kanunun 64. maddesinde “ iç denetçilerin görevleri” başlığı altında iç denetçinin görev tanımı yapılmış ve iç denetçilerin çalışma usulleri hakkında bazı genel düzenlemeler yapılmıştır.⁴⁷⁵ “Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:⁴⁷⁶

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,

⁴⁷² AKSOY, **Kamuda İç Kontrol & İç Denetim**, s. 61

⁴⁷³ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 63

⁴⁷⁴ ARCAGÖK, ERÜZ, s. 168

⁴⁷⁵ BALTA, s. 60

⁴⁷⁶ a.g.k., Madde 64

- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz. İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.”⁴⁷⁷

İç denetçi, görevlerinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak aşağıdaki yetkilere sahiptir:⁴⁷⁸

- Denetim konusuyla ilgili elektronik ortamdakiler dahil her türlü bilgi, belge ve dokümanlar ile nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıkların ibrazını ve gösterilmesini talep etmek,

⁴⁷⁷ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde 64

⁴⁷⁸ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 12.07.2006 Tarih ve 26226 Sayılı Resmi Gazete, Madde 16

- Denetlenen birim çalışanlarından, iç denetim faaliyetlerinin gereği olarak yardım almak, yazılı ve sözlü bilgi istemek,
- Denetim faaliyetinin gerektirdiği araç, gereç ve diğer imkanlardan yararlanmak,
- Denetimi engelleyici tutum, davranış ve hareketleri üst yöneticinin bilgisine intikal ettirmek.

İç denetçi, görevlerini yerine getirirken aşağıdaki hususlara riayet eder:⁴⁷⁹

- Mevzuata, belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uygun hareket etmek,
- Mesleki bilgi ve becerilerini sürekli olarak geliştirmek,
- İç denetim faaliyetlerinde yetki ve ehliyetini aşan durumlarda iç denetim birimini haberdar etmek,
- Verilen görevin tarafsız ve bağımsız olarak yapılmasına engel olan durumların bulunması halinde, durumu iç denetim birimine bildirmek,
- Denetim raporlarında kanıtlara dayanmak ve değerlendirmelerinde objektif olmak,
- Denetim esnasında elde ettiği bilgilerin gizliliğini korumak.

“Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tâbi tutulur. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, mali kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı

⁴⁷⁹ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, **12.07.2006 Tarih ve 26226 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 17

idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usulle görevden alınır.”⁴⁸⁰

3.7.2.7. Dış Denetçi

Dış denetim, “Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası denetim olup amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.”⁴⁸¹ Dış denetçiler denetimleri sırasında idarenin iç kontrol sistemini değerlendirir ve bulgularına raporlarında yer verirler.⁴⁸²

⁴⁸⁰ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde 65

⁴⁸¹ a.g.k., Madde 68

⁴⁸² AKSOY, **Kamuda İç Kontrol & İç Denetim**, s. 62

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÜNİVERSİTELERE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

4.1. Üniversitelerin Yapısı ve İç Kontrol Sistemi

Çalışmanın bu kısmında, araştırmanın üniversitelerde yapılmasından dolayı üniversitelerin yapısı ve üniversitelerde iç kontrol sisteminde yer alan aktörler kısaca anlatılacaktır.

4.1.1. Üniversitelerin Yapısı

Üniversite, bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip yüksek düzeyde eğitim - öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan; fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumudur.⁴⁸³ 1982 Anayasasının 130. maddesindeki ve 2547 sayılı Kanunun 4. maddesindeki üniversitenin işlevlerine baktığımızda, eğitim-öğretim, bilimsel araştırma ve topluma hizmetin amaçlandığı görülmektedir. 1982 Anayasasının 130. maddesine göre kamu tüzel kişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip üniversiteler Devlet tarafından kanunla kurulur.⁴⁸⁴

Üniversite organları “Rektör”, “Senato” ve “Üniversite Yönetim Kurulu”ndan; fakülte organları “Dekan”, “Fakülte Kurulu” ve “Fakülte Yönetim Kurulu”ndan; enstitü organları “Enstitü Müdürü”, “Enstitü Kurulu” ve “Enstitü Yönetim Kurulu”ndan; yüksekokul organları “Yüksekokul Müdürü”, “Yüksekokul Kurulu” ve “Yüksekokul Yönetim Kurulu”ndan; bölüm ise, bölüm başkanlıklarından oluşmaktadır.

Rektör, devlet üniversitelerinde profesör akademik unvanına sahip kişiler arasından görevdeki rektörün çağrısıyla toplanacak üniversite öğretim üyeleri tarafından seçilecek adaylar arasından Cumhurbaşkanınca atanır. Görev süresi 4 yıldır. İki dönemden fazla rektörlük yapılamaz.⁴⁸⁵ Senato, rektörün başkanlığında, rektör yardımcıları, dekanlar ve her fakülteden fakülte kurullarınca üç yıl için

⁴⁸³ 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu, 06.11.1981 Tarih ve 17506 Sayılı Resmi Gazete, Madde 3

⁴⁸⁴ Ali Rıza ERDEM, “Üniversitenin Varoluş Nedeni (Üniversitenin Misyonu)”, **Pamukkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi**, Sayı 17, 2005, s. 106

⁴⁸⁵ a.g.k., Madde 13

seçilecek birer öğretim üyesi ile rektörlüğe bağlı enstitü ve yüksekokul müdürlerinden teşekkül eder.⁴⁸⁶ Üniversite yönetim kurulu; rektörün başkanlığında dekanlardan, üniversiteye bağlı değişik öğretim birim ve alanlarını temsil edecek şekilde senatoca dört yıl için seçilecek üç profesörden oluşur.⁴⁸⁷

Dekan, 2547 sayılı Kanunun 16. maddesine göre rektörün üniversite içinden veya dışından önereceği üç profesör arasından Yükseköğretim Kurulu'na üç yıl süre ile seçilir ve atanır. Süresi bitince yeniden atanabilir. Görevi, ilgili kanunlara, yönetmeliklere göre fakülteyi rektöre karşı birinci derece sorumlu olarak yönetmektir. Fakülte kurulu, dekanın başkanlığında fakülteye bağlı bölümlerin başkanları ile varsa fakülteye bağlı enstitü ve yüksekokul müdürlerinden ve üç yıl için fakültedeki profesörlerin kendi aralarından seçecekleri üç, doçentlerin kendi aralarından seçecekleri iki, yardımcı doçentlerin kendi aralarından seçecekleri bir öğretim üyesinden oluşur.⁴⁸⁸ Fakülte yönetim kurulu, dekanın başkanlığında fakülte kurulunun üç yıl için seçeceği üç profesör, iki doçent ve bir yardımcı doçentten oluşur.⁴⁸⁹

Enstitü müdürü, üç yıl için ilgili fakülte dekanının önerisi üzerine rektör tarafından atanır. Rektörlüğe bağlı enstitülerde bu atama doğrudan rektör tarafından yapılır. Süresi biten müdür tekrar atanabilir. Enstitü kurulu, müdürün başkanlığında, müdür yardımcıları ve enstitüyü oluşturan ana bilim dalı başkanlarından oluşur. Enstitü yönetim kurulu, müdürün başkanlığında, müdür yardımcıları, müdürce gösterilecek altı aday arasından enstitü kurulu tarafından üç yıl için seçilecek üç öğretim üyesinden oluşur.⁴⁹⁰

Yüksekokul müdürü, üç yıl için ilgili fakülte dekanının önerisi üzerine rektör tarafından atanır. Rektörlüğe bağlı yüksekokullarda bu atama doğrudan rektör tarafından yapılır. Süresi biten müdür tekrar atanabilir. Yüksek okul kurulu, müdürün başkanlığında, müdür yardımcıları ve okulu oluşturan bölüm veya ana bilim dalı başkanlarından oluşur. Yüksekokul yönetim kurulu; müdürün başkanlığında, müdür

⁴⁸⁶ 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu, 06.11.1981 Tarih ve 17506 Sayılı Resmi Gazete, Madde 14

⁴⁸⁷ a.g.k., Madde 15

⁴⁸⁸ a.g.k., Madde 17

⁴⁸⁹ a.g.k., Madde 18

⁴⁹⁰ a.g.k., Madde 19

yardımcıları ile müdürce gösterilecek altı aday arasından yüksekokul kurulu tarafından üç yıl için seçilecek üç öğretim üyesinden oluşur.⁴⁹¹

Bölüm Bir fakülte ya da yüksekokulda, aynı veya benzer nitelikte eğitim – öğretim yapan birden fazla bölüm bulunamaz. Bölüm, bölüm başkanı tarafından yönetilir. Bölüm başkanı; bölümün aylıklı profesörleri, bulunmadığı takdirde doçentleri, doçent de bulunmadığı takdirde yardımcı doçentler arasından fakültelerde dekanca, fakülteye bağlı yüksekokullarda müdürün önerisi üzerine dekanca, rektörlüğe bağlı yüksekokullarda müdürün önerisi üzerine rektörce üç yıl için atanır. Süresi biten başkan tekrar atanabilir.⁴⁹²

Üniversitelerin idari yapılarını Genel Sekreterlik, daire başkanlıkları, iç denetim birimi, hukuk müşavirliği, üniversite hastanesi başmüdürlüğü, fakülte idari teşkilatı, yüksekokul idari teşkilatı, enstitü idari teşkilatı ve bölüm idari teşkilatı oluşturmaktadır.

Genel Sekreterlik, bir Genel Sekreter ile en çok iki Genel Sekreter Yardımcısından ve bağlı birimlerden oluşur. Genel Sekreter, üniversite idari teşkilatının başıdır ve bu teşkilatın çalışmasından Rektöre karşı sorumludur.⁴⁹³

Daire başkanlıkları, İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı, Personel Daire Başkanlığı, Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı, Sağlık Kültür ve Spor Daire Başkanlığı, Bilgi İşlem Daire Başkanlığı, Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı, Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığından oluşur.⁴⁹⁴

İç denetim birimi, iç denetim birim yöneticisi ve doğrudan rektöre bağlı olarak çalışan iç denetçiler ile ihtiyaca göre diğer personelden oluşan organizasyonu ifade eder.⁴⁹⁵

Hukuk müşavirliği, üniversitenin öğrencileri, diğer kişi ve kurumlarla olan anlaşmazlık ve uyuşmazlıklarında adli ve idari mercilerde üniversitenin haklarını savunmak, üniversitenin tasarruflarının yürürlükteki kanunlara uygun olarak

⁴⁹¹ 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu, **06.11.1981 Tarih ve 17506 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 20

⁴⁹² a.g.k., Madde 21

⁴⁹³ 124 Sayılı Yükseköğretim Kurumlarının İdari Teşkilatı Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname, **21.11.1983 Tarih ve 18228 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 27

⁴⁹⁴ a.g.khk., Madde 26

⁴⁹⁵ AKSOY, s. 103

icrasında idareye yardımcı olmak ve verilecek benzeri diğer görevlerini yerine getirmek amacıyla kurulan birimdir.⁴⁹⁶

Hastane bulunan üniversitelerde, hastane başmüdürlüğünün görevleri hastanenin düzenli işlemlerini ve iyi hizmet vermesini, kayıtların düzgün tutulmasını ve benzeri hizmetlerin görülmesini sağlamaktır.⁴⁹⁷

Fakülte idari teşkilatı, yüksekokul idari teşkilatı ve enstitü idari teşkilatı, fakülte/yüksekokul/enstitü sekreteri ile sekreterlik bürosundan ve ihtiyaca göre kurulacak öğrenci işleri, personel, mali işler ve destek hizmetleri biriminden oluşur. Fakülte/yüksekokul/enstitü sekreteri ile sekreterlik bürosu ve varsa bağlı birimler, fakültenin/yüksekokulun/enstitünün idari hizmetlerinin yürütülmesinden sorumludur.⁴⁹⁸

Bu organlara sahip üniversitelerin finansman yapısına baktığımızda şöyle bir yapıyla karşılaşmaktayız; Devlet üniversitelerinin finansman kaynakları ve payı, bütçe ödenekleri (% 80), döner sermaye kanalıyla yapılan hizmetler, bağışlar, yardımlar, kantin, kafeterya, yurt işletmeleri ve kiralardan elde edilen gelirler (%19) ve öğrencilerin ödediği harç ve katkı payları (%1)'dir. Oranlar yıldan yıla değişmemektedir.⁴⁹⁹ 1982 Anayasasının 130 maddesine göre üniversitelerin hazırladığı bütçeler, Yükseköğretim Kurulunca onaylandıktan sonra Milli Eğitim Bakanlığına sunulur, genel ve katma bütçelerin bağlı olduğu esaslara uygun olarak işleme tabi tutularak yürürlüğe konur ve denetlenir. Devlet üniversitelerinin kamusal finansman şekli bütçe ile finansmandır. Üniversitelerin bütçeleri Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana uygulandığı ve 1961 ve 1982 Anayasalarında aynen düzenlendiği biçimiyle merkezi yönetim bütçesinin bağlı olduğu esaslara göre yürürlüğe konulmakta, denetlenmekte ve analitik bütçe sistemi uygulanmaktadır.⁵⁰⁰

⁴⁹⁶ 124 Sayılı Yükseköğretim Kurumlarının İdari Teşkilatı Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname, **21.11.1983 Tarih ve 18228 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 35

⁴⁹⁷ a.g.khk., Madde 37

⁴⁹⁸ a.g.khk., Madde 38-40

⁴⁹⁹ Kemal GÜRÜZ, **Dünyada ve Türkiye’de Yükseköğretim (Tarihçe ve Bugünkü Sevk ve İdare Sistemleri)**, ÖSYM Yayınları 4, Ankara, 2001, s. 281

⁵⁰⁰ Yükseköğretim Kurulu, **Türkiye’nin Yükseköğretim Stratejisi**, Yayın No:2007-1,YÖK, 2007, s. 58

2004 yılından bu yana uygulanmakta olan analitik bütçe sistemine göre devlet üniversitelerinin giderleri (ekonomik sınıflandırmaya göre):⁵⁰¹

- Personel giderleri,
- Sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderleri,
- Mal ve hizmet alım giderleri,
- Cari transferler,
- Sermaye giderleri olmak üzere 5 farklı başlık altında sınıflandırılmaktadır.

Personel giderleri; üniversitelerin bünyesinde kadrolu, sözleşmeli ve geçici olarak çalışan tüm personele maaş, ek çalışma karşılığı gibi bordroya dayalı olarak ödenen nakdi giderlerdir.

Sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderleri; üniversitelerin bünyesinde kadrolu, sözleşmeli ve geçici olarak çalışan tüm personeller için işveren sıfatıyla sosyal güvenlik kurumlarına ödenen prim giderleridir.

Mal ve hizmet alım giderleri; yakıt, elektrik, rutin bakım-onarım, telefon vb. haberleşme, yolluk, büro malzemesi, kira ile düşük değerli ya da bir yıldan az kullanım ömrü olan donanımlar için yapılan giderlerdir.

Cari transferler; emekli olan personel için ödenen ikramiye karşılıkları ve memurların öğle yemeğine yardım kapsamındaki ödemelerdir.

Sermaye giderleri; kullanım ömürleri bir yıl ya da daha uzun süre olan bilgisayar, laboratuvar cihazı ve gereçleri, makine, teçhizat, taşıt alımları ile gayrimenkul alımı, yapımı ve onarımı için yapılan giderlerdir.

Analitik bütçe sistemine göre devlet üniversitelerinin gelirleri:

- Hazine yardımı,
- Öz gelirler olmak üzere 2 farklı başlık altında sınıflandırılmaktadır.

Hazine yardımı; devletin yaptığı yardımdan elde edilen gelirdir.

⁵⁰¹ Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **2009-2011 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi**, <<http://www.bumko.gov.tr>>, (20.08.2008), s. 13-17

Öz gelirler; örgün, ikinci öğretim ve yaz okulu, tezsiz yüksek lisans harç gelirleri, araştırma projeleri gelirleri ile kantin, lojman vb. gayrimenkul kiralarından elde edilen gelirlerdir.

4.1.2. Üniversitelerde İç Kontrole İlişkin Rol ve Sorumluluklar

Üniversitelerde yukarıda anlatılan birimlerde gerçekleştirilen tüm işlemlere yönelik iç kontrole ilişkin rol ve sorumluluklar işlem sürecinde yer alan tüm görevlileri kapsar. Yani, üniversitelerin bir faaliyetinde süreçte yer alan tüm yönetici ve çalışanların ortak rolü ve sorumluluğu bulunmaktadır. 5018 sayılı Kanuna göre iç kontrole ilişkin rol ve sorumluluğu bulunan aktörler; üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birim yöneticisi, muhasebe yetkilisi ve iç denetçilerdir.

Üniversitelerde üst yönetici olan rektör, iç kontrol sisteminin kurulması, gözetilmesi, işleyişi ve izlenmesinden sorumludur. Üst yönetici bu sorumluluğunun gereklerini harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirir.⁵⁰²

Harcama yetkilisi, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisidir. Harcama yetkilileri görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur. Buna göre birimlerinde iç kontrolü oluşturma, uygulama ve geliştirme sorumluluğu harcama yetkililerine aittir.⁵⁰³ Üniversitelerdeki harcama birimleri merkez harcama birimleri olan; Genel Sekreterlik Özel Kalem, İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı, Personel Daire Başkanlığı, Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı, Sağlık Kültür ve Spor Daire Başkanlığı, Bilgi İşlem Daire Başkanlığı, Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı, Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Hukuk Müşavirliği, Uygulama Araştırma Hastanesi ile fakülteler, merkezler, yüksekokullar, enstitüler, meslek yüksekokulları ve bölümlerden oluşur. Genel Sekreterlikte Genel Sekreter, Daire Başkanlıklarında Daire Başkanı, ancak Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarında daire Başkanın muhasebe yetkilisi unvanına sahip olması durumunda diğer yönetici, Uygulama Araştırma

⁵⁰² İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, **31.12.2005 Tarih ve 20604 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 8

⁵⁰³ AKSOY, s. 36

Hastanelerinde başhekim, fakültelerde dekan, merkezler, yüksekokullar, enstitüler, meslek yüksekokullarında müdür ve bölümlerde bölüm başkanları harcama yetkilisi olmaktadır.

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütür. Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir.⁵⁰⁴

Üniversitelerde mali hizmetler birimi olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının yöneticisi olan daire başkanları iç kontrol sisteminin kurulması, iç kontrol standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak, idarenin görev alanına ilişkin konularda standartlar hazırlamak, ön mali kontrol görevini yürütmekten sorumludurlar.⁵⁰⁵

Muhasebe yetkilileri, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden ve muhasebe kayıtlarının usulüne ve standartlara uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.⁵⁰⁶ Üniversitelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek üzere bir muhasebe yetkilisi bulunmaktadır. Bu muhasebe yetkilisi üniversitede gerçekleştirilen tüm mali işlemlere ilişkin muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden sorumludur.

İç denetçiler, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişi ile ilgili olarak yönetime bilgi sağlamaktan sorumludur.⁵⁰⁷ Üniversitelerde direkt üst yönetici olan rektöre bağlı olarak çalışan iç denetçiler iç kontrol uygulamalarının etkinliğini ve verimliliğini denetleyerek iç kontrol sisteminin gelişmesine katkı sağlar.

⁵⁰⁴ AKSOY, **Kamuda İç Kontrol & İç Denetim**, s. 45

⁵⁰⁵ Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, **13.02.2006 Tarih ve 26084 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 9

⁵⁰⁶ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 61

⁵⁰⁷ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, **12.07.2006 Tarih ve 26226 Sayılı Resmi Gazete**, Madde 11

4.2. Üniversitelerin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesine Yönelik Anket Çalışması

Bu başlık altında, üniversitelerde muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine ilişkin mevcut uygulamalarını belirlemeye ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmeye yönelik yapılan çalışmanın amacı, kapsamı, yöntemi, kısıtları ve bulguların değerlendirilmesi alt başlıklar halinde incelenecektir. Değerlendirme kapsamında; özel bütçeli idarelerden olan üniversitelerdeki Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının verdikleri cevaplardan yola çıkılarak sonuçlar iç kontrol açısından irdelenecektir.

4.2.1. Araştırmanın Amacı

5018 sayılı Kanunla idarelerde iç kontrol sisteminin kurulması her idarenin kendi yönetim sorumluluğuna bırakılmıştır. 5018 sayılı Kanuna göre idarelerde iç kontrole ilişkin rol ve sorumluluğu bulunan aktörler; üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birim yöneticisi, muhasebe yetkilisi ve iç denetçilerdir. Özel bütçeli idarelerden olan üniversitelerde de sorumluluk, sayılan bu aktörlere aittir.

Üniversitelerde mali hizmetler birimi (muhasebe birimi) olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının yöneticisi olan daire başkanları iç kontrol sisteminin kurulması, iç kontrol standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak, idarenin görev alanına ilişkin konularda standartlar hazırlamak, ön mali kontrol görevini yürütmekten sorumludurlar. Buradan hareketle bu araştırmanın amacı, üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sisteminin önemine ilişkin algılarını tespit etmek ve muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin mevcut uygulamalarını belirlemek ve böylece iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmektir.

4.2.2. Araştırmanın Kapsamı

Çalışmada özel bütçeli idarelerden olan üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin mevcut uygulamalarını belirlemek ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmek amaçlandığından anket çalışması üniversitelerin muhasebe birimi olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının

yöneticisi olan daire başkanlarına yapılmıştır. Ülkemizde araştırmanın yapıldığı tarih itibariyle özel bütçeli idare kapsamında yer alan üniversite sayısı 102'dir.

4.2.3. Araştırmanın Kısıtları

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

Araştırmanın sadece üniversitelerin muhasebe birimleri olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları yöneticilerine yapılması da bir kısıttır. Araştırmanın 5018 sayılı Kanunda iç kontrole ilişkin rol ve sorumlukları bulunan tüm aktörlere (üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birim yöneticisi, muhasebe yetkilisi ve iç denetçiler) yönelik yapılması araştırma sonuçlarının daha kapsamlı olmasını sağlayabilirdi. Ancak zaman kısıtı ve maddi olanakların yetersizliği sebebi ile araştırma sadece muhasebe birimlerinin daire başkanları ile sınırlı tutulmuştur.

Araştırmalarda, anketi cevaplayanlardan kaynaklanabilecek eksikliklerin olması ve dolayısıyla sonuçları etkilemesi olasılığı her zaman geçerlidir. Aynı zamanda anketin yapıldığı tarihten başka bir tarihte yapılması da araştırma sonuçlarını etkileyebilecek olan faktörlerdendir.

4.2.4. Araştırmanın Dayandığı Hipotezler

Araştırmanın hipotezleri iç kontrol sistemine ilişkin algılamaların ve mevcut uygulamaların üniversitelerin kuruluş yılına ve muhasebe biriminde çalışan sayısına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek ve muhasebe birimlerinin iç kontrole yönelik algıları ile mevcut uygulamaları arasındaki farklılıkları tespit etmek için oluşturulmuştur.

Araştırmanın dayandığı hipotezler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

A. Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının İç Kontrol Sistemine Yönelik Algılarına İlişkin Hipotezler

H₁: Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarında çalışan kişi sayısı bakımından, Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrole yönelik algı düzeyleri arasında fark vardır.

H₂: Üniversitelerin kuruluş yılı bakımından, Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrole yönelik algı düzeyleri arasında fark vardır.

B. Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine Yönelik Mevcut Uygulamalarına İlişkin Hipotezler

H₃: Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarında çalışan kişi sayısı bakımından, muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaları arasında fark vardır.

H₄: Üniversitelerin kuruluş yılı bakımından, muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaları arasında fark vardır.

C. İç Kontrol Sistemine Yönelik Algı İle Mevcut Uygulamaların Karşılaştırılmasına İlişkin Hipotez

H₅: Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrol sistemine yönelik algıları ile muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaları arasında fark vardır.

4.2.5. Araştırmanın Yöntemi

Literatürde iç kontrol sistemine yönelik çeşitli çalışmalar yapılmakla birlikte bu çalışmayla bire bir örtüşen bir çalışmaya rastlanamamıştır. Ancak bu çalışmadan farklı olmakla birlikte, bu araştırmadakine benzer yöntemle yapılmış birkaç çalışma aşağıda kısaca tanıtılmaktadır.

Woodard'ın⁵⁰⁸ (2000), yöneticilerin iç denetim ve etkinliğine yönelik algılarına ilişkin 12 devlet üniversitesinde yaptığı araştırma iki soru temeline dayanmıştır. Bu sorular:

⁵⁰⁸ C. Arthur WOODARD, *Administrators' Perceptions of Internal Auditing Roles and Effectiveness in Texas and Big Twelve Public Universities*, The University of Texas Southern, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2000, s. 40-90

1. Üniversite daire başkanlarının ve finans yöneticilerinin üniversitenin iç denetçilerinin rollerini algılayışları nedir?
2. Üniversite daire başkanlarının, finans yöneticilerinin ve iç denetim yöneticilerinin iç denetim etkinliğini belirlemek için seçilen kriterlerin önemini algılamaları nasıldır?

Woodard'ın yaptığı çalışmada etkinliğin ölçülmesinin zor olduğu ve iç denetime yönelik etkinliğin müşterilerin ve denetlenenlerin algısıyla belirleneceği belirtilmiştir. Bu araştırmada algıya ilişkin elde edilen veriler z testi, t testi ve ANOVA testi ile analiz edilmiştir. Araştırmanın sonucunda daire başkanlarının ve finans yöneticilerinin, üniversitelerin iç denetçilerine yönelik algı düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmadığı ortaya çıkmıştır. Başkanlar ve finans şefleri iç denetçilerin üniversitelerde üstlendikleri rolleri önemli olarak algılamamaktadır. Araştırmanın diğer bir sonucuna göre ise, daire başkanları, finans yöneticileri ve iç denetim yöneticileri iç denetim etkinliğini önemli olarak algılamaktadırlar.

Wood'un⁵⁰⁹ (1989), Alabama eğitim kurumlarına yönelik yaptığı çalışmanın amacı, Alabama eğitim sisteminde oluşturulan iç kontrol sistemini analiz etmek ve tanımlamak; eğitim kurumlarının muhasebe ofisleri düzeyindeki muhasebe uygulamaları ile iç kontrol ilişkisini kurmaktır. Bu kapsamda Alabama'daki 129 eğitim kurumuna yönelik anket çalışması yapılmıştır. Çalışmadaki anket soruları 5' li likert ve evet-hayırlı sorulardan oluşmuştur. Araştırma kapsamında 16 araştırma sorusuna cevap aranmıştır. Elde edilen veriler tanımlayıcı istatistiklerle ve ki-kare yöntemiyle analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda Alabama eğitim sisteminde uygulanan iç kontrol sisteminin makul bir güvence sağlamadığı ve oluşturulan iç kontrol sisteminin yetersiz olduğu ortaya konmuştur.

Erdoğan'ın⁵¹⁰ (2009), KİT'lerdeki iç kontrol sistemine ilişkin mevcut uygulamaları tespit etmek amacıyla yaptığı çalışmada KİT'lerde yürütülmekte olan iç kontrol faaliyetlerinin iç kontrolün hangi bileşeni üzerinde yoğunlaştığı ve kontrol ortamının iç kontrol sistemlerinin KİT'lerde uygulanabilmesi açısından ne derece

⁵⁰⁹ WOOD, s. 100-173

⁵¹⁰ ERDOĞAN, s. 166-192

yeterli olduğu ortaya konulmuştur. Araştırmada 15 KİT'e yönelik anket soruları hazırlanmıştır. Veriler tanımlayıcı istatistiklerle analiz edilmiştir. Araştırmada KİT'lerde özellikle kontrol ortamı, risk değerlendirme ve izleme bileşenlerinin güçlendirilmesi gerekliliği ve KİT'lerde risk yönetim anlayışının olmadığı ve kuruluşların sistematik bir risk değerlendirmesi yapmadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Bu çalışmada gerek yabancı gerekse yerli literatür taraması yapıldıktan sonra birincil veri toplama yöntemlerinden olan anket yöntemi uygulanmasına karar verilmiştir. Araştırmada izlenen yöntem şu şekildedir: Araştırmaya dahil edilen üniversitelerin belirlenmesi, anket sorularının hazırlanması, verilerin toplanması, verilerin analiz edilmesi.

4.2.5.1. Araştırmaya Dahil Edilen Üniversitelerin Belirlenmesi

Anket formunu özel bütçeli idare kapsamında yer alan üniversitelerin muhasebe birimlerinin yöneticisi olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının yanıtlaması istenmiştir. Çalışmanın yapıldığı tarihte 94 üniversitenin Strateji Geliştirme Daire Başkanı bulunmaktadır. Dolayısı ile araştırmanın ana kütlesi 94 olarak belirlenmiştir. Araştırmaya dahil edilen üniversitelerin listesi Ek-6'da verilmiştir. Çalışmada örneklem seçimi yapılmayıp ana kütlenin tamamına ulaşılması hedeflenmiş ancak 74 üniversiteden geri dönüş alınabilmiştir. Bu %78,7 lik bir geri dönüş oranına tekabül etmektedir. Araştırmaya katılan üniversiteler Ek-6'da gösterilmiştir.

4.2.5.2. Anket Sorularının Hazırlanması

Geniş kapsamlı olması ve uygulanmasının yüksek düzeyde tecrübe gerektirmemesi, veri toplamada zaman, maliyet ve yapılabirlik kısıtlarını aşmak amacıyla üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sisteminin mevcut durumunu ve etkinliğini tespit etmek amacıyla birincil veri toplama yöntemlerinden olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket soruları gerek yabancı gerekse yerli literatür taraması sırasında elde edilen sorular esas alınarak oluşturulmuştur. Anket soruları özellikle Sumru TÜMER⁵¹¹ ve Nihal SALTİK⁵¹²,ın çalışmaları ile 5018 sayılı Kanun ve ilgili Yönetmelikler kapsamında hazırlanmıştır. Anket soruları hazırlandıktan

⁵¹¹ TÜMER, s. 49-90

⁵¹² SALTİK, s. 15-18

sonra, taslak anket konun uzmanı akademisyenlere ve bir üniversitenin Strateji Geliştirme Daire Başkanı ve çalışanlarına sunularak ankete son şekli verilmiştir. Anket çalışması dört bölümden ve 68 sorudan oluşmakta olup Ek-7’de verilmiştir. Anket formunun ilk bölümü üniversiteler hakkında genel bilgileri içeren demografik sorulardan meydana gelmiştir. Anketin ikinci bölümü, Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrol sisteminin önemine yönelik algısını tespit etmek üzere 5’li likert (1= kesinlikle katılmıyorum, 2= katılmıyorum, 3= kararsızım, 4= katılıyorum, 5= kesinlikle katılıyorum) ölçeğine göre hazırlanan 20 ifadeden oluşmuştur. Anketin üçüncü bölümünü anketin ikinci bölümünde yer alan algı sorularının mevcut uygulamalara göre uyarlanması ile oluşturulan 3’lü likert (1= hayır, 2= kısmen, 3= evet) ölçeğine göre hazırlanan 20 ifade oluşturmaktadır. Anketin dördüncü bölümünde ise, muhasebe birimlerinin iç kontrole yönelik uygulamalarını tespit etmek amacıyla oluşturulan 28 soru bulunmaktadır.

4.2.5.3. Verilerin Toplanması

Verilerin elde edilmesini sağlayacak anket formu, web’de arama hizmeti veren bir internet sayfasının elektronik anket hazırlama hizmeti kullanılarak internet ortamına aktarılmıştır. Daha sonra bu sayfanın bağlantı linki üniversitelerin strateji geliştirme daire başkanlarının elektronik posta adreslerine gönderilmiştir. Daire başkanlarının elektronik posta adresleri ise tek tek üniversitelerin Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının web sayfaları ziyaret edilerek elde edilmiştir. Web sayfası olmayan ya da web sayfasında elektronik posta adresleri verilmeyen daire başkanlıkları ise telefonla aranmak suretiyle daire başkanlarının elektronik posta adreslerine ulaşılmıştır. Elde edilen elektronik posta adreslerinin büyük bölümü daire başkanlarının kişisel adresleri olup, çok az sayıda daire başkanı üniversitenin kurumsal elektronik posta adresinden ulaşılmıştır.

Anket linki 01.09.2010 – 31.10.2010 tarihleri arasındaki iki aylık zaman diliminde muhtelif kereler Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının önceden tespit edilmiş olan elektronik posta adreslerine gönderilmiştir. Bu tarih aralığında geri dönüş oranını artırabilmek için daire başkanları bizzat telefonla aranarak çalışma hakkında bilgiler verilmiş ve ankete katılım konusunda ricada bulunulmuştur. Tüm bu çalışmaların neticesinde belirtilen tarih aralığında 64 daire başkanı internet

üzerinden elektronik anketi doldurmuştur. İmkanlar ölçüsünde Isparta iline yakın konumda bulunan bazı üniversitelere bizzat gidilerek yüzyüze görüşme yöntemiyle anket uygulamaları gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmaların sonucunda da 10 daire başkanının anketi doldurmaları sağlanmıştır. 31 Ekim 2010 tarihi itibari ile değerlendirmeye uygun 74 adet anket formu elde edilmiştir. %95 güven aralığında bu sayının evreni temsil ettiği düşünülmektedir.⁵¹³ Çalışmanın ana kütlelerini oluşturan diğer 20 daire başkanından 7 tanesi anket formunu sakıncalı bulduğu için, 13 tanesi de zaman kısıtları ve iş yoğunluğu gerekçeleriyle ankete cevap vermemişlerdir.

4.2.5.4. Verilerin Analiz Edilmesi

Anketlerden elde edilen veriler, *Statistical Package for Social Science for Windows* (SPSS 15.0) programı kullanılarak bilgisayar ortamına aktarılmış ve verilerin analizi ve hipotezlerin test edilmesinde bu programdan yararlanılmıştır.

Bireylerin bir konudaki davranış puanlarını belirlemeyi sağlayan likert tipi ölçeklerin güvenilirliğini test etmek için Cronbach Alpha güvenilirlik testi yapılmalıdır. Bu test sonucunun da, yüksek düzeyde güvenilirliğe sahip olabilmesi için, Cronbach Alpha değerinin 0,80 ve üzeri olması gerekmektedir.⁵¹⁴ Anketin ikinci bölümünde strateji geliştirme daire başkanlarının iç kontrole yönelik algı düzeyini ölçen 5'li likert tipinde hazırlanmış 20 sorunun güvenilirliğini ölçmek amacıyla Cronbach Alpha katsayısı hesaplanmış ve α değeri 0.98 bulunmuştur. Yine anketin üçüncü bölümünde, algı düzeyini ölçmeye yönelik soruların mevcut uygulamalara göre uyarlanması ile oluşturulan 3'lü likert ölçeğine göre hazırlanan 20 sorunun Cronbach Alpha katsayısı 0.86 olarak tespit edilmiştir. Bu katsayılar da göstermektedir ki anketteki sorular tutarlı ve güvenilir bir nitelik taşımaktadır.

İstatistiksel analiz yapılmadan önce verilerin normal dağılıp dağılmadığına bakılması gerekir. Verilerin normal dağılıma uyması durumunda parametrik testler yapılırken verilerin normal dağılıma uymaması durumunda ise parametrik olmayan testler kullanılır. Parametrik testlerin uygulanabilmesi için kütlenin normal dağılıma uygun olması, varyansların homojen olması, örneğe alınacak olan bireylerin rastgele

⁵¹³ Yahşi YAZICIOĞLU, Samiye ERDOĞAN, *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2004, s. 50

⁵¹⁴ Aliye KAYIŞ, "Güvenilirlik Analizi" İçinde *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Editör: Şeref KALAYCI, Asli Yayın Dağıtım, 5. Baskı, Ankara, 2010, s. 405

ve birbirinden bağımsız olarak seçilmesi gibi bazı varsayımların yerine getirilmesi gerekmektedir.⁵¹⁵ Bu çalışmada toplanan verilerin dağılımının normalliği Kolmogorov-Smirnov testi ile test edilmiş ve verilerin normal dağılım göstermediği sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısı ile verilerin analizinde parametrik olmayan testler kullanılmıştır.

4.2.6. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Araştırmaya katılan üniversitelere ait demografik veriler çizelge 4.1’de verilmektedir.

Çizelge 4.1. Anketi Cevaplayan Üniversitelere Ait Demografik Veriler

Bağımsız Değişkenler	n	Yüzde
Öğrenci Sayısı		
- 10.000	31	41.9
10.001-20.000	15	20.3
20.001-30.000	13	17.6
30.001 +	15	20.3
Bütçe Miktarı (1000 TL)		
- 30.000	22	29.7
30.001-100.000	26	35.1
100.001 +	26	35.1
Çalışan Sayısı		
- 10	30	40.5
11-20	23	31.1
21 +	21	28.4
Kuruluş Yılı		
- 1991	17	23.0
1992-2005	22	29.7
2006 +	35	47.3
TOPLAM	74	100.0

Araştırma kapsamında ankete katılan üniversite sayısı 74’dür. Ankete katılan üniversitelerin öğrenci sayılarının dağılımına baktığımızda %41.9’unun 10.000 ve daha az sayıda öğrenciye sahip oldukları görülmektedir. Öğrenci sayısının minimum ve maksimum değerleri ise 870 ve 75.000 olarak tespit edilmiştir. Ankete katılan üniversitelerin bütçe miktarlarının dağılımına baktığımızda %70.2’sinin 30 milyon TL’nin üzerinde bir bütçeye sahip olduğu görülmektedir. 2010 yılında üniversitelere

⁵¹⁵ Hakan DEMİRGİL, “Parametrik Olmayan Hipotez Testleri” İçinde **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Editör: Şeref KALAYCI, Asli Yayın Dağıtım, 5. Baskı, Ankara, 2010, s. 85

ayrılan bütçe büyüklükleri 12.822.000 TL ile 509.612.000 TL aralığında değişmektedir. Muhasebe birimlerinde çalışan kişi sayısı ortalaması 15.96 olarak tespit edilmiştir. Ankete katılan üniversitelerin %40.5'inin 10 ve daha az çalışana sahip olduğu dikkat çekmektedir. Son olarak kuruluş yılı açısından üniversitelere bakıldığında, ankete katılan üniversitelerin %47.3 gibi büyük bir çoğunluğunun 2006 ve sonrasında kurulan üniversitelerden oluştuğu görülmektedir.

4.2.6.1. Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının İç Kontrol Sistemine Yönelik Algılarına İlişkin Hipotezlerin Değerlendirilmesi

Çizelge 4.2.'de Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrol sistemine yönelik 20 ifadeye ilişkin algı düzeylerinin aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri görülmektedir.

Çizelge 4.2. Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının İç Kontrol Sistemine Yönelik Algı Düzeylerinin Aritmetik Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

No	İfadeler	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
1.	Daire Başkanlığımızın örgüt şemasının oluşturulması önemlidir.	4.486	0.996
2.	Daire Başkanlığımızın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımlarının yapılması önemlidir.	4.567	0.994
3.	Daire Başkanlığımızda personelin yeterliliği ve performansının bağlı olduğu yönetici tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmesi ve değerlendirme sonucunun personelle görüşülmesi önemlidir.	4.310	1.045
4.	Daire Başkanlığımızda yetki devirlerinin, devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmesi ve ilgililere bildirilmesi önemlidir.	4.486	0.996
5.	Daire Başkanlığımızın stratejik planının hazırlanması önemlidir.	4.243	1.108
6.	Daire Başkanlığımızın performans programının hazırlanması önemlidir.	4.150	1.138
7.	Daire Başkanlığımızın amaç ve hedeflerine yönelik risklerin belirlenmesi önemlidir.	4.364	1.041
8.	Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen her bir faaliyette karşılaşılabilecek risk için, uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemlerinin belirlenmesi önemlidir.	4.315	1.078
9.	Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin temel süreçlerin belirlenmesi ve süreçlerin tanımlanması önemlidir.	4.297	1.069
10.	Daire Başkanlığımızdaki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevlerinin farklı kişilere verilmesi önemlidir.	4.232	1.073

11.	Daire Başkanlığımızda çalışanların yaptığı işlerin etkili ve sürekli biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sistemli olarak analizinin yapılması önemlidir.	4.295	0.962
12.	Daire Başkanlığımızda olağanüstü durumlar için faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemlerin alınması önemlidir.	4.315	0.940
13.	Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemlerinin kurulması önemlidir.	4.432	0.966
14.	Daire Başkanlığımızın ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgilerin zamanında elde edilmesi önemlidir.	4.554	0.995
15.	Daire Başkanlığımızın stratejik plan ve performans programının kamuoyuyla paylaşılması önemlidir.	4.000	1.190
16.	Daire Başkanlığımızda gelen ve giden evrakların zamanında kaydedilmesi önemlidir.	4.506	0.959
17.	Daire Başkanlığımızda oluşan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemlerinin belirlenmesi önemlidir.	4.411	0.955
18.	Daire Başkanlığımızda iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi önemlidir.	4.310	1.058
19.	Daire Başkanlığımızda etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanması önemlidir.	4.094	0.953
20.	Daire Başkanlığımızda etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmesi önemlidir.	4.232	1.020

Çizelgeye bakıldığında her ifade için ortalamaların 4 değerinin üzerinde gerçekleştiği görülmektedir. Daha öncede ifade edildiği gibi 4 değeri ölçekte “Katılıyorum”, 5 değeri ise “Kesinlikle Katılıyorum” ifadelerine karşılık gelmektedir. Buna göre sorulara cevap veren Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrole yönelik algı düzeylerinin oldukça yüksek düzeyde olduğu rahatlıkla söylenebilir. Algı düzeyini ölçmeye yönelik bu yirmi ifadelik ölçeğin genel ortalamasına bakacak olursak 4.329 değeri karşımıza çıkmaktadır. Ölçekte yer alan ifadelerden sekiz tanesi bu ortalama değerin üzerinde oniki tanesi ise altında aritmetik ortalamalara sahiptir. Ölçekte daire başkanlarından en düşük aritmetik ortalama puanını “*Daire Başkanlığımızın stratejik plan ve performans programının kamuoyuyla paylaşılması önemlidir*” (ifade 15) 4.000 ± 1.190 ortalama ile elde etmiştir. Nispeten düşük kabul edebileceğimiz diğer aritmetik ortalamalar ise “*Daire Başkanlığımızda etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanması önemlidir*” (ifade 19) 4.094 ± 0.953 ve “*Daire Başkanlığımızın performans programının hazırlanması önemlidir*” (ifade 6) 4.150 ± 1.138 ifadelerinden elde edilmiştir. En yüksek aritmetik ortalamalı ifadelere sırasıyla baktığımızda, “*Daire Başkanlığımızın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımlarının yapılması önemlidir*”

(ifade 2) 4.567 ± 0.994 , “Daire Başkanlığımızın ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgilerin zamanında elde edilmesi önemlidir” (ifade 14) 4.554 ± 0.995 ve “Daire Başkanlığımızda gelen ve giden evrakların zamanında kaydedilmesi önemlidir” (ifade 16) 4.506 ± 0.959 çizelge 4.2.’den tespit edilmiştir.

Çalışmada Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrol sistemine ilişkin algı düzeyini test etmeye yönelik iki hipotez bulunmaktadır. Bu hipotezler şunlardır:

H₁: Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarında çalışan kişi sayısı bakımından, Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrole yönelik algı düzeyleri arasında fark vardır.

H₂: Üniversitelerin kuruluş yılı bakımından, Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrole yönelik algı düzeyleri arasında fark vardır.

Bu iki hipotez Kruskal- Wallis Varyans Analizi ile test edilmiştir. Kruskal-Wallis Varyans Analizi parametrik olmayan verilere sahip ikiden fazla grubun ölçümlerinin karşılaştırılmasında kullanılan bir yöntemdir. Karşılaştırmalarda anlamlılık düzeyi 0.05 olarak belirlenmiştir. $p \leq 0.05$ olduğunda gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu söylenebilir.

Yukarıda verilen hipotezler ölçekte yer alan 20 ifade açısından tek tek değerlendirilmiş olup, sonuçlara aşağıda yer verilmiştir.

Çizelge 4.3’de de görüldüğü gibi, “Daire Başkanlığımızın Örgüt Şemasının Oluşturulması Önemlidir” ifadesine katılım açısından çalışan sayısı 21 ve daha fazla olan grup diğer iki gruba göre daha düşük puan almıştır. Ancak gruplar arasındaki farklılıklar istatistiksel olarak önemli bulunmamıştır ($X^2=1.751$, $p=0.417$). Bu durumda H₁ hipotezi reddedilir. Aynı ifadeye katılım açısından kuruluş yılı yakın tarihli üniversitelerin diğer iki gruptaki üniversitelere göre puan olarak farklılaştıkları çizelge 4.3.’ten tespit edilebilir. Bu farklılaşmaya rağmen kuruluş yılının da ($X^2=0.518$, $p=0.772$) farklılık nedeni olmadığı bulunmuştur. Dolayısı ile H₂ hipotezi de reddedilir.

Çizelge 4.3. “Daire Başkanlığımızın Örgüt Şemasının Oluşturulması Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	4.500	0.682	1.751	0.417
11-20	23	4.608	0.891		
21 +	21	4.333	1.425		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	4.411	1.325	0.518	0.772
1992-2005	22	4.363	1.176		
2006 +	35	4.600	0.650		
TOPLAM	74	4.486	0.996		

Çizelge 4.4.’de Strateji Geliştirme Daire Başkanları’nın “*Daire Başkanlığımızın Faaliyetlerine İlişkin Genel Görev Tanımlarının Yapılması Önemlidir*” ifadesinden aldıkları puanların bağımsız değişkenlere göre dağılımı görülmektedir.

Çizelge 4.4. “Daire Başkanlığımızın Faaliyetlerine İlişkin Genel Görev Tanımlarının Yapılması Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	4.666	0.660	0.153	0.926
11-20	23	4.652	0.884		
21 +	21	4.333	1.425		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	4.411	1.325	1.175	0.556
1992-2005	22	4.409	1.181		
2006 +	35	4.724	0.610		
TOPLAM	74	4.567	0.994		

Çizelge 4.4.’de çalışan sayısı açısından “*Daire Başkanlığımızın Faaliyetlerine İlişkin Genel Görev Tanımlarının Yapılması Önemlidir*” ifadesine katılım düzeyi incelendiğinde, daire başkanlığında çalışan kişi sayısı arttıkça ifadeye katılım puanının azaldığı görülmektedir. Bununla birlikte gruplar arasındaki farklar çalışan sayısı değişkeni bakımından önemli bulunmamıştır ($X^2=0.153$, $p=0.926$). H_1 hipotezi reddedilir. Kuruluş yılı değişkeni açısından çizelge incelendiğinde, yine bir önceki ifadede olduğu gibi 2006 ve sonrasında kurulan üniversitelerin daire başkanlarının ifadeye katılım düzeylerinin diğer iki gruba nazaran çok daha fazla

olduğu görülmektedir. Buna rağmen ifadeye katılım açısından kuruluş yılı grupları arasında da bir farklılık tespit edilememiştir ($X^2=1.175$, $p=0.556$). H_2 hipotezi reddedilir.

Çizelge 4.5’de görüldüğü gibi, “*Daire Başkanlığımızda Personelin Yeterliliği ve Performansının Bağlı Olduğu Yönetici Tarafından Yılda En Az Bir Kez Değerlendirilmesi ve Değerlendirme Sonucunun Personelle Görüşülmesi Önemlidir*” ifadesine katılım açısından çalışan sayısı grupları arasında önemli bir farklılık tespit edilememiştir ($X^2=0.255$, $p=0.880$). H_1 hipotezi reddedilir. Kuruluş yılı değişkenine bakıldığında 1992-2005 yılları arasında kurulan üniversitelerin daire başkanlarının ifadeye katılım açısından diğer iki gruptan düşük puan aldıkları gözlenmektedir. Bu gözleme rağmen farkın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı bulunmuştur ($X^2=0.171$, $p=0.918$). Bu durumda H_2 hipotezi de reddedilmektedir.

Çizelge 4.5. “Daire Başkanlığımızda Personelin Yeterliliği ve Performansının Bağlı Olduğu Yönetici Tarafından Yılda En Az Bir Kez Değerlendirilmesi ve Değerlendirme Sonucunun Personelle Görüşülmesi Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	4.366	0.808	0.255	0.880
11-20	23	4.391	0.988		
21 +	21	4.142	1.388		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	4.235	1.300	0.171	0.918
1992-2005	22	4.181	1.220		
2006 +	35	4.428	0.777		
TOPLAM	74	4.310	1.045		

Çizelge 4.6.’da “*Daire Başkanlığımızda Yetki Devirlerinin, Devredilen Yetkinin Sınırlarını Gösterecek Şekilde Yazılı Olarak Belirlenmesi ve İlgililere Bildirilmesi Önemlidir*” ifadesine katılım düzeyi çalışan sayısı açısından incelendiğinde, çalışan sayısının artışı ile beraber ifadeye katılım düzeyinin azaldığı görülmektedir. Ancak bu durum çalışan sayısı açısından bir farklılık ortaya çıkarmamıştır ($X^2=0.169$, $p=0.919$). Dolayısıyla H_1 hipotezi reddedilmektedir. Kuruluş yılı değişkenine baktığımızda aynı ifadeye katılım açısından yeni kurulan üniversitelerin puan olarak diğerlerinden oldukça farklılaştığı görülmektedir. Buna

karşın aradaki fark anlamlı bulunmamıştır ($X^2=1.140$, $p=0.566$). H_2 hipotezi de reddedilmektedir.

Çizelge 4.6. “Daire Başkanlığımızda Yetki Devirlerinin, Devredilen Yetkinin Sınırlarını Gösterecek Şekilde Yazılı Olarak Belirlenmesi ve İlgililere Bildirilmesi Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	4.566	0.678	0.169	0.919
11-20	23	4.565	0.895		
21 +	21	4.285	1.419		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	4.352	1.320	1.140	0.566
1992-2005	22	4.318	1.170		
2006 +	35	4.657	0.639		
TOPLAM	74	4.486	0.996		

“Daire Başkanlığımızın Stratejik Planın Hazırlanması Önemlidir” ifadesinden, Strateji Geliştirme Daire Başkanları’nın aldıkları puanların bağımsız değişkenler bazında dağılımı çizelge 4.7.’de görülebilir.

Çizelge 4.7. “Daire Başkanlığımızın Stratejik Planın Hazırlanması Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	4.266	0.907	0.344	0.842
11-20	23	4.260	1.096		
21 +	21	4.190	1.400		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	4.352	1.320	3.119	0.210
1992-2005	22	3.954	1.252		
2006 +	35	4.371	0.877		
TOPLAM	74	4.243	1.108		

Çizelge 4.7.’de çalışan sayısı değişkenine baktığımızda, daire başkanlığında çalışan kişi sayısı arttıkça ifadeye katılım puanı azalmaktadır. Bununla birlikte gruplar arasındaki farklar çalışan sayısı değişkeni bakımından önemli bulunmamıştır ($X^2=0.344$, $p=0.842$). H_1 hipotezi reddedilmektedir. Çizelge 4.7.’de kuruluş yılı değişkeni incelendiğinde, 1992-2005 yılları arasında kurulan üniversitelerin ifadeye katılım puanının diğer gruplara göre nispeten düşük olduğu görülmektedir. Kuruluş

yılı grupları arasındaki bu tespiti rağmen anlamlı bir farklılık tespit edilememiş ($X^2=3.119$, $p=0.210$) ve H_2 hipotezi de reddedilmiştir.

Strateji Geliştirme Daire Başkanları'nın "*Daire Başkanlığımızın Performans Programının Hazırlanması Önemlidir*" ifadesinden aldıkları puanların bağımsız değişkenlere göre dağılımı çizelge 4.8.'de verilmektedir.

Çizelge 4.8. "Daire Başkanlığımızın Performans Programının Hazırlanması Önemlidir" İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	4.166	0.912	0.461	0.794
11-20	22	4.181	1.180		
21 +	21	4.095	1.410		
Kuruluş Yılı					
- 1991	16	4.250	1.341	1.834	0.400
1992-2005	22	3.909	1.269		
2006 +	35	4.257	0.950		
TOPLAM	73	4.150	1.138		

Çizelge 4.8.'e çalışan sayısı değişkeni açısından baktığımızda, "*Daire Başkanlığımızın Performans Programının Hazırlanması Önemlidir*" ifadesine katılım düzeyi puanları birbirine oldukça yakın çıkmıştır ve gruplar arasında anlamlı bir farklılık bulunamamıştır ($X^2=0.461$, $p=0.794$). H_1 hipotezi reddedilmektedir. Aynı ifadeye katılım açısından kuruluş yılı ($X^2=1.834$, $p=0.400$) değişkeninde de gruplar arasında anlamlı farklılık tespit edilememiştir. Bu durumda H_2 hipotezi de reddedilmektedir.

Çizelge 4.9.'a bakıldığında çalışan sayısı değişkeni açısından, "*Daire Başkanlığımızın Amaç ve Hedeflerine Yönelik Risklerin Belirlenmesi Önemlidir*" ifadesine katılım düzeyinden 21 ve daha fazla çalışana sahip olan üniversite daire başkanlarının diğer iki gruba göre düşük puan aldıkları tespit edilmiştir. Bu sonuca karşın gruplar arasındaki farklılık istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır ($X^2=0.274$, $p=0.872$). H_1 hipotezi reddedilmektedir. Aynı ifadeye katılım açısından kuruluş yılının da önemli bir farklılığa neden olmadığı çizelge 4.9.'dan tespit edilmiş ($X^2=2.074$, $p=0.355$) ve H_2 hipotezi reddedilmiştir.

Çizelge 4.9. “Daire Başkanlığımızın Amaç ve Hedeflerine Yönelik Risklerin Belirlenmesi Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	4.433	0.858	0.274	0.872
11-20	23	4.478	0.897		
21 +	21	4.142	1.388		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	4.294	1.311	2.074	0.355
1992-2005	22	4.181	1.139		
2006 +	35	4.514	0.817		
TOPLAM	74	4.364	1.041		

Strateji Geliştirme Daire Başkanları’nın “Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen Her Bir Faaliyette Karşılaşılabilecek Risk İçin, Uygun Kontrol Strateji ve Kontrol Yöntemlerinin Belirlenmesi Önemlidir” ifadesinden aldıkları puanların bağımsız değişkenlere göre dağılımı çizelge 4.10.’da görülmektedir.

Çizelge 4.10. “Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen Her Bir Faaliyette Karşılaşılabilecek Risk İçin, Uygun Kontrol Strateji ve Kontrol Yöntemlerinin Belirlenmesi Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	29	4.379	0.978	0.488	0.784
11-20	23	4.347	0.884		
21 +	21	4.190	1.400		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	4.352	1.320	2.707	0.258
1992-2005	22	4.136	1.125		
2006 +	34	4.411	0.924		
TOPLAM	73	4.315	1.078		

Çizelge 4.10.’da çalışan sayısı değişkeni açısından, “Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen Her Bir Faaliyette Karşılaşılabilecek Risk İçin, Uygun Kontrol Strateji ve Kontrol Yöntemlerinin Belirlenmesi Önemlidir” ifadesine katılım düzeyi puanı, daire başkanlığında çalışan kişi sayısı arttıkça azalmaktadır. Bu tespiti karşın gruplar arasındaki farklar çalışan sayısı değişkeni bakımından istatistiki açıdan önemli bulunmamıştır ($X^2=0.488$, $p=0.784$). H_1 hipotezi reddedilmektedir. Aynı ifadeye katılım açısından kuruluş yılı değişkeninin de farklılık nedeni olmadığı

($X^2=2.707$, $p=0.258$) çizelge 4.10.'dan tespit edilmiştir. H_2 hipotezi de bu durumda reddedilmektedir.

Çizelge 4.11.'de “*Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen Faaliyetlere İlişkin Temel Süreçlerin Belirlenmesi ve Süreçlerin Tanımlanması Önemlidir*” ifadesinden, Strateji Geliştirme Daire Başkanları'nın aldıkları puanların bağımsız değişkenler bazında dağılımı görülebilir.

Çizelge 4.11. “Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen Faaliyetlere İlişkin Temel Süreçlerin Belirlenmesi ve Süreçlerin Tanımlanması Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	4.266	0.944	0.798	0.671
11-20	23	4.478	0.897		
21 +	21	4.142	1.388		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	4.235	1.300	0.264	0.876
1992-2005	22	4.318	1.170		
2006 +	35	4.314	0.900		
TOPLAM	74	4.297	1.069		

Çalışan sayısı değişkeni açısından çizelge 4.11.'e bakıldığında, 11 ile 20 arasında çalışana sahip olan üniversitelerin, “*Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen Faaliyetlere İlişkin Temel Süreçlerin Belirlenmesi ve Süreçlerin Tanımlanması Önemlidir*” ifadesine katılım düzeyinden diğer iki gruba göre daha yüksek puan aldıkları görülmektedir. Bu bulguya rağmen gruplar arasındaki farklılıklar istatistiksel olarak önemli bulunmamıştır ($X^2=0.798$, $p=0.671$). H_1 hipotezi reddedilmektedir. Aynı ifadeye katılım açısından kuruluş yılı değişkenine bakıldığında da gruplar arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir ($X^2=0.264$, $p=0.876$) Bu sonuç karşısında H_2 hipotezi de reddedilmiştir.

Çizelge 4.12.'de çalışan sayısı değişkeni açısından, “*Daire Başkanlığımızdaki Her Faaliyet, Mali Karar ve İşlemin Onaylanması, Kaydedilmesi ve Kontrolü Görevlerinin Farklı Kişilere Verilmesi Önemlidir*” ifadesine katılım düzeyi, çalışan sayısı 11-20 arasında olan grupta diğer iki gruba göre bir önceki çizelgede olduğu gibi yine yüksek çıkmıştır. Bu sonuca rağmen gruplar arasındaki farklılıklar istatistiksel olarak anlamlı bulunmayıp ($X^2=0.150$, $p=0.928$) H_1 hipotezi

reddedilmektedir. Kuruluş yılı değişkeni açısından çizelge incelendiğinde, 1992-2005 yılları arasında kurulan üniversite grubunun ifadeye katılım puanı diğer iki gruba göre bir miktar düşük çıkmıştır. Bu tespiti karşın gruplar arasındaki farklar kuruluş yılı değişkeni bakımından istatistiki açıdan önemli bulunmamıştır ($X^2=0.669$, $p=0.716$). H_2 hipotezi de reddedilmektedir.

Çizelge 4.12. “Daire Başkanlığımızdaki Her Faaliyet, Mali Karar ve İşlemin Onaylanması, Kaydedilmesi ve Kontrolü Görevlerinin Farklı Kişilere Verilmesi Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	4.233	0.971	0.150	0.928
11-20	22	4.318	0.893		
21 +	21	4.142	1.388		
Kuruluş Yılı					
- 1991	16	4.250	1.341	0.669	0.716
1992-2005	22	4.181	1.139		
2006 +	35	4.257	0.918		
TOPLAM	73	4.232	1.073		

Strateji Geliştirme Daire Başkanları’nın “*Daire Başkanlığımızda Çalışanların Yaptığı İşlerin Etkili ve Sürekli Biçimde Gerçekleştirilip Gerçekleştirilmediğinin Sistemli Olarak Analizinin Yapılması Önemlidir*” ifadesinden aldıkları puanların bağımsız değişkenlere göre dağılımı çizelge 4.13.’de gösterilmektedir.

Çizelge 4.13. “Daire Başkanlığımızda Çalışanların Yaptığı İşlerin Etkili ve Sürekli Biçimde Gerçekleştirilip Gerçekleştirilmediğinin Sistemli Olarak Analizinin Yapılması Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	4.300	0.794	1.222	0.543
11-20	20	4.450	0.944		
21 +	21	4.142	1.195		
Kuruluş Yılı					
- 1991	16	4.187	1.046	0.356	0.837
1992-2005	20	4.200	1.239		
2006 +	35	4.400	0.735		
TOPLAM	71	4.295	0.962		

Çizelge 4.13.'de, “Daire Başkanlığımızda Çalışanların Yaptığı İşlerin Etkili ve Sürekli Biçimde Gerçekleştirilip Gerçekleştirilmediğinin Sistemli Olarak Analizinin Yapılması Önemlidir” ifadesine katılım düzeyi puanları, çalışan sayısı değişkeni grupları açısından istatistiksel açıdan anlamlı bir fark oluşturmamaktadır ($X^2=1.222$, $p=0.543$). H_1 hipotezi reddedilmektedir. Kuruluş yılı değişkeni açısından çizelge 4.13.'e baktığımızda, üniversitenin kuruluş yılı günümüze yaklaştıkça ifadeye katılım puanı artmaktadır. Bu tespiti karşın gruplar arasındaki farklar kuruluş yılı değişkeni bakımından istatistiki açıdan anlamlı bulunmamıştır ($X^2=0.356$, $p=0.837$). H_2 hipotezi reddedilmektedir.

Çizelge 4.14.'de Strateji Geliştirme Daire Başkanları'nın “Daire Başkanlığımızda Olağanüstü Durumlar İçin Faaliyetlerin Sürekliliğini Etkileyen Nedenlere Karşı Gerekli Önlemlerin Alınması Önemlidir” ifadesinden aldıkları puanların bağımsız değişkenlere göre dağılımı görülmektedir.

Çizelge 4.14. “Daire Başkanlığımızda Olağanüstü Durumlar İçin Faaliyetlerin Sürekliliğini Etkileyen Nedenlere Karşı Gerekli Önlemlerin Alınması Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	4.300	0.749	0.811	0.667
11-20	23	4.391	0.940		
21 +	20	4.250	1.208		
Kuruluş Yılı					
- 1991	16	4.312	1.014	0.170	0.919
1992-2005	22	4.227	1.231		
2006 +	35	4.371	0.689		
TOPLAM	73	4.315	0.940		

Çizelge 4.14.'e bakıldığında çalışan sayısı değişkeni açısından, 21 ve daha fazla çalışana sahip olan üniversite grubunun, “Daire Başkanlığımızda Olağanüstü Durumlar İçin Faaliyetlerin Sürekliliğini Etkileyen Nedenlere Karşı Gerekli Önlemlerin Alınması Önemlidir” ifadesine katılım düzeyinden aldıkları puan diğer iki gruba göre düşük bulunmuştur. Bu sonuca rağmen gruplar arasındaki farklılıklar istatistiksel olarak anlamlı bulunmamış ($X^2=0.811$, $p=0.667$) ve H_1 hipotezi reddedilmiştir. Aynı ifadeye katılım açısından, kuruluş yılı değişkeninin de farklılık

nedeni olmadığı çizelge 4.14.'den tespit edilmiştir ($X^2=0.170$, $p=0.919$). Bu durumda H_2 hipotezi de reddedilmiştir.

Strateji Geliştirme Daire Başkanları'nın "*Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen İşlem ve Faaliyetlere Yönelik Bilgi Sistemlerinin Kurulması Önemlidir*" ifadesinden aldıkları puanların bağımsız değişkenlere göre dağılımı çizelge 4.15.'de görülmektedir.

Çizelge 4.15. "Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen İşlem ve Faaliyetlere Yönelik Bilgi Sistemlerinin Kurulması Önemlidir" İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	4.400	0.723	2.339	0.311
11-20	23	4.521	0.897		
21 +	21	4.381	1.321		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	4.529	1.178	2.839	0.242
1992-2005	22	4.227	1.192		
2006 +	35	4.514	0.658		
TOPLAM	74	4.432	0.966		

Çizelge 4.15.'de, 11 ile 20 aralığında çalışana sahip olan üniversitelerin çalışan sayısı değişkeni açısından "*Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen İşlem ve Faaliyetlere Yönelik Bilgi Sistemlerinin Kurulması Önemlidir*" ifadesine katılım düzeyinde diğer iki gruptaki üniversitelere göre farklılaştığı görülmektedir. Bu sonuca rağmen gruplar arasındaki farklılıklar anlamlı bulunmamıştır ($X^2=2.339$, $p=0.311$). H_1 hipotezi reddedilmektedir. Kuruluş yılı değişkenine göre çizelgeyi incelediğimizde 1992-2005 yılları arasında kurulan üniversite grubunun diğer iki gruba göre oldukça düşük puan aldığı görülmektedir. Buna rağmen yapılan analizde kuruluş yılı değişkeni açısından gruplar arası önemli bir farklılığa rastlanmamıştır ($X^2=2.839$, $p=0.242$). H_2 hipotezi de reddedilmektedir.

Çizelge 4.16.'da "*Daire Başkanlığımızın İhtiyaç Duyduğu Doğru ve Güvenilir Bilgilerin Zamanında Elde Edilmesi Önemlidir*" ifadesinden, Strateji Geliştirme Daire Başkanları'nın aldıkları puanların bağımsız değişkenler bazında dağılımı görülebilir.

Çizelge 4.16. “Daire Başkanlığımızın İhtiyaç Duyduğu Doğru ve Güvenilir Bilgilerin Zamanında Elde Edilmesi Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	4.633	0.668	0.310	0.856
11-20	23	4.608	0.891		
21 +	21	4.381	1.430		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	4.529	1.328	2.447	0.294
1992-2005	22	4.363	1.176		
2006 +	35	4.685	0.631		
TOPLAM	74	4.554	0.995		

Çizelge 4.16.’da “Daire Başkanlığımızın İhtiyaç Duyduğu Doğru ve Güvenilir Bilgilerin Zamanında Elde Edilmesi Önemlidir” ifadesine katılım düzeyi çalışan sayısı değişkeni bakımından incelendiğinde, çalışan sayısı arttıkça ifadeye katılım düzeyinin düştüğü tespit edilmiştir. Gruplar arasındaki farka rağmen çalışan sayısı değişkeni açısından da önemli bir farklılık tespit edilememiştir ($X^2=0.310$, $p=0.856$). H_1 hipotezi reddedilmektedir. Kuruluş yılı değişkenine baktığımızda, 1992-2005 yılları arasında kurulan üniversitelerin ifadeye katılım açısından diğer iki gruba göre daha düşük puan aldığı görülmektedir. Burada da istatistiksel olarak anlamlı bir fark tespit edilememiştir ($X^2=2.447$, $p=0.294$). H_2 hipotezi reddedilmektedir.

Çizelge 4.17.’de görüldüğü üzere çalışan sayısı değişkeni bakımından “Daire Başkanlığımızın Stratejik Plan ve Performans Programının Kamuoyuyla Paylaşılması Önemlidir” ifadesine katılım puanı, çalışan sayısı arttıkça düşmektedir. Gruplar arasındaki farka rağmen çalışan sayısı değişkeni açısından önemli bir farklılık tespit edilememiş ($X^2=0.047$, $p=0.977$) ve H_1 hipotezi reddedilmiştir. Kuruluş yılı değişkenine baktığımızda, 1992-2005 yılları arasında kurulan üniversitelerin ifadeye katılım açısından diğer iki gruba göre daha düşük puan aldığı görülmesine rağmen burada da istatistiksel olarak anlamlı bir fark tespit edilememiştir ($X^2=0.247$, $p=0.884$). Bu durumda H_2 hipotezi de reddedilmiştir.

Çizelge 4.17. “Daire Başkanlığımızın Stratejik Plan ve Performans Programının Kamuoyuyla Paylaşılması Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	4.066	1.080	0.047	0.977
11-20	22	4.045	1.045		
21 +	21	3.857	1.492		
Kuruluş Yılı					
- 1991	16	3.937	1.289	0.247	0.884
1992-2005	22	3.909	1.306		
2006 +	35	4.085	1.094		
TOPLAM	73	4.000	1.190		

Strateji Geliştirme Daire Başkanları’nın “*Daire Başkanlığımızda Gelen ve Giden Evrakların Zamanında Kaydedilmesi Önemlidir*” ifadesinden aldıkları puanların bağımsız değişkenlere göre dağılımı çizelge 4.18.’de gösterilmektedir.

Çizelge 4.18. “Daire Başkanlığımızda Gelen ve Giden Evrakların Zamanında Kaydedilmesi Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	4.533	0.681	1.010	0.604
11-20	22	4.590	0.908		
21 +	21	4.381	1.321		
Kuruluş Yılı					
- 1991	16	4.437	1.209	0.174	0.917
1992-2005	22	4.409	1.181		
2006 +	35	4.600	0.650		
TOPLAM	73	4.506	0.959		

Çizelge 4.18.’de, 21 ve daha fazla çalışana sahip olan üniversitelerin çalışan sayısı değişkeni açısından “*Daire Başkanlığımızda Gelen ve Giden Evrakların Zamanında Kaydedilmesi Önemlidir*” ifadesine katılım düzeyinde diğer iki gruptaki üniversitelere göre önemli ölçüde düşük puan aldığı görülmektedir. Bu sonuca rağmen gruplar arasındaki farklılıklar anlamlı bulunmamış ($X^2=1.010$, $p=0.604$) ve H_1 hipotezi reddedilmiştir. Kuruluş yılı değişkenine göre çizelgeyi incelediğimizde 2006 ve sonrasında kurulan üniversite grubunun diğer iki gruba göre yüksek puan aldığı tespit edilmiştir. Buna rağmen yapılan analizde kuruluş yılı değişkeni

açısından gruplar arası önemli bir farklılığa rastlanmamıştır ($X^2=0.174$, $p=0.917$). H_2 hipotezi reddedilmektedir.

Çizelge 4.19.'de Strateji Geliştirme Daire Başkanları'nın "*Daire Başkanlığımızda Oluşan Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirim Yöntemlerinin Belirlenmesi Önemlidir*" ifadesinden aldıkları puanların bağımsız değişkenlere göre dağılımı görülmektedir.

Çizelge 4.19. "Daire Başkanlığımızda Oluşan Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirim Yöntemlerinin Belirlenmesi Önemlidir" İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	4.566	0.678	0.865	0.649
11-20	22	4.363	0.902		
21 +	21	4.238	1.300		
Kuruluş Yılı					
- 1991	16	4.312	1.352	2.216	0.330
1992-2005	22	4.227	1.020		
2006 +	35	4.571	0.654		
TOPLAM	73	4.411	0.955		

Çizelge 4.19.'da "*Daire Başkanlığımızda Oluşan Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirim Yöntemlerinin Belirlenmesi Önemlidir*" ifadesine çalışan sayısı değişkeni açısından bakıldığında, çalışan sayısı arttıkça ifadeye katılım düzeyinin düştüğü görülmektedir. Gruplar arasındaki farka rağmen çalışan sayısı değişkeni açısından da önemli bir farklılık tespit edilememiş ($X^2=0.865$, $p=0.649$) ve H_1 hipotezi reddedilmiştir. Kuruluş yılı değişkenine baktığımızda, 2006 ve sonraki yıllarda kurulan üniversitelerin ifadeye katılım düzeyi açısından diğer iki gruba göre daha yüksek puan aldığı görülmektedir. Burada da istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamış ($X^2=2.216$, $p=0.330$) ve H_2 hipotezi de reddedilmiştir.

Strateji Geliştirme Daire Başkanları'nın "*Daire Başkanlığımızda İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi Önemlidir*" ifadesinden aldıkları puanların bağımsız değişkenlere göre dağılımı çizelge 4.20.'de görülmektedir.

Çizelge 4.20. “Daire Başkanlığımızda İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	4.366	0.927	0.001	1.000
11-20	23	4.391	0.891		
21 +	21	4.142	1.388		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	4.235	1.300	0.222	0.895
1992-2005	22	4.227	1.151		
2006 +	35	4.400	0.881		
TOPLAM	74	4.310	1.058		

Çizelge 4.20.’de, 21 ve daha fazla çalışana sahip olan üniversitelerin çalışan sayısı değişkeni açısından “*Daire Başkanlığımızda İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi Önemlidir*” ifadesine katılım düzeyinde diğer iki gruptaki üniversitelere göre önemli ölçüde farklılaştığı görülmektedir. Gruplar arasındaki bu farklılıklara rağmen sonuç anlamlı bulunmamıştır ($X^2=0.001$, $p=1.000$). H_1 hipotezi reddedilmektedir. Kuruluş yılı değişkenine göre çizelgeyi incelediğimizde 2006 ve sonrasında kurulan üniversite grubunun diğer iki gruba göre daha yüksek puan aldığı tespit edilmiştir. Buna rağmen yapılan analizlerde kuruluş yılı değişkeni açısından gruplar arası önemli bir farklılığa rastlanmamıştır ($X^2=0.222$, $p=0.895$). H_2 hipotezi reddedilmektedir.

Çizelge 4.21.’de görüldüğü üzere “*Daire Başkanlığımızda Etik Davranış Kurallarını İçeren Dokümanlar Hazırlanması Önemlidir*” ifadesine çalışan sayısı değişkeni açısından katılım düzeyi, 11-20 aralığında çalışana sahip olan üniversitelerde diğer iki gruba göre daha yüksek çıkmıştır. Gruplar arasındaki bu farklılıklara rağmen çıkan sonuçlar istatistiksel olarak anlamlı bulunmamış ($X^2=0.266$, $p=0.875$) ve H_1 hipotezi reddedilmiştir. Kuruluş yılı değişkenine baktığımızda, üniversitenin kuruluş yılı günümüzden uzaklaştıkça ifadeye katılım düzeyi azalmaktadır. Burada da istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır ($X^2=0.949$, $p=0.622$). H_2 hipotezi de reddedilmektedir.

Çizelge 4.21. “Daire Başkanlığımızda Etik Davranış Kurallarını İçeren Dokümanlar Hazırlanması Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	4.133	0.819	0.266	0.875
11-20	23	4.173	0.936		
21 +	21	3.952	1.160		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	3.882	1.111	0.949	0.622
1992-2005	22	4.090	1.019		
2006 +	35	4.200	0.833		
TOPLAM	74	4.094	0.953		

“Daire Başkanlığımızda Etik Davranış Kuralları Konusunda Tüm Personele Bilinçlendirme Eğitimleri Verilmesi Önemlidir” ifadesinden, Strateji Geliştirme Daire Başkanları’nın aldıkları puanların bağımsız değişkenler bazında dağılımı çizelge 4.22.’de görülebilir.

Çizelge 4.22. “Daire Başkanlığımızda Etik Davranış Kuralları Konusunda Tüm Personele Bilinçlendirme Eğitimleri Verilmesi Önemlidir” İfadesine Yönelik Algı Düzeyinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	29	4.310	0.760	0.163	0.922
11-20	23	4.304	0.973		
21 +	21	4.047	1.359		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	4.000	1.224	1.363	0.506
1992-2005	22	4.136	1.206		
2006 +	34	4.411	0.743		
TOPLAM	73	4.232	1.020		

Çizelge 4.22. incelendiğinde, çalışan sayısı değişkeni açısından “Daire Başkanlığımızda Etik Davranış Kuralları Konusunda Tüm Personele Bilinçlendirme Eğitimleri Verilmesi Önemlidir” ifadesine katılım düzeyinin çalışan sayısının artması ile birlikte düşüşe geçtiği görülmektedir. Gruplar arasındaki farka rağmen çalışan sayısı değişkeni açısından önemli bir farklılık tespit edilememiştir ($X^2=0.163$, $p=0.922$). H_1 hipotezi reddedilmektedir. Kuruluş yılı değişkenine baktığımızda, üniversitenin kuruluş yılı günümüzden uzaklaştıkça ifadeye katılım düzeyi

azalmaktadır. Burada da istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamış ($X^2=1.363$, $p=0.506$) H_2 hipotezi reddedilmiştir.

4.2.6.2. Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine İlişkin Mevcut Uygulamalarına Yönelik Hipotezlerin Değerlendirilmesi

Çizelge 4.23.'de muhasebe birimlerinin iç kontrol sisteminin mevcut durumu ile ilgili 20 ifadeyi yerine getirme düzeylerine ilişkin aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri görülmektedir.

Çizelge 4.23. Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine İlişkin Mevcut Uygulamalarının Aritmetik Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

No	İfadeler	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
21.	Daire Başkanlığımızın örgüt şeması oluşturulmuştur.	2.743	0.525
22.	Daire Başkanlığımızın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmıştır.	2.797	0.437
23.	Daire Başkanlığımızda personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yönetici tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme sonucu personelle görüşülmektedir.	2.027	0.701
24.	Daire Başkanlığımızda yetkiler devredilirken, devredilen yetkinin sınırları yazılı olarak belirlenmektedir.	2.547	0.646
25.	Daire Başkanlığımızın stratejik planı hazırlanmıştır.	2.095	0.915
26.	Daire Başkanlığımızın performans programı hazırlanmıştır.	1.904	0.930
27.	Daire Başkanlığımızın amaç ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmiştir.	1.917	0.759
28.	Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlerde karşılaşılabilecek riskler için uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemleri belirlenmiştir.	1.876	0.706
29.	Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin temel süreçlerin belirlenmesi ve süreçlerin tanımlanması gerçekleştirilmiştir.	2.391	0.678
30.	Daire Başkanlığımızdaki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmiştir.	2.594	0.594
31.	Daire Başkanlığımızda her çalışanın yaptığı işlerin etkili sürekli biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sistemli olarak analizi yapılmaktadır.	2.364	0.609
32.	Daire Başkanlığımızda olağanüstü durumlar için faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmıştır.	2.095	0.670

33.	Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemleri kurulmuştur.	2.108	0.713
34.	Daire Başkanlığımızın ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgiler zamanında elde edilmektedir.	2.432	0.663
35.	Daire Başkanlığımızın stratejik plan ve performans programı web sayfasında yayınlanmaktadır.	1.904	0.974
36.	Daire Başkanlığımıza gelen ve giden evraklar zamanında kaydedilmektedir.	3.000	0.000
37.	Daire Başkanlığımızda oluşan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmiştir.	2.232	0.697
38.	Daire Başkanlığımızda iç kontrol sisteminin mevcut durumunun değerlendirilmesi yapılmaktadır.	2.256	0.683
39.	Daire Başkanlığımızda etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanmıştır.	1.702	0.789
40.	Daire Başkanlığımızda etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmiştir.	1.689	0.757

Çizelge 4.23.'te üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaları üçlü likert (1=Hayır, 2=Kısmen, 3=Evet) ölçeği ile değerlendirilmektedir. Bu kapsamda ölçekteki 20 ifadeye verilen yanıtların genel ortalaması 2.233 olarak tespit edilmiştir. Buradan da muhasebe birimlerinde iç kontrol sistemine yönelik uygulamaların “kısmen” yerine getirildiği sonucuna ulaşılabilir. İfadelerden 11 tanesi ortalama değerinin altında puanlar elde ederken 9 tanesi ortalama değerden daha yüksek aritmetik ortalamalar gerçekleştirmiştir. “Daire Başkanlığımıza gelen ve giden evraklar zamanında kaydedilmektedir” (ifade 36) ifadesini cevaplayan daire başkanlarının tamamı evet şeklinde görüş bildirmiş ve bu ifade en yüksek aritmetik ortalama olan 3.000 ± 0.000 puanını almayı başarmıştır. Ölçekte “Daire Başkanlığımızın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmıştır” (ifade 22) 2.797 ± 0.437 ile “Daire Başkanlığımızın örgüt şeması oluşturulmuştur” (ifade 21) 2.743 ± 0.525 ifadeleri muhasebe birimleri tarafından titizlikle yerine getirilen diğer iç kontrol uygulamaları olarak öne çıkmaktadır. “Daire Başkanlığımızda etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmiştir” (ifade 40) 1.689 ± 0.757 , “Daire Başkanlığımızda etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanmıştır” (ifade 39) 1.702 ± 0.789 ve “Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlerde karşılaşılabilecek riskler için uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemleri belirlenmiştir” (ifade 26) 1.876 ± 0.706 ifadeleri ise muhasebe birimleri tarafından

kısmen dahi yerine getirilmeyen iç kontrol uygulamaları olarak karşımıza çıkmaktadır. Burada, en düşük aritmetik ortalama puanlarını alan üç uygulamadan ikisinin etik davranış kuralları hususunda olması dikkat çekicidir. Çizelge 4.23.'te değinilmesi gereken bir diğer nokta da, muhasebe birimleri tarafından kısmen dahi olsa yerine getirilmeyen iç kontrol uygulamalarının sayısıdır. Altı tane iç kontrol sistemine yönelik uygulama 2 değerinin altında aritmetik ortalamalar elde etmiştir.

Çalışmada Muhasebe Birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamalarını test etmek için iki hipotez kullanılmıştır. Bu hipotezler şunlardır:

H₃: Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarında çalışan kişi sayısı bakımından, muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaları arasında fark vardır.

H₄: Üniversitelerin kuruluş yılı bakımından, muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaları arasında fark vardır.

Bu iki hipotez de Kruskal- Wallis Varyans Analizi ile test edilmiştir. Daha önce de ifade edildiği gibi, Kruskal-Wallis Varyans Analizi parametrik olmayan verilere sahip ikiden fazla grubun ölçümlerinin karşılaştırılmasında kullanılan bir yöntemdir. Karşılaştırmalarda anlamlılık düzeyi 0.05 olarak belirlenmiştir. $p \leq 0.05$ olduğunda gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu söylenebilir. Gruplar arasında farklılık bulunduğu durumda hangi grubun birbirinden farklı olduğunu anlamak için ikili karşılaştırmalar yapılmıştır.

Yukarıda verilen hipotezler ölçekte yer alan iç kontrol sistemine yönelik mevcut durum ile ilgili 20 ifade açısından tek tek değerlendirilmiş olup, sonuçlara aşağıda yer verilmiştir.

Çizelge 4.24.'de ifadeyi yerine getirme düzeyi bakımından çalışan sayısı grupları arasında anlamlı bir farklılık çıkmış ($X^2=6.244$, $p=0.044$) ve H₃ hipotezi kabul edilmiştir. Yapılan ikili karşılaştırmalar neticesinde çalışan sayısı değişkenindeki farkın, çalışan sayısı 10 ve daha düşük olan grubun puanının 21 ve daha üzeri olan grubun puanından düşük çıkmasından kaynaklandığı bulunmuştur. Bu tespite göre muhasebe birimlerinde çalışan sayısı arttıkça örgüt şeması daha yüksek düzeyde oluşturulmaktadır. Çizelge 4.24.'de ayrıca kuruluş yılı değişkenine açısından ifadeyi yerine getirme düzeyi incelenmiştir. Buna göre, üniversitenin

kuruluş yılı günümüzden uzaklaştıkça örgüt şeması oluşturulması çalışmaları da daha dikkate alınmakta ve neredeyse kuruluş yılı en eski olan grupta eksiksiz olarak yerine getirilmektedir. Bu sonuca karşın kuruluş yılı grupları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir ($X^2=4.903$, $p=0.086$). H_4 hipotezi de reddedilmektedir.

Çizelge 4.24. “Daire Başkanlığımızın Örgüt Şeması Oluşturulmuştur” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	2.566	0.678	6.244	0.044
11-20	23	2.782	0.421		
21 +	21	2.952	0.218		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	2.941	0.242	4.903	0.086
1992-2005	22	2.818	0.393		
2006 +	35	2.600	0.650		
TOPLAM	74	2.743	0.525		

Çizelge 4.25.’de muhasebe birimlerinin “Daire Başkanlığımızın Faaliyetlerine İlişkin Genel Görev Tanımları Yapılmıştır” ifadesini yerine getirme düzeylerinden aldıkları puanların bağımsız değişkenlere göre dağılımı verilmiştir.

Çizelge 4.25. “Daire Başkanlığımızın Faaliyetlerine İlişkin Genel Görev Tanımları Yapılmıştır” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	2.666	0.546	4.350	0.114
11-20	23	2.913	0.288		
21 +	21	2.857	0.358		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	2.941	0.242	4.455	0.108
1992-2005	22	2.863	0.351		
2006 +	35	2.685	0.529		
TOPLAM	74	2.797	0.437		

Çizelge 4.25.’de “Daire Başkanlığımızın Faaliyetlerine İlişkin Genel Görev Tanımları Yapılmıştır” ifadesini yerine getirme düzeyleri çalışan sayısı değişkeni açısından incelendiğinde gruplar arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiş ($X^2=4.350$, $p=0.114$) ve H_3 hipotezi reddedilmiştir. Çalışan sayısı 11-20 arası olan üniversitelerde bu ifadeyi yerine getirme düzeyi diğer iki gruba göre daha yüksek düzeyde gerçekleşmiştir. Kuruluş yılı değişkeni incelendiğinde de yine istatistiksel

olarak anlamlı bir farklılığa rastlanamamıştır ($X^2=4.455$, $p=0.108$). Bu durumda H_4 hipotezi de reddedilmektedir. Burada dikkat çekici olan nokta yeni kurulan üniversitelerde ifadeyi yerine getirme düzeyinin nispeten düşük çıkmasıdır. Üniversitenin yaşı arttıkça bu ifadeyi yerine getirme düzeyi çok iyi seviyeye yükselmektedir.

Muhasebe birimlerinin, “*Daire Başkanlığımızda Personelin Yeterliliği ve Performansı Bağlı Olduğu Yönetici Tarafından Yılda En Az Bir Kez Değerlendirilmekte ve Değerlendirme Sonucu Personelle Görüşülmektedir*” ifadesini yerine getirme düzeylerinde aldıkları puanların bağımsız değişkenlere bazında analizi çizelge 4.26.’da gösterilmektedir.

Çizelge 4.26. “Daire Başkanlığımızda Personelin Yeterliliği ve Performansı Bağlı Olduğu Yönetici Tarafından Yılda En Az Bir Kez Değerlendirilmekte ve Değerlendirme Sonucu Personelle Görüşülmektedir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	N	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	1.900	0.803	1.607	0.448
11-20	23	2.130	0.548		
21 +	21	2.095	0.700		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	2.176	0.727	2.670	0.263
1992-2005	22	2.136	0.560		
2006 +	35	1.885	0.758		
TOPLAM	74	2.027	0.701		

Çizelge 4.26.’dan “*Daire Başkanlığımızda Personelin Yeterliliği ve Performansı Bağlı Olduğu Yönetici Tarafından Yılda En Az Bir Kez Değerlendirilmekte ve Değerlendirme Sonucu Personelle Görüşülmektedir*” ifadesini yerine getirme düzeyi açısından muhasebe birimlerinin iki değişken bazında da çok iyi bir konumda olmadıkları söylenebilir. Çalışan sayısı ve kuruluş yılı değişkenlerin ifadeyi yerine getirme puanlarına bakıldığında, ifadenin ya kısmen düzeyinde yerine getirildiği ya da kısmen düzeyinin de altında bir seviyede gerçekleştirildiği gözlemlenmektedir. Çizelge 4.26.’da ki ifadeyi yerine getirme düzeyi bakımından çalışan sayısı grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiş ($X^2=1.607$, $p=0.448$) ve H_3 hipotezi reddedilmiştir. Çizelge incelendiğinde ifadeyi yerine getirme düzeyinin ancak kısmen seviyelerinde

gerçekleşmiş olduğu görülebilir. Çizelge de kuruluş yılı değişkenine baktığımızda üniversitenin kuruluş yılı günümüzden uzaklaştıkça ifadeyi yerine getirme düzeyi de artmaktadır. Ancak gelinen seviyelerin çok da tatmin edici olmadığı söylenebilir. Gruplar arasında da anlamlı bir farklılık bulunamamıştır ($X^2=2.670$, $p=0.263$). H_4 hipotezi de reddedilmektedir.

Bağımsız değişkenler bazında muhasebe birimlerinin “*Daire Başkanlığımızda Yetkiler Devredilirken, Devredilen Yetkinin Sınırları Yazılı Olarak Belirlenmektedir*” ifadesini yerine getirme düzeylerinden aldıkları puanlar çizelge 4.27.’de gösterilmektedir.

Çizelge 4.27. “Daire Başkanlığımızda Yetkiler Devredilirken, Devredilen Yetkinin Sınırları Yazılı Olarak Belirlenmektedir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	N	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	2.433	0.727	4.575	0.102
11-20	22	2.454	0.670		
21 +	21	2.809	0.402		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	2.764	0.437	2.279	0.320
1992-2005	21	2.523	0.679		
2006 +	35	2.457	0.700		
TOPLAM	73	2.547	0.646		

Çizelge 4.27.’de “*Daire Başkanlığımızda Yetkiler Devredilirken, Devredilen Yetkinin Sınırları Yazılı Olarak Belirlenmektedir*” ifadesini yerine getirme düzeyi açısından çalışan sayısı grupları arasında önemli bir farklılık gözlemlenmemektedir ($X^2=4.575$, $p=0.102$). Bu durumda H_3 hipotezi reddedilmektedir. Çalışan sayısının artmasıyla birlikte ifade daha yüksek düzeyde yerine getirilmektedir. Kuruluş yılı değişkeni açısından da benzer bir durum söz konusu olup, üniversitenin yaşı arttıkça ifadeyi yerine getirme düzeyi de artmaktadır. Bu duruma karşın kuruluş yılı grupları arasında ifadeyi yerine getirme düzeyi açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiş ($X^2=2.279$, $p=0.320$) ve H_4 hipotezi reddedilmiştir.

Çizelge 4.28.’de muhasebe birimlerinin “*Daire Başkanlığımızın Stratejik Planı Hazırlanmıştır*” ifadesini yerine getirme düzeylerinden almış oldukları puanların bağımsız değişkenler bazında analizi görülmektedir.

Çizelge 4.28. “Daire Başkanlığımızın Stratejik Planı Hazırlanmıştır” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	1.633	0.889	13.383	0.001
11-20	23	2.304	0.875		
21 +	20	2.550	0.686		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	2.647	0.606	11.372	0.003
1992-2005	21	2.238	0.830		
2006 +	35	1.724	0.950		
TOPLAM	73	2.095	0.915		

Çizelge 4.28.’de çalışan sayısı değişkeni incelendiğinde, “Daire Başkanlığımızın Stratejik Planı Hazırlanmıştır” ifadesini yerine getirme düzeyi puanları bakımından gruplar arasında önemli bir farklılık tespit edilmiş ($X^2=13.383$, $p=0.001$) ve H_3 hipotezi kabul edilmiştir. Yapılan ikili karşılaştırmada çalışan sayısı değişkenindeki farkın çalışan sayısı 10 ve daha az olan grubun puanının diğer iki grubun puanından düşük çıkmasından kaynaklandığı anlaşılmıştır. Çalışan sayısı 10 ve daha az sayıda olan muhasebe birimlerinin, stratejik plan hazırlanması hususunda çok düşük puan aldıkları çizelgeden görülmektedir. Çizelge 4.28.’de ifadeyi yerine getirme düzeyi açısından kuruluş yılı grupları arasında da anlamlı bir fark tespit edilmiştir ($X^2=11.372$, $p=0.003$). Bu durumda H_4 hipotezi kabul edilmektedir. Yapılan ikili karşılaştırma neticesinde kuruluş yılı değişkenindeki farkın 2006 ve sonrasında kurulan üniversite grubunun puanının diğer iki grubun puanından düşük çıkmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Çizelge 4.29.’da görüleceği üzere, çalışan sayısı grupları açısından “Daire Başkanlığımızın Performans Programı Hazırlanmıştır” ifadesini yerine getirme düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir ($X^2=11.846$, $p=0.003$). H_3 hipotezi kabul edilmektedir. Çalışan sayısı değişkenindeki farkın çalışan sayısı 10 ve daha az olan grubun puanının diğer iki grubun puanından düşük çıkmasından kaynaklandığı anlaşılmıştır. Çizelge 4.28.’de de buna benzer bir sonuç karşımıza çıkmış olup stratejik plan hazırlama işinde yetersiz olan grubun performans programı hazırlıklarında da yetersiz kaldığı çizelge 4.29.’dan tespit edilmiştir. İfadeyi yerine getirme düzeyi açısından kuruluş yılı gruplarına göre de anlamlı bir farklılık olduğu çizelgeden görülmüş olup ($X^2=11.643$, $p=0.003$) H_4

hipotezi kabul edilmiştir. Kuruluş yılı değişkenindeki farkın 2006 ve sonrasında kurulan üniversite grubunun ifadeyi yerine getirme puanı ile 1991 ve öncesinde kurulan üniversite grubunun ifadeyi yerine getirme puan farkından kaynaklandığı bulunmuştur.

Çizelge 4.29. “Daire Başkanlığımızın Performans Programı Hazırlanmıştır” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	1.500	0.820	11.486	0.003
11-20	22	2.000	0.925		
21 +	21	2.381	0.864		
Kuruluş Yılı					
- 1991	16	2.500	0.730	11.643	0.003
1992-2005	22	2.000	0.925		
2006 +	35	1.571	0.884		
TOPLAM	73	1.904	0.930		

Çizelge 4.30.’da muhasebe birimlerinin “Daire Başkanlığımızın Amaç ve Hedeflerine Yönelik Riskler Belirlenmiştir” ifadesini yerine getirme düzeylerinden almış oldukları puanların bağımsız değişkenler bazında analizi görülmektedir.

Çizelge 4.30. “Daire Başkanlığımızın Amaç ve Hedeflerine Yönelik Riskler Belirlenmiştir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	1.700	0.794	4.848	0.089
11-20	22	2.000	0.755		
21 +	21	2.142	0.654		
Kuruluş Yılı					
- 1991	16	2.250	0.577	4.299	0.117
1992-2005	22	1.863	0.710		
2006 +	35	1.800	0.833		
TOPLAM	73	1.917	0.759		

Çizelge 4.30.’a bakıldığında “Daire Başkanlığımızın Amaç ve Hedeflerine Yönelik Riskler Belirlenmiştir” ifadesini yerine getirme puanı çalışan sayısı değişkeni açısından gruplar bazında önemli bir farklılık göstermemektedir ($X^2=4.848$, $p=0.089$). H_3 hipotezi reddedilmektedir. Çalışan sayısının artması ile birlikte ifadeyi gerçekleştirme düzeyinin de yükseldiği çizelgeden görülebilir. Ayrıca üniversitenin yaşı arttıkça ifadeyi daha yüksek düzeyde gerçekleştirdiği çizelge

4.30.'dan tespit edilmiştir. Bu tespiti karşın kuruluş yılı değişkeni açısından ifadeyi yerine getirme düzeyi, gruplar arasında önemli bir farklılık nedeni olmamıştır ($X^2=4.299$, $p=0.117$) H_4 hipotezi de reddedilmektedir.

Muhasebe birimlerinin “Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen Faaliyetlerde Karşılaşılabilecek Riskler İçin Uygun Kontrol Strateji ve Kontrol Yöntemleri Belirlenmiştir” ifadesini yerine getirme düzeylerinden almış oldukları puanların bağımsız değişkenler bazında analizi çizelge 4.31.'de görülmektedir.

Çizelge 4.31. “Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen Faaliyetlerde Karşılaşılabilecek Riskler İçin Uygun Kontrol Strateji ve Kontrol Yöntemleri Belirlenmiştir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	1.766	0.626	1.835	0.400
11-20	22	1.863	0.774		
21 +	21	2.047	0.740		
Kuruluş Yılı					
- 1991	16	2.125	0.718	2.967	0.227
1992-2005	22	1.727	0.702		
2006 +	35	1.857	0.692		
TOPLAM	73	1.876	0.706		

“Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen Faaliyetlerde Karşılaşılabilecek Riskler İçin Uygun Kontrol Strateji ve Kontrol Yöntemleri Belirlenmiştir” ifadesini yerine getirme düzeyine çalışan sayısı değişkeni açısından baktığımızda, çalışan sayısı arttıkça ifadeyi yerine getirme puanının da arttığı çizelge 4.31.'den görülmektedir. Ancak grupların tamamında ifadenin kısmen ve daha alt düzeylerde gerçekleştirildiği de yine çizelge 4.31.'den görülebilir. Sonuç olarak çalışan sayısı grupları arasında anlamlı bir farklılık bulunamamıştır ($X^2=1.835$, $p=0.400$). H_3 hipotezi reddedilmektedir. Kuruluş yılı değişkenini incelediğimizde de ifadeyi yerine getirme puanları açısından gruplar arası bir farklılık bulunamamış ($X^2=2.967$, $p=0.227$) ve H_4 hipotezi de reddedilmiştir. Çizelge 4.30. ve 4.31. birlikte ele alındığında, amaç ve hedeflere ulaşmayı engelleyecek riskler karşısında eski üniversitelerin yeni olanlara nazaran daha duyarlı oldukları ve riskler için uygun kontrol yöntemleri belirlemede de bu duyarlılığı sergiledikleri sonucuna ulaşılmaktadır.

Çizelge 4.32.'ye bakıldığında “*Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen Faaliyetlere İlişkin Temel Süreçlerin Belirlenmesi ve Süreçlerin Tanımlanması Gerçekleştirilmiştir*” ifadesini yerine getirme düzeylerinden muhasebe birimlerinin almış oldukları puanların bağımsız değişkenler bazında analizi görülmektedir.

Çizelge 4.32. “Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen Faaliyetlere İlişkin Temel Süreçlerin Belirlenmesi ve Süreçlerin Tanımlanması Gerçekleştirilmiştir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	2.200	0.714	4.171	0.124
11-20	23	2.565	0.589		
21 +	21	2.476	0.679		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	2.470	0.624	0.747	0.688
1992-2005	22	2.454	0.670		
2006 +	35	2.314	0.718		
TOPLAM	74	2.391	0.678		

Çalışan sayısı açısından “*Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen Faaliyetlere İlişkin Temel Süreçlerin Belirlenmesi ve Süreçlerin Tanımlanması Gerçekleştirilmiştir*” ifadesini yerine getirme düzeyleri bakımından gruplar arası önemli bir fark çizelge 4.32.’den tespit edilememiş ($X^2=4.171$, $p=0.124$) ve H_3 hipotezi reddedilmiştir. Kuruluş yılı değişkenine çizelgeden baktığımızda ifadeyi yerine getirme düzeylerine göre yine gruplar arası anlamlı bir farklılık görülmemektedir ($X^2=0.747$, $p=0.688$). H_4 hipotezi de reddedilmektedir.

Çizelge 4.33’de görüldüğü gibi “*Daire Başkanlığımızdaki Her Faaliyet, Mali Karar ve İşlemin Onaylanması, Kaydedilmesi ve Kontrolü Görevleri Farklı Kişilere Verilmiştir*” ifadesini yerine getirme düzeyi çalışan sayısı grupları açısından anlamlı bir fark oluşturmaktadır ($X^2=7.556$, $p=0.023$). Bu durumda H_3 hipotezi kabul edilmektedir. Burada da farkın çalışan sayısı 10 ve daha az olan grubun ifadeyi yerine getirme puanının diğer iki grubun puanından düşük çıkmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir. Kuruluş yılı değişkenine baktığımızda ifadeye katılım düzeyi açısından gruplar arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiş ve ($X^2=4.380$, $p=0.112$) H_4 hipotezi reddedilmiştir. Diğer ifadelerde karşımıza çıkan

sonucun bir benzeri burada da karşımıza çıkmakta ve üniversitenin yaşı arttıkça ifadeyi yerine getirme puanları da artmaktadır.

Çizelge 4.33. “Daire Başkanlığımızdaki Her Faaliyet, Mali Karar ve İşlemin Onaylanması, Kaydedilmesi ve Kontrolü Görevleri Farklı Kişilere Verilmiştir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	2.366	0.668	7.556	0.023
11-20	23	2.739	0.540		
21 +	21	2.761	0.436		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	2.823	0.392	4.380	0.112
1992-2005	22	2.636	0.581		
2006 +	35	2.457	0.657		
TOPLAM	74	2.594	0.594		

Çizelge 4.34.’de muhasebe birimlerinin “Daire Başkanlığımızda Her Çalışanın Yaptığı İşlerin Etkili ve Sürekli Biçimde Gerçekleştirilip Gerçekleştirilmediğinin Sistemli Olarak Analizi Yapılmaktadır” ifadesini yerine getirme düzeylerinden almış oldukları puanların bağımsız değişkenler bazında analizi görülmektedir.

Çizelge 4.34. “Daire Başkanlığımızda Her Çalışanın Yaptığı İşlerin Etkili ve Sürekli Biçimde Gerçekleştirilip Gerçekleştirilmediğinin Sistemli Olarak Analizi Yapılmaktadır” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	2.433	0.678	2.325	0.313
11-20	23	2.391	0.656		
21 +	21	2.238	0.436		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	2.352	0.492	0.158	0.924
1992-2005	22	2.363	0.581		
2006 +	35	2.371	0.689		
TOPLAM	74	2.364	0.609		

Çizelge 4.34.’de “Daire Başkanlığımızda Her Çalışanın Yaptığı İşlerin Etkili ve Sürekli Biçimde Gerçekleştirilip Gerçekleştirilmediğinin Sistemli Olarak Analizi Yapılmaktadır” ifadesini yerine getirme düzeyi çalışan sayısı değişkeni açısından incelendiğinde, çalışan sayısı artışı ile ifadeyi yerine getirme puanları azalma

eğilimine girmektedir. Burada da gruplar arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiş ($X^2=2.325$, $p=0.313$) ve H_3 hipotezi reddedilmiştir. Çizelge 4.34.’de son olarak kuruluş yılı değişkeni incelendiğinde birbirine çok yakın ortalamalar karşımıza çıkmakta ve üniversitenin yaşı büyüdükçe ifadeyi yerine getirme puanı azalmaktadır. Kuruluş yılı değişkeni açısından da gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunamamıştır ($X^2=0.158$, $p=0.924$). H_4 hipotezi reddedilmektedir.

Çizelge 4.35.’de “*Daire Başkanlığımızda Olağanüstü Durumlar İçin Faaliyetlerin Sürekliliğini Etkileyen Nedenlere Karşı Gerekli Önlemler Alınmıştır*” ifadesini yerine getirme düzeylerinden muhasebe birimlerinin almış oldukları puanların bağımsız değişkenler bazında analizi görülmektedir.

Çizelge 4.35. “Daire Başkanlığımızda Olağanüstü Durumlar İçin Faaliyetlerin Sürekliliğini Etkileyen Nedenlere Karşı Gerekli Önlemler Alınmıştır” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	2.233	0.626	3.892	0.143
11-20	23	1.869	0.694		
21 +	20	2.150	0.670		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	2.294	0.587	9.152	0.010
1992-2005	21	1.714	0.717		
2006 +	35	2.286	0.598		
TOPLAM	73	2.095	0.670		

Çizelge 4.35.’de görüldüğü gibi “*Daire Başkanlığımızda Olağanüstü Durumlar İçin Faaliyetlerin Sürekliliğini Etkileyen Nedenlere Karşı Gerekli Önlemler Alınmıştır*” ifadesini yerine getirme düzeyi çalışan sayısı değişkeni açısından incelendiğinde gruplar arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir ($X^2=3.892$, $p=0.143$). H_3 hipotezi reddedilmektedir. Aynı ifadeyi yerine getirme düzeyi kuruluş yılı değişkeni açısından gruplar arasında anlamlı bir farklılığa sebebiyet vermiştir ($X^2=9.152$, $p=0.010$). H_4 hipotezi kabul edilmektedir. Yapılan ikili karşılaştırmalar neticesinde kuruluş yılı değişkenindeki farkın, 1992-2005 yılları arasında kurulan üniversite grubunun ifadeyi yerine getirme puanı ile diğer iki

grubun ifadeyi yerine getirme puanları arasındaki farktan kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Muhasebe birimlerinin “*Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen İşlem ve Faaliyetlere Yönelik Bilgi Sistemleri Kurulmuştur*” ifadesini yerine getirme düzeylerinden almış oldukları puanların bağımsız değişkenler bazında analizi çizelge 4.36.’da görülmektedir.

Çizelge 4.36. “Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen İşlem ve Faaliyetlere Yönelik Bilgi Sistemleri Kurulmuştur” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	2.033	0.764	1.644	0.440
11-20	23	2.260	0.751		
21 +	21	2.047	0.589		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	2.058	0.555	0.659	0.719
1992-2005	22	2.045	0.722		
2006 +	35	2.171	0.785		
TOPLAM	74	2.108	0.713		

Çizelge 4.36. incelendiğinde “*Daire Başkanlığımızda Gerçekleştirilen İşlem ve Faaliyetlere Yönelik Bilgi Sistemleri Kurulmuştur*” ifadesini yerine getirme düzeyi açısından çalışan sayısı değişkeni grupları arasında anlamlı bir farklılık gözlemlenememiştir ($X^2=1.644$, $p=0.440$). H_3 hipotezi reddedilmektedir. Kuruluş yılı değişkeni açısından çizelge 4.36.’ya bakıldığında ise yine benzer bir sonuç karşımıza çıkmış ve gruplar arasında ifadeyi yerine getirme düzeyi açısından önemli bir fark tespit edilememiştir ($X^2=0.659$, $p=0.719$). H_4 hipotezi de reddedilmektedir. Her iki değişken açısından da, gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemi kurulması düzeyinin çok yeterli olmadığı, bilgi sistemlerinin muhasebe birimlerinde ancak “kısmen” seviyesinde oluşturulabildiği çizelge 4.36.’dan anlaşılmaktadır.

“*Daire Başkanlığımızın İhtiyaç Duyduğu Doğru ve Güvenilir Bilgiler Zamanında Elde Edilmektedir*” ifadesini yerine getirme düzeylerinden muhasebe birimlerinin almış oldukları puanların bağımsız değişkenler bazında analizi çizelge 4.37.’de görülmektedir.

Çizelge 4.37. “Daire Başkanlığımızın İhtiyaç Duyduğu Doğru ve Güvenilir Bilgiler Zamanında Elde Edilmektedir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	2.400	0.674	1.266	0.531
11-20	23	2.347	0.714		
21 +	21	2.571	0.597		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	2.470	0.717	0.174	0.917
1992-2005	22	2.409	0.666		
2006 +	35	2.428	0.654		
TOPLAM	74	2.432	0.663		

Çizelge 4.37.’de çalışan sayısı değişkeni üzerine analiz yapıldığında, “Daire Başkanlığımızın İhtiyaç Duyduğu Doğru ve Güvenilir Bilgiler Zamanında Elde Edilmektedir” ifadesini gerçekleştirme düzeyi açısından gruplar arasında anlamlı bir farklılık bulunamamış ($X^2=1.266$, $p=0.531$) ve H_3 hipotezi reddedilmiştir. Kuruluş yılı değişkeni incelendiğinde grupların birbirine yakın puanlar aldıkları görülmektedir. Çalışan sayısı değişkeninde olduğu gibi burada da gruplar arasında ifadeyi yerine getirme düzeyi açısından önemli bir fark tespit edilememiştir ($X^2=0.174$, $p=0.917$). Bu durumda H_4 hipotezi de reddedilmektedir.

Çizelge 4.38.’de “Daire Başkanlığımızın Stratejik Plan ve Performans Programı Web Sayfasında Yayınlanmaktadır” ifadesini yerine getirme düzeylerinden muhasebe birimlerinin almış oldukları puanların bağımsız değişkenler bazında analizi görülmektedir.

Çizelge 4.38. “Daire Başkanlığımızın Stratejik Plan ve Performans Programı Web Sayfasında Yayınlanmaktadır” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	1.433	0.817	14.496	0.001
11-20	22	2.000	0.975		
21 +	21	2.476	0.872		
Kuruluş Yılı					
- 1991	16	2.562	0.813	14.670	0.001
1992-2005	22	2.090	0.971		
2006 +	35	1.485	0.853		
TOPLAM	73	1.904	0.974		

Çizelge 4.38.’de görüldüğü gibi “*Daire Başkanlığımızın Stratejik Plan ve Performans Programı Web Sayfasında Yayınlanmaktadır*” ifadesini yerine getirme düzeyi açısından iki değişken bakımından da anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Çalışan sayısı değişkeni incelendiğinde, çalışan sayısının artması ile beraber ifadeyi yerine getirme puanlarında ani bir artış gözlenmektedir. Çalışan sayısı grupları arasında ifadeyi gerçekleştirme düzeyi açısından istatistiksel olarak anlamlı bir fark tespit edilmiş olup ($X^2=14.496$, $p=0.001$) H_3 hipotezi kabul edilmiştir. Çalışan sayısı değişkenindeki farkın çalışan sayısı 10 ve daha az olan grubun puanının diğer iki grubun puanından düşük çıkmasından kaynaklandığı analiz neticesinde bulunmuştur. Çizelge 4.38.’de kuruluş yılı değişkeni grupları arasında da anlamlı bir fark tespit edilmiştir ($X^2=14.670$, $p=0.001$). Bu durumda H_4 hipotezi de kabul edilmiştir. Üniversitenin yaşı arttıkça ifadeyi yerine getirme puanında da dramatik bir artış yaşanmıştır. Kuruluş yılı değişkenindeki farkın 2006 ve sonrasında kurulan üniversite grubunun puanının diğer iki grubun puanından çok daha düşük çıkmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

“*Daire Başkanlığımıza Gelen ve Giden Evraklar Zamanında Kaydedilmektedir*” ifadesini yerine getirme düzeylerinden muhasebe birimlerinin almış oldukları puanların bağımsız değişkenler bazında analizi çizelge 4.39.’da görülebilir.

Çizelge 4.39. “Daire Başkanlığımıza Gelen ve Giden Evraklar Zamanında Kaydedilmektedir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	3.000	0.000	0.000	1.000
11-20	23	3.000	0.000		
21 +	21	3.000	0.000		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	3.000	0.000	0.000	1.000
1992-2005	22	3.000	0.000		
2006 +	35	3.000	0.000		
TOPLAM	74	3.000	0.000		

Çizelge 4.39.’da görüleceği üzere “*Daire Başkanlığımıza Gelen ve Giden Evraklar Zamanında Kaydedilmektedir*” ifadesine cevap veren tüm daire başkanları evet tercihini işaretlemiş ve bunun sonucu olarak ta ifadeyi yerine getirme düzeyi

açısından iki değişken bazında da anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir ($X^2=0.000$, $p=1.000$). Bu ifadenin çalışmaya katılan tüm üniversitelerde eksiksiz yerine getirildiği sonucu çizelge 4.39.’dan çıkarılabilir. Bu sonuç karşısında H_3 ve H_4 hipotezleri reddedilmektedir.

Muhasebe birimlerinin “*Daire Başkanlığımızda Oluşan Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirim Yöntemleri Belirlenmiştir*” ifadesini yerine getirme düzeylerinden almış oldukları puanların bağımsız değişkenler bazında analizi çizelge 4.40.’da görülmektedir.

Çizelge 4.40. “Daire Başkanlığımızda Oluşan Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirim Yöntemleri Belirlenmiştir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	2.100	0.758	4.688	0.096
11-20	22	2.136	0.710		
21 +	21	2.523	0.511		
Kuruluş Yılı					
- 1991	16	2.562	0.512	4.367	0.113
1992-2005	22	2.136	0.639		
2006 +	35	2.142	0.772		
TOPLAM	73	2.232	0.697		

Çizelge 4.40.’da çalışan sayısı değişkenine bakıldığında “*Daire Başkanlığımızda Oluşan Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirim Yöntemleri Belirlenmiştir*” ifadesini yerine getirme düzeyleri çalışan sayısı değişkeni grupları açısından anlamlı bir fark yaratmamıştır ($X^2=4.688$, $p=0.096$). H_3 hipotezi reddedilmektedir. Çalışan sayısının artması ile ifadeyi yerine getirme düzeyinin yükseldiği çizelgeden görülmektedir. Çizelge 4.40.’da kuruluş yılı değişkeni incelendiğinde de ifadeyi yerine getirme düzeyi açısından gruplar arası istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir ($X^2=4.367$, $p=0.113$). H_4 hipotezi reddedilmektedir. Kuruluş yılı eski olan üniversitelerin bu ifadeyi en yüksek düzeyde gerçekleştirdikleri çizelgeden çıkarılabilecek bir sonuçtur.

Çizelge 4.41.’de “*Daire Başkanlığımızda İç Kontrol Sisteminin Mevcut Durumunun Değerlendirilmesi Yapılmaktadır*” ifadesini yerine getirme

düzeylerinden muhasebe birimlerinin almış oldukları puanların bağımsız değişkenler bazında analizi görülmektedir.

Çizelge 4.41. “Daire Başkanlığımızda İç Kontrol Sisteminin Mevcut Durumunun Değerlendirilmesi Yapılmaktadır” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	2.100	0.661	3.296	0.192
11-20	23	2.304	0.702		
21 +	21	2.428	0.676		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	2.529	0.624	3.770	0.152
1992-2005	22	2.136	0.710		
2006 +	35	2.200	0.677		
TOPLAM	74	2.256	0.683		

Çizelge 4.41.’de “Daire Başkanlığımızda İç Kontrol Sisteminin Mevcut Durumunun Değerlendirilmesi Yapılmaktadır” ifadesini yerine getirme düzeyleri açısından çalışan sayısı grupları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir ($X^2=3.296$, $p=0.192$). H_3 hipotezi reddedilmektedir. Çalışan sayısı arttıkça ifadeyi gerçekleştirme puanları artmaktadır. Kuruluş yılı değişkeni grupları açısından çizelgeye baktığımızda yine istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır ($X^2=3.770$, $p=0.152$). Bu durumda H_4 hipotezi de reddedilmektedir. Çizelge 4.41.’den, çalışan sayısı fazla olan muhasebe birimlerinin ve yaş olarak büyük olan üniversitelerin iç kontrol sisteminin mevcut durumunu diğerlerine nazaran daha iyi bir düzeyde değerlendirdikleri sonucu çıkarılabilir. Bu tespiti karşın muhasebe birimlerinin geneline baktığımızda iç kontrol sisteminin mevcut durumunu değerlendirmekte çok da etkin olmadıkları çizelgeden karşımıza çıkan bir diğer sonuçtur.

“Daire Başkanlığımızda Etik Davranış Kurallarını İçeren Dokümanlar Hazırlanmıştır” ifadesini yerine getirme düzeylerinden muhasebe birimlerinin almış oldukları puanların bağımsız değişkenler bazında analizi çizelge 4.42.’de görülmektedir.

Çizelge 4.42. “Daire Başkanlığımızda Etik Davranış Kurallarını İçeren Dokümanlar Hazırlanmıştır” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	1.600	0.723	0.719	0.698
11-20	23	1.782	0.795		
21 +	21	1.761	0.889		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	1.705	0.771	0.009	0.996
1992-2005	22	1.727	0.882		
2006 +	35	1.685	0.758		
TOPLAM	74	1.702	0.789		

Çizelge 4.42.’deki “Daire Başkanlığımızda Etik Davranış Kurallarını İçeren Dokümanlar Hazırlanmıştır” ifadesini gerçekleştirme düzeylerine bakıldığında tüm puanların 2 değerinin yani kısmen yerine getirme düzeyinin altında olduğu görülmektedir. Buradan da üniversitelerin muhasebe birimlerinde etik davranış kuralları konusunda yeterli düzeyde çalışma yapılmadığı sonucu çıkarılabilir. Çalışan sayısı değişkenine baktığımızda ifadeyi gerçekleştirme puanları açısından gruplar arasında anlamlı bir farklılık bulunamamıştır ($X^2=0.719$, $p=0.698$). H_3 hipotezi bu durumda reddedilmektedir. Kuruluş yılı değişkeni incelendiğinde de gruplar arasında önemli bir farklılığa rastlanmamış olup ($X^2=0.009$, $p=0.996$) H_4 hipotezi de reddedilmiştir.

Çizelge 4.43. “Daire Başkanlığımızda Etik Davranış Kuralları Konusunda Tüm Personele Bilinçlendirme Eğitimleri Verilmiştir” İfadesinin Bağımsız Değişkenler Bazında Analizi

Bağımsız Değişkenler	n	X	SS	Test Değerleri	
Çalışan Sayısı				X^2	p
- 10	30	1.633	0.718	0.238	0.888
11-20	23	1.695	0.764		
21 +	21	1.761	0.830		
Kuruluş Yılı					
- 1991	17	1.647	0.701	0.023	0.988
1992-2005	22	1.727	0.882		
2006 +	35	1.685	0.718		
TOPLAM	74	1.689	0.757		

Çizelge 4.43.’deki “Daire Başkanlığımızda Etik Davranış Kuralları Konusunda Tüm Personele Bilinçlendirme Eğitimleri Verilmiştir” ifadesini gerçekleştirme düzeylerine bakıldığında tüm puanların bir önceki çizelgede olduğu

gibi 2 değerinin yani kısmen yerine getirme düzeyinin altında olduğu görülmektedir. Buradan çıkan sonuçta üniversitelerin muhasebe birimlerinde etik davranış kuralları konusunda yeterli düzeyde çalışma yapılmadığı savını destekler mahiyettedir. Çizelge 4.43.'de çalışan sayısı değişkenine baktığımızda ifadeyi gerçekleştirme puanları açısından gruplar arasında anlamlı bir farklılık bulunamamış olup ($X^2=0.238$, $p=0.888$) H_3 hipotezi reddedilmiştir. Çizelge 4.43.'de kuruluş yılı değişkeni incelendiğinde de gruplar arasında önemli bir farklılığa rastlanmamıştır ($X^2=0.023$, $p=0.988$). Bu durumda H_4 hipotezi de reddedilmektedir.

4.2.6.3. İç Kontrol Sistemine Yönelik Algı Düzeyleri İle Mevcut Uygulama Düzeyleri Arasındaki İlişkinin Karşılaştırılmasına Yönelik Hipotezin Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu aşamasında üniversitelerin strateji geliştirme daire başkanlarının iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri ile üniversitelerin muhasebe birimlerindeki iç kontrol uygulamalarının mevcut durumu arasındaki ilişki incelenmektedir. Karşılaştırma yapabilmek için 5'li likert şeklinde düzenlenen algı düzeyini ölçmeye yönelik sorular 3'lü likert'e dönüştürülmüştür. Bu amaçla "Kesinlikle Katılmıyorum" ve "Katılmıyorum" ifadeleri birleştirilmiş ve 1 değeri atanmış, "Kesinlikle Katılıyorum" ve "Katılıyorum" ifadeleri birleştirilmiş ve 3 değeri atanmıştır, "Kararsızım" ifadesine ise 2 değeri atanmıştır.

Çalışmada Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri ile muhasebe birimlerinin mevcut uygulama düzeyleri arasındaki ilişkinin karşılaştırılmasına yönelik bir hipotez belirlenmiştir. Bu hipotez şu şekilde kurulmuştur:

H₅: Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrol sistemine yönelik algıları ile muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaları arasında fark vardır.

Karşılaştırma yapabilmek için Wilcoxon Eşleştirilmiş İki Örnek Testi kullanılmıştır. Bu test, parametrik varsayımlar yerine getirilmediğinde, aynı bireylerin iki farklı duruma ilişkin ölçümlerini karşılaştırılmada kullanılır. Karşılaştırmalarda anlamlılık düzeyi 0.05 olarak belirlenmiştir ve $p \leq 0.05$ olduğunda ortaya çıkan farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu varsayılmıştır.

Yukarıda verilen hipotez, anketin ikinci ve üçüncü bölümünde yer alan ve birbirinin paraleli olan 20'ser ifade bakımından tek tek değerlendirilmiş olup sonuçlar çizelge 4.44.'de görülmektedir.

Çizelge 4.44. İç Kontrole Yönelik Algı Düzeyi İle İç Kontrole Yönelik Mevcut Uygulamalar Arasındaki Karşılaştırmalar

NO	İFADELER	X	SS	Z	p
1	A. Daire Başkanlığımızın örgüt şemasının oluşturulması önemlidir.	2.864	0.505	-1.163	0.245
	B. Daire Başkanlığımızın örgüt şeması oluşturulmuştur.	2.743	0.525		
2	A. Daire Başkanlığımızın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımlarının yapılması önemlidir.	2.864	0.505	-0.662	0.508
	B. Daire Başkanlığımızın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmıştır.	2.797	0.437		
3	A. Daire Başkanlığımızda personelin yeterliliği ve performansının bağlı olduğu yönetici tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmesi ve değerlendirme sonucunun personelle görüşülmesi önemlidir.	2.810	0.565	-5.513	0.000
	B. Daire Başkanlığımızda personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yönetici tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme sonucu personelle görüşülmektedir.	2.027	0.701		
4	A. Daire Başkanlığımızda yetki devirlerinin, devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmesi ve ilgililere bildirilmesi önemlidir.	2.864	0.505	-2.767	0.006
	B. Daire Başkanlığımızda yetkiler devredilirken, devredilen yetkinin sınırları yazılı olarak belirlenmektedir.	2.547	0.646		
5	A. Daire Başkanlığımızın stratejik planın hazırlanması önemlidir.	2.743	0.620	-4.391	0.000
	B. Daire Başkanlığımızın stratejik planı hazırlanmıştır.	2.095	0.915		
6	A. Daire Başkanlığımızın performans programının hazırlanması önemlidir.	2.698	0.660	-5.129	0.000
	B. Daire Başkanlığımızın performans programı hazırlanmıştır.	1.904	0.930		
7	A. Daire Başkanlığımızın amaç ve hedeflerine yönelik risklerin belirlenmesi önemlidir.	2.824	0.557	-5.866	0.000
	B. Daire Başkanlığımızın amaç ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmiştir.	1.917	0.759		
8	A. Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen her bir faaliyette karşılaşılabilecek risk için, uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemlerinin belirlenmesi önemlidir.	2.794	0.599	-5.928	0.000
	B. Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlerde karşılaşılabilecek riskler için uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemleri belirlenmiştir.	1.876	0.706		
9	A. Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin temel süreçlerin belirlenmesi ve süreçlerin tanımlanması önemlidir.	2.797	0.596	-3.981	0.000
	B. Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin temel süreçlerin belirlenmesi ve süreçlerin tanımlanması gerçekleştirilmiştir.	2.391	0.678		

10	A. Daire Başkanlığımızdaki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevlerinin farklı kişilere verilmesi önemlidir. B. Daire Başkanlığımızdaki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmiştir.	2.780	0.606	-1.697	0.090
		2.594	0.594		
11	A. Daire Başkanlığımızda çalışanların yaptığı işlerin etkili ve sürekli biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sistemli olarak analizinin yapılması önemlidir. B. Daire Başkanlığımızda her çalışanın yaptığı işlerin etkili ve sürekli biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sistemli olarak analizi yapılmaktadır.	2.831	0.506	-4.197	0.000
		2.364	0.609		
12	A. Daire Başkanlığımızda olağanüstü durumlar için faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemlerin alınması önemlidir. B. Daire Başkanlığımızda olağanüstü durumlar için faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmıştır.	2.849	0.490	-5.566	0.000
		2.095	0.670		
13	A. Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemlerinin kurulması önemlidir. B. Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemleri kurulmuştur.	2.851	0.515	-5.580	0.000
		2.108	0.713		
14	A. Daire Başkanlığımızın ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgilerin zamanında elde edilmesi önemlidir. B. Daire Başkanlığımızın ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgiler zamanında elde edilmektedir.	2.864	0.505	-4.140	0.000
		2.432	0.663		
15	A. Daire Başkanlığımızın stratejik plan ve performans programının kamuoyuyla paylaşılması önemlidir. B. Daire Başkanlığımızın stratejik plan ve performans programı web sayfasında yayınlanmaktadır.	2.589	0.760	-4.113	0.000
		1.904	0.974		
16	A. Daire Başkanlığımızda gelen ve giden evrakların zamanında kaydedilmesi önemlidir. B. Daire Başkanlığımıza gelen ve giden evraklar zamanında kaydedilmektedir.	2.863	0.508	-2.236	0.025
		3.000	0.000		
17	A. Daire Başkanlığımızda oluşan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemlerinin belirlenmesi önemlidir. B. Daire Başkanlığımızda oluşan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmiştir.	2.863	0.508	-5.079	0.000
		2.232	0.697		
18	A. Daire Başkanlığımızda iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi önemlidir. B. Daire Başkanlığımızda iç kontrol sisteminin mevcut durumunun değerlendirilmesi yapılmaktadır.	2.837	0.549	-4.863	0.000
		2.256	0.683		
19	A. Daire Başkanlığımızda etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanması önemlidir. B. Daire Başkanlığımızda etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanmıştır.	2.756	0.592	-5.981	0.000
		1.702	0.789		
20	A. Daire Başkanlığımızda etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmesi önemlidir. B. Daire Başkanlığımızda etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmiştir.	2.808	0.544	-6.313	0.000
		1.689	0.757		

1 no'lu karşılaştırma incelendiğinde, Daire başkanlarının “Daire Başkanlığımızın örgüt şemasının oluşturulması önemlidir” ifadesinden aldıkları puan

(2.864±0.505), “*Daire Başkanlığımızın örgüt şeması oluşturulmuştur*” ifadesinden aldıkları puandan (2.743±0.525) daha yüksek bulunmuştur ancak aradaki bu farklılık istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır ($t=-1.163$, $p=0.245$). H_5 hipotezi reddedilmektedir.

2 no’lu karşılaştırmaya baktığımızda, daire başkanlarının “*Daire Başkanlığımızın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımlarının yapılması önemlidir*” ifadesinden aldıkları puanın (2.864±0.505), “*Daire Başkanlığımızın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmıştır*” ifadesinden aldıkları puandan (2.797±0.437) daha yüksek olduğu çizelge 4.44.’den tespit edilmiştir. Aradaki bu fark da anlamlı değildir ($t=-0.662$, $p=0.508$). H_5 hipotezi reddedilmektedir. Daire başkanları faaliyetlere ilişkin genel görev tanımları yapılmasının önemli olduğuna katılmakla birlikte, mevcut durum açısından algı düzeylerine nazaran biraz daha düşük seviyede ifadeyi yerine getirmektedirler.

3 no’lu karşılaştırmaya bakıldığında, daire başkanlarının “*Daire Başkanlığımızda personelin yeterliliği ve performansının bağlı olduğu yönetici tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmesi ve değerlendirme sonucunun personelle görüşülmesi önemlidir*” ifadesine katılım düzeylerinden aldıkları puan ile “*Daire Başkanlığımızda personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yönetici tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme sonucu personelle görüşülmektedir*” ifadesinin yerine getirilme düzeylerinden aldıkları puan arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir ($t=-5.513$, $p=0.000$). H_5 hipotezi kabul edilmektedir. Daire başkanları, personelin yeterliliği ve performansının yönetici tarafından değerlendirilmesi konusuna önem vermektedirler (2.810±0.565) ancak mevcut uygulamaların önem verilen düzeyde olmadığı (2.027±0.701) çizelgeden anlaşılmaktadır.

Çizelge 4.44.’de 4 no’lu karşılaştırmaya baktığımızda, daire başkanlarının algı düzeyleri ile mevcut uygulamaları arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Daire başkanlarının, “*Daire Başkanlığımızda yetki devirlerinin, devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmesi ve ilgililere bildirilmesi önemlidir*” ifadesinden aldıkları puan (2.864±0.505) ile “*Daire Başkanlığımızda yetkiler devredilirken, devredilen yetkinin sınırları yazılı olarak*

belirlenmektedir” ifadesinden aldıkları puan (2.547 ± 0.646) arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir ($t = -2.767$, $p = 0.006$). Bu sonuç karşısında H_5 hipotezi kabul edilmektedir.

5 no’lu karşılaştırmada da çizelge 4.44.’de görüldüğü üzere ifadelerden alınan puanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmuştur ($t = -4.391$, $p = 0.000$). Bu durumda H_5 hipotezi yine kabul edilmektedir. Daire başkanları “*Daire Başkanlığımızın stratejik planın hazırlanması önemlidir*” ifadesine yüksek düzeyde katılmakla birlikte (2.743 ± 0.620), aynı katılım düzeyini ifadeyi uygulamaya koymakta gösterememiş ve “*Daire Başkanlığımızın stratejik planı hazırlanmıştır*” ifadesinden daha düşük puan almıştır (2.095 ± 0.915). Buradan da Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının stratejik planı ancak “*kısmen*” hazırladıkları sonucu çıkarılabilir.

Çizelge 4.44.’de 6 no’lu karşılaştırmada bu sefer performans programı ile ilgili karşılaştırma yapılmaktadır. Bu karşılaştırma neticesinde Daire başkanlarının, “*Daire Başkanlığımızın performans programının hazırlanması önemlidir*” ifadesinden aldıkları puan (2.698 ± 0.660) ile “*Daire Başkanlığımızın performans programı hazırlanmıştır*” ifadesinden aldıkları puan (1.904 ± 0.930) arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiş ($t = -5.129$, $p = 0.000$) ve H_5 hipotezi kabul edilmiştir. Aynı stratejik plan hazırlıklarında olduğu gibi performans programının hazırlanması hususunda da daire başkanlarının algı düzeyleri oldukça yüksek olmasına rağmen bu konuyu uygulamaya geçirmede başarılı olamadıkları ve performans programını “*kısmen*” düzeyinin bile altında gerçekleştirdikleri çizelge 4.44.’de görülmektedir.

7 no’lu karşılaştırma amaç ve hedeflere yönelik risklerin belirlenmesi ile ilgilidir. Burada da puanlar arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiş olup ($t = -5.866$, $p = 0.000$) H_5 hipotezi kabul edilmektedir. Daire başkanlarının “*Daire Başkanlığımızın amaç ve hedeflerine yönelik risklerin belirlenmesi önemlidir*” ifadesinden aldıkları puan (2.824 ± 0.557) ile “*Daire Başkanlığımızın amaç ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmiştir*” ifadesini gerçekleştirme düzeylerinden aldıkları puan (1.917 ± 0.759) arasında anlamlı bir farklılık vardır. Daire başkanları amaçlara ve hedeflere ulaşmayı engelleyecek risklerin belirlenmesi konusunda çok

yüksek seviyede algı düzeyine sahipken, bu yüksek algı düzeyinin uygulamaya tam olarak yansımadağı çizelgeden tespit edilmektedir.

8 no'lu karşılaştırma incelendiğinde, Daire başkanlarının “*Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen her bir faaliyette karşılaşılabilecek risk için, uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemlerinin belirlenmesi önemlidir*” ifadesinden aldıkları puan (2.794 ± 0.599), “*Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlerde karşılaşılabilecek riskler için uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemleri belirlenmiştir*” ifadesinden aldıkları puandan (1.876 ± 0.706) daha yüksek olarak tespit edilmiştir. Bu farklılık istatistiksel olarak anlamlıdır ($t = -5.928$, $p = 0.000$). dolayısı ile H_5 hipotezi kabul edilmektedir.

9 no'lu karşılaştırmada da ifadelerden alınan puanlar arasında anlamlı bir farklılık söz konusudur ($t = -3.981$, $p = 0.000$). H_5 hipotezi kabul edilmektedir. Daire başkanları “*Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin temel süreçlerin belirlenmesi ve süreçlerin tanımlanması önemlidir*” ifadesine çok yüksek düzeyde katılmakta (2.797 ± 0.596) ve diğer karşılaştırmalara nazaran “*Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin temel süreçlerin belirlenmesi ve süreçlerin tanımlanması gerçekleştirilmiştir*” ifadesini daha yüksek düzeyde yerine getirmektedir (2.391 ± 0.678).

10 no'lu karşılaştırmaya bakıldığında, Daire Başkanlarının “*Daire Başkanlığımızdaki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevlerinin farklı kişilere verilmesi önemlidir*” ifadesinden aldıkları puan (2.780 ± 0.606), “*Daire Başkanlığımızdaki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmiştir*” ifadesinden aldıkları puandan (2.594 ± 0.594) daha yüksek bulunmuştur ancak aradaki bu farklılık istatistiksel olarak anlamlı değildir ($t = -1.697$, $p = 0.090$). Bu sonuç karşısında H_5 hipotezi reddedilmektedir.

11 no'lu ifade çalışanların yaptıkları işlerdeki etkinliklerinin ve sürekliliklerinin analiz edilmesi ile ilgili olup, “*Daire Başkanlığımızda çalışanların yaptığı işlerin etkili ve sürekli biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sistemli olarak analizinin yapılması önemlidir*” ifadesinden alınan puan (2.831 ± 0.506) ile “*Daire Başkanlığımızda her çalışanın yaptığı işlerin etkili ve*

sürekli biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sistemli olarak analizi yapılmaktadır” ifadesinden alınan puan (2.364 ± 0.609) arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir ($t = -4.197$, $p = 0.000$). H_5 hipotezi kabul edilmektedir.

Çizelge 4.44. incelendiğinde 12 no’lu karşılaştırmada daire başkanlarının *“Daire Başkanlığımızda olağanüstü durumlar için faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemlerin alınması önemlidir”* ifadesinden aldıkları puan (2.849 ± 0.490) ile *“Daire Başkanlığımızda olağanüstü durumlar için faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmıştır”* ifadesini gerçekleştirme düzeyinden aldıkları puan (2.095 ± 0.670) arasında istatistiksel olarak bir farklılık gözlenmiş ve ($t = -5.566$, $p = 0.000$) H_5 hipotezi kabul edilmiştir. Daire başkanları karşılaşılabilecek olağanüstü durumlar için gerekli önlemlerin alınması gerekliliğine şiddetle inanmakla birlikte, uygulamada durumun bu şekilde gerçekleşmediği çizelgeden anlaşılmaktadır.

13 no’lu karşılaştırma bilgi sistemlerinin önemine yöneliktir. Bu karşılaştırmada da elde edilen puanlar arasında istatistiksel açıdan önemli bir farklılık tespit edilmiştir ($t = -5.580$, $p = 0.000$). H_5 hipotezi yine kabul edilmektedir. Daire başkanları *“Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemlerinin kurulması önemlidir”* ifadesine yüksek düzeyde katılmakla birlikte (2.851 ± 0.515), birimlerinde bilgi sistemleri kurulması hususunda çok da fazla gayret göstermemektedir (2.108 ± 0.713). Mevcut uygulamaya bakıldığında daire başkanlıklarında ancak “kısmen” düzeyinin biraz üzerinde bir seviyede bilgi sistemleri kurulmuş bulunmaktadır.

14 no’lu ifadede daire başkanlarının *“Daire Başkanlığımızın ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgilerin zamanında elde edilmesi önemlidir”* ifadesine katılma düzeylerinden aldıkları puan (2.864 ± 0.505) ile *“Daire Başkanlığımızın ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgiler zamanında elde edilmektedir”* ifadesini gerçekleştirme düzeylerinden aldıkları puan (2.432 ± 0.663) arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir ($t = -4.140$, $p = 0.000$). Bu durumda da H_5 hipotezi kabul edilmektedir. Bu tespite göre daire başkanlıklarında doğru ve güvenilir bilgilerin zamanında elde edilme düzeyinin mükemmel olmasa bile tatmin edici seviyede olduğu söylenebilir.

15 no'lu karşılaştırmada daire başkanları “*Daire Başkanlığımızın stratejik plan ve performans programının kamuoyuyla paylaşılması önemlidir*” ifadesine katılma düzeyi bakımından Çizelge 4.44.’deki en düşük puanını almıştır (2.589 ± 0.760). Buradan da anlaşılmaktadır ki, daire başkanları stratejik plan ve performans programının kamuoyuyla paylaşılmasını çok da önemli bulmamaktadır. “*Daire Başkanlığımızın stratejik plan ve performans programı web sayfasında yayınlanmaktadır*” ifadesini gerçekleştirme düzeyi bakımından daire başkanları yine çok düşük bir puan almıştır (1.904 ± 0.974). Bahsi geçen plan ve programların birimlerin web sayfalarında “kısmen” düzeyinin bile altında bir seviyede yayınlandığı çizelgeden anlaşılmaktadır. Son olarak çizelge 4.44.’e baktığımızda 15 no’lu karşılaştırma açısından daire başkanların elde ettikleri puanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur ($t=-4.113$, $p=0.000$). H_5 hipotezi kabul edilmektedir.

16 no’lu karşılaştırmada dikkati çeken nokta, çizelge 4.44.’de mevcut uygulama puanı algı düzeyi puanından yüksek çıkan tek karşılaştırma olmasıdır. Bu tespiti rağmen “*Daire Başkanlığımızda gelen ve giden evrakların zamanında kaydedilmesi önemlidir*” ifadesinden alınan puan ile (2.863 ± 0.508) “*Daire Başkanlığımıza gelen ve giden evraklar zamanında kaydedilmektedir*” (3.000 ± 0.000) ifadesini gerçekleştirme düzeyinden alınan puan arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir ($t=-2.236$, $p=0.025$). H_5 hipotezi kabul edilmektedir. Bu karşılaştırmadan çıkarılabilecek bir diğer sonuç ise, çalışmaya katılan üniversitelerin tamamında gelen ve giden evrakların zamanında ilgili defterlere mükemmel bir düzeyde kaydediliyor olmasıdır.

Çizelge 4.44.’deki 17 no’lu karşılaştırmaya bakıldığında daire başkanlarının “*Daire Başkanlığımızda oluşan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemlerinin belirlenmesi önemlidir*” ifadesinden aldıkları puan (2.863 ± 0.508), “*Daire Başkanlığımızda oluşan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmiştir*” ifadesinden aldıkları puandan (2.232 ± 0.697) daha yüksek bulunmuştur. Aradaki bu farklılık istatistiksel olarak anlamlı bulunmuş ve ($t=-5.079$, $p=0.000$) H_5 hipotezi kabul edilmiştir.

Çizelge 4.44.'de 18 no'lu karşılaştırmaya baktığımızda, daire başkanlarının algı düzeyleri ile mevcut uygulamaları arasında anlamlı bir farklılık olduğu gözlenmektedir. Daire başkanlarının, “*Daire Başkanlığımızda iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi önemlidir*” ifadesinden aldıkları puan (2.837 ± 0.549) ile “*Daire Başkanlığımızda iç kontrol sisteminin mevcut durumunun değerlendirilmesi yapılmaktadır*” ifadesinden aldıkları puan (2.256 ± 0.683) arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir ($t = -4.863$, $p = 0.000$). H_5 hipotezi yine kabul edilmektedir. Buradan da daire başkanlıklarında iç kontrol sisteminin mevcut durumu hakkındaki değerlendirilmelerin çok da etkin bir düzeyde yapılmadığı sonucuna ulaşılabilir.

19 no'lu karşılaştırmada dikkat edilmesi gereken nokta, iç kontrole yönelik mevcut uygulamalar arasında en az yerine getirilen ikinci uygulamanın “*Daire Başkanlığımızda etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanmıştır*” ifadesi olduğudur (1.702 ± 0.789). Buna karşın daire başkanlarının “*Daire Başkanlığımızda etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanması önemlidir*” ifadesine katılma düzeyleri çok yüksek seviyede gerçekleşmiştir (2.756 ± 0.592). Aradaki fark istatistiksel olarak anlamlıdır ($t = -5.981$, $p = 0.000$). H_5 hipotezi kabul edilmektedir.

Çizelge 4.44.'deki son karşılaştırmada “*Daire Başkanlığımızda etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmiştir*” ifadesi iç kontrole yönelik mevcut uygulamalar arasında en az yerine getirilen uygulama olarak dikkatleri çekmektedir (1.689 ± 0.757). Daire başkanlıklarında etik davranış kuralları konusunda personele eğitim verilme düzeyinin hiç de tatmin edici bir seviyede olmadığı bu sonuçtan anlaşılmaktadır. Daire başkanlarının “*Daire Başkanlığımızda etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmesi önemlidir*” ifadesine katılma düzeyleri ise çok yüksek seviyede gerçekleşmiştir (2.808 ± 0.544). İfadeye katılım puanları ile ifadeyi gerçekleştirme puanları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmuş ($t = -6.313$, $p = 0.000$) ve H_5 hipotezi kabul edilmiştir.

4.2.6.4. Muhasebe Birimlerindeki İç Kontrole Yönelik Mevcut Uygulamaların Etkinliğine İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

Anketin üçüncü bölümünde yer alan, muhasebe birimlerindeki iç kontrol uygulamalarını belirlemeye yönelik 20 ifadeye verilen cevaplar çizelge 4.45. yardımıyla açıklanmış ve sonuçlar yorumlanmıştır.

Çizelge 4.45. Muhasebe Birimlerinin Mevcut İç Kontrol Uygulamalarına İlişkin Soruların Yüzde Dağılımları

No	İfadeler	Hayır (%)	Kısmen (%)	Evet (%)
21.	Daire Başkanlığımızın örgüt şeması oluşturulmuştur.	4.1	17.6	78.3
22.	Daire Başkanlığımızın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmıştır.	1.4	17.5	81.1
23.	Daire Başkanlığımızda personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yönetici tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme sonucu personelle görüşülmektedir.	23.0	51.4	25.6
24.	Daire Başkanlığımızda yetkiler devredilirken, devredilen yetkinin sınırları yazılı olarak belirlenmektedir.	8.2	28.8	63.0
25.	Daire Başkanlığımızın stratejik planı hazırlanmıştır.	37.0	16.4	46.6
26.	Daire Başkanlığımızın performans programı hazırlanmıştır.	47.9	13.7	38.4
27.	Daire Başkanlığımızın amaç ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmiştir.	32.9	42.4	24.7
28.	Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlerde karşılaşılabilecek riskler için uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemleri belirlenmiştir.	31.5	49.3	19.2
29.	Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin temel süreçlerin belirlenmesi ve süreçlerin tanımlanması gerçekleştirilmiştir.	10.8	39.2	50.0
30.	Daire Başkanlığımızdaki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmiştir.	5.4	29.7	64.9
31.	Daire Başkanlığımızda her çalışanın yaptığı işlerin etkili ve sürekli biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sistemli olarak analizi yapılmaktadır.	6.8	50.0	43.2
32.	Daire Başkanlığımızda olağanüstü durumlar için faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmıştır.	17.8	54.8	27.4

33.	Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemleri kurulmuştur.	20.3	48.6	31.1
34.	Daire Başkanlığımızın ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgiler zamanında elde edilmektedir.	9.5	37.8	52.7
35.	Daire Başkanlığımızın stratejik plan ve performans programı web sayfasında yayınlanmaktadır.	52.0	5.5	42.5
36.	Daire Başkanlığımıza gelen ve giden evraklar zamanında kaydedilmektedir.	0	0	100
37.	Daire Başkanlığımızda oluşan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmiştir.	15.1	46.5	38.4
38.	Daire Başkanlığımızda iç kontrol sisteminin mevcut durumunun değerlendirilmesi yapılmaktadır.	13.5	47.3	39.2
39.	Daire Başkanlığımızda etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanmıştır.	50.0	29.7	20.3
40.	Daire Başkanlığımızda etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmiştir.	48.6	33.8	17.6

Üniversitelerin muhasebe birimlerinin % 78.3'ü örgüt şemalarını oluşturduğunu, %17.6'sı örgüt şeması oluşturma sürecinin devam etmekte olduğunu, %4.1'i de örgüt şeması oluşturmadıklarını belirtmişlerdir. Etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulması için gerekli unsurlardan biri de örgüt şemasının oluşturulmasıdır.

Genel görev tanımlarının yapılması, organizasyonun amaç ve hedeflerini başarabilmesi için çalışanlarına uygun bir şekilde yetki ve sorumlulukların tanımlanması ve bunların çalışanlara iletilmesini içerir. Üniversitelerin muhasebe birimlerinin % 81.1'i genel görev tanımlarını yaptıklarını belirtmişlerdir. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması açısından bu oran oldukça iyi bir orandır.

Ankete katılan muhasebe birimlerinden %51.4'ü personelin yeterliliğinin ve performansının kısmen değerlendirildiğini ve değerlendirme sonucunun personelle görüşüldüğünü söylerken, %23'ü böyle bir mekanizma geliştirmediklerini, %25.6'sı personelin yeterliliğinin ve performansının değerlendirildiğini ve değerlendirme sonucunun personelle görüşüldüğünü belirtmişlerdir.

Ankete katılan muhasebe birimlerinden %63 gibi bir çoğunluğu yetkileri devrederken sınırlarını belirlediklerini ve bunu yazılı hale getirdiklerini bildirmişlerdir. %28.8'i kısmen böyle bir uygulama gerçekleştirdiklerini belirtirken,

%8.2 oranında muhasebe birimi ise bu uygulamayı gerçekleştirmediklerini beyan etmiştir.

Muhasebe birimlerinin %37'si birim stratejik planlarını hazırlamadıklarını belirtmişlerdir. Birim stratejik planını hazırlayan muhasebe birimi oranı ise %46.6'da kalmıştır. Faaliyetlerin etkili ve planlı bir şekilde yürütülmesinde bir araç olarak düşünebileceğimiz stratejik planın hazırlanma oranının yüzde 50'yi bile yakalayamamış olması etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması için olumsuz bir durum oluşturmaktadır.

Muhasebe birimlerinin %47.9'u birim performans programını hazırlamadıklarını ifade ederken, %38.4'ü ise birim performans programı hazırladıklarını belirtmişlerdir. Buradaki durum birim stratejik planının hazırlanması ile karşılaştırıldığında daha olumsuz bir durum ortaya çıkmaktadır.

Hem organizasyon düzeyinde hem de birimler düzeyinde açık, anlaşılır ve tutarlı amaçların oluşturulması risklerin tanımlanıp, değerlendirilmesi için ön şarttır. Muhasebe birimlerinin %24.7'si amaçlarına ulaşmak için engel oluşturan risk faktörlerini belirlerken %32.9'u risk faktörlerini belirlemediklerini belirtmişlerdir. Riskler için uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemlerini belirleyenlerin oranı da %19.2'dir. Bu oran da risklerini belirleyen muhasebe birimlerinin oranı ile tutarlılık arz etmektedir. Muhasebe birimlerinin %50'ye yakın bir kısmı ise hem risklerini hem de bunlara ilişkin uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirleme sürecini devam ettirmektedir.

Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulup işletilmesi temelinde, birimlerin süreçlerini tanımlayıp her bir sürecin sorumlularını belirlemesi ve süreç akış şemalarının oluşturulması gerekmektedir. Bu bağlamda üniversitelerin muhasebe birimlerinin %50'sinin süreçlerini tanımlaması olumlu bir durum olarak görülmektedir.

Muhasebe birimlerinin %64.9'u mali işlemlere ilişkin görevlerin ayrılığı ilkesine uygun faaliyette bulunduğunu belirtirken, %5.4'lük bir kısmı ise görevlerin ayrılığı ilkesine uygun faaliyette bulunmadığını belirtmiştir. Görevlerin ayrılması ile hata, kayıp, yolsuzluk gibi riskler azalır ve böylece iç kontrol sisteminin etkin işlemesi gerçekleşir.

Muhasebe birimlerinin %43.2'sinin çalışanlarının işlerindeki performanslarını ölçmeye yönelik olarak sistemli bir analiz çalışması yaptıkları çizelge 4.45.'ten görülmektedir. %6.8 oranında muhasebe birimi böyle bir çalışma yapmadığını bildirmiştir. Muhasebe birimlerinin %50'si ise, kısmen çalışanlarının işlerindeki performanslarını ölçmeye yönelik olarak sistemli bir analiz çalışması yapmaktadır.

İç kontrolün etkinliği açısından faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler önceden tanımlanmalı ve planlanmalıdır. Muhasebe birimlerinden yalnızca %27.4'ünde bu işlem tam anlamıyla yerine getirilmekte olup, %54.8'lik bir oranda ise kısmen gerçekleştirilmektedir.

Muhasebe birimlerinde önemli bilgileri işleyip değerlendirmek, muhafaza etmek ve raporlamak için bilgi sistemlerinden yararlanılmalıdır. Çizelge 4.45.'te bilgi sistemlerini kuran birim oranı %31.1 olarak gerçekleşmiştir. %48.6 oranında muhasebe birimi ise bilgi sistemlerini kısmen kurabilmiş durumdadır. Muhasebe birimlerinden %20.3'ünde herhangi bir bilgi sisteminin kurulmamış olması da dikkat çekicidir.

Muhasebe birimlerinin %52.7'si ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgileri zamanında elde ettiğini söylerken, kısmen düzeyinde bu bilgileri elde eden muhasebe birimi oranı da %37.8 olarak gerçekleşmiştir. Bilginin bu kadar önemli hale geldiği günümüzde %9.5 oranında muhasebe biriminin doğru ve güvenilir bilgiye zamanında ulaşamadığı çizelge 4.45.'ten anlaşılmaktadır.

Tüm sorular içinde cevap verenlerin tamamının evet yanıtını verdiği tek soru gelen ve giden evrakların zamanında kaydedilip kaydedilmediğidir. Tüm muhasebe birimlerinde evrakların zamanında kaydedilmesi iç kontrol sisteminin etkinliği açısından anlamlı bulunmuştur.

İdareler hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler oluşturmalıdır. Buna göre, muhasebe birimlerinin %38.4'ü bildirim yöntemlerini tam olarak belirlediklerini belirtmişlerdir. %46.5 oranında muhasebe birimi ise bu işlemi kısmen yerine getirmektedir.

İç kontrol sisteminin mevcut durumunun değerlendirilmesi izleme bileşeninin etkin işleyip işlemediğinin göstergesidir. Buna göre muhasebe birimleri yılda en az bir kez iç kontrol sistemlerini değerlendirmelidir. İç kontrol sistemi, sürekli izleme,

özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmelidir. Çizelge 4.45'e bakıldığında değerlendirme işlemini tam olarak gerçekleştiren muhasebe birimi oranı %39.2 olarak tespit edilmiştir. Kısmen seviyesinde bu işlemi gerçekleştiren muhasebe birimi de %47.3'tür.

Çizelge 4.45.'te etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanması hususunda muhasebe birimlerinin oldukça düşük bir orana sahip oldukları görülmektedir. Muhasebe birimlerinden sadece %20.3'ü bu dokümanları tam olarak hazırlamıştır. Hazırlamayan birim oranı ise %50'dir. Etik değerler ve dürüstlük iyi bir kontrol çevresinin oluşturulması için anahtar öğelerden biridir. Muhasebe birimlerinin yarısının bu dokümanları hazırlamaması, iyi bir kontrol çevresi oluşturmakta eksiklikleri bulunduğunu göstermektedir. Etik davranış kurallarını oluşturmayan muhasebe birimlerinin, personeline bu konuda bilinçlendirme eğitimleri vermesi de beklenemez. Zaten sonuçlar da bu hususu desteklemekte ve muhasebe birimlerinden yalnızca %17.6'sı personeline bilinçlendirme eğitimi vermektedir.

Anketin dördüncü ve son bölümünde, muhasebe birimlerinde iç kontrol sistemine yönelik uygulamaların varlığını ve bu uygulamaların etkinliğini belirlemeye yönelik 28 soru yer almakta olup, bu sorulara verilen cevaplar aşağıda çizelgeler yardımıyla açıklanmış ve sonuçlar yorumlanmıştır.

Çizelge 4.46. Muhasebe Sonuçlarının Dönemsel Olarak Web Sayfasında Yayınlanması

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	14	18.9
Hayır	60	81.1
Toplam	74	100.0

5018 sayılı Kanunda belirtildiği üzere kamu idarelerinin muhasebe sonuçlarını dönemsel olarak yayınlamaları mali saydamlık ve hesap verebilirliğin bir göstergesidir. 5018 sayılı Kanunda "Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile mali sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli

bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.” hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda iç kontrol sisteminin etkin çalışması, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesini, kullanılmasını, muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasını sağlar. Çizelge 4.46.’da üniversitelerin muhasebe sonuçlarını aylık ve üç aylık dönemlerde kamuoyuyla paylaşma oranlarına bakıldığında, %81.1’i muhasebe sonuçlarının dönemsel olarak yayınlanmadığını belirtmişlerdir. Bu oran etkin bir iç kontrol sisteminden beklenen, kaynakların kullanılmasında saydamlık ve hesap verilebilirlik unsurlarının etkin bir şekilde çalışmadığını göstermektedir.

Çizelge 4.47. Ön Mali Kontrole İlişkin Yönetmeliğin Belirlediği Tutar Altında İdare Tarafından Bir Tutar Belirlenmesi

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	41	55.4
Hayır	32	43.2
Veri yok	1	1.4
Toplam	74	100.0

Kamu idarelerinde iç kontrol uygulamaları yönetmelik kapsamında ön mali kontrolleri de kapsamaktadır. Yönetmelikte idarelerin, ihale kanunlarına tabi olsun veya olmasın, harcamayı gerektirecek taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarından tutarı mal ve hizmet alımları için 1 milyon TL’yi, yapım işleri için 2 milyon TL’yi aşanların ön mali kontrole tabi tutulacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda üniversitelerin %55.4’ü yönetmeliğin belirlediği tutar altında tutar belirlediklerini belirtmişlerdir. Bu oran iç kontrol açısından üniversitelerin ön mali kontrol konusunda etkinliklerini artırma çabalarını göstermektedir. Ön mali kontrolü yönetmeliğin altında bir tutar belirleyerek gerçekleştiren üniversitelerin oranının yüksek olması iç kontrolü üniversitelerin daha çok ön mali kontrol olarak gördüklerini de akla getirmektedir. Bu oran literatürde yer alan kamu idarelerinin iç kontrol sistemini ön mali kontrolden ibaret gördükleri savını destekler niteliktedir.

Muhasebe birimlerinden %27.8’i mal ve hizmet alımları için 11.674 TL’yi (doğrudan temin sınırı) aşan tutarı ön mali kontrole tabi tutarken, muhasebe birimlerinin %13.9’luk bir kısmı da 100.000 TL’yi aşan tutarı ön mali kontrole tabi

tutmaktadır. Yönetmelikte mal ve hizmet alımı için belirlenen 1 milyon TL için ön mali kontrol yapan muhasebe birimlerinin oranı da %2.8 olarak gerçekleşmiştir.

Muhasebe birimleri yapım işleri için %21.2'lik bir oranda 11.674 TL'yi aşan tutarı ön mali kontrole tabi tutmaktadır. 100.000 TL'yi aşan tutarlar %12.1, 500.000 TL'yi aşan tutarlarda yine %12.1 oranında kontrole tabi tutulmaktadır. Yönetmelikte mal ve hizmet alımı için belirlenen 2 milyon TL için ön mali kontrol yapan muhasebe birimlerinin oranı da %9.1'dir.

Çizelge 4.48. Ön Mali Kontrolün Gerçekleştirilme Aşaması

Aşama	Sayı (n)	Yüzde (%)
İhale onay belgesinin harcama yetkilisince imzalanmasından önce	7	9.5
Komisyon kararının ihale yetkilisince imzalanmasından önce	1	1.4
Sözleşme yapılmasından önce	57	77.0
Ödeme evraklarının muhasebe yetkilisince ödenmesinden önce	7	9.5
Veri yok	2	2.6
Toplam	74	100.0

Üniversitelerin muhasebe birimlerinin %77'lik kısmı ön mali kontrol işlemini sözleşme yapılmadan önce gerçekleştirmektedir. Bu durum ön mali kontrol işlemlerinin mevzuatta belirlenen aşamada gerçekleştirildiğini göstermektedir. Bu bağlamda Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları tarafından sözleşme yapılmasından önce bir ön mali kontrol koyulması gereği duyulmamıştır. Yani mevzuatın belirlediği aşamadan önceki bir aşamada ön mali kontrol yapılması %10.9 gibi az bir oranda muhasebe birimi tarafından gerçekleştirilmektedir. İç kontrolün tanımına baktığımızda faaliyetlerin mevzuata uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamayı amaçladığı görülmektedir. %77'lik oran bu amaçlardan sadece mevzuata uygunluk amacına hizmet ederken, %10.9'luk oran ise iç kontrol açısından etkililik, ekonomiklik ve verimlilik amaçlarına da ulaşılmasını sağlar. %9.5'lik oranda muhasebe birimi de ön mali kontrolü anlamamıştır. Çünkü ödeme evraklarının muhasebe yetkilisince ödenmesinden önce kontrol edilmesi, ön mali kontrol olmayıp Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi İle Çalışma

Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 30'a göre ödeme öncesi kontrol olmaktadır.

Çizelge 4.49. Ödeme Gün Sayısına İlişkin Rapor Düzenlenmesi

Hiçbir Zaman		Nadiren		Ara Sıra		Sık Sık		Her Zaman		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
33	44.6	8	10.8	11	14.9	7	9.4	14	18.9	1	1.4

Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 30. maddesinde; “Ödeme emirleri, muhasebe birimine geliş tarihinden itibaren, en geç dört iş günü içinde incelenir, uygun bulunanlar muhasebeleştirilerek tutarları hak sahiplerinin banka hesabına aktarılır.” hükmü yer almaktadır. Üniversitelerin muhasebe birimlerinin %44.6’sında ödeme emirlerinin ödenmesinde ödeme gün sayısına ilişkin hiçbir zaman rapor düzenlenmemektedir. Dolayısıyla böyle bir rapor düzenlemeden ödemelerin gün sayısına ilişkin bir veri elde etmek muhasebe birimleri açısından zorlaşmaktadır. Ödeme emirlerine ilişkin bir rapor düzenlenmemesi, muhasebe birimlerinin işlemlerinden olan ödemelerin hak sahiplerine ödenmesi faaliyetinde bir kontrol mekanizmasının oluşturulmadığını ve dolayısıyla ödemelere ilişkin bir kontrol faaliyetinin bulunmadığını göstermektedir. Bu da iç kontrol sisteminin etkinliği açısından olumsuz bir durum sergilemektedir.

Muhasebe birimlerinin % 46.4'lük kısmı ödeme emirlerinin 2 gün içinde hak sahiplerine ödendiğini belirtmişlerdir. Muhasebe birimleri ödeme emirlerinin hak sahiplerine en az 1 en çok 7 gün içinde ödendiğini bildirmişlerdir. Muhasebe birimlerinin ödeme emirlerini ödeme gün sayısı ortalama 2.7 gündür. Bu durum yönetmelikte belirtilen 4 gün sınırının altındadır. Bu bağlamda üniversitelerin muhasebe birimleri ödeme emirlerinin hak sahiplerine ödenmesi hususunda etkin olarak faaliyet göstermektedir. Ancak muhasebe birimlerinin ödeme emirlerine ilişkin bir rapor düzenleme yüzdesinin %18.9 gibi düşük bir orana sahip olması, bildirilen ödeme gün sayısının doğruluğu konusunda bir tereddüt oluşturmaktadır.

Çizelge 4.50. İç Kontrol Eylem Planındaki İşlemlerin Tamamlanması

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	48	64.8
Hayır	25	33.8
Veri yok	1	1.4
Toplam	74	100.0

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği çerçevesinde, kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunu sağlamak üzere; yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedürler ve ilgili düzenlemelerin hazırlanması gerekmektedir. Bu kapsamda üniversitelerde oluşturulan eylem planlarında belirtilen düzenlemelerden hiçbirini tamamlamayanların oranı %33.8'dir. Bu oran çalışmaya katılan üniversitelerin yaklaşık üçte birine denk gelmektedir ki bu da oldukça yüksek bir orandır. Üniversitelerin üçte birinin iç kontrol eylem planındaki işlemlerin hiçbirini gerçekleştirmemiş olması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması açısından olumsuz bir durum sergilemektedir.

İç kontrol eylem planında tamamlanan işlemlerin planlananların yüzde kaçına baktığımızda karşımıza %42.2'lik bir ortalama değer çıkmaktadır. Yani üniversiteler planladıkları işlemlerin henüz yarısını dahi gerçekleştirememiş durumdadır. Üniversitelerin %15.2'si iç kontrol eylem planının %20'lik bir kısmını tamamladığını belirtirken, yine %15.2'si iç kontrol eylem planının %40'lık bir kısmını tamamladığını belirtmişlerdir.

Çizelge 4.51. 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 21. ve 22. Maddelerindeki Parasal Limitler Dahilinde Yapılan Alımların Üst Limite Uygunluğuna İlişkin Kontrol Uygulaması

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Yapılmıyor	9	12.2
Birim Düzeyinde Yapılıyor	16	21.6
Kurum Düzeyinde Yapılıyor	47	63.6
Veri yok	2	2.6
Toplam	74	100.0

Doğrudan temin usulü ile yapılan alımlar daha az işlem gerektirmesi ve kolay olması nedeniyle harcama birimleri tarafından daha çok tercih edilen, ihale usulü ile yapılan alımlar ise daha çok işlem gerektirmesi ve zaman alması nedeniyle harcama birimleri tarafından daha az tercih edilen bir yöntemdir. Bu yüzden de harcama birimlerinin ihale usulü ile yapılması gereken alımları da doğrudan temin yoluyla yapma gibi bir eğilimleri bulunmaktadır. Ancak parasal limitler dahilinde yapılacak harcamaların yıllık toplamı, idarelerin bütçelerine bu amaçla konulacak ödeneklerin %10'unu Kamu İhale Kurulunun uygun görüşü olmadıkça aşamaz. Bu kapsamda üniversitelerin %63.6'sında kurum düzeyinde parasal limitler dahilinde yapılan alımların üst limite uygunluğuna ilişkin bir kontrol uygulaması yapılmaktadır. Kanun kapsamında idare düzeyinde bir kontrol uygulaması yapılması gerekmektedir. Kurum düzeyinde yapılan kontrol uygulamasının oranın üniversitelerde yüksek çıkması iç kontrol açısından bir etkinlik kriteridir. Çizelge 4.52.'ye baktığımızda 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 62. maddesinin (ı) bendi kapsamında yapılan alımlara ilişkin Kamu İhale Kurumuna hiçbir zaman müracaat etmeyenlerin oranının %43.2 olduğu görülmektedir. Bu durum üniversitelerin büyük çoğunluğunun ya %10'luk limiti aşmadığını ya da Kamu İhale Kurumuna müracaat etme kriterini yerine getirmediğini göstermektedir.

Çizelge 4.52. Kamu İhale Kurumuna Uygun Görüş İçin Müracaat Etme Sıklığı

Hiçbir Zaman		Nadiren		Ara Sıra		Sık Sık		Her Zaman		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
32	43.2	17	23.0	12	16.2	-	-	11	15.0	2	2.6

Çizelge 4.53. Doğrudan Temin Kayıt Formunun Doldurulup Doldurulmadığına İlişkin Yapılan Kontrol Uygulaması

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	30	40.5
Hayır	41	55.4
Veri yok	3	4.1
Toplam	74	100.0

Kamu İhale Genel Tebliği madde 32 gereği, doğrudan temin yoluyla yapılan alımlar için “Doğrudan Temin Kayıt Formu” temin tarihini takip eden ayın onuncu

gününe kadar usulüne uygun olarak ilgili kısımlar doldurulduktan sonra Kamu İhale Kurumuna internet üzerinden gönderilecektir. Doğrudan temin kayıt formunu göndermesi gerekenler harcama birimlerindeki harcama yetkilileridir. Doğrudan temin kayıt formunun doldurulması aynı zamanda idarelerin %10'luk sınırı aşp aşmadıklarının takip edilmesini sağlayan bir uygulamadır. Muhasebe birimleri tarafından doğrudan temin kayıt formunun doldurulmasına ilişkin kontrol uygulaması yapanların oranı %40.5 iken böyle bir kontrol uygulaması yapmayanların oranı ise %55.4'tür.

Çizelge 4.54. Doğrudan Temin Yoluyla Yapılan Alımlarda, Alım Yapılan Kişi ya da Firmanın İhalelere Katılmaktan Yasaklı Olup Olmadığının Teyidinin Alınması

Hiçbir Zaman		Nadiren		Ara Sıra		Sık Sık		Her Zaman		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
33	44.6	5	6.8	6	8.1	2	2.7	25	33.7	3	4.1

Kamu İhale Genel Tebliği madde 31/4 gereği, 4734 sayılı Kanunun 22. maddesi uyarınca doğrudan temin yoluyla alım yapılması halinde alım yapılacak kişi ya da firmanın ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığı teyit ettirilmeyecektir. Ancak, anılan Kanunun 22. maddesinin (d) bendinde belirtilen parasal limit dahilinde yapılan alımlarda, alım yapılacak gerçek veya tüzel kişinin kurumun internet sayfasındaki yasaklılar listesinde bulunup bulunmadığının kontrol edilmesi ve yasaklı olduğunun belirlenmesi durumunda, söz konusu kişiden alım yapılmaması gerekmektedir. Yani tebliğ ile doğrudan temin yoluyla yapılan alımlarda, alım yapılan kişi ya da firmanın ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığının teyidinin alınması idarelerin inisiyatifine bırakılmaktadır. Bu teyidi her zaman alan üniversitelerin oranı %33.7 iken bu teyidi hiçbir zaman almayan üniversitelerin oranı %44.6'dır. İç kontrol açısından riskli alanların tespit edilmesi ve gerekli kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesi gerekmektedir. İhalede yasaklı olan bir firmadan alım yapılması da riskli bir alan olarak düşünülebilir ve bu anlamda alım yapılan kişi ya da firmanın ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığının teyidinin alınması bir kontrol faaliyeti olarak uygulanabilir.

Çizelge 4.55. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminin Uygulanmasının Birimin İç Kontrol Sistemini Etkinleştirmiştir İfadesine Katılım Düzeyi

Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
2	2.7	16	21.6	14	18.9	29	39.2	12	16.2	1	1.4

Çizelge 4.55.'e bakıldığında “tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanmasının birimin iç kontrol sistemini etkinleştirmiştir” ifadesine kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum diyenlerin oranı %55.4 olarak tespit edilmiştir. Kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum cevaplarının toplamına bakıldığında ise %24.3 oranı görülmektedir. Bu oranlardan da anlaşılabileceği üzere tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanmasının birimin iç kontrol sistemini etkinleştirdiği konusunda çoğunluğun olumlu bir görüşe sahip olduğu söylenebilir. İyi bir muhasebe sisteminin varlığı etkin bir iç kontrol sisteminin unsurlarından biridir. Üniversitelerin muhasebe birimleri tarafından bu hususun öneminin kavrandığı çıkan sonuçtan anlaşılmaktadır.

Çizelge 4.56. Üniversitelerde Daire Başkanlıklarının Harcama Yetkisinin Genel Sekreterlikte Birleştirilmesi Etkinliği Artırmaktadır İfadesine Katılım Düzeyi

Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
31	41.9	20	27.0	8	10.8	8	10.8	6	8.1	1	1.4

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

harcama yetkisi genel sekreterlikte birleştirilebilmektedir. Ancak üniversitelerin % 68.9'u harcama yetkisinin genel sekreterlikte birleştirilmesinin etkinliği artırdığı ifadesine katılmamaktadır.

Daire başkanlıklarının harcama yetkisini genel sekreterlikte birleştiren üniversitelerin sayısı 16 olup, %21.6'lık bir oranı oluştururken; harcama yetkisini genel sekreterlikte birleştirmeyen üniversitelerin sayısı ise 58 olup, %78.4'lük bir orana sahiptir. Bu oran harcama yetkisinin genel sekreterlikte birleştirilmesi etkinliği artırmaktadır ifadesine verilen cevaplar ile uyum göstermektedir. Üniversite daire başkanlıklarının harcama yetkisinin genel sekreterlikte birleştirilmesi 5018 sayılı Kanunda tanımlanan harcama birimi, harcama yetkilisi tanımlarına ve performans esaslı bütçelemeye ters düşmektedir. Aynı zamanda faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını da olumsuz etkileyebilmektedir. Çünkü her birimin kendi faaliyetleri kapsamında harcamalarını gerçekleştirmesi ve faaliyetleri bazında harcamalarını yönetmesi kaynakların daha etkin ve verimli kullanılmasını sağlar.

Çizelge 4.57. Temsil, Tören, Ağırlama ve Tanıtım Giderleri İçin Başbakanlıktan İzin Alınması

Hiçbir Zaman		Nadiren		Ara Sıra		Sık Sık		Her Zaman		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
46	62.0	1	1.4	2	2.7	3	4.1	19	25.7	3	4.1

18.01.2007 Tarih ve 26407 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Başbakanlık Tasarruf Tedbirleri Genelgesi gereğince temsil, tören, ağırlama ve tanıtım giderleri için Başbakanlıktan izin alınması gerekmektedir. Bu kapsamda üniversitelerin %62'lik kısmı hiçbir zaman izin almadığını belirtirken, %25.7'lik kısmı her zaman izin aldığını belirtmiştir. Mevzuata uygunluk açısından %62'lik oran dikkat çekicidir. Ankete katılan üniversitelerin kesin hesapları incelendiğinde üniversitelerin tamamının temsil, tören, ağırlama ve tanıtım giderleri yaptıkları görülmüştür. Buradan üniversitelerin bu konuda iç kontrolün mevzuata uygunluk amacını etkin bir şekilde yerine getirmedikleri sonucuna varılabilir.

Çizelge 4.58. Kasada Bulunması Gereken Para Limitine İlişkin Maliye Bakanlığı'nın Belirlediği Tutardan Farklı Olarak Üst Yönetici Onayıyla Belirleme Yapılması

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	2	2.7
Hayır	71	95.9
Veri yok	1	1.4
Toplam	74	100.0

2010 yılı için üniversitelerin muhasebe birimlerinin kasalarında gerekli güvenlik önlemlerini almak şartıyla bulundurulabilecek azami para miktarı 5.000 TL olarak belirlenmiştir. Üniversitelerin %95.9'u belirlenen parasal limitten farklı bir parasal limit belirlemediklerini belirtmişlerdir. Üniversitelerin sadece %2.7'si 5.000 TL'den daha düşük bir parasal limit belirlediğini belirtmiştir. İç kontrol açısından bu 5.000 TL'lik parasal limit hem ödemelerin bankadan yapılmasını sağlamak yani ödemeleri kayıt altına almak hem de hileli işlemlerin oluşmasının önüne geçmek amacıyla belirlenmiştir. Bu kapsamda üniversiteler 5.000 TL'den yüksek bir parasal limit belirlemeyerek, iç kontrol açısından ortaya çıkabilecek risklerin önüne geçmiş olmaktadır.

Çizelge 4.59. Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin İşlemlerini Muhasebe Yetkilisi Dışında Denetleyen Bir Kontrol Mekanizmasının Varlığı

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	15	20.3
Hayır	57	77.0
Veri yok	2	2.7
Toplam	74	100.0

Muhasebe yetkilisi mutemedi, muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, muhafaza etmeye, vermeye, göndermeye yetkili ve bu işlemlerle ilgili olarak doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumlu olan kamu görevlilerini ve yetkili memurları ifade etmektedir. Üniversitelerin %77'si muhasebe yetkilisi mutemetlerinin işlemlerini muhasebe yetkilisi dışında denetleyen bir kontrol mekanizması olmadığını belirtmişlerdir. %20.3'ü ise bir kontrol mekanizmasının bulunduğunu belirtmişlerdir. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için muhasebe yetkilisi mutemetlerinin yaptığı

işlemlere ilişkin ek kontroller konması mekanizmayı güçlendirir. İç kontrol sisteminin en önemli görevlerinden biri fiziki kontrollerin sağlanması ve organizasyondaki kayıp ve yolsuzluklara yol açabilecek tehlikeli durumlara ilişkin önlemler almasıdır.

Çizelge 4.60. İdarenin Stratejik Planında Belirlenen Amaç ve Hedeflerine Ulaşmasını Sağlamak Üzere Yürürlüğe Koyduğu Düzenlemelerin Varlığı

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Hayır	37	50.0
Kısmen	20	27.0
Evet	14	18.9
Veri yok	3	4.1
Toplam	74	100.0

İç kontrol eylem planı kamu idarelerinin stratejik planlarında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere oluşturdukları bir plandır ve iç kontrol eylem planında idarelerin stratejik plandaki amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere oluşturduğu yönerge, yazılı bir talimat vb. düzenlemeler bulunmaktadır. Çizelge 4.50.'de üniversitelerin %64.8'i iç kontrol eylem planlarında tamamlamış oldukları işlemlerin varlığından bahsetmekte olmalarına karşın bu soruya üniversitelerin %50'si stratejik planında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere yürürlüğe koyduğu bir düzenlemesi olmadığını belirtmiştir. İç kontrol sistemi idarenin belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmasına teminat sağlayan ve amaç ve hedeflere ulaşılmasının önündeki belirsizlik ve risklerin yönetilmesine yönelik olarak alınan önlemlerin tümünü içeren bir yapıdır. Bu bağlamda üniversitelerin yarıdan fazlasında stratejik plandaki amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere oluşturduğu düzenlemelerin olmaması iç kontrol sistemi açısından olumsuz bir durum teşkil etmektedir.

Çizelge 4.61. Strateji Geliştirme Daire Başkanının Sürekli Vekalet Ettiği Bir Harcama Biriminin Varlığı

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	4	5.4
Hayır	69	93.2
Veri yok	1	1.4
Toplam	74	100.0

Strateji Geliştirme Daire Başkanları üniversitelerin mali nitelikteki işlemlerinin yürütülmesi sorumluluğuna sahip olup, diğer birimlere sürekli vekalet etmesi, etkin bir iç kontrol için belirli işleri o iş için görevlendirilmiş belirli kişilerin yapmasını ifade eden görevler ayrılığı ilkesine ters düşmektedir. Üniversitelerin %93.2'sinde Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının sürekli vekalet ettiği bir harcama birimi bulunmamaktadır. İç kontrol sistemi açısından bu durum olumlu bir göstergedir.

Çizelge 4.62. Kasadaki Değerlerin Sayılma Sıklığı

Hiçbir Zaman		Nadiren		Ara Sıra		Sık Sık		Her Zaman		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
12	16.2	1	1.4	13	17.6	27	36.4	18	24.3	3	4.1

Muhasebe yetkilileri, muhasebe birimlerinin kasa işlemlerini her günün sonunda kontrol eder. Muhasebe yetkilisinin görevi başında bulunamadığı durumlarda kontrol görevi vekili tarafından yerine getirilir. Kontrol yetki ve sorumluluğunun yardımcılara devredilmiş olması halinde ise bu görev yardımcıları tarafından yapılır. Muhasebe yetkilileri, özel mevzuatında aksine bir hüküm bulunmadığı sürece; Muhasebe biriminin vezne ve ambarlarında para ve değerleri alıp veren muhasebe yetkilisi mutemetlerini her onbeş günde en az bir defa, belirsiz günlerde, kontrol etmek zorundadır. Üniversitelerin %16.2'sinde kasadaki değerler muhasebe yetkilisi tarafından hiçbir zaman sayılmamaktadır. Bu oran yönetmelikteki zorunluluğa rağmen yüksek bulunmuştur. Üniversitelerin %24.3'ü ise kasadaki değerlerin muhasebe yetkilisi tarafından her zaman sayıldığını belirtmiştir.

Kasadaki değerlerin sayılma sıklığına baktığımızda %32.1'i kasadaki değerlerin her gün, %11.3'ü haftada bir, %32.1'i 15 günde bir sayıldığını belirtmiştir. On beş gün ve on beş günün altında bir sürede kasadaki değerlerini sayan muhasebe birimlerinin oranının %88.7 olması muhasebe birimlerinin bu konuda etkin çalıştıklarını göstermektedir.

Çizelge 4.63. Gelir Tahsilatlarının Vadesinde Tahsil Edilip Edilmediğine İlişkin Kontrol Uygulamasının Varlığı

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	57	77.0
Hayır	12	16.2
Veri yok	5	6.8
Toplam	74	100.0

Üniversitelerin %77'si gelirlerin vadesinde tahsil edilmesine ilişkin bir kontrol uygulaması olduğunu belirtmiştir. Bu oldukça yüksek bir orandır. Riskli olarak nitelenebilecek bir alan olan gelir tahsilatlarının takibine ilişkin üniversitelerin büyük bir çoğunluğu kontrol faaliyeti oluşturmuştur. Çizelge 4.64.'de görüldüğü üzere vadesinde tahsil edilmeyen gelirlere ilişkin üniversitelerin %44.6'sı sık sık ve her zaman hukuki işlem başlatmakta olduklarını belirtmiştir. Bu oranın yüksek çıkması da gelirlerin vadesinde tahsil edilmesine ilişkin kontrol uygulaması yapılmasının bir sonucudur. Üniversiteler bu kontrol uygulamasını yüksek oranda gerçekleştirerek gelirlerini vadesinde tahsil etmeye çalışmakta, tahsil edemedikleri için de hukuki işlem başlatmaktadırlar.

Çizelge 4.64. Vadesinde Tahsil Edilmeyen Gelirler İçin Hukuki İşlem Başlatma Sıklığı

Hiçbir Zaman		Nadiren		Ara Sıra		Sık Sık		Her Zaman		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
18	24.3	8	10.8	10	13.5	6	8.1	27	36.5	5	6.8

Çizelge 4.65. Vezne Sorumlularının Muhasebe Kaydı Yapma, Evrak Onaylama Yetkisinin Varlığı

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	50	67.6
Hayır	21	28.3
Veri yok	3	4.1
Toplam	74	100.0

Üniversitelerin %28.3'ünde vezne sorumlularının muhasebe kaydı yapma ve evrak onaylama yetkisi bulunmazken, %67.6'sında vezne sorumlularının muhasebe kaydı yapma ve evrak onaylama yetkisi bulunmaktadır. %67.6'lık oran oldukça yüksek bir orandır. İç kontrolde görevlerin ayrılığı ilkesi açısından tahsilat ve ödemeleri gerçekleştiren kişilerin aynı zamanda muhasebe kaydı yapma ve evrak onaylama yetkisinin bulunması bir risk oluşturmaktadır. Böyle bir uygulama kontrolleri azaltır ve hileli işlemlerin oluşması için ortam hazırlar.

Çizelge 4.66. Sosyal Güvenlik Kurumuna Bildirim ile İlgili Cezai İşlemlerin Yıllara Göre Dağılımı

2007	2008	2009	2010
2	7	9	4

Çalışmaya katılan muhasebe birimlerinden 13 tanesi son beş yıl içinde Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirim ile ilgili cezai işleme uğradığını belirtmişlerdir. Bu 13 birimin yıllara göre cezai işleme uğrama dağılımları çizelge 4.66.'da verilmiştir. Muhasebe birimlerinden bazıları birden fazla yılda cezai işleme uğramış olduğundan çizelgedeki toplam rakam 13'ü geçmektedir. 2008 yılının onuncu ayında yürürlüğe giren 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile SGK'ya bildirimle ilişkin farkındalık idareler tarafından artmıştır. Bu bağlamda 2008 ve 2009 yılında cezaların yüksek olması bildirimle ilişkin idarelerin geçiş süreci yaşadığını göstermektedir. 2010 yılında muhasebe birimleri tarafından uğranılan bildirimle ilişkin cezai işlemin az olması bu durumu destekler niteliktedir.

Çizelge 4.67. Sosyal Güvenlik Kurumuna Prim Ödenmesi ile İlgili Cezai İşlemlerin Yıllara Göre Dağılımı

2007	2008	2009	2010
1	5	5	2

Çalışmaya katılan muhasebe birimlerinden 8 tanesi Sosyal Güvenlik Kurumuna prim ödenmesi ile ilgili cezai işleme uğradığını bildirmiştir. Bu 8 birimin yıllara göre cezai işleme uğrama dağılımları çizelge 4.67.'de verilmiştir. Muhasebe birimlerinden bazıları birden fazla yılda cezai işleme uğramış olduğundan çizelgedeki toplam rakam 8'i geçmektedir. SGK'ya prim ödenmesi bildirim yapılması işlemi sonucunda gerçekleştirilmektedir. SGK'ya bildirimde olduğu gibi 2010 yılı itibariyle prim ödenmesine ilişkin ceazi işlemlerin azaldığı görülmektedir. Yani 5510 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi muhasebe birimlerinin SGK'ya bildirim ve prim ödenmesi işlemlerini daha kontrollü hale getirmelerini sağlamıştır.

Çizelge 4.68. KDV Tevkifatından Dolayı Uğranılan Cezai İşlemlerin Yıllara Göre Dağılımı

2006	2007	2008	2009	2010
1	3	2	4	1

Çalışmaya katılan muhasebe birimlerinden 8 tanesi KDV tevkifatından dolayı cezai işleme uğradığını bildirmiştir. Bu 8 birimin yıllara göre cezai işleme uğrama dağılımları çizelge 4.68.'de verilmiştir. Muhasebe birimlerinden bazıları birden fazla yılda cezai işleme uğramış olduğundan çizelgedeki toplam rakam 8'i geçmektedir.

Çizelge 4.69. Muhasebe Birimlerinde En Etkin İşleyen İletişim Kanalı

İletişim Kanalı	Sayı (n)	Yüzde (%)
Yukarıdan Aşağıya	22	29.7
Aşağıdan Yukarıya	6	8.1
Yatay	7	9.4
Her yöne	38	51.4
Veri yok	1	1.4
Toplam	74	100.0

İyi bir iletişim sistemi organizasyonun iç kontrol sisteminin etkinliğini devam ettirmek için önemlidir. Organizasyondaki tüm çalışanların bilgilendirilmesini sağlamak ve farklı birimlerin faaliyetlerinin koordinasyonu için bilgi her yöne doğru iletiler olmalıdır. Çizelge 4.69.'da görüldüğü gibi üniversitelerin muhasebe birimlerinin %29.7'sinde yukarıdan aşağıya doğru bir iletişim söz konusuyken, %51.4'ünde her yöne doğru iletişim mevcuttur. Dolayısıyla üniversitelerin yarısından fazlasının etkili iletişim kanalları oluşturmak konusunda farkındalıklarının yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Aşağıdan yukarıya doğru iletişim kanalı işleyen 6 idarenin olması da sonuçlar açısından ilginçtir.

Çizelge 4.70. Nakde Çevrilen Teminat Mektubu Sayısı

2006	2007	2008	2009	2010
12	13	15	17	12

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine göre teminat ve garanti mektupları ile şahsi kefalete ilişkin belgelerin muhasebe birimlerinde gereksiz olarak bekletilmesini önlemek için; alınan teminata ait işin sonuçlandırılıp sonuçlandırılmadığı, mevzuattaki süreler de dikkate alınarak muhasebe birimlerince takip edilir ve her mali yıl sonunda teminat ve garanti mektupları ile şahsi kefalete ilişkin belgeler hakkında ilgili idareden bilgi alınır ve alınan bilgi doğrultusunda söz konusu mektup ve belgeler ilgisine veya ilgili bankaya iade edilir ya da ertesi mali yıla devredilir. Teminat mektuplarının nakde çevrilmesi ihalelerdeki taahhütlerin yerine getirilmediğinin bir göstergesidir. Bu kapsamda üniversitelerde nakde çevrilen teminat mektupları sürekli bir artış trendi içindedir. 2009 yılı için teminat mektuplarının nakde çevrilme sayısı 17 olarak gerçekleşerek en yüksek değere ulaşmıştır. Çizelge 4.71.'de üniversiteler teminat mektuplarının geçerlilik takibini nasıl yaptıklarını belirtmişlerdir. Teminat mektuplarının takibini yıl sonunda yapan üniversitelerin oranı %24.3'tür. Teminat mektuplarının takibini yıl sonunda yapmak o teminat mektuplarının süresinin dolması açısından riskli bir durum oluşturmaktadır. Teminat mektubunun süresinin dolması da taahhüdünü yerine getirmeyen yükleniciler için kanunun belirlediği cezayı uygulayamamaya yol açar.

Çizelge 4.71. Teminat Mektuplarının Geçerlilik Takibinin Yapılması

Takip Yöntemi	Sayı (n)	Yüzde (%)
Teminat mektuplarının alınmasını takiben her ay takip ederiz	28	37.8
İlgili ihaleyi yapan birimin haber vermesi ile takip ederiz	24	32.5
Yıl sonunda takip ederiz	18	24.3
Veri yok	4	5.4
Toplam	74	100.0

Üniversitelerin muhasebe birimlerinden iç kontrol sisteminin etkin çalışmasını engelleyen unsurları önem sırasına göre sıralamaları istenmiştir. Fakat muhasebe birimlerinden 38 tanesi bu soruya tutarlı cevap vermemiş dolayısı ile bu birimlerin cevapları analize dahil edilmemiştir. Analiz, geriye kalan 36 muhasebe biriminden alınan verilere göre yapılmıştır. Çizelge 4.72.'de, muhasebe birimlerinin iç kontrolün etkin çalışmasını engelleyen unsurlara verdikleri önem derecelerinin sıralaması gösterilmiştir.

Çizelge 4.72. İç Kontrolün Etkin Çalışmasını Engelleyen Unsurların Önem Derecesi

Unsurlar	Sayı (n)	Yüzde (%)
İdarenin ilgisizliği	13	36.1
Çalışan sayısının yetersiz olması	11	30.6
Çalışanların iç kontrolün önemine inanmaması	5	13.9
Daire Başkanlığındaki rutin işlerin yoğunluğu	4	11.1
Çalışanların bu konudaki eğitiminin yetersiz olması	3	8.3
Toplam	36	100.0

Burada idarenin ilgisizliğinin oranının yüksek çıkması, idarelerin üst yöneticilerinin iç kontrol sistemine ilişkin rol ve sorumluluklarını tam anlamıyla yerine getiremedikleri görüşünün hakim olduğunu göstermektedir. İdarenin ilgisizliğinin yüksek çıkması aslında bir anlamda iç kontrol sisteminin kurulmasında sorumlu olanların tanımlanmasını gerektirir. İdarelerde iç kontrol sisteminin sorumluları üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birim yöneticisi, muhasebe yetkilisi ve iç denetçilerdir. Yani Strateji Geliştirme birim

yöneticileri, kendileri de dahil olmak üzere, iç kontrol sisteminin oluşturulmasında sorumluluğu bulunan tüm aktörlerin bu konudaki ilgisizliğinin iç kontrol sistemin kurulması ve uygulanmasında en büyük engel olarak görmüşlerdir. İkinci önemli unsur olarak da çalışan sayısının yetersiz olması görülmektedir. Ancak çalışan sayısının yetersiz olması sebebiyle iç kontrol sisteminin kurulamaması veya gerektiği gibi çalıştırılmaması gerekli yönetim bilgi sistemlerinin oluşturulması ile çözülebilecek bir sorundur. Çalışanların iç kontrolün önemine inanmaması iç kontrolün etkin çalışmasını engelleyen en önemli üçüncü unsur olarak karşımıza çıkmakta olup, diğer unsurlara nazaran daha düşük oranda daire başkanı tarafından tercih edilen bir yanıt olmuştur. Daire başkanlığındaki rutin işlerin yoğunluğu da daire başkanlarının büyük bölümü tarafından önemli görülmemiş ve dördüncü sırada yer almıştır. Çalışanların eğitiminin yetersiz olması ise, iç kontrolün etkin çalışmasını engelleyen unsurlar içinde daire başkanlarının en az önem verdikleri bir unsur olarak görülmektedir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Türkiye’de kamu mali yönetim sistemine ilişkin ilk önemli düzenleme 1927 yılında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile yapılmıştır. Kamu mali yönetiminin temeli olan bu Kanun bir takım değişikliklerle 2003 yılına kadar uygulamada kalmıştır. Ancak, yaklaşık 80 yıllık bu süre zarfında dünyadaki kamu mali yönetimi ve denetim sistemlerinde önemli değişimler meydana gelmiştir. Bu değişimler Türkiye’yi de etkisi altına almış ve ülkemizde kamu idarelerinde, varlıkların korunması, yolsuzlukların ve hataların önlenmesi, kayıtların ve finansal raporların doğruluğu, yönetim politikalarına uyumun sağlanması için yapılması gereken düzenlemeler iç kontrol sisteminin önemini arttırmıştır. Ülkemizde kamu idarelerinde uluslararası standartlarda iç kontrol sistemi kurulması amacıyla 10.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiştir. 2003 yılı sonlarında kabul edilmesine rağmen Kanunun tamamen uygulanmasına 2006 yılı başında başlanmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu içinde; mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, tahakkuk esaslı muhasebe, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme ile iç kontrol ve iç denetim konuları yeni mali yönetim ve kontrol sistemini oluşturan temel unsurlar olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. 5018 sayılı Kanunun 55-67. maddeleri iç kontrol başlığı altında sayılmıştır. İç kontrole ilişkin yayınlanan “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği” ve “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması yönünde önemli adımlar atılmıştır.

5018 sayılı Kanun vasıtasıyla idari ve hukuki çerçevesi belirlenen yeni Türk kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin temel unsurlarından birinin, kamu idarelerinde tasarlanıp uygulanması öngörülen iç kontrol sistemi olduğu söylenebilir. 5018 sayılı Kanun genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine (düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç), yönetim sorumluluğu esasına dayalı olarak, iç kontrol faaliyet ve süreçlerini tasarlayarak iç kontrol sistemlerini kurma ve uygulama yükümlülüğü getirmiştir.

İç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması konusunda kilit rol idarelerin üst yöneticilerine verilmiştir. Üst yöneticilerin bu konudaki yetki ve sorumluluğu,

idarenin mali yönetim ve kontrol sisteminin Kanunda öngörüldüğü biçimde oluşturulmasının sağlanması, işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve geliştirilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasıdır. Üst yönetici, bu sorumluluğun gereklerini mali hizmetler birimi yöneticileri, harcama yetkilileri, iç denetçiler ve diğer görevliler marifetiyle yerine getirecektir. Kanun, iç kontrol hususunda kilit rolü üst yöneticiye vermiş olsa da kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin kurulması, uygulanması ve geliştirilmesi çalışmaları idarelerin strateji geliştirme birimi yöneticileri ile harcama yetkilileri tarafından yürütülmektedir. Ancak unutulmamalıdır ki iç kontrol üst yöneticiden başlayarak en alt kademe çalışanına kadar herkesin çeşitli şekillerde rol aldığı bir süreçtir.

İç kontrol sistemi, yönetim kurulu, yöneticiler, iç denetçiler ve çalışanlardan etkilenen, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, ilgili kanunlara ve düzenlemelere uygun olma ve mali raporlamanın güvenilirliği ile başlıca kurum amaçlarına ulaşılması konularında yönetime, iç ve dış paydaşlara makul güvence sunmak üzere oluşturulan, bütüncül bir sistemdir. Kamu kurumlarında gelişen verimlilik bilinci, kurumsallaşmayla birlikte başlayan şeffaflaşma ve hesap verme ihtiyacı, kurumsal yönetim ve performans yönetiminin artan önemi iç kontrol sisteminin kurulmasını gerekli kılmaktadır.

Kamu mali yönetimi alanında görüldüğü üzere köklü bir değişim yaşanmaktadır. Bu değişimin ana eksenlerinin; kamu kaynaklarının öncelikli kamu hizmetlerine tahsisi, tahsis edilen kaynakların öngörülen amaçlara uygun, etkin, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanılması, idarelere ve harcama birimlerine bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde daha fazla yetki verilmesi, kamu faaliyetlerinde esnekliğin artırılması ve kaynak yönetiminde hesap verebilirlik ve saydamlığın sağlanması olduğu söylenebilir. Kamu mali yönetim sistemine ilişkin bu yeni anlayışta özel sektör uygulamalarının kamu kesimine yansıtıldığını söylemek mümkündür.

Buraya kadar verilen bilgilerden de anlaşılacağı üzere iç kontrol sistemi Türk kamu mali yönetiminin temelini teşkil etmektedir. Buradan hareketle, idarelerin stratejik planlarında belirlemiş oldukları amaç ve hedeflere ulaşabilmeleri, riskleri belirleyebilmeleri ve risklere karşı gerekli önlemleri alabilmeleri için bu temel

unsurun etkin bir şekilde kurulması ve işletilmesi gerekmektedir. Özel bütçeli idarelerden olan devlet üniversitelerinde, iç kontrol sistemlerinin kurulması, uygulanması ve geliştirilmesi konusunda en büyük rolü oynayan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının yöneticileri tarafından iç kontrol sisteminin nasıl algılandığının ve muhasebe birimi olan söz konusu Daire Başkanlıklarında uygulanan sistemin günümüzdeki mevcut durumunun ve etkinliğinin araştırıldığı bu çalışmada ulaşılan sonuçlar aşağıda açıklanmaktadır.

Araştırma sonucunda Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrol sistemine yönelik algı düzeylerinin yüksek olduğu görülmüştür. Algı seviyesini ölçen 20 ifadeye daire başkanlarının verdiği cevapların aritmetik ortalaması 4.239 olarak tespit edilmiştir. Ortalamanın “5” değerine oldukça yakın çıkmış olması, daire başkanlarının iç kontrol sistemini algılamadaki hassasiyetlerinin göstergesi olmaktadır.

Daire başkanlarının iç kontrol sistemi hakkındaki algı düzeylerini ölçmeye yönelik 20 ifade, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığında çalışan personel sayısı ve üniversitenin kuruluş yılı değişkenleri açısından incelendiğinde, daire başkanlarının algı düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir.

Daire başkanlarının iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri ile iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaları arasında karşılaştırma yapabilmek için, algı düzeyini ölçen ifadeler mevcut durumu ölçecek şekilde uyarlanmış ve üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaları gerçekleştirme düzeyleri üçlü likert (1=Hayır, 2=Kısmen, 3=Evet) ölçeği ile değerlendirilmiştir. Ölçekteki 20 soruya verilen yanıtların genel ortalaması 2.233 olarak tespit edilmiştir. Bu ortalama değer, muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik uygulamaları tam olarak yerine getiremediğini, ancak “kısmen” seviyesinin biraz üzerinde bir oranda gerçekleştirdiğini göstermektedir. İç kontrol sisteminin etkinliği açısından durum değerlendirildiğinde, muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaları yerine getirme düzeyi açısından çok da yeterli bir konumda olmadıkları sonucuna ulaşılabilir.

Muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaları gerçekleştirme düzeylerini ölçen 20 ifade incelendiğinde, Strateji Geliştirme Daire

Başkanlığında çalışan personel sayısı açısından 5, üniversitenin kuruluş yılı açısından 4, ifade bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir.

Strateji Geliştirme Daire Başkanlığında çalışan personel sayısı açısından muhasebe birimlerinin iç kontrole yönelik mevcut uygulamaları incelendiğinde, çalışan sayısının artışı ile birlikte ifadeyi gerçekleştirme düzeyinin de yükseldiği görülmüştür. 21 ve daha fazla çalışana sahip muhasebe birimlerinde iç kontrol sistemine yönelik uygulamalar daha yüksek düzeyde gerçekleştirilmektedir. 21 ve daha fazla çalışana sahip olan üniversiteler kuruluş tarihi itibarıyla eski olan üniversitelerdir. 2006 ve sonrasında kurulan üniversitelerin hiçbirinde 21 ve daha fazla sayıda çalışan bulunmamaktadır. Kuruluş yılı açısından sonuçlar incelendiğinde de eski tarihli üniversitelerin mevcut uygulamaları gerçekleştirme düzeylerinin diğerlerinden yüksek olduğu karşımıza çıkmaktadır. Mevcut uygulamaları en az yerine getiren kesim 2006 ve sonrasında kurulan üniversite grubudur. Bu bilgilerden hareketle kuruluş yılı eski olan üniversitelerin diğerlerine oranla daha etkili bir iç kontrol sistemi oluşturdukları ve uyguladıkları söylenebilir. Kuruluş yılı eski olan üniversitelerin muhasebe birimlerinin personel ihtiyaçlarını gidermiş, örgütsel yapılanmalarını tamamlamış, süreçlerini oluşturmuş ve sistemlerini oturtmuş oldukları düşünüldüğünde bu sonucun çıkması doğal karşılanmalıdır.

Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri ile iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaların gerçekleştirilme düzeyleri karşılaştırıldığında, 20 ifadenin 17'sinde istatistiki olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Buradan daire başkanlarının iç kontrol sistemini çok önemli olarak algılamalarına rağmen yöneticisi oldukları muhasebe birimlerinde mevcut uygulamalar açısından bu özeni göstermedikleri ve mevcut uygulamaların gerçekleştirilmesinde eksiklikleri olduğu sonucu çıkarılabilir.

Muhasebe birimlerinin büyük bir çoğunluğunda örgüt şemasının oluşturulduğu, genel görev tanımlarının yapıldığı ve yetki devredilirken yetkinin sınırlarının yazılı olarak belirlendiği tespit edilmiştir. İç kontrolün temelini oluşturan bu hususların iyi düzeyde yerine getirilmiş olması iç kontrol sistemi açısından olumlu bir gelişmedir.

Stratejik planını tam olarak hazırlayan muhasebe birimlerinin oranının ancak %46.6 düzeyinde kalmış olması, performans programını tam olarak hazırlayan birimlerin oranının %38.4 seviyesinde gerçekleşmesi, etik davranış kuralları içeren dokümanların %20.3 düzeyinde hazırlanması ve personele etik davranış kuralları konusunda bilinçlendirme eğitimleri verilmesinin oranının %17.6 olarak gerçekleşmesi, kontrol ortamı bileşenine ilişkin eksiklikleri göstermektedir.

Amaç ve hedeflere yönelik risklerin belirlenmesi ile karşılaşılabilecek riskler için uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemleri belirlenmesi konularında muhasebe birimlerinin daha etkin çalışması gerektiği gözlemlenmektedir.

Muhasebe birimlerinin bilgi ve iletişim bileşenine ait, gelen ve giden evrakların zamanında kaydedilmesi ile doğru ve güvenilir bilgiye zamanında ulaşılması konularında etkin çalıştıkları; bilgi sistemleri kurulması ile stratejik plan, performans programı ve muhasebe sonuçlarının web sayfalarında yayınlanması hususlarında ise tatmin edici seviyeden uzak oldukları anlaşılmaktadır.

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

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

Muhasebe birimlerinin yaklaşık üçte birinin iç kontrol eylem planlarındaki işlemlerin hiçbirini gerçekleştirmemesi ve tüm muhasebe birimlerinin ortalaması alındığında iç kontrol eylem planında tamamlanan işlemlerin planlananların ancak %42.2'si olması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması açısından olumsuz bir durum sergilemektedir.

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

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

Çalışmanın ulaştığı bulgular incelenirken 5018 sayılı Kanunun henüz beş seneden beri yürürlükte olduğu ve bu kadar kısa bir süre içerisinde geleneksel alışkanlıklar ve klasik yönetim yapılarının yıkılarak yeni bir sistemin oluşturulmasının zorluğu dikkate alınmalıdır. Bu zorluğa rağmen üniversitelerdeki muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemlerini kurma ve yürütme hususunda iyi niyetli bir gayret içinde oldukları söylenebilir. Ancak geleneksel noktada muhasebe birimlerinin tatmin edici bir düzeyde olduklarını söylemek de çok zordur. Muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemi ile ilgili uygulamalarının incelendiği bu çalışmada, birimlerin bazı uygulamaların gerçekleştirilmesi açısından etkin konumda oldukları, bazılarının ise henüz hiç gerçekleştiremedikleri görülmüştür.

Üniversitelerde etkin bir iç kontrol sistemi kurulması hususunda şu önerilerin dikkate alınması faydalı olacaktır.

- Faaliyetlerin yürütülmesinde görevler ayrılığı ilkesi esas alınmalı, bir işin bir kişi tarafından başlatılıp sonuçlandırılması önlenmelidir. Karar veren, uygulayan ve kontrol edenlerin farklı kişiler olması sağlanmalıdır.
- Yönetim bilgi sistemleri kurulması hususuna daha fazla ağırlık verilmelidir.
- Üniversitelerin etkinliklerinin düşük olduğu “etik” konusunda, tüm çalışanlarında katılımıyla etik davranış kuralları belirlenmeli ve çalışanlara belirli aralıklarla “etik eğitimleri” verilmelidir.

- Amaç ve hedeflere ilişkin karşılaşılmaması muhtemel riskler tanımlanmalı, daha sonra bu riskler değerlendirilip, analiz edilmeli ve riskler yönetilmelidir. Bunun için üniversitelerin muhasebe birimleri içerisinde, iç kontrol biriminin altında risk değerlendirme birimleri kurulmalıdır.
- Görevler ayrılığı ilkesine uygun hareket edebilmek için muhasebe birimlerinin personel ihtiyacının giderilmesine yönelik tedbirler alınmalıdır.
- İç kontrol eylem planlarında belirtilen işlerin gerçekleştirilebilmesi için, muhasebe birimlerinin danışmanlığında çalışma ekibi oluşturulmalıdır.
- Ön mali kontrole ilişkin incelemeler, ihale onay belgesinin harcama yetkilisince imzalanmasından önceye çekilerek faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesi sağlanmalıdır. Ayrıca ön mali kontrol sonucunda verilen olumsuz görüşün bağlayıcı nitelik kazanmasına yönelik gerekli kanuni düzenlemelerin yapılması gereklidir.
- İç kontrol sistemlerini tam olarak kurmuş ve uygulamada başarı yakalamış üniversitelerin temsilcilerinden oluşacak bir çalışma grubu oluşturularak, başta 2006 ve sonrasında kurulan üniversiteler olmak üzere, iç kontrol hususunda eksiklikleri bulunan üniversitelere rehberlik hizmeti verilmelidir.
- Maliye Bakanlığı tarafından idarelerde verilecek eğitimlerin, sadece muhasebe birimlerini değil, iç kontrol sistemi oluşturulmasında sorumluluğu bulunan üst yönetici de dahil olmak üzere tüm aktörleri kapsayacak şekilde düzenlenmesi gereklidir.

Çalışmada elde edilen bulgular genel olarak değerlendirildiğinde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasının stratejik plandaki amaç ve hedefleri gerçekleştirmek için bir araç olduğu gerçeği hiçbir zaman göz ardı edilmemelidir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- AKARÇAY, V., **Türkiye’de Devlet Muhasebesi Uygulaması**, Marmara Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1980.
- AKÇA, Y., **Bütçe ve Devlet Muhasebesi**, İ.Ü Basımevi ve Film Merkezi, İstanbul, 1996.
- AKMUT, Ö., **Türkiye Devlet Muhasebesi**, Atatürk Üniversitesi Yayınları, Ankara, 1973.
- AKSOY, M., **Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2008.
- ALLEN, R. ve D. TOMMASI, **Managing Public Expenditure a Reference Book for Transition Countries**, OECD Publications, 2001.
- ARCAGÖK, S. ve E. ERÜZ, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, Eylül, 2006.
- BAĞBAŞLIOĞLU, A., “1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Karşılaştırılması”, İçinde **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Editör: Erkan Karaarslan, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006.
- BOZKURT, N., **Muhasebe Denetimi**, Alfa Basım Yayın, İstanbul, 1998.
- BRYSON, J. M., **Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations**, Jossey-Bass, New York, 1995.
- CARMICHAEL, D. R. ve J. WILLINGHAM, **Auditing Concepts and Methods A Guide to Current Auditing Theory and Practice**, McGraw-Hill Book Company, Fifth Edition, 1989.
- ÇAKIR, İ. H., “Kamu Kaynağının Kullanılmasında Mali Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğunun Rolü”, İçinde **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Editör: Erkan KARAARSLAN, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006.
- ÇETİNKAYA, Ö. ve Z. YILDIRIM, **Devlet Muhasebesi**, Ekin Kitabevi, Ankara, 2006.
- ÇOLAK, H. B., “5018 sayılı Kanunun Öngördüğü Harcama Süreci, Görevliler ile Görev Alanların Yetki ve Sorumlulukları”, İçinde **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Editör: Erkan KARAARSLAN, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006.
- ÇÖMLEKÇİ, F., M. ERDOĞAN ve C. KEPEKÇİ, **Muhasebe Denetimi**, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1993.

- DEMİRGİL, H., “Parametrik Olmayan Hipotez Testleri” İçinde **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Editör: Şeref KALAYCI, Asli Yayın Dağıtım, 5. Baskı, Ankara, 2010.
- ERDOĞAN, M., **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. baskı, Ankara, 2005.
- FEYZİOĞLU, B. N., **Milli Muhasebe ve Milli Bütçeye Dair Tetkikler; Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını No 9, Cilt 1, İstanbul, 1966.
- GİRAY, A., **Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 1997.
- GOODSTEIN, L. D., T. NOLAN ve W. PFEIFFER, **Applied Strategic Planning: A Comprehensive Guide**, McGraw-Hill, Inc., 1993.
- GÖKÇEN, G., **Devlet Muhasebesi Teori Uygulamalar ve Öneri**, Türkmen Kitabevi, 2003.
- GÜLŞEN, H., E. KARAARSLAN, E. KIZILKAYA, M. HASTÜRK, B. KERİMOĞLU ve H. KULAKSIZ, **Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006.
- GÜREDİN, E., **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Arıkan Basım Yayın, İstanbul, Ocak, 2007.
- GÜRÜZ K., **Dünyada ve Türkiye’de Yükseköğretim (Tarihçe ve Bugünkü Sevk ve İdare Sistemleri)**, ÖSYM Yayınları 4, Ankara, 2001.
- HASTÜRK, M., “Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme”, İçinde **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Editör: Erkan KARAARSLAN, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006.
- HUGHES, J., “Local Government Internal Controls to Ensure Efficiency and Integrity”, İçinde **Local Public Financial Management**, Editor: Anwar SHAH, Herndon V.A, World Bank, USA, 2007.
- JAKSON, D., **The New National Accounts: An Introduction to The System of National Accounts 1995**, Edward Elgar Publishing, 2000.
- KAVAL, H., **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.
- KAYIŞ, A., “Güvenilirlik Analizi” İçinde **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Editör: Şeref KALAYCI, Asli Yayın Dağıtım, 5. Baskı, Ankara, 2010.
- KEPEKÇİ, C., **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998.
- KERİMOĞLU, B., E. KIZILKAYA, H. KULAKSIZ, M. HASTÜRK, H. GÜLŞEN, ve E. KARAARSLAN, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Mahalli İdareler İçin**, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları, I. Kitap, Ankara, 2006.

- KERİMOĞLU, B., “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunda Devlet Muhasebe Sistemi”, İçinde **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Editör: Erkan KARAARSLAN, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006.
- KESKİN, D. A., **İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme**, Beta Basım Yayın, İstanbul, Aralık, 2006.
- MUTLUER, K., E. ÖNER ve A. KESİK, **Bütçe Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2005.
- ORHANER, E., **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000.
- ÖNDER, F., **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2008.
- PEHLİVAN, O., **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003.
- RUPPEL, W., **Governmental Accounting Made Easy**, John Wiley & Sons Inc, New Jersey, 2005.
- SAYIŞTAY, **Etkinlik Ölçümünün Denetimi, Raporlanması ve Kullanımı**, T.C Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Çeviri Dizisi, Ankara, 1997.
- SEVİLENGÜL, O., **Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 1997.
- SİPAHİ, B., S. YANIK ve C. TOPAL, **Devlet Muhasebesi**, Nobel Yayın, Ankara, 2007.
- TAYLOR, D. H. ve G. W. GLEZEN, **Auditing**, John Wiley & Sons Inc., 1997.
- TOSUN, E., **Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme Alt Yapısı Olan Mali Yapıya İlişkin Bir Değerlendirme**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006.
- TOSUN, H. ve U. CEBECİ, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı İkincil Mevzuat)**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006.
- TRENERRY, A., **Principles of Internal Control**, University of New South Wales Press, Australia, 1999.
- TÜĞEN, K., **Devlet Bütçesi**, Başsaray Matbaası, İzmir, 2003.
- TÜMER, S., **Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları**, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayını, Ankara, 2010.
- TÜREDİ, H., **Denetim**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2001.
- UYAR, S., **İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.
- UZAY, Ş., **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, No 132, Ankara, 1999.
- YAZICIOĞLU, Y. ve S. ERDOĞAN, **SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2004.

YILANCI, M., **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Eylül, 2006.

Makaleler

AGBEJULE, A. ve A. JOKİPİİ, "Strategy, Control Activities, Monitoring and Effectiveness", **Managerial Auditing Journal**, Volume 24, No 6, s. 500-522, 2009.

AĞDENİZ, S., "5018 Sayılı Kanuna Göre Harcama Sürecinde Yer Alan Görevliler ve Bunların Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirme", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 9, Sayı 33 (Temmuz-Eylül), s. 79-85, 2006.

AKIŞIK, O., "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 14, Ocak, s. 89-101, 2005.

AKSOY, T., "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 72, Temmuz-Ağustos-Eylül, s. 138-164, 2005.

ARCAGÖK, S., B. YÖRÜK, O. ESİN ve K. UMUT, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Öngörülen Düzenlemeler", **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt 2, Sayı 18 (İlkbahar), s. 3-10, 2004.

ARSLAN, A., "Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 4, Sayı 15 (Ocak-Mart), s.47-52, 2002.

AYYILDIZ, E., "Yeni Bütçe Kodlaması: Analitik Bütçe Sınıflandırması", **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl 13, Sayı 73 (Ekim-Kasım), s. 106-113, 2004.

BALTA, Z., "İç Denetçilik Mesleği", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 8, Sayı 31 (Ocak-Mart), s. 53-68, 2006.

BLÖNDAL, J. R., "Budgeting in Sweden", **OECD Journal on Budgeting**, Volume 1, No 1, s. 27-57, 2001.

BOZDAŞ, B., "Merkezi Yönetim ile Genel Bütçe Muhasebe Yönetmelikleri Arasındaki Farklar", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 9, Sayı 36 (Nisan-Haziran), s. 35-40, 2007.

CANDAN, E., "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 295 (Mart), s.188-195, 2006.

_____, "Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar", **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**, Sayı 38 (Mayıs – Haziran), s. 1-23, 2006.

CHANG, J., G. CHEN ve C. CHOW, "Exploring the Desirability and Feasibility of Reforming China's Governmental Accounting System", **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, Volume 20, Number 4, Winter, s. 482-509, 2008.

- CHUN, C., “On the Functions and Objectives of Internal Audit and Their Underlying Conditions”, **Managerial Auditing Journal**, Volume 12, Issue 4, s. 247-250, 1997.
- ÇÖLGEZEN, Ö., “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında Bütçeleme Sisteminde Meydana Gelen Değişiklikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 294 (Şubat), s. 135-294, 2006.
- DAYAR, H. ve İ. BAKIRTAŞ, “Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Yapısı ve Bir Uygulama Örneği: Dumlupınar Üniversitesi Bütçesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl 6, Sayı 11, s. 101-114, 2004.
- DEMİR, V., “İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78’in Karşılaştırılması”, **Muhasebe Finansman Araştırma Uygulama Dergisi**, Sayı 11 (Aralık), s. 89-105, 1999.
- DEMİRBAŞ, M., “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 7 (Bahar), s. 167-188, 2005.
- DOYLE, J., W. GE ve S. MCVAY., “Determinants of Weaknesses in Internal Control Over Financial Reporting”, **Journal of Accounting and Economics**, Volume 44, s. 193-223, 2007.
- DOYRANGÖL, N. C., “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 60 (Tem-Ağu-Eyl), s. 33-42, 2002.
- ERDEM, A. R., “Üniversitenin Varoluş Nedeni (Üniversitenin Misyonu)”, **Pamukkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi**, Sayı 17, 2005, s.104-116
- ERSOY, A., B. BERBEROĞLU ve A. DÖNMEZ, “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları – AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı 9 (Mayıs), s. 52-60, 2005.
- ERTEM, O., “Harcama Yetkilisi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 8, Sayı 32 (Nisan-Haziran), s. 125-133, 2006.
- GÜLER, M. S. ve M. GÜLÇİÇEK, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi”, **Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi**, Sayı 54 (Temmuz-Eylül), s. 57-71, 2004.
- GÜLŞEN, H., “Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği ile Yapılan Yeni Düzenlemeler”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 8, Sayı 31 (Nisan-Haziran), s. 19-43, 2006.
- _____, “Mali Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu”, **Güncel Mevzuat Dergisi**, Sayı 8 (Ağustos), s. 41-45, 2006.
- GÜRKAN, N. Z., “İç Denetimin Faaliyet Alanı”, **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**, Sayı 39 (Temmuz-Ağustos), s. 1-5, 2006.
- HALLOCK, M., “Ethics & Internal Controls”, **U.S. Business Review**, Volume 8, Issue 1, January, s. 7-8, 2007.

- HOQUE, Z. ve MOLL, J., “Public Sector Reform Implications for Accounting, Accountability and Performance of State Owned Entities an Australian Perspective”, **The International Journal of Public Sector Management**, Volume 14, Issue 4, s. 304-326, 2001.
- IONESCU, L., “Internal Control, Human, Human Resource Management and Risk Assessment”, **Economics, Management and Financial Markets**, Volume 2, Issue 2, s. 129-136, 2007.
- İPEK, M., “Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Yürürlükten Kaldırılan Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği Arasındaki Temel Farklılıklar”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 10, Sayı 38 (Ekim-Aralık), s. 110-117, 2007.
- KALKINOĞLU, M., “İç Kontrol Sistemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 265, (Eylül), s. 70-78, 2003.
- KARA, H., “Yeni Kamu Mali Yönetimi Sisteminde Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün Rolü”, **Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi**, Yıl 1, Sayı 1, s. 3-9, 2003.
- KAYIM, A., “İç Denetim ve İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 86,(Kasım), s. 81-85, 2006.
- KESİK, A., “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 9, s. 94-114, 2005/1.
- KIZILKAYA, E., “5018 sayılı Kanuna Göre Muhasebe Hizmeti, Muhasebe Yetkilisi ve Muhasebe Birimi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 8, Sayı 31 (Ocak-Mart), s. 13-29, 2006.
- KOÇDEMİR, M., “Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:9, Sayı 33 (Temmuz-Eylül), s. 92-97, 2006.
- KULAKSIZ, H., “Kuruluşundan 1880’li Yıllara Kadar Osmanlı Devleti Mali İdare Yapısı ve Devlet Muhasebesi Sistemi ile Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün Sistem İçindeki Yeri”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 8, Sayı 31 (Nisan-Haziran), s. 56-76, 2006.
- MCNALLY, J. S., “Control Self-Assessment: Everbody Pitching in with Internal Controls”, **Pennsylvania CPA Journal**, Volume 78, Issue 3, s. 6-9, 2007.
- OKAY, B., “Hepsi Bizim Günlük İşimiz”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı 11 (Bahar), s. 18-22, 2005.
- OLACH, T. ve S. WEERAMANTRI, “How COSO Has Improved Internal Controls in the United States”, **Internal Auditing**, Nov/Dec 24, s. 3-12, 2009.
- O’LEARY, C., E. ISELIN ve D. SHARMA, “The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors’ Evaluations of Internal Control”, **Pacific Accounting Review**, Volume 18, Issue 2, s. 69-96, 2006.
- PAUL, S., “The Standarts Programme of IFAC’s Public Sector Committee”, **Public Money & Management**, Volume 23, Number 1, s. 29-36, 2003.

- PING, T. ve L. WEN-HUA, "Research on Reciprocal Relationships Between Corporate Governance and Internal Control", **China-USA Business Review**, Volume 6, No 5 (Serial No.47), May, s 1-9, 2007.
- REDBURN, S., "How Should The Government Measure Spending? The Uses of Accrual Accounting", **Public Administration Review**, Volume 53, No 3 (May/June), s. 228-237, 1993.
- ROBB, A. ve S. NEWBERRY, "Globalization: Governmental Accounting and International Financial Reporting Standards", **Social-Economic Review**, Volume 5, Issue 4, s. 725-754, 2007.
- SAKAL, M., ve E. A. ŞAHİN, "Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye'deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme", **Sayıştay Dergisi**, Sayı 68 (Ocak-Mart), s. 3-27, 2008.
- SCHICK, A., "The Performing State: Reflection on an Idea Whose Time Has Come But Whose Implementation Has Not", **OECD Journal on Budgeting**, Volume 3, No 2, s. 71-103, 2003.
- SÖYLER, İ., "Kamu Mali Yönetim Sisteminin Denetim Tekniği ve Süreçleri Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 305 (Ocak), s. 104-111, 2007.
- , "Devletin Duran Varlıklarının Muhasebeleştirilmesinin Kamu Maliyesine Yansımaları", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı 16 (Eylül), s. 110-119, 2005.
- TOPAKKAYA, A., "Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları Üzerine Bir Çalışma", **Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi**, Yıl 1, Sayı 2 (Temmuz-Eylül), s. 55-64, 2006.
- TUNCER, S., "5018 Sayılı Yasaya Göre Bütçe Türleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 293 (Ocak), s. 4-7, 2006.
- UZUN, F., "İç Denetim ve Fransa Uygulaması", **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, Cilt 12, Sayı 9 (Eylül), s. 1-5, 2007.
- ÜÇBAŞ, A., "5018 Sayılı Kanunun Kamu Maliyesine Getirdikleri", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 7, Sayı 25 (Temmuz-Eylül), s. 39-49, 2004.
- YAVUZ, S. T., "İç Kontrol Fonksiyonun Bileşenleri: İç Kontrol Merkezi Teftiş'ten (İç Denetim'den) Farklı Bir Mekanizma mıdır?", **Bankacılar Dergisi**, Sayı 42, s. 39-56, 2002.
- YILMAZ, S., "Performans Esaslı Bütçenin Gelişimi ve Uygulanması", **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt 3, Sayı 27 (Güz), s. 35-43, 2007.

Diğer

İnternet kaynakları

<<http://www.kidder.org.tr/>>, (20.05.2010)

<<http://www.tide.org.tr/>>, (20.05.2010)

- 2009 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements, <<http://www.ifac.org>>, (04.03.2010)
- AKÇIL, M., **Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi**, <<http://icdenetim.blogcu.com/kamu-mali-yonetiminde-ickontrol-sistemi-mustafa-akcil-gumruk/2771613>>, (20.05.2010)
- Analitik Bütçe Sınıflandırması, <<http://ebutce.bumko.gov.tr/proje/ABS/absgiris.htm>>, (10.05.2010)
- BULLEN, P., **Performance Indicators**, <<http://www.mapl.com.au/A1A.htm>>, (20.03.2010)
- CHRIST, M., S. EMETT, S. SUMMERS ve D. WOOD, “The Effects of Preventive and Detective Controls on Employee Performance and Motivation, **Working Paper Series**, <<http://ssrn.com/abstract=1489918>>, (20.05.2010)
- COSO, **Internal Control-Integrated Framework**, Executive Summary, U.S.A, 1992, <http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm>, (12.03.2005)
- ÇAKIR, H., **Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni**, <<http://www.muhasibat.gov.tr/yazarlarimiz/hulya/001/>>, (21.06.2005)
- DINAPOLI, T., **Standards for Internal Control in New York State Government**, October, 2007, <<http://www.osc.state.ny.us>>, (10.12.2009)
- DUMAN, Ö., **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları**, <<http://www.muhasibat.gov.tr/muhasebe/mesaj.php>>, (15.12.2006)
- Dünyada Uygulanan Muhasebe Sistemleri, <<http://www.muhasibat.gov.tr/muhasebe/reform/ref2.asp>> (25.05.2007)
- ERDOĞAN, V., ve H. AKMAN, **Yükseköğretim Kurumları ve Üniversiteler Eşik Değerin Neresinde?**, <<http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/78.doc>>, (10.05.2010)
- European System of Accounts (ESA), <<http://forum.europa.eu.int>>, (25.05.2007)
- Evaluating Internal Controls**, Ernest & Young, Fourth in Series, <http://www.sarbanes-oxley.be/sarbanes-oxley_effectiveness.html>, (15.01.2009)
- Government Finance Statistics Manual 2001, <<http://www.imf.org>>, (25.05.2007)
- Impact of SAS 112 on Governmental Financial Audits Conference Call, <<http://gaqc.aicpa.org/resources.html>>, (12.03.2005)
- Internal Control Guide for Managers**, Office of the Comptroller Commonwealth of Massachusetts, <http://www.mass.gov/Aosc/docs/business_functions/bf_int_cntrls/icgsec1.pdf>, (15.01.2009)
- Internal Control Guide**, Quality Assurance Bureau, Office of The Comptroller, 2007, <[http://www.mass.gov/.../Internal Control Guide Volume I.doc](http://www.mass.gov/.../Internal%20Control%20Guide%20Volume%20I.doc) - Amerika Birleşik Devletleri ->, (15.01.2009)

- INTOSAI, **Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector**, Belgium, 2004, <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsece.pdf>>, (15.01.2009)
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **2009-2011 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi**, <<http://www.bumko.gov.tr>>, (20.08.2008)
- STANFORD, J., Workshop on Financial Management, Roma, November, 2001, <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/publicdocuments/un/unpan001888.pdf>>, (12.09.2008)
- The New European Systems of National and Regional Accounts (ESA95), <<http://circa.europa.eu/irc/dsis/nfaccount/info/data/ESA95/en/een000.htm>>, (07.07.2008)
- Understanding Internal Controls**, A References Guide for Managing University Business Practices, <<http://www.ucop.edu/ctlacct/under-ic.pdf>>, (15.01.2009)
- Updated System of National Accounts 1993, Volume: 1, Chapters 1-17, <<http://unstats.un.org/unsd/statcom/doc08/B6-lwGNA.pdf>>, (07.07.2008)

Raporlar & Bildiri ve Tartışma Metinleri

- “Budget Reporting”, **Public Sector Committee, Research Report**, May, 2004.
- “Internal Controls Value of a Wider Business-Led Approach”, **CMA Management**, November, 2006.
- “Resource Accounting Framework of Accounting Standart Setting in the UK Central Government Sector”, **IFAC Public Sector Committee No:5**, 2002.
- “The Governmental Accounting System in Argentina”, **IFAC Occasional Paper 7**, January, 2004.
- “The Road to Accrual Accounting in the United States of America”, **IFAC Information Paper**, 2006.
- “Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities”, **Public Sector Committee Study**, 14 December 2003.
- CEBECİ, A. U., “İç Kontrol: Temel Gelişmeler ve COSO Çerçevesi-II”, **Kamu İç Kontrol Sistemi Seminer Ders Notları**, Güncel Mevzuat Dergisi Yayını, Afyon, 2009.
- CHAMPOUX, M., “Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions”, **Harward Law School Federal Budget Policy Seminar**, (Briefing Paper No.27), April, 2006.
- ÇAVUŞOĞLU, M. ve O. DURU, “İç Denetim”, **Siyasal Vakfı Bülteni**, Sayı 20 (Aralık), 2007.
- ERKEN, T., **Kamu Harcamalarının Fonksiyonel Sınıflandırması ve Türk Bütçe Sistemi İçin Model Bir Çalışma**, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporları Dizisi, Sıra No: 1, Ankara, 1987.
- GAO, **Internal Control Management and Evaluation Tool**, August, 2001.

Government Finance Statistics Guide, European Central Bank, January, 2007.

HASSAN, O., “**Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved with Special Focus on The Arab World**”, United Nations, Economic and Social Council, 2003.

HILLIER, D., “From Cash to Accrual: Canadian Experience”, **Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3**, 1996.

IFAC, “ISA 265 Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged With Governance and Management”, **Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control**, 2009.

IFAC, International Auditing and Assurance Standards Board, “ISA-400 Risk Assessments and Internal Control”, **Handbook of International Auditing and Assurance and Ethics Pronouncements**, March, 2008.

IIA, “The Professional Practices Framework”, Çeviri: Türkiye İç Denetim Enstitüsü, “**Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi**”, İstanbul, 2005.

Internal Auditing in Europe, ECIIA Position Paper, February, 2005.

Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code, The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, September, 1999.

Internal Control Practical Guide, The KPMG Review, October, 1999.

JONES, G., “Resource Accounting and Budgeting: Another False Trail?”, **Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3**, 1996.

Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, Devlet Planlama Teşkilatı, Haziran, 2006.

KARAARSLAN, E., **Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları Sirküler Rapor**, Türmob Yayınları, Sayı 11, Ankara, 2005.

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları**, Ankara, Mayıs, 2003.

Manual on Fiscal Transparency, IMF Publications, 1999.

MONTESINOS, V. ve J. V BARGUES, “Bases of Accounting and Reporting Foci in Spanish Governmental Accounting”, **Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3**, 1996.

Public Expenditure Management Handbook, The World Bank, Washington D.C, 1998.

Reform Studies in The Government Accounting: From Cash To Accrual Basis, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Yayınları, Kasım, Ankara, 2002.

RICHARDSON, R., “Opening and Balancing the Books: The New Zealand Experience”, **Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3**, 1996.

SALTIK, N., **İç Kontrol Standartları**, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Uzman Raporu, Ankara, 2007.

Standarts for Internal Control in the Federal Government, Washington DC, Kasım 1999, “Federal Hükümette İç Kontrol Standartları” Çeviren: Baran ÖZEREN, Sayıştay Araştırma ve Tasnif Kurulu, Mart 1992.

STRÖM, S., “Full Accrual Government Accounting in Sweden”, **Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3**, 1996.

Süleyman Demirel Üniversitesi 2009 Mali Yılı Bütçe Kanunu Tasarısı.

Süreç Yönetimi ve İyileştirilmesi, KALDER Eğitim Ders Notları, 2007.

Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition), IFAC Study 14 (December), 2003.

TÜMER, S., “Süreç Yönetim Sistemi-Süreç İyileştirme”, **Kamu İç Kontrol Sistemi Seminer Ders Notları**, Güncel Mevzuat Dergisi Yayını, Afyon, 2009.

United Nations Development Programme (UNDP), “Glossary of Key Terms”, Governance for Sustainable Human Development.

WARREN, K., “Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience”, **IFAC Occasional Paper 1**, October, 1994.

WAYNNE, A., “Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Accounts?”, **European Group of Public Administration Annual Conference on “Public Law and the Modernising State” in Oeiras (Portugal)**, September, 2003.

Yükseköğretim Kurulu, **Türkiye’nin Yükseköğretim Stratejisi**, Yayın No:2007-1, YÖK, 2007.

Tezler

CHIEN, W., **The Audit Committees, Internal Controls, and Financial Distress of U.S. Public Hospitals**, H. Wayne Huizenga School of Business and Entrepreneurship Nova Southeastern University, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2007.

ERDOĞAN, S., **İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Model Önerisi**, Devlet Planlama Teşkilatı Planlama Uzmanlığı Tezi, 2009, Ankara.

FISHER, A., **Changing Executive Branch Agencies An Examination of Federal Government Efforts to Institute Internal Controls**, Walden University, Yayınlanmamış Doktora Tezi, November, 1993.

WOOD, R. W., **An Analysis of Selected Internal Controls for Financial Accounting at the Central Office Level of Alabama Boards of Education**, The University of Alabama, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1989.

WOODARD, C. A., **Administrators' Perceptions of Internal Auditing Roles and Effectiveness in Texas and Big Twelve Public Universities**, The University of Texas Southern, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2000.

Yasalar

124 Sayılı Yükseköğretim Kurumlarının İdari Teşkilatı Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname, **21.11.1983 Tarih ve 18228 Sayılı Resmi Gazete.**

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu, **06.11.1981 Tarih ve 17506 Sayılı Resmi Gazete.**

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete.**

5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, **24.12.2005 Tarih ve 26033 Sayılı Resmi Gazete.**

Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği (Mülga), **19.11.2003 Tarih ve 25294 Sayılı Resmi Gazete.**

Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği (Mülga), **31.12.2005 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete.**

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, **08.06.2005 Tarih ve 25839 Sayılı Resmi Gazete.**

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, **12.07.2006 Tarih ve 26226 Sayılı Resmi Gazete.**

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, **31.12.2005 Tarih ve 20604 Sayılı Resmi Gazete.**

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, **26.12.2007 Tarih ve 26738 Sayılı Resmi Gazete.**

Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, **26.05.2006 Tarih ve 26179 Sayılı Resmi Gazete.**

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, **30.12.2006 Tarih ve 26392 Sayılı Resmi Gazete.**

Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi ve Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, **04.07.2009 Tarih ve 27278 Sayılı Resmi Gazete.**

Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, **13.02.2006 Tarih ve 26084 Sayılı Resmi Gazete.**

EKLER

EK- 1. Ödeme Emri Belgesi

ÖDEME EMRİ BELGESİ

[illegible]

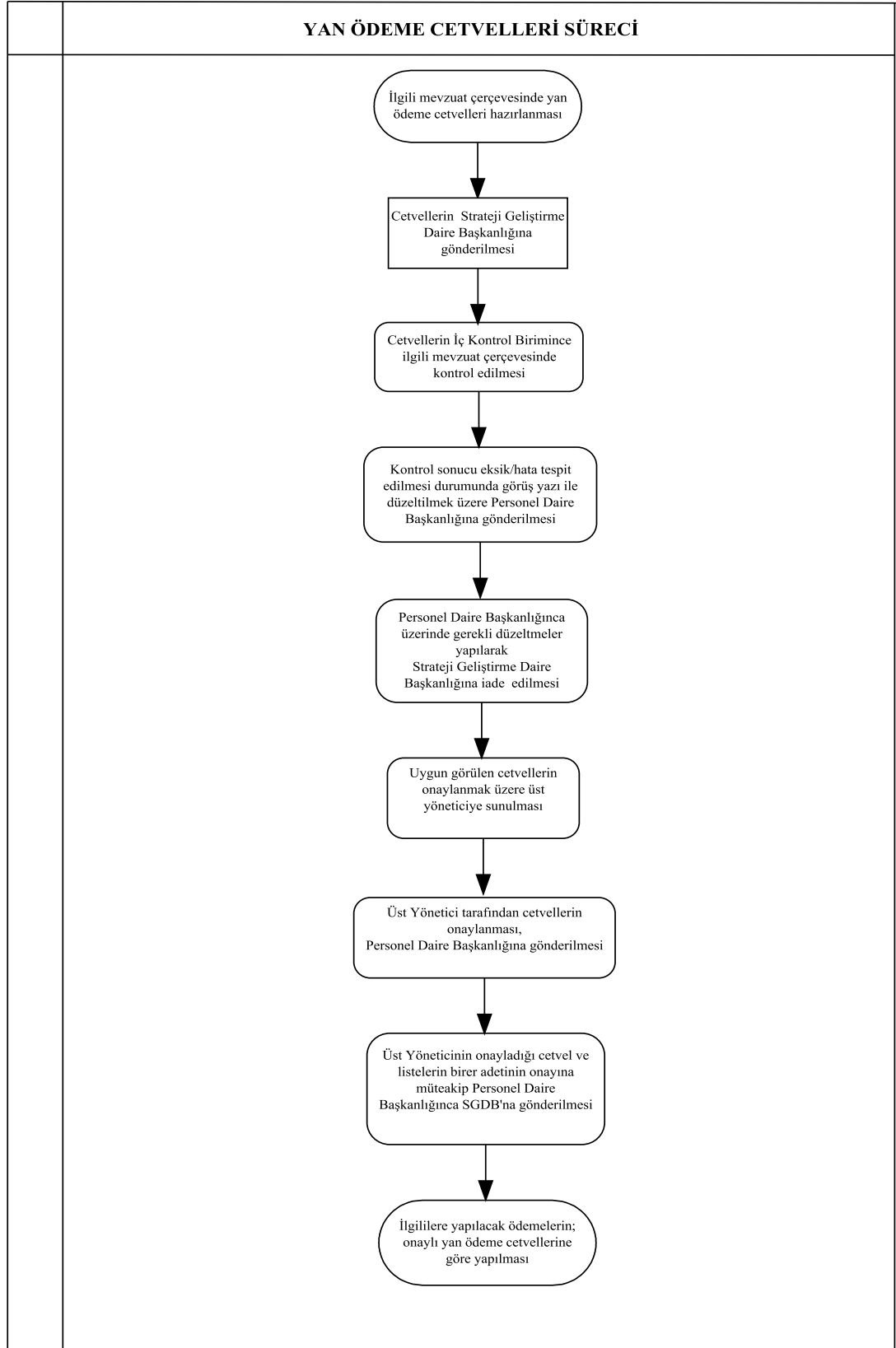
Yukarıda yazılı Bütçe Gideri tahakkuk ettirilmiştir. Ödenmesi / Malisubı gerekir

Ödeme Emri Belgesi No.	Bütçe Gideri Talaşlık Toplamı		Özel Gider İndirim Toplamı		Kesinti Toplamı		Ödenmesi Gereken		Çek / Gönderme Emri No	Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür. / 20 Düzenleyen * Adı, Soyadı
	YTL	YKr	YTL	YKr	YTL	YKr	YTL	YKr		
TETKİK EDEN						AÇIKLAMA VE EKLER				
Memur	Şef		Muhasebe Yetkilisi Yrd.							
ÖDEMEYE ESAS BELGENİN										
Türü	Tarihi	No şü	Tutarı							
			YTL	YKr						
..... / 20 Strateji Geliştirme Daire Başkanı Adı, Soyadı/İmza				Uygundur / 20 Harcama Yetkilisi Adı, Soyadı/İmza			Ödeviniz / Mahsup Ediniz / 20 Muhasebe Yetkilisi Adı, Soyadı/İmza			
Yalnız : aldım										

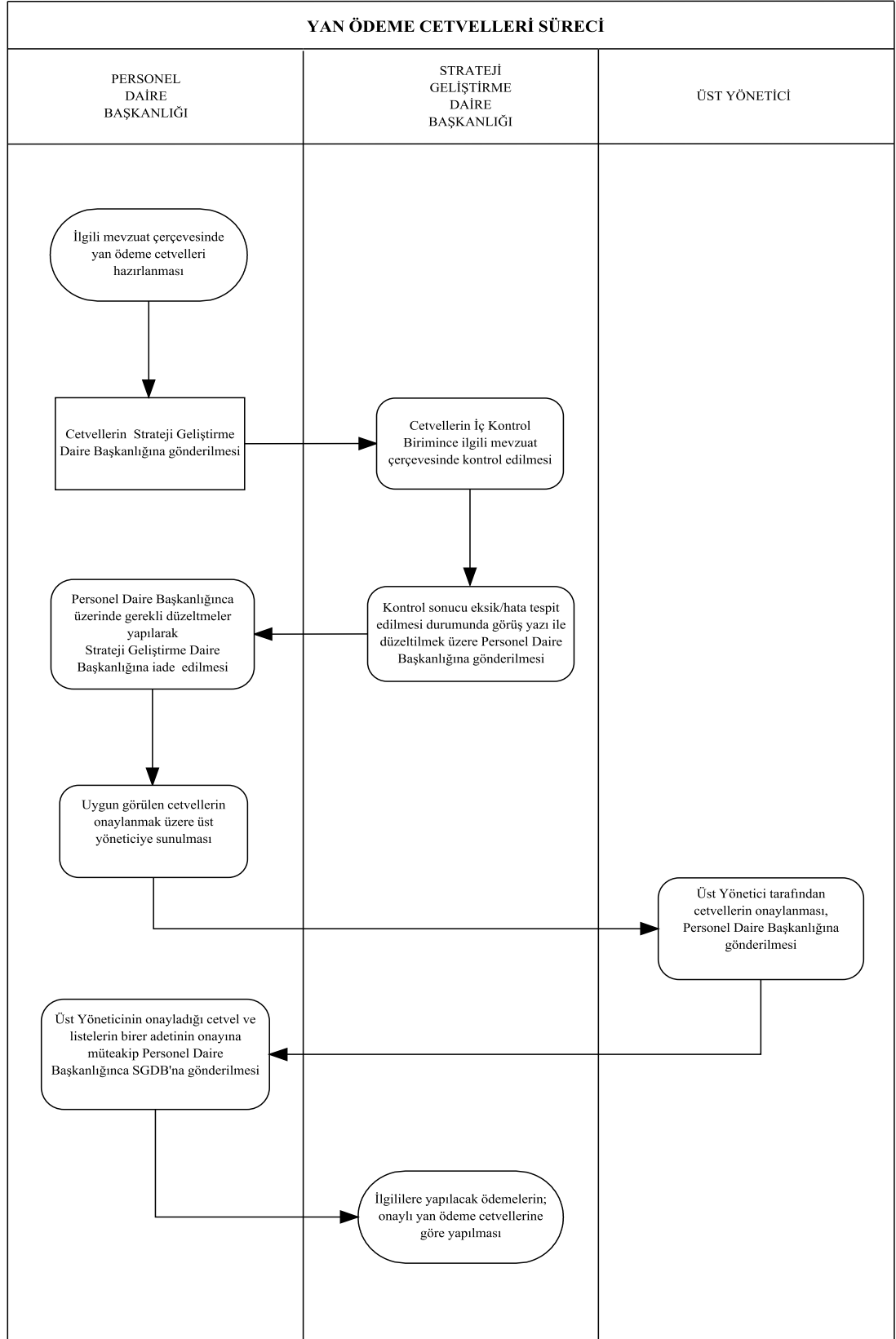
(*) Gerçekleştirme görevlileri arasından harcama yetkilisince görevlendirilen kişi tarafından imzalanacaktır.

G B M Y. Örnek: 1/A

EK-3. Sıralı Akış Şeması



EK-4. Fonksiyonel Akış Şeması



EK- 5. Harcama Talimatı**HARCAMA TALİMATI**

Sayı:	Tarih:/...../200..
Harcama talebinde bulunan birim:	
...MAKAMINA	

YAPILACAK HARCAMANIN	Gerekçesi ve hukuki dayanağı	
	Konusu/nev'i / niteliği	
	Miktarı	
	Gerçekleştirme süresi	
	Gerçekleştirme usulü	
	Tutarı veya belirlenmişse yaklaşık bedeli	
	Kullanılabilir ödenek tutarı	
	Ödenğin bütçe tertibi	
	Gerçekleştirme görevlileri	

AÇIKLAMALAR:

Yukarıda belirtilen harcamanın yaptırılması/harcamanın yaptırılması için harcama yetkilisi mutemedi'na TL avans verilmesi,hususu olurlarınıza arz olunur. Teklif Eden Yetkilinin İmzası : Adı Soyadı : Unvanı :	O L U R /...../..... Harcama Yetkilisi* İmzası : Adı Soyadı : Unvanı :
---	---

*Bu sütun, yönetin kurulu, komisyon veya komite kararlarıyla yapılan harcamalarda kurul, komisyon, komite üyelerinin imzalarını kapsayacak şekilde düzenlenecektir

EK-6. Araştırmaya Dahil Edilen ve Katılan Üniversitelerin Listesi

SIRA NO	ÜNİVERSİTENİN ADI	KURULUŞ YILI
1.	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ*	1933
2.	İSTANBUL TEKNİK ÜNİVERSİTESİ	1944
3.	ANKARA ÜNİVERSİTESİ*	1946
4.	EGE ÜNİVERSİTESİ*	1955
5.	KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ*	1955
6.	ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ	1957
7.	ORTA DOĞU TEKNİK ÜNİVERSİTESİ	1959
8.	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ*	1967
9.	BOĞAZİÇİ ÜNİVERSİTESİ	1971
10.	ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ	1973
11.	DİCLE ÜNİVERSİTESİ	1973
12.	ANADOLU ÜNİVERSİTESİ*	1973
13.	CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ*	1974
14.	ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ	1975
15.	FIRAT ÜNİVERSİTESİ*	1975
16.	SELÇUK ÜNİVERSİTESİ	1975
17.	İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ*	1975
18.	ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ*	1975
19.	ERCİYES ÜNİVERSİTESİ*	1978
20.	GAZİ ÜNİVERSİTESİ*	1982
21.	AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ*	1982
22.	TRAKYA ÜNİVERSİTESİ*	1982
23.	MARMARA ÜNİVERSİTESİ*	1982
24.	MİMAR SİNAN GÜZEL SANATLAR ÜNİVERSİTESİ*	1982
25.	YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ*	1982
26.	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	1982
27.	YÜZÜNCÜ YIL ÜNİVERSİTESİ	1982
28.	GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ	1987
29.	AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ*	1992
30.	ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ*	1992
31.	BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ*	1992
32.	ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ*	1992
33.	ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ*	1992
34.	PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ*	1992
35.	MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ	1992
36.	SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ*	1992
37.	İZMİR YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ*	1992
38.	K.MARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ*	1992
39.	KAFKAS ÜNİVERSİTESİ	1992
40.	KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ*	1992
41.	GEBZE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ*	1992
42.	KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ*	1992
43.	DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ	1992
44.	CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ*	1992
45.	MERSİN ÜNİVERSİTESİ*	1992
46.	MUĞLA ÜNİVERSİTESİ*	1992
47.	NİĞDE ÜNİVERSİTESİ*	1992
48.	SAKARYA ÜNİVERSİTESİ*	1992
49.	HARRAN ÜNİVERSİTESİ*	1992

50.	GAZİOSMAN PAŞA ÜNİVERSİTESİ*	1992
51.	ZONGULDAK KARAEMLAS ÜNİVERSİTESİ*	1992
52.	OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ*	1993
53.	GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ*	1994
54.	ADİYAMAN ÜNİVERSİTESİ*	2006
55.	AKSARAY ÜNİVERSİTESİ*	2006
56.	AMASYA ÜNİVERSİTESİ*	2006
57.	MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ	2006
58.	HİTİT ÜNİVERSİTESİ	2006
59.	DÜZCE ÜNİVERSİTESİ*	2006
60.	ERZİNCAN ÜNİVERSİTESİ*	2006
61.	GİRESUN ÜNİVERSİTESİ*	2006
62.	KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ*	2006
63.	AHI EVRAN ÜNİVERSİTESİ*	2006
64.	ORDU ÜNİVERSİTESİ*	2006
65.	RİZE ÜNİVERSİTESİ*	2006
66.	NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ*	2006
67.	UŞAK ÜNİVERSİTESİ*	2006
68.	BOZOK ÜNİVERSİTESİ*	2006
69.	AĞRI İBRAHİM ÇEÇEN ÜNİVERSİTESİ*	2007
70.	ARTVİN ÇORUH ÜNİVERSİTESİ	2007
71.	BATMAN ÜNİVERSİTESİ*	2007
72.	BİLECİK ÜNİVERSİTESİ	2007
73.	BİNGÖL ÜNİVERSİTESİ	2007
74.	BİTLİS EREN ÜNİVERSİTESİ*	2007
75.	ÇANKIRI KARATEKİN ÜNİVERSİTESİ*	2007
76.	KARABÜK ÜNİVERSİTESİ*	2007
77.	KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ*	2007
78.	KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ*	2007
79.	KİLİS 7 ARALIK ÜNİVERSİTESİ*	2007
80.	MARDİN ARTUKLU ÜNİVERSİTESİ*	2007
81.	MUŞ ALPARSLAN ÜNİVERSİTESİ*	2007
82.	NEVŞEHİR ÜNİVERSİTESİ*	2007
83.	OSMANİYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ	2007
84.	SIİRT ÜNİVERSİTESİ*	2007
85.	SİNOP ÜNİVERSİTESİ*	2007
86.	ARDAHAN ÜNİVERSİTESİ*	2008
87.	BARTIN ÜNİVERSİTESİ*	2008
88.	BAYBURT ÜNİVERSİTESİ*	2008
89.	GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ*	2008
90.	HAKKARİ ÜNİVERSİTESİ*	2008
91.	İĞDIR ÜNİVERSİTESİ*	2008
92.	ŞIRNAK ÜNİVERSİTESİ*	2008
93.	TUNCELİ ÜNİVERSİTESİ*	2008
94.	YALOVA ÜNİVERSİTESİ*	2008

*Araştırmaya katılan üniversiteleri ifade etmektedir.

EK-7. Araştırmada Kullanılan Anket Formu

Strateji Geliştirme Daire Başkanı tarafından doldurulması istenen bu anket formu, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde yapılmakta olan “Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma” başlıklı çalışmanın uygulaması ile ilgili olup, üniversitelerin Strateji Geliştirme Birimlerinin iç kontrole ilişkin algıları ile iç kontrol sistemine ilişkin mevcut durumunun belirlenmesini amaçlamaktadır. Ankette üniversite adı istenmektedir, fakat üniversitenin adı çalışmada kullanılmayacak olup, anketlerin geri dönüşünün takip edilmesi amacıyla sorulmuştur. Anketlerden elde edilecek bilgiler bu alandaki çalışmalara ışık tutacak ve gizli kalacaktır. Sorulara vereceğiniz cevapların objektif ve doğru olması araştırma sonucunun gerçekçi olmasını sağlayacaktır. Gösterdiğiniz ilgiden dolayı şimdiden teşekkür ederiz. Araştırma sonuçlarının elinize ulaşmasını istiyorsanız, anket sonunda mail adresinizi lütfen belirtiniz.

Prof. Dr. Durmuş ACAR, SDÜ İİBF İşletme Bölüm Başkanı

Uzman Özen AKÇAKANAT, SDÜ Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, ozen@sdu.edu.tr

Demografik Bilgiler:

Üniversitenizin Adı:

Strateji Geliştirme Daire Başkanlığınızda Çalışan Sayısı:

Üniversitenizin Öğrenci Sayısı:

Çalışma Süreniz:

Eğitim Düzeyiniz:

Lütfen aşağıdaki ifadelere katılma düzeyinizi işaretleyiniz:

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.	Daire Başkanlığımızın örgüt şemasının oluşturulması önemlidir.					
2.	Daire Başkanlığımızın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımlarının yapılması önemlidir.					
3.	Daire Başkanlığımızda personelin yeterliliği ve performansının bağlı olduğu yönetici tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmesi ve değerlendirme sonucunun personelle görüşülmesi önemlidir.					
4.	Daire Başkanlığımızda yetki devirlerinin, devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmesi ve ilgililere bildirilmesi önemlidir.					
5.	Daire Başkanlığımızın stratejik planın hazırlanması önemlidir.					
6.	Daire Başkanlığımızın performans programının hazırlanması önemlidir.					
7.	Daire Başkanlığımızın amaç ve hedeflerine yönelik risklerin belirlenmesi önemlidir.					
8.	Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen her bir faaliyette karşılaşılabilecek risk için, uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemlerinin belirlenmesi önemlidir.					
9.	Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin temel süreçlerin belirlenmesi ve süreçlerin tanımlanması önemlidir.					
10.	Daire Başkanlığımızdaki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevlerinin farklı kişilere verilmesi önemlidir.					
11.	Daire Başkanlığımızda çalışanların yaptığı işlerin etkili ve sürekli biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sistemli olarak analizinin yapılması önemlidir.					
12.	Daire Başkanlığımızda olağanüstü durumlar için faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemlerin alınması önemlidir.					
13.	Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemlerinin kurulması önemlidir.					
14.	Daire Başkanlığımızın ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgilerin zamanında elde edilmesi önemlidir.					
15.	Daire Başkanlığımızın stratejik plan ve performans programının kamuoyuyla paylaşılması önemlidir.					
16.	Daire Başkanlığımızda gelen ve giden evrakların zamanında kaydedilmesi önemlidir.					
17.	Daire Başkanlığımızda oluşan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemlerinin belirlenmesi önemlidir.					
18.	Daire Başkanlığımızda iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi önemlidir.					
19.	Daire Başkanlığımızda etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanması önemlidir.					
20.	Daire Başkanlığımızda etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmesi önemlidir.					

Lütfen aşağıdaki soruları biriminizdeki mevcut durumu göz önüne alarak cevaplandırınız.

21. Daire Başkanlığımızın örgüt şeması oluşturulmuştur.
() Hayır () Kısmen () Evet
22. Daire Başkanlığımızın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmıştır.
() Hayır () Kısmen () Evet
23. Daire Başkanlığımızda personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yönetici tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme sonucu personelle görüşülmektedir.
() Hayır () Kısmen () Evet
24. Daire Başkanlığımızda yetkiler devredilirken, devredilen yetkinin sınırları yazılı olarak belirlenmektedir.
() Hayır () Kısmen () Evet
25. Daire Başkanlığımızın stratejik planı hazırlanmıştır.
() Hayır () Kısmen () Evet
26. Daire Başkanlığımızın performans programı hazırlanmıştır.
() Hayır () Kısmen () Evet
27. Daire Başkanlığımızın amaç ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmiştir.
() Hayır () Kısmen () Evet
28. Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlerde karşılaşılabilecek riskler için uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemleri belirlenmiştir.
() Hayır () Kısmen () Evet
29. Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin temel süreçlerin belirlenmesi ve süreçlerin tanımlanması gerçekleştirilmiştir.
() Hayır () Kısmen () Evet
30. Daire Başkanlığımızdaki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmiştir.
() Hayır () Kısmen () Evet
31. Daire Başkanlığımızda her çalışanın yaptığı işlerin etkili ve sürekli biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sistemli olarak analizi yapılmaktadır.
() Hayır () Kısmen () Evet
32. Daire Başkanlığımızda olağanüstü durumlar için faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmıştır.
() Hayır () Kısmen () Evet
33. Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemleri kurulmuştur.
() Hayır () Kısmen () Evet
34. Daire Başkanlığımızın ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgiler zamanında elde edilmektedir.
() Hayır () Kısmen () Evet
35. Daire Başkanlığımızın stratejik plan ve performans programı web sayfasında yayınlanmaktadır.
() Hayır () Kısmen () Evet
36. Daire Başkanlığımıza gelen ve giden evraklar zamanında kaydedilmektedir.
() Hayır () Kısmen () Evet
37. Daire Başkanlığımızda oluşan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmiştir.
() Hayır () Kısmen () Evet
38. Daire Başkanlığımızda iç kontrol sisteminin mevcut durumunun değerlendirilmesi yapılmaktadır.
() Hayır () Kısmen () Evet
39. Daire Başkanlığımızda etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanmıştır.
() Hayır () Kısmen () Evet
40. Daire Başkanlığımızda etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmiştir.
() Hayır () Kısmen () Evet

Başkanlığınızda gerçekleştirilen işlemlerle ilgili aşağıdaki soruları cevaplayınız.

41. Muhasebe sonuçları dönemsel olarak (aylık ve üç aylık dönemler itibarıyla) web sayfanızda yayınlanıyor mu?
☐ Hayır ☐ Evet
42. Ön mali kontrole ilişkin yönetmeliğin belirlediği tutar altında idare tarafından bir tutar belirlendi mi?
☐ Hayır ☐ Evet
Not: Yanıt evet ise, bu tutarı belirtiniz. Mal ve hizmet alımları için Türk Lirasını, yapım işleri için Türk Lirasını aşanlar kontrole tabidir.
43. Ön mali kontrol işlemi hangi aşamada gerçekleştirilmektedir?
☐ İhale onay belgesinin harcama yetkilisince imzalanmasından önce
☐ Komisyon kararının ihale yetkilisince onaylanmasından önce
☐ Sözleşme yapılmasından önce
☐ Ödeme evraklarının muhasebe yetkilisince ödenmesinden önce
44. Ödeme emirleri, muhasebe birimine geliş tarihinden itibaren incelenir, uygun bulunanlar muhasebeleştirilerek tutarları hak sahiplerinin banka hesabına aktarılır. Bu kapsamda üniversitenizde ödeme gün sayısına ilişkin bir rapor düzenlenmekte midir?
☐ Hiçbir zaman ☐ Nadiren ☐ Ara sıra ☐ Sık sık ☐ Her zaman
45. Ödeme emirlerinizin ortalama ödeme gün sayısını belirtiniz. Gün
46. İç kontrol eylem planınızda tamamlanmış işlemler var mı?
☐ Hayır ☐ Evet
47. Cevabınız evet ise, tamamladığınız işlemlerin planladıklarınızın % kaç olduğunu belirtiniz.
 %.....
48. 4734 Sayılı Kamu İhale Kanun'unun 62. maddesinin (1) bendinde "Bu Kanun'un 21. ve 22. maddelerindeki parasal limitler dahilinde yapılacak harcamaların yıllık toplamı, idarelerin bütçelerine bu amaçla konulacak ödeneklerin %10'unu Kamu İhale Kurulunun uygun görüşü olmadıkça aşamaz." hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda parasal limitler dahilinde yapılan alımların üst limite uygunluğuna ilişkin bir kontrol uygulaması yapılıyor mu?
☐ Yapılmıyor ☐ Birim Düzeyinde Yapılıyor ☐ Kurum Düzeyinde Yapılıyor
49. 4734 Sayılı Kanun'unun 62. maddesinin (1) bendi kapsamında yapılan alımlara ilişkin, Kamu İhale Kurumuna uygun görüş için müracaat edildi mi?
☐ Hiçbir zaman ☐ Nadiren ☐ Ara sıra ☐ Sık sık ☐ Her zaman
50. Doğrudan temin kayıt formunun doldurulup doldurulmadığına ilişkin olarak kontrol uygulamanız var mı?
☐ Hayır ☐ Evet
51. 4734 sayılı Kanunun 22. maddesi uyarınca doğrudan temin yoluyla yapılan alımlarda, alım yapılan kişi ya da firmanın ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığının teyiti alınmakta mıdır?
☐ Hiçbir zaman ☐ Nadiren ☐ Ara sıra ☐ Sık sık ☐ Her zaman
52. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanması biriminizin iç kontrol sistemini etkinleştirmiştir.
☐ Kesinlikle Katılmıyorum ☐ Katılmıyorum ☐ Kararsızım ☐ Katılıyorum
☐ Kesinlikle Katılıyorum
53. Üniversitelerde daire başkanlıklarının harcama yetkisinin genel sekreterlikte birleştirilmesi etkinliği artırmaktadır.
☐ Kesinlikle Katılmıyorum ☐ Katılmıyorum ☐ Kararsızım ☐ Katılıyorum
☐ Kesinlikle Katılıyorum
54. Üniversitenizde daire başkanlıklarının harcama yetkisi genel sekreterlikte birleştirilmiş midir?
☐ Hayır ☐ Evet
55. Üniversitenizde Başbakanlığın tasarruf tedbirleri kapsamında temsil, tören, ağırlama ve tanıtım giderleri için Başbakanlıktan izin alınmış mıdır?
☐ Hiçbir zaman ☐ Nadiren ☐ Ara sıra ☐ Sık sık ☐ Her zaman
Not: Hangi yıllarda izin aldığınızı belirtiniz.....
56. Kasada bulunması gereken para limitine ilişkin Maliye Bakanlığı'nın belirlediği tutardan farklı olarak üst yönetici onayıyla belirleme yapıldı mı?
☐ Hayır ☐ Evet
Not: Yanıt evet ise, lütfen belirlenen tutarı belirtiniz..... TL

57. Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin işlemlerini muhasebe yetkilisi dışında denetleyen bir kontrol mekanizmanız var mı?
☐ Hayır ☐ Evet
58. İdarenin, Stratejik Planında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere yürürlüğe koyduğu düzenlemesi (yönerge, yazılı bir talimat vb.) var mı?
☐ Hayır ☐ Kısmen ☐ Evet
59. Strateji Geliştirme Daire Başkanının sürekli vekalet ettiği bir harcama birimi var mı?
☐ Hayır ☐ Evet
60. Kasadaki değerler hangi sıklıkla sayılıyor?
☐ Hiçbir zaman ☐ Nadiren ☐ Ara sıra ☐ Sık sık ☐ Her zaman
- Not: Hangi sıklıkla sayıldığını gün/ay olarak belirtiniz.*
61. Gelir tahsilatlarının vadesinde tahsil edilip edilmediğine ilişkin kontrol uygulamanız var mı?
☐ Hayır ☐ Evet
62. Vadesinde tahsil edilmeyen gelirleriniz için bugüne kadar herhangi bir hukuki işlem başlattınız mı?
☐ Hiçbir zaman ☐ Nadiren ☐ Ara sıra ☐ Sık sık ☐ Her zaman
63. Başkanlığınızda vevne sorumlularının (veznedar vb.) muhasebe kaydı yapma, evrak onaylama yetkisi var mı?
☐ Hayır ☐ Evet
64. Son 5 yıl içinde uğradığınız cezai işlem varsa, bunların sebeplerini ve yıllarını belirtiniz.

Cezai işlemin sebebi	Yılları
Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirim ile ilgili	
Sosyal Güvenlik Kurumuna prim ödenmesi ile ilgili	
KDV tevkifatından dolayı	
Diğer.....	
Diğer.....	
Diğer.....	

65. Daire Başkanlığınızda en etkin işleyen iletişim kanalı hangisidir?
☐ Yukarıdan Aşağıya ☐ Aşağıdan Yukarıya ☐ Yatay ☐ Her yöne
66. Borcuna karşılık nakde çevirdiğiniz teminat mektubunuz varsa sayısını belirtiniz.
☐ 2006 yılı için adet ☐ 2007 yılı için adet
☐ 2008 yılı için adet ☐ 2009 yılı için adet
67. Teminat mektuplarının geçerlilik tarihlerinin takibini nasıl yapıyorsunuz?
☐ Teminat mektubunun alınmasını takiben her ay takip ederiz
☐ İlgili ihaleyi yapan birimin haber vermesi ile takip ederiz
☐ Yıl sonunda takip ederiz
68. Daire Başkanlığınızda iç kontrol sisteminin etkin olarak çalışmasını engelleyen unsurların öncelik sırasını 1'den 5'e kadar numaralandırarak belirtiniz. (1 en önemli, 5 en önemsiz)
☐ Çalışan sayısının yetersiz olması
☐ Çalışanların iç kontrolün önemine inanmaması
☐ Çalışanların bu konudaki eğitim düzeyinin yetersiz olması
☐ Daire Başkanlığındaki rutin işlerin yoğunluğu
☐ İdarenin ilgisizliği

İç kontrol sistemine ilişkin düşünceleriniz veya önerileriniz varsa lütfen aşağıda belirtiniz.

Not: Çalışma sonuçlarının adresinize gönderilmesini istiyorsanız lütfen mail adresinizi belirtiniz:

ANKETE KATILIMINIZ İÇİN TEŞEKKÜR EDERİZ.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler:

Adı Soyadı : Özen AKÇAKANAT
Doğum Yeri : ISPARTA
Doğum Yılı : 1979
Medeni Hali : Evli bir çocuk annesi

Eğitim Durumu:

Lise : Isparta Gürkan Süper Lisesi (1993-1997)
Lisans : Süleyman Demirel Üniversitesi İşletme Bölümü (1997-2001)
Yüksek Lisans : Süleyman Demirel Üniversitesi Kamu Yönetimi Bölümü (2001-2003)
Doktora : Süleyman Demirel Üniversitesi İşletme Bölümü (2003-.....)

Yabancı Dil ve Düzeyi:

İngilizce (iyi)

İş Deneyimi:

2001-2002 Altunkapak A.Ş., Ön Muhasebe Elemanı
 2004-2005 Çelebi Hava Servisi, Yer Hostesi
 2007-..... Süleyman Demirel Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Uzm

Bilimsel Yayınlar ve Çalışmalar:

Hakemli Dergilerde Yayımlanan Teknik Not, Editöre Mektup, Tartışma, Vaka Takdimi Ve Özet Türünden Yayınlar Dışındaki Makale

İBİCİOĞLU H., ANTALYALI Ö. L., AKÇAKANAT Ö., 2005, "Kobilerde Yönetim Enformasyon Sistemleri Algısı ve Kullanımı; Isparta ve Burdur Yörelerinde Yapılan Bir Uygulama", Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 14, Sayı 2.

Ulusal Toplantıda Sunularak Tam Metin Olarak Yayımlanan Bildiri

HELHEL Y., AKÇAKANAT, Ö., 2007, "Küresel Krizlere Karşı Bir Önlem Olarak Türev Piyasaları", IV. Ulusal Meslek Yüksekokulları Sempozyumu, 14-16 Mayıs 2007, Bergama, İZMİR.

Diğer Bilimsel Dergilerde Yayımlanan Teknik Not, Editöre Mektup, Tartışma, Vaka Takdimi ve Özet Türünden Yayınlar Dışındaki Makale

AKÇAKANAT, Ö., 2007, "Faaliyete Dayalı Bütçeleme ve Sürekli İyileştirme", Maliye Bakanlığı Strateji Bülteni, Eylül-Ekim 2007, Sayı: 5.